



ANALISIS ATAS PENYAJIAN KOREKSI EKUITAS PADA LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH PUSAT

Imran Malik Djunur

Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan, Jakarta, Email : imranmdj@kemenkeu.go.id

INFO ARTIKEL

SEJARAH ARTIKEL

Diterima Pertama
08 Agustus 2020

Dinyatakan Dapat Dimuat
06 Desember 2021

KATA KUNCI:

Ekuitas
Koreksi
LKPP
Materialitas
Salah Saji

ABSTRAK

Koreksi Ekuitas tahun berjalan adalah pos yang menampung koreksi atas transaksi yang terjadi pada tahun sebelumnya. Oleh karena itu, pos ini memberikan indikasi adanya salah saji material tahun sebelumnya. Penelitian terkait koreksi ekuitas lebih banyak membahas penyebab dan akibat dari penyajian koreksi, pengungkapan salah saji dan *restatement* laporan keuangan komersial. Adapun penelitian terkait analisis terhadap pos koreksi ekuitas dalam laporan keuangan pemerintahan, masih sangat sedikit dilakukan. Penelitian ini bertujuan menilai apakah penyajian Koreksi Ekuitas dalam LKPP TA 2018 telah sesuai dengan SAP dan bebas dari salah saji material pada LKPP TA 2017. Analisis dilakukan terhadap seluruh data, yaitu 127 transaksi yang membentuk pos Koreksi Ekuitas sebesar Rp92,24 triliun. Analisis dilakukan melalui 3 tahap yaitu identifikasi transaksi koreksi, perhitungan materialitas salah saji dan penilaian pengungkapan informasi. Hasil identifikasi menunjukkan bahwa salah saji yang terjadi hanya 36,73% dari Rp92,24 triliun (Rp33,98 triliun). Hasil perhitungan materialitas menunjukkan bahwa LKPP TA 2017 tidak mengalami salah saji material pada tingkat laporan keuangan tetapi mengalami salah saji tingkat akun pada 8 (delapan) akun, terutama akun Piutang Perpajakan dan Persediaan. Hasil penilaian pengungkapan menunjukkan bahwa informasi terkait Koreksi Ekuitas tidak diungkap secara memadai.

Correction of Equity which is stated in the current year of financial report is an account that accommodates corrections on transactions that occurred in the previous year. Therefore, this account provide an indication of a material misstatement in prior years. Research related to equity corrections discusses more about the causes and consequences of the presentation of corrections, disclosure of misstatements and restatement of financial statements in the private sector. As for research on equity corrections in government financial statements, very little research has been done. This study aims to assess whether the Correction of Equity in LKPP FY 2018 is in accordance with SAP and free form material misstatement in the LKPP FY 2017. The analysis covered all data (127 transactions) which made up the Equity Correction value of Rp92.24 trillion. The analysis was carried out through three stages: identifying correction of transactions, calculating materiality of misstatement and evaluating information disclosure. The results of identifying show that only 36.73% of Rp92.24 trillion (Rp33.98 trillion) can be categorized as misstatement. The calculation results show that material misstatement is not occurred at the report-level but occurred in account-level on 8 (eight) accounts, especially Tax Receivables and Inventory. In addition, the disclosure of information related to Correction of Equity is also inadequate.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Dalam LHP BPK atas LKPP TA 2015 s.d 2018, Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) tidak mendapat porsi perhatian yang cukup dari BPK karena pemeriksaan terhadap akun belanja, pendapatan, dan transfer ke daerah tahun berjalan dianggap sudah mewakili pemeriksaan terhadap LPE. Padahal dalam LPE, terdapat pos yang tidak terkait transaksi tahun berjalan melainkan terkait transaksi tahun sebelumnya, yaitu pos Koreksi Ekuitas. Nilai yang disajikan dalam pos Koreksi Ekuitas menunjukkan bahwa saldo ekuitas akhir, pendapatan, belanja, aset dan utang pada tahun sebelumnya tidak akurat, yang

dalam istilah akuntansi, mengalami salah saji (*understated* atau *overstated*). Jika LKPP tahun lalu memperoleh opini WTP, maka nilai Koreksi Ekuitas yang signifikan tentu saja dapat memberikan persepsi kontradiktif bagi pengguna LKPP, yaitu bahwa LKPP tahun lalu mungkin tidak layak memperoleh opini WTP.

Nilai Koreksi Ekuitas disajikan dalam LPE pada pos bernama Koreksi-Koreksi yang Langsung Menambah/ Mengurangi Ekuitas. Pada LPE LKPP TA 2018, nilai Koreksi Ekuitas mencapai Rp92,24 triliun atau meningkat Rp7,27 triliun dari tahun 2017. Jika dibandingkan dengan nilai ekuitas akhir TA 2017, yaitu

sebesar Rp1.540 triliun, diperoleh rasio koreksi sebesar 5,99%. Rasio ini menunjukkan bahwa nilai ekuitas akhir tahun 2017 kurang akurat sehingga harus

dikoreksi pada tahun 2018, sebagaimana terlihat dalam tabel berikut:

Tabel 1
LPE LKPP TA 2018

URAIAN	2018	2017
Ekuitas Awal	1.540.783.656.928.940	1.566.931.752.006.640
Surplus/(Defisit) - LO	(225.730.103.236.335)	(112.982.816.158.602)
Koreksi-koreksi yang langsung Menambah/Mengurangi Ekuitas ²⁾		
Penyesuaian Nilai Aset	273.314.147.911	11.292.013.385
Penggunaan SAL		
Penyesuaian SILPA	1.501.069.710.656	473.817.522.854
Koreksi Nilai Persediaan	6.005.920.659.013	5.823.271.175.506
Revaluasi Aset Tetap		
Koreksi Nilai Aset Non Revaluasi	(6.758.324.262.623)	76.515.960.269.354
Revaluasi Aset BUMN		(2.171.167.258.138)
Koreksi Lainnya	91.219.517.945.695	4.317.975.497.496
Jumlah Koreksi	92.241.498.200.652	84.971.149.220.457
Transaksi Antar Entitas	513.172.752.484	184.315.553.360
Reklasifikasi Kewajiban ke Ekuitas		1.679.256.307.076
Kenaikan/Penurunan Ekuitas	(132.975.432.283.199)	(26.148.095.077.709)
Ekuitas Akhir	1.407.808.224.645.740	1.540.783.656.928.930

Ket ¹⁾ : data diperoleh dari LKPP TA 2018, hal 13
²⁾ : selanjutnya peneliti sebut dengan pos Koreksi Ekuitas untuk penyederhanaan kata

Jika terjadi koreksi pada ekuitas awal tahun berjalan, maka bukan hanya akun ekuitas akhir tahun sebelumnya yang tidak akurat, namun juga terdapat akun-akun lain (akun Neraca dan akun LRA-LO) yang juga tidak akurat karena nilai ekuitas dibentuk oleh jurnal yang melibatkan akun Neraca (akun riil) dan akun LRA-LO (akun nominal).

Berdasarkan uraian di atas, masalah yang bisa diidentifikasi terkait penyajian akun koreksi ekuitas adalah:

- 1) Apakah transaksi yang membentuk pos Koreksi Ekuitas pada LKPP TA 2018 sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP);
- 2) Apakah nilai pos Koreksi Ekuitas pada LKPP TA 2018 menunjukkan terjadinya salah saji yang material pada LKPP TA 2017; dan
- 3) Apakah informasi yang signifikan terkait Koreksi Ekuitas sudah diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) LKPP TA 2018.

Berdasarkan perumusan masalah tersebut, penelitian ini bertujuan untuk:

- 1) menilai kesesuaian penyajian Koreksi Ekuitas dalam LKPP TA 2018 dengan SAP;
- 2) menilai apakah Koreksi Ekuitas dalam LKPP TA 2018 menunjukkan terjadinya salah saji yang material pada LKPP TA 2017; dan
- 3) menilai apakah Koreksi Ekuitas telah diungkapkan secara memadai dalam CALK LKPP TA 2018.

2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Kerangka Teoritis

2.1.1 Koreksi Ekuitas

Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah pada tanggal laporan (paragraf 77 Kerangka Konseptual SAP). Nilai ekuitas akhir dilaporkan di Neraca, sedangkan mutasinya (kenaikan dan penurunan) disajikan dalam LPE. Dalam menyajikan informasi kenaikan atau penurunan berjalan, LPE menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos:

- a) Ekuitas awal;
- b) Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan; dan
- c) Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar (paragraf 101 PSAP Nomor 1).

Koreksi Ekuitas pada LPE LKPP secara umum diatur dalam Pernyataan Nomor 10 Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan (PSAP 10). Koreksi adalah tindakan pembetulan secara akuntansi agar akun/pos yang tersaji dalam laporan keuangan menjadi sesuai dengan yang seharusnya (paragraf 4 PSAP 10). Kesalahan adalah penyajian akun/pos yang secara signifikan tidak sesuai dengan yang seharusnya, yang mempengaruhi laporan keuangan periode berjalan atau periode sebelumnya (paragraf 4 PSAP Nomor 10). Kata "pembetulan" dalam definisi koreksi menunjukkan bahwa koreksi dilakukan terhadap suatu kesalahan.

Kesalahan ditinjau dari sifat kejadian dikelompokkan menjadi: (a) kesalahan tidak berulang, yaitu kesalahan yang diharapkan tidak akan terjadi kembali, dan (b) kesalahan berulang dan sistemik,

yaitu kesalahan yang disebabkan sifat alamiah (normal) dari jenis-jenis transaksi tertentu yang diperkirakan akan terjadi secara berulang. Kesalahan tidak berulang dikelompokkan menjadi: (a) kesalahan yang terjadi pada periode berjalan; dan (b) kesalahan yang terjadi pada periode sebelumnya (paragraf 8 s.d 10 PSAP No 10).

Kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan pada tahun sebelumnya mungkin baru ditemukan pada tahun berjalan. Kesalahan mungkin terjadi karena keterlambatan penyampaian bukti transaksi, kesalahan perhitungan, kesalahan penerapan

kebijakan akuntansi, kecurangan dan kelalaian. Dalam mengoreksi suatu kesalahan akuntansi, jumlah koreksi yang berhubungan dengan periode sebelumnya harus dilaporkan dengan menyesuaikan baik Saldo Anggaran Lebih maupun saldo ekuitas. Koreksi yang berpengaruh material pada periode berikutnya harus diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan (paragraf 5 dan 7 PSAP Nomor 10).

Berikut adalah panduan secara umum jurnal yang peneliti susun dalam bentuk tabel sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 12 s.d 33 PSAP Nomor 10:

Tabel 2
Panduan Jurnal untuk Koreksi Kesalahan

No.	Kesalahan yang diharapkan tidak berulang	Periode	LK sudah terbit?	Akun yang dijurnal
1.	salah saji akun pendapatan dan belanja/beban	berjalan	-	Kas, Pendapatan & Belanja/Beban
2.	salah saji akun pendapatan dan belanja/beban	sebelumnya	belum	Kas, Pendapatan & Belanja/Beban
3.	salah saji akun belanja tahun anggaran sebelumnya	sebelumnya	sudah	Kas, Pendapatan dan SAL
4.	salah saji akun aset selain Kas	sebelumnya	sudah	Kas dan Aset non kas
5.	lebih saji pencatatan beban	sebelumnya	sudah	Kas dan Pendapatan
6.	kurang saji pencatatan beban	sebelumnya	sudah	Ekuitas dan Beban
7.	salah saji pendapatan-LRA	sebelumnya	sudah	Kas dan Ekuitas
8.	salah saji pendapatan-LO	sebelumnya	sudah	Kas dan Ekuitas
9.	salah saji akun pembiayaan	sebelumnya	sudah	Kas dan Pembiayaan
10.	salah saji akun kewajiban	sebelumnya	sudah	Kas dan Kewajiban

Adapun aturan-aturan khusus Koreksi Ekuitas ditetapkan dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) tentang sistem akuntansi masing-masing bagian anggaran, misalnya PMK Nomor 169/PMK.05/2018 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Investasi Pemerintah yang menetapkan jurnal akuntansi untuk koreksi ekuitas terkait transaksi mutasi nilai investasi pemerintah.

2.1.2 Materialitas

Materialitas dalam pemeriksaan LKPP diatur dalam Keputusan BPK Nomor:5/K/I-XIII.2/10/2013 tentang Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas Pemeriksa Keuangan. Dalam keputusan tersebut diatur bahwa:

- 1) Materialitas adalah besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, mungkin dapat mengubah atau mempengaruhi pertimbangan pihak yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut.
- 2) Dalam sektor publik, materialitas tidak hanya dinilai dari segi kuantitatif tetapi juga segi kualitatif, terutama terkait dengan tingkat kepentingan para pihak terhadap laporan keuangan pemerintah. Materialitas Kuantitatif adalah materialitas yang menggunakan ukuran kuantitatif tertentu seperti nilai uang, jumlah waktu, frekuensi maupun jumlah unit. Materialitas Kualitatif adalah materialitas yang menggunakan ukuran kualitatif yang lebih ditentukan pada pertimbangan profesional. Pertimbangan profesional tersebut didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, dan pengalaman pada situasi dan kondisi tertentu.

- 3) Materialitas pada tingkat keseluruhan laporan keuangan merupakan salah saji agregat minimum dalam laporan keuangan yang dianggap dapat menyebabkan laporan keuangan tersebut tidak dapat disajikan dengan wajar.
- 4) Materialitas pada tingkat akun merupakan salah saji minimum pada saldo akun yang dapat menyebabkan akun tersebut dianggap mengandung salah saji material.
- 5) Pemeriksa dianjurkan untuk menggunakan tingkat materialitas yang paling rendah (paling konservatif) pada pemeriksaan atas laporan keuangan entitas yang baru kali pertama diperiksa karena Pemeriksa belum memahami secara detail tentang entitas tersebut. Pemeriksa masih harus mengumpulkan bukti yang banyak atas pemeriksaan laporan keuangan entitas tersebut sehingga tingkat materialitas yang ditetapkan rendah. Selain itu, tingkat materialitas yang konservatif juga harus digunakan pada pemeriksaan atas laporan keuangan entitas-entitas yang mempunyai risiko pemeriksaan tinggi atau belum mempunyai sistem pengendalian intern yang memadai.

2.1.3 Kriteria untuk Pengakuan Koreksi Ekuitas

Untuk menjawab rumusan masalah pertama, “apakah transaksi yang membentuk pos Koreksi Ekuitas pada LKPP TA 2018 sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan dalam SAP”, diperlukan definisi atas tiga istilah akuntansi berikut, yaitu pengakuan, koreksi dan kesalahan. Definisi tersebut sangat penting karena akan digunakan sebagai acuan apakah suatu transaksi koreksi telah diakui dengan tepat sebagai Koreksi Ekuitas pada LKPP TA 2018.

Pengakuan dalam akuntansi adalah proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan-LRA, belanja, pembiayaan, pendapatan-LO, dan beban, sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan. Pengakuan diwujudkan dalam pencatatan jumlah uang terhadap pos-pos laporan keuangan yang terpengaruh oleh kejadian atau peristiwa terkait (Paragraf 84 Kerangka Konseptual PSAP). Kriteria minimum yang perlu dipenuhi oleh suatu kejadian atau peristiwa untuk diakui yaitu: (a) terdapat kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan kejadian atau peristiwa tersebut akan mengalir keluar dari atau masuk ke dalam entitas pelaporan yang bersangkutan; (b) kejadian atau peristiwa tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur atau dapat diestimasi dengan andal (Paragraf 85 Kerangka Konseptual PSAP).

Koreksi adalah tindakan pembetulan secara akuntansi agar akun/pos yang tersaji dalam laporan keuangan entitas menjadi sesuai dengan yang seharusnya (Paragraf 4 PSAP Nomor 10). Dengan demikian, Koreksi Ekuitas dapat diartikan sebagai tindakan pembetulan atas kesalahan penyajian saldo akhir ekuitas tahun lalu.

Kesalahan adalah penyajian akun/pos yang secara signifikan tidak sesuai dengan yang seharusnya yang mempengaruhi laporan keuangan periode berjalan atau periode sebelumnya (Paragraf 4 PSAP Nomor 10). Definisi ini serupa dengan definisi yang dinyatakan pada paragraf 5 PSAK 25 tentang Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Kesalahan. Kesalahan Periode Sebelumnya adalah kelalaian untuk mencantumkan dan kesalahan dalam mencatat, dalam laporan keuangan entitas untuk satu atau lebih periode sebelumnya yang timbul dari kegagalan untuk menggunakan, atau kesalahan penggunaan, informasi andal yang (a) tersedia ketika penyelesaian laporan keuangan untuk periode tersebut; dan (b) secara rasional diharapkan dapat diperoleh dan dipergunakan dalam

penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Kesalahan tersebut termasuk dampak kesalahan perhitungan matematis, kesalahan penerapan kebijakan akuntansi, kekeliruan atau kesalahan interpretasi fakta, dan kecurangan.

2.1.4 Salah Saji Material Tingkat Laporan Keuangan dan Tingkat Akun

Kesalahan penyajian laporan tahun lalu yang dipresentasikan oleh pos Koreksi Ekuitas tahun berjalan menunjukkan adanya salah saji yang material atau tidak material yang terjadi tahun sebelumnya. Oleh karena itu, diperlukan analisis berupa perhitungan materialitas terhadap pos Koreksi Ekuitas TA 2018 dan akun-akun terkait untuk menilai apakah LKPP TA 2017 bebas dari salah saji material.

Hal pertama yang harus dilakukan adalah menetapkan batasan salah saji yang menjadi ukuran nilai untuk menerima nilai tertentu atas kesalahan penyajian akun. Adapun panduan yang digunakan peneliti untuk menentukan apakah telah terjadi salah saji yang material adalah Keputusan Kepala BPK Nomor:5/K/I-XIII.2/10/2013 tentang Petunjuk Teknis (Juknis) Penetapan Batas Materialitas. Keputusan ini menjelaskan bahwa dalam menetapkan persentase tingkat materialitas awal, pemeriksa juga mempertimbangkan beberapa faktor-faktor kualitatif, meliputi:

- Opini pemeriksaan tahun sebelumnya;
- Risiko pemeriksaan (*Audit Risk/ AR*) pada saat perencanaan pemeriksaan; dan
- Faktor-faktor yang mempengaruhi materialitas, baik berasal dari pemeriksaan tahun sebelumnya maupun tahun berjalan.

Pada tabel 3 berikut ini disajikan panduan lebih detail yang diberikan oleh BPK untuk memandu pemeriksa dalam audit laporan keuangan pemerintahan. Peneliti menggunakan panduan ini untuk perhitungan materialitas karena adanya koreksi tahun berjalan penulis anggap sama sifatnya dengan temuan hasil audit.

Tabel 3
Alternatif Hubungan antara Opini Tahun Sebelumnya, AR, Tingkat Materialitas Awal, dan Faktor Kualitatif

Opini tahun sebelumnya	AR	Tingkat Materialitas	Faktor Kualitatif (antara lain:)
<i>Disclaimer/ Adverse</i>	1%	0,5% s.d 1%	- Ekspektasi pemangku kepentingan; - Risiko kecurangan;
WDP	3%	1,01% s.d 3%	- Besar kecilnya anggaran;
WTP	5%	3,01% s.d 5%	- Hasil audit tahun lalu/ tindak lanjut; - Tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK; - Perubahan kebijakan pemerintah terhadap entitas yang diperiksa; - Karakteristik entitas yang diperiksa; - Bisnis proses entitas yang diperiksa;

Sumber: Keputusan Kepala BPK Nomor:5/K/I-XIII.2/10/2013, hal 11.

Apabila opini atas pemeriksaan laporan keuangan entitas yang diperiksa tahun lalu memperoleh *Disclaimer/Adverse* maka risiko pemeriksaan (audit risk/AR) yang ditetapkan pada saat perencanaan pemeriksaan adalah sebesar 1%. Pemeriksa dapat menetapkan tingkat materialitas awal sebesar minimal 0,5 % dan maksimal 1%, tergantung dari faktor – faktor

kualitatif yang mempengaruhi Pemeriksa dalam menetapkan tingkat materialitas awal. Apabila opini pemeriksaan laporan keuangan tahun lalu adalah WDP, maka AR yang ditetapkan sebesar 1% dan tingkat materialitas awal yang ditetapkan antara 1,01% sampai dengan 3%. Begitu pula untuk opini WTP pada pemeriksaan tahun lalu, maka AR yang ditetapkan

sebesar 5% dan tingkat materialitas awal ditetapkan antara 3,01% sampai dengan 5%.

Dasar penetapan materialitas yang dapat digunakan oleh pemeriksa sebagai berikut:

Tabel 4
Dasar Penetapan Nilai Materialitas

Entitas	Tingkat Materialitas	Acuan
Entitas Nirlaba, a.l Instansi Pemerintah dan Yayasan	0,5% s.d 5%	Total Pendapatan; atau Total Belanja
Entitas yang bertujuan mencari laba	5% s.d 10% 0,5% s.d 1%	Laba sebelum Pajak Total Pendapatan
Entitas yang berbasis aset	0,5% s.d 1%	Nilai aset bersih

Sumber: Keputusan Kepala BPK Nomor:5/K/I-XIII.2/10/2013, hal 10.

Berdasarkan penjelasan dari Kep-BPK Nomor:5/K/I-XIII.2/10/2013 dan mengingat LKPP TA 2017 mendapat opini WTP, peneliti mengambil nilai AR sebesar 3% untuk menguji hipotesis bahwa LKPP TA 2017 mengalami salah saji material tingkat laporan keuangan dan tingkat akun.

2.1.5 Pengungkapan Koreksi Ekuitas dalam CALK LKPP

Informasi tentang salah saji yang ditunjukkan oleh nilai Koreksi Ekuitas tentu saja sangat signifikan bagi pengguna LKPP karena mempengaruhi tingkat kepercayaan pengguna LKPP terhadap keandalan LKPP tahun sebelumnya. Dalam Kerangka Konseptual, informasi seperti ini dikategorikan sebagai informasi yang relevan sehingga wajib diungkapkan lebih detail dalam CALK LKPP.

Secara umum, pengungkapan informasi diatur dalam PSAP No 5 tentang Catatan atas Laporan Keuangan, yang menyatakan bahwa "penjelasan atas Laporan Perubahan Ekuitas disajikan untuk ekuitas awal periode, surplus/defisit-LO, dampak kumulatif perubahan kebijakan/kesalahan mendasar, dan ekuitas akhir periode dengan struktur sebagai berikut: (a) Perbandingan dengan periode yang lalu; (b) Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu; (c) Rincian yang diperlukan; dan (d) Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan". Adapun panduan khusus untuk pengungkapan informasi Koreksi Ekuitas belum dibuat oleh KSAP maupun Kementerian Keuangan.

Koreksi kesalahan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (paragraf 36 PSAP No 10). Tidak ada panduan lebih rinci kepada penyusun LKPP tentang daftar informasi yang harus diungkapkan terkait koreksi ekuitas. IPSAP No 4 paragraf 6 juga sejalan dengan PSAP No 10 yang menyatakan bahwa dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan yang berdampak pada laporan keuangan periode sebelumnya disajikan pada LPE dan diungkapkan dalam CALK. Pengungkapan dalam CALK dilakukan dalam rangka memberikan informasi atas keterbandingan laporan keuangan.

SAP tidak memberi panduan detail untuk membuat pengungkapan yang memadai terkait pos Koreksi Ekuitas sehingga diperlukan *judgement* auditor dalam menilai apakah pengungkapan informasi memadai atau tidak memadai. Untuk

mengatasi kendala penilaian tersebut, peneliti mengambil referensi berupa panduan pengungkapan yang dinyatakan oleh PSAK 25 sebagai berikut:

- paragraf 42: entitas mengoreksi kesalahan material periode sebelumnya secara retrospektif pada laporan keuangan lengkap pertama yang diterbitkan setelah ditemukannya kesalahan.
- Paragraf 49: dalam menerapkan paragraf 42, entitas mengungkapkan hal-hal berikut:
 - (a) sifat dari kesalahan periode sebelumnya;
 - (b) jumlah koreksi untuk setiap periode sajian, sepanjang praktis:
 - (i) untuk setiap pos-pos laporan keuangan yang terpengaruh; dan
 - (ii) laba per saham dasar dan dilusian, jika PSAK 56 (Laba Per Saham) diterapkan atas entitas;
 - (c) jumlah koreksi pada awal periode sajian paling awal; dan
 - (d) jika penyajian kembali retrospektif tidak praktis untuk suatu periode sebelumnya tertentu, keadaan yang membuat keberadaan kondisi itu dan penjelasan bagaimana dan sejak kapan kesalahan telah dikoreksi.

2.1.6 Penelitian Sebelumnya

Berikut ini adalah penelitian terdahulu yang dijadikan referensi informasi dalam penelitian ini:

- 1) John Goodwin, Yigit Atılgan, Serif Aziz Simsir dan Kamran Ahmed (2018). *Investor Reaction to Accounting Misstatements under IFRS: Australian Evidence*. Penelitian ini menyimpulkan bahwa salah saji material dapat menimbulkan reaksi negatif dari investor.
- 2) Djoko Susanto (2012). *Penelaahan Terhadap Determinan dan Dampak Pernyataan Kembali Laporan Keuangan*. Penelitian ini menyimpulkan bahwa:
 - kualitas dan struktur kompensasi komite audit, spesialisasi auditor dan tenure, karakteristik manajemen, dan struktur kompensasi manajemen secara signifikan berkaitan dengan kemungkinan terjadinya *restatement*.
 - *restatement* sering dapat mengakibatkan kerugian besar dari nilai pasar, pergantian manajemen, pergantian direksi, denda kompensasi manajemen, perubahan biaya

modal, risiko litigasi yang lebih tinggi, dan biaya audit yang lebih tinggi.

- 3) Firman Ansori (2019). Dampak Koreksi Salah Saji Laporan Keuangan Atas Penilaian Kembali Penyertaan Modal Dalam Bentuk Tanah Ditinjau Dari Perspektif Kerugian Keuangan Negara. Penelitian ini menyimpulkan bahwa salah saji terhadap pencatatan investasi jangka panjang berupa penyertaan modal dalam bentuk tanah terhadap laporan keuangan Pemkab Lamongan berdampak negatif terhadap opini/pendapat atas laporan keuangan yang diberikan oleh BPK berupa opini Wajar Dengan Pengecualian.
- 4) Dimas Lagusto (2018). *Predicting Fraudulent Financial Statement using Textual Analysis and Machine-Learning Techniques*. Penelitian ini menyimpulkan bahwa salah saji dalam laporan keuangan, yang disebabkan oleh *fraud* maupun *error*, memiliki pola dan karakteristik tertentu, sehingga dapat dideteksi dengan menggunakan aplikasi yang telah dimasukkan perangkat teks dan data.
- 5) Pujianik Mulyani dan Rindah F. Suryawati (2011). Analisis Peran dan Fungsi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Dalam Meminimalisasi Tingkat Salah Saji Pencatatan Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah. Penelitian ini mendeteksi salah saji berdasarkan temuan-temuan SPI yang dilaporkan dalam Laporan Hasil Audit BPK RI. Simpulan yang diambil adalah salah saji dapat dikurangi dengan meningkatkan peran dan fungsi SPIP dalam pengelolaan anggaran dan pelaporan keuangan.
- 6) Adrian Farros dan Sudarno Elfauzi (2019). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM), Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Empiris Pada Skpd Kabupaten Demak). Penelitian ini menyimpulkan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif signifikan, SAP berpengaruh positif tidak signifikan dan Internal Audit berpengaruh negatif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, yaitu bebas dari salah saji material.

Salah saji laporan keuangan adalah permasalahan yang sering menjadi perhatian publik dalam dunia keuangan sehingga penelitian-penelitian yang ada selama ini lebih banyak membahas faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan dan dampak yang ditimbulkan jika ada salah saji material dalam laporan keuangan. Adapun penelitian kualitatif yang menilai apakah telah terjadi salah saji material dalam suatu laporan keuangan, masih sedikit dilakukan karena sudah ada mekanisme audit eksternal. Pada daftar penelitian di atas, hanya ada satu penelitian yang membahas teknik analisis untuk mendeteksi salah saji material, yaitu penelitian yang dilakukan oleh Dimas Lagusto.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Metode Penelitian

Jenis penelitian yang dilakukan adalah penelitian kualitatif. Objek penelitian adalah kualitas penyajian nilai akun pada LKPP TA 2018, dengan ruang lingkup penelitian adalah transaksi-transaksi yang membentuk nilai pos Koreksi Ekuitas dalam LPE. Analisis kualitatif dilakukan terhadap data sekunder yang dikumpulkan dari LKPP TA 2018 dengan tahapan pengolahan data sebagai berikut:

- 1) Menilai karakteristik semua transaksi untuk menentukan apakah suatu transaksi memenuhi definisi Kesalahan sebagaimana dimaksud dalam PSAP Nomor 10. Jika memenuhi, transaksi akan dikategorikan sebagai Kesalahan. Jika tidak memenuhi, transaksi akan dikategorikan Bukan Kesalahan. Total nilai Kategori Kesalahan inilah yang disebut sebagai salah saji LKPP TA tingkat laporan keuangan. Dalam pemilahan ini, peneliti mendasarkan penilaian dengan menggunakan peraturan terkait sistem akuntansi yang berlaku dalam penyusunan LK BUN (BA 999.00 s.d 999.99), LK KL dan LKPP.
- 2) Menguji apakah salah saji LKPP TA 2017 tingkat laporan keuangan tersebut bernilai material. Cara yang dilakukan adalah membandingkan nilai salah saji dengan nilai materialitas. Adapun nilai materialitas dihitung berdasarkan *audit risk*, persentase tingkat materialitas dan acuan materialitas sebagaimana ditampilkan pada tabel 3 dan 4. Jika nilai salah saji tingkat laporan keuangan lebih besar dari nilai materialitas, maka LKPP TA 2017 dinyatakan mengalami salah saji material. Jika lebih kecil, maka LKPP TA 2017 mengalami saji yang tidak material.
- 3) Menghitung salah saji LKPP TA 2017 tingkat akun dengan cara membandingkan nilai koreksi akun dengan nilai alokasi salah saji yang diperoleh akun terkait. Adapun nilai alokasi dilakukan berdasarkan berdasarkan persentase nilai akun yang diperiksa terhadap total akun Aset+Kewajiban, total LO dan total LRA. Jika nilai koreksi lebih besar dari nilai alokasi, maka akun tersebut dinyatakan mengalami salah saji material. Jika lebih kecil, maka akun tersebut mengalami salah saji yang tidak material.
- 4) Menilai apakah Pemerintah wajib melakukan penyajian kembali LKPP TA 2017 jika hasil perhitungan pada tahap 2 dan 3 menunjukkan terjadinya salah saji material baik tingkat laporan keuangan maupun akun pada LKPP TA 2017.
- 5) Menilai apakah informasi terkait Koreksi Ekuitas telah diungkapkan secara memadai dalam CALK LKPP TA 2018.

3.2. Data Penelitian

Penelitian kualitatif ini menggunakan seluruh data koreksi yang dikumpulkan melalui identifikasi transaksi koreksi yang disajikan dalam *face* dan CALK LKPP TA 2018. Berdasarkan hasil identifikasi, nilai Koreksi Ekuitas sebesar Rp 92,24 triliun, dibentuk oleh

8 kelompok dan 21 sub kelompok transaksi, sebagai berikut:

Tabel 5
Rincian Nilai Koreksi Ekuitas

Kelompok/Sub Kelompok	Nilai
a. Penyesuaian Nilai Aset	273.314.147.911
b. Penggunaan SAL	-
c. Penyesuaian SILPA	1.501.069.710.656
d. Koreksi Nilai Persediaan	6.005.920.659.013
e. Revaluasi Aset Tetap	-
f. Koreksi Nilai Aset Non Revaluasi	(6.758.324.262.623)
g. Revaluasi Aset BUMN	
h. Koreksi Lainnya:	91.219.517.945.695
Total	92.241.498.200.652

Hasil penguraian lebih lanjut menghasilkan 127 transaksi yang akan dianalisis melalui langkah-langkah sebagaimana dimaksud dalam metode penelitian. Rincian transaksi disajikan pada lampiran penelitian.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Pengakuan Koreksi Ekuitas pada LKPP TA 2018 Tidak Sesuai dengan SAP

Berdasarkan hasil analisis yang dilakukan peneliti terhadap 127 transaksi pembentuk pos Ekuitas Koreksi, hanya 28 transaksi yang memenuhi definisi Kesalahan sebagaimana yang dimaksud dalam PSAP Nomor 10, dengan rincian sebagai berikut:

Tabel 6
Kategori Transaksi Koreksi

Kategori / Jenis	Jumlah	Nilai
Kesalahan:	99	33.879.139.579.817
1) Kesalahan pencatatan aset tahun lalu	45	37.039.493.541.596
2) Kesalahan pencatatan pendapatan/ beban tahun lalu	7	3.364.861.132.388
3) Kesalahan pencatatan utang tahun lalu	14	(1.648.272.482.327)
4) Beban estimasi tahun lalu tidak dicatat	11	(1.361.308.907.146)
5) Pencatatan ganda-tahun lalu	3	(1.269.533.844.611)
6) Kesalahan pencatatan pembiayaan tahun lalu	3	206.769.534.846
7) Kesalahan tidak dijelaskan dalam LKPP	7	(1.761.429.941.613)
8) Kesalahan pencatatan pembiayaan berjalan	1	(691.439.453.411)
9) Pencatatan ganda tahun berjalan	8	0
Bukan kesalahan:	28	58.362.358.620.836
1) Mutasi Ekuitas pada BUMN, BLU, Lembaga/Organisasi Internasional (OI), dan UBL bukan Satker	7	47.719.009.487.764
2) Penyesuaian piutang/utang	10	7.209.623.305.500
3) Penyesuaian selisih kurs	3	3.560.742.689.886
4) Perubahan status piutang lain-lain	1	3.124.618.362.473
5) Pengembalian pendapatan TAYL	1	(303.519.711.177)
6) Mutasi saldo Uang Muka BUN	2	68.774.071.007
7) Dampak kumulatif perubahan kebijakan akuntansi	1	38.626.071.000
8) Kenaikan atau penurunan aset saham	2	9.520.810.895
9) Reklasifikasi Pendapatan/ Beban ke Ekuitas	2	59.581.895.960
Total	127	92.241.498.200.653

Pada tabel 6, dapat diketahui bahwa Koreksi Ekuitas lebih banyak berasal dari kategori Bukan Kesalahan yaitu sebesar Rp58,36 triliun (63,27%) yang meliputi 28 transaksi. Sisanya berasal dari kategori Kesalahan sebesar Rp33,87 triliun (36,73%) yang meliputi 99 transaksi.

4.1.1 Kategori: Kesalahan

Berdasarkan tabel 6 terdapat 9 jenis kesalahan, yaitu:

1. Kesalahan pencatatan nilai aset

Kesalahan pencatatan meliputi transaksi yang kurang atau lebih catat dan transaksi yang tidak dicatat. Aset dalam kelompok koreksi ini meliputi Kas, Piutang, Aset Tetap, Persediaan dan Aset Lainnya.

a. Koreksi Kas

Kas mengalami koreksi sebesar Rp272,86 miliar atau 0,02% dari nilai akhir Kas LKPP TA 2017. Tidak ada koreksi di atas nilai absolut Rp1 triliun dalam pos Kas. Nilai koreksi terutama

- berasal dari koreksi atas akun Kas di BLU pada empat K/L. Dalam CALK LKPP TA 2018 hanya disebutkan bahwa koreksi berasal dari penyesuaian SAL BLU. Walaupun tidak ada informasi yang lebih rinci pada LKPP TA 2018, namun koreksi pada akun Kas di BLU biasanya terjadi karena pendapatan BLU tahun sebelumnya tidak dicatat sehingga akun Kas, Pendapatan BLU dan Ekuitas pada LKPP TA 2017 mengalami kurang saji.
- b. Koreksi Piutang Pajak
CALK LKPP TA 2018 menyatakan bahwa piutang perpajakan harus dikoreksi sebesar Rp29,99 triliun atas ketetapan pajak yang terbit periode sebelumnya yang baru dicatat pada periode berjalan.
 - c. Koreksi Aset Tetap Non Revaluasi
Kesalahan Aset Tetap Non Revaluasi antara lain berupa aset tetap tahun lalu yang tidak dicatat, pengembalian belanja modal atas aset tetap karena wanprestasi atau hasil audit, koreksi atribusi biaya supervisi ke aset konstruksi, koreksi revaluasi aset tetap, reklasifikasi aset tetap yang umur manfaatnya berbeda, dan penghentian penggunaan aset tetap.
Koreksi nilai aset tetap non revaluasi ini merupakan hal yang rutin terjadi di hampir LKBUN dan semua LKPP, namun dalam CALK LKPP TA 2018 hanya disajikan nilai koreksi pada 13 KL dengan total nilai koreksi sebesar minus Rp5,89 triliun atau -0,22% dari nilai aset tetap tahun 2017 sebesar Rp2.687,01 triliun.
Namun demikian, penyebab koreksi perlu menjadi perhatian karena nilai absolut koreksi aset tetap non revaluasi mencapai Rp64,94 triliun, yang bisa menjadi indikator tingginya frekuensi jurnal koreksi pada akun Aset Tetap. Terdapat 12 KL yang memiliki nilai absolut koreksi di atas Rp1 triliun yaitu Kementerian Ristek dan Dikti, Kementerian PUPR, Kementerian Pertahanan, BUN, Kementerian ESDM, Kepolisian RI, Kementerian Perhubungan Perdagangan, Sekretariat Negara, Kementerian Agama, Badan Intelijen Negara, Kementerian Hukum dan HAM. Nilai koreksi per KL dapat dilihat pada tabel 14.
 - d. Koreksi Persediaan
Persediaan mengalami koreksi yang signifikan yaitu Rp6 triliun atau 7,12% dari nilai akhir persediaan TA 2017 sebesar Rp84,3 triliun. Koreksi di atas Rp1 triliun terjadi pada Kementerian Pertahanan, yaitu sebesar Rp5,31 triliun. Peneliti tidak dapat mengidentifikasi lebih detail penyebab koreksi karena LKPP TA 2018 tidak diunggah di situs internet.
 - e. Koreksi Aset Lainnya
Aset Lainnya hanya mengalami koreksi sebesar Rp662,2 miliar atau 0,06% dari nilai akhir aset lainnya LKPP TA 2017 sebesar Rp1.155,86 triliun, namun terdapat koreksi di atas nilai absolut Rp1 triliun pada Badan Intelijen Negara (BIN) sebesar Rp1,21 triliun dan Kementerian Kesehatan sebesar Rp1,39 triliun.
 - f. Koreksi Piutang Bukan Pajak
Piutang Bukan Pajak mengalami koreksi sebesar Rp6 triliun atau 3,16% dari nilai akhir piutang LKPP TA 2017 sebesar Rp189,64 triliun. Terdapat 1 koreksi di atas nilai absolut Rp1 triliun, yaitu tidak dicatatnya Piutang kepada Yayasan Supersemar sebesar Rp4,7 triliun. CALK LKPP TA 2018 menyatakan bahwa Piutang PNBPN tersebut ditujukan kepada Yayasan Supersemar berdasarkan amar putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 140/PK/Pdt/2015 tanggal 8 Juli 2015, dalam perkara antara Negara Republik Indonesia c.q. Presiden Republik Indonesia lawan Yayasan Supersemar dan H.M. Soeharto. Perkara dimenangkan oleh Negara Republik Indonesia sehingga Yayasan Supersemar wajib mengganti kerugian negara sebesar USD 315,002,183 dan Rp139.438.536.678 atau setara dengan Rp4.700.985.148.701 (sesuai kurs tengah BI per 31 Desember 2018). Piutang ini seharusnya dicatat pada tahun 2015 sesuai dengan tanggal putusan. Dengan demikian, pendapatan dan piutang pada LKPP TA 2015 s.d 2017 mengalami *understated*.
2. Kesalahan pencatatan pendapatan/beban tahun lalu
Nilai pendapatan dan belanja tahun 2017 yang baru dicatat tahun 2018 seluruhnya sebesar Rp34,8 triliun. Terdapat tiga transaksi bernilai Rp1 triliun yang perlu mendapat perhatian, yaitu:
 - a. Pendapatan pajak akrual tahun lalu tidak dicatat sebesar Rp29,99 triliun (sama dengan nilai piutang pajak yang tidak dicatat tahun lalu).
 - b. PNBPN akrual tahun lalu tidak dicatat sebesar Rp4,7 triliun. Nilai ini sama dengan nilai piutang PNBPN Yayasan Supersemar yang juga tidak dicatat pada LKPP TA 2017.
 - c. Pengesahan hibah langsung TAYL adalah Rp3,25 triliun.
Sering terjadi, Pendapatan Hibah Langsung yang seharusnya disahkan tahun lalu baru dapat disahkan tahun sekarang karena karena satker tidak tertib melaporkan kepada KPPN pendapatan hibah langsung yang diterimanya sampai tahun anggaran berakhir. Jika disahkan setelah lewat tahun, pendapatan hibah langsung TAYL tidak dapat dicatat sebagai pendapatan di LO sehingga harus langsung dilaporkan dalam LPE sebagai Koreksi Ekuitas.
Koreksi lain di bawah Rp1 triliun terkait kesalahan pencatatan pendapatan/beban tahun lalu adalah koreksi PNBPN sebesar Rp144,39 miliar dan koreksi beban sebesar minus Rp39,02 miliar.
 3. Kesalahan pencatatan pembiayaan tahun lalu/berjalan
Koreksi pembiayaan sebesar minus Rp447,12 miliar terjadi karena:

- Koreksi pembiayaan tahun lalu sebesar Rp244,3 miliar
NoD (*Notice of Disbursement*) dari kreditur belum diterima oleh Satker sampai tahun 2017 berakhir. Saat NoD diterima pada tahun 2018 dan diterbitkan pula SP3 (Surat Perintah Pengesahan Pembukuan) tahun 2018, transaksi pembiayaan akan tercatat dalam sistem secara otomatis. Namun, pembiayaan ini harus segera dikoreksi karena menyangkut transaksi TA 2017 bukan TA 2018.
 - Koreksi pembiayaan tahun berjalan sebesar minus Rp691,43 miliar
NoD belum diterima oleh Satker sampai tahun 2018 berakhir sehingga SP3 juga belum bisa diterbitkan. Akibatnya untuk mencatat penerimaan pembiayaan dan utang luar negeri dilakukan penjurnalan secara manual yaitu: Koreksi Ekuitas (D) dan Utang Luar Negeri (K).
4. Kesalahan pencatatan utang tahun lalu
Dalam jenis transaksi ini, koreksi terbesar berasal dari penyesuaian nilai Kurang Bayar Transfer ke Daerah dan Dana Desa (TKDD) tahun-tahun sebelumnya senilai Rp1,5 triliun. Penyebab terjadinya koreksi adalah kekeliruan dalam proses perhitungan atau penentuan daerah yang mengalami kurang salur tahun anggaran yang lalu. Koreksi dilakukan dengan cara menyesuaikan nilai utang TKDD pada Neraca dan mencatat Koreksi Ekuitas di LPE.
Koreksi lainnya adalah koreksi Utang Luar Negeri sebesar minus Rp134,86 dan Utang kepada Pihak Ketiga dari retur pada Kuasa BUN sebesar Rp1,98 miliar.
5. Beban estimasi tahun lalu tidak dicatat
Suatu beban sebenarnya sudah terjadi pada tahun lalu, namun karena tagihannya belum diterima hingga akhir tahun lalu, beban tersebut tidak dilaporkan dalam LO tahun lalu walaupun nilainya sudah dapat diukur dengan pasti. Jika tagihan diterima pada tahun sekarang, beban tersebut tidak dapat dicatat dalam LO tahun berjalan tetapi harus langsung dilaporkan dalam LPE sebagai Koreksi Ekuitas. Akibatnya beban di LO tahun lalu dan ekuitas di LPE tahun lalu mengalami *understated*. Untuk menghindari terjadinya *understated*, manajemen melakukan estimasi atas nilai beban dan mencatatnya dalam LO sebagai Beban Estimasi. Dengan demikian, tahun berikutnya penyusun laporan keuangan hanya perlu membuat ayat jurnal atas akun Koreksi Ekuitas sebesar selisih antara Beban Estimasi dan kas yang dikeluarkan untuk membayar beban (Beban Riil). Jika Beban Estimasi dan Beban Riil sama nilainya, manajemen tidak perlu membuat ayat jurnal atas akun Koreksi Ekuitas.
Pada tahun 2018, nilai beban estimasi tahun lalu yang tidak dicatat adalah Rp1,36 triliun. Nilai tersebut sebagian besar berasal dari dua transaksi yaitu:
- a. beban atas tagihan UPSL (*unfunded past service liability*) TA 2015-2016 yang baru diterbitkan persetujuannya pada tahun 2018 sebesar Rp669,80 miliar.
Pada tahun 2017, PT Taspen mengajukan tagihan UPSL kepada Pemerintah melalui Surat Direksi PT TASPEN (PERSERO) Nomor: SRT-14/DIR.1/012017. Tagihan ini seharusnya dapat digunakan sebagai dasar untuk mencatat Beban Estimasi dalam LO TA 2017 walaupun Pemerintah masih harus melakukan verifikasi. Nilai estimasi dapat diformulasikan berdasarkan data historis perbandingan antara tagihan dan pembayaran UPSL.
Tidak dicatatnya Beban Estimasi tersebut berakibat pada *understated* akun Utang Kepada Dana Pensiun dan THT tahun lalu, yang pada Neraca TA 2017 disajikan sebesar Rp9,65 triliun.
 - b. beban atas tagihan subsidi PPh DTP Panas Bumi periode triwulan IV tahun 2017 yang dibayarkan pada tahun 2018 sebesar Rp620,48 miliar
Nilai subsidi PPh DTP Panas Bumi masuk ke dalam LKPP melalui UAKPA Subsidi PPh DTP BA 999.07 (DJP sebagai KPA). Subsidi didasarkan pada tagihan dari DJA yang mengacu pada SBP (Setoran Bagian Pemerintah) dari pengusaha panas bumi ke kas negara. Sebelum tahun berjalan berakhir, nilai SBP periode triwulan IV sudah dapat diketahui oleh DJA. Namun, DJA baru menyampaikan tagihan pada tahun 2018 sehingga DJP tidak dapat menghitung dan menyajikan Beban Subsidi dalam LO TA 2017.
Tidak dicatatnya Beban Estimasi tersebut berakibat pada *understated* akun Utang Subsidi, yang pada Neraca TA 2017 disajikan sebesar Rp32,19 triliun.
Koreksi lainnya seluruhnya sebesar minus Rp71,01 miliar berasal dari 9 transaksi di Bagian Anggaran Transaksi Khusus BUN.
6. Kesalahan yang tidak dijelaskan dalam LKPP sebesar minus Rp1,77 triliun meliputi 8 kelompok transaksi. Nilai per transaksi kecil sehingga CALK LKPP TA 2018 tidak mencantumkan deskripsi transaksinya, namun akan dimasukkan dalam perhitungan salah saji tingkat laporan keuangan.
7. Pencatatan ganda dalam LKPP
LKPP adalah konsolidasi LK K/L dan LK BUN sehingga banyak akun yang berpotensi mengalami pencatatan ganda, baik disebabkan oleh kesalahan catat maupun kebijakan akuntansi. Oleh karena itu, agar tidak terjadi *overstated*, harus dilakukan koreksi ekuitas dalam penyusunan LKPP.
- a. Pencatatan ganda tahun lalu
Dalam LKPP TA 2018, secara keseluruhan nilai pencatatan ganda antar Satker Rp1,26 triliun. Koreksi ini dapat dihindari dengan membuat kesepakatan antar Satker mengenai entitas yang seharusnya melaporkan suatu akun.
 - b. Pencatatan ganda tahun berjalan

Dalam LKPP TA 2018, terdapat 3 (tiga) akun Kas yang mengalami pencatatan ganda karena dicatat dalam LK BUN dan LK K/L, yaitu Kas di Bendahara Pengeluaran (1116), Kas Lainnya di KL dari Hibah (1118), Kas di BLU (1119). Nilai akun Kas tersebut masing-masing sebesar Rp74,5 miliar, Rp4,1 triliun dan Rp14,02 triliun. Sebenarnya, tiga akun kas tersebut setiap tahun mengalami pencatatan ganda antara LK dan LK

K/L. BUN mencatat karena kas tersebut termasuk dalam dana Saldo Anggaran Lebih (SAL), sedangkan Satker mencatat karena transaksi dalam rekening kas tersebut dibukukan secara harian oleh Satker. Adapun bentuk penyajian dan eliminasi terkait akun Kas tersebut dalam penyusunan LKPP adalah sebagai berikut:

Tabel 7
Proses Eliminasi Kas dalam LKPP

LK K/L		LK BUN		Eliminasi LK BUN		LKPP	
Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit
1116		1116		391119	1116	1116	
	219511					391119	
			399911				219511
							399911
1118		1118		391119	1118	1118	
52						391119	
53						52	
	43					53	
			399913				43
							399913
1119		1119		391119	1119	1119	
525						391119	
537						525	
	424					537	
			399912				424
							399912

Di antara tiga akun tersebut, nilai koreksi terbesar terjadi pada akun Kas di BLU (1119). Akun Kas pada BLU dicatat dalam 2 Laporan Keuangan yang akan dikonsolidasikan yaitu LK BUN dan LK KL. Dalam LK BUN, kontra akun Kas BLU adalah Ekuitas-Mutasi Kas BLU (akun 399912) yang dilaporkan dalam LPE LK BUN. Akun 399912 dibuat karena LK BUN tidak melaporkan Pendapatan BLU (akun 424) dan Belanja BLU (akun 525 dan 537) sebagaimana LK KL. Adapun dalam LK KL, kontra akun Kas BLU adalah Pendapatan BLU dan Belanja BLU. Selanjutnya, untuk menghindari pencatatan ganda akun Kas BLU, dibuat jurnal akun Koreksi Lainnya (399919) di sisi Debet dan akun Kas BLU (1119) di sisi Kredit. Pada akhir konsolidasi, dalam LKPP hanya tersisa akun 1119, 399919, 525 dan 537 di sisi Debet, serta 424 dan 399912. Akun 399919, 399911, 399912 dan 399913 ini yang kemudian dimasukkan dalam pos Koreksi Ekuitas.

Jurnal akuntansi yang sama juga berlaku untuk akun 1116 dan 1118, dengan tambahan jurnal reklasifikasi Uang Muka KPPN (219511) menjadi akun ekuitas.

Pencatatan ganda ini seharusnya tidak perlu terjadi jika pelaporan LK Konsolidasian BUN sejak tingkat Kuasa BUN hingga Konsolidasian mengikuti aturan berikut:

- aturan *chart of account* (COA) dalam aplikasi SPAN, yaitu akun dibentuk dari 12 segmen

informasi dan hanya dilaporkan oleh satu satker; dan

- aturan transaksi antar entitas (*intraco*), yaitu jurnal transaksi yang melibatkan dua entitas menggunakan akun *intraco* untuk menghindari pencatatan ganda.

Jika Kuasa BUN ingin memantau nilai Kas pada Rekening BUN yang ada di Satker, Kuasa BUN dapat memantaunya melalui rekonsiliasi bulanan dengan Satker. Jika terdapat nilai Kas yang tidak sama, Kuasa BUN menindaklanjuti hasil rekonsiliasi dan mengungkapkannya dalam LK Kuasa BUN secara berjenjang hingga tingkat konsolidasian. Namun demikian, pencatatan ganda ini tidak mengakibatkan salah saji karena adanya proses eliminasi yang menghasilkan angka nol.

4.1.2 Kategori: Bukan kesalahan

Transaksi dalam kategori ini dianalisis sifatnya juga dengan menggunakan PMK Sistem Akuntansi yang terkait untuk memberi alasan mengapa transaksi dimasukkan dalam kategori Bukan Kesalahan. Pada LPE tahun 2018, porsi Koreksi Ekuitas yang masuk dalam kategori Bukan Kesalahan adalah Rp58,36 triliun atau 63,27% dari total koreksi ekuitas. Dari tabel di atas, terdapat 8 jenis transaksi yang termasuk dalam kategori ini, yaitu:

1. Mutasi Ekuitas pada BUMN, Lembaga Internasional, BLU dan UBL bukan Satker
 - a. BUMN

Koreksi ekuitas yang berasal dari BUMN adalah pencatatan bagian pemerintah atas surplus atau defisit pada segmen pendapatan komprehensif lainnya yang disajikan dalam laporan keuangan BUMN (*investee*) dan mempengaruhi nilai *outstanding* Investasi Pemerintah.

Untuk surplus/ pendapatan/ keuntungan pada segmen pendapatan komprehensif lainnya entitas badan usaha (*investee*), dicatat dengan menggunakan akun nilai Investasi Permanen (D) dan akun Koreksi Ekuitas (K). Adapun untuk defisit/ beban/ rugi pada segmen pendapatan komprehensif lainnya entitas badan usaha (*investee*) dicatat sebaliknya. Surplus dan defisit bukan suatu kesalahan pencatatan sehingga tidak tepat disajikan dalam LPE sebagai Koreksi Ekuitas. Penyajian yang lebih tepat adalah membuat baris baru dalam LPE, yaitu Mutasi Ekuitas Lainnya.

- b. Lembaga Internasional (LI)
Koreksi ekuitas ini berasal dari pencatatan atas penambahan modal Indonesia pada LI. Transaksi penambahan modal bukan suatu kesalahan sehingga tidak tepat disajikan dalam LPE sebagai Koreksi Ekuitas. Penyajian yang lebih tepat adalah membuat baris baru dalam LPE, yaitu Mutasi Ekuitas Lainnya.
 - c. BLU
Koreksi ekuitas ini berasal dari pengalihan pengelolaan dana bergulir dari Kementerian UKM (BA 44) kepada BLU LPDB (BA BUN 999.03) dan pengembalian dana bergulir. Pengalihan ini bukan suatu kesalahan karena merupakan program pemerintah untuk optimalisasi pengelolaan dana bergulir. Demikian pula, pengembalian dana bergulir dari debitur bukan suatu kesalahan karena merupakan proses yang normal. Penyajian yang lebih tepat adalah membuat baris baru dalam LPE, yaitu Mutasi Ekuitas Lainnya.
 - d. UBL Bukan Satker
Koreksi Ekuitas ini berasal dari pencatatan atas kenaikan/ penurunan ekuitas UBL Bukan Satker. Jika terjadi kenaikan ekuitas UBL Bukan Satker yang memenuhi kriteria aset dan ekuitas maka digunakan akun 167111 Aset Lainnya dari ekuitas pada UBL (D) dan 391122 Ekuitas Badan Lainnya (K). Akun 391122 disajikan sebagai Koreksi Ekuitas dalam LPE. Kenaikan dan penurunan ekuitas bukan suatu kesalahan pencatatan sehingga tidak tepat disajikan dalam LPE sebagai Koreksi Ekuitas. Penyajian yang lebih tepat adalah memisahkan akun 391122 dari Koreksi Ekuitas dan membuat baris baru dalam LPE, yaitu Mutasi Ekuitas Lainnya.
2. Penyesuaian piutang /utang
Transaksi material yang masuk dalam jenis transaksi ini adalah:
- a. Penyesuaian atas transaksi akrual tahun sebelumnya dari kegiatan usaha hulu migas sebesar Rp4,74 triliun, yang antara lain berasal

dari selisih estimasi dan realisasi *lifting* migas, transaksi penyelesaian *overlifting* kontraktor melalui *cargo settlement*, dan pencatatan piutang denda. Penyesuaian ini bukan kesalahan karena realisasi *lifting* migas sering berbeda dengan estimasi sehingga penyajian yang lebih tepat adalah membuat baris baru dalam LPE, yaitu Mutasi Ekuitas Lainnya.

- b. Penyelesaian piutang estimasi dan utang estimasi tahun lalu terkait Transfer ke Daerah dan Dana Desa (TKDD) sebesar minus Rp1,65 triliun.

Setiap tahun DJPK melakukan rekonsiliasi dan verifikasi dengan Pemda atas penyaluran Dana Bagi Hasil (DBH) untuk menghasilkan daftar Pemda yang mengalami kelebihan salur atau kekurangan salur. Kelebihan dan kekurangan terjadi karena penyaluran TW 1 dan 2 masih menggunakan target DBH, sedangkan penyaluran TW 3 dan TW 4 menggunakan realisasi DBH. Jika daftar tersebut belum diterbitkan dokumen penetapannya hingga akhir tahun berjalan, lebih/kurang salur diakui sebagai Piutang Transfer Diestimasi atau Utang Transfer Diestimasi.

Pada tahun berjalan, penyelesaian Piutang Transfer Diestimasi dilakukan dengan mereklasifikasi Piutang Transfer Diestimasi menjadi definitif Piutang TKDD pada saat dokumen penetapan lebih salur per Pemda telah ditetapkan. Penyelesaian Utang Transfer Diestimasi juga demikian, yaitu dengan mereklasifikasi Utang Transfer Diestimasi menjadi definitif Utang TKDD pada saat dokumen penetapan kurang salur per Pemda telah ditetapkan. Selanjutnya, selisih antara Piutang/Utang Transfer Diestimasi yang tercatat dengan piutang/utang transfer definitifnya dibukukan sebagai koreksi ekuitas di LPE.

Berdasarkan penjelasan di atas, koreksi ekuitas yang berasal dari selisih nilai estimasi dengan nilai definitif bukan terjadi karena kesalahan pencatatan namun karena secara normal nilai realisasi DBH tidak sama dengan target DBH.

- c. Perubahan status Piutang Lain-Lain pada DJKN-BUN senilai Rp3,12 triliun. CALK LKPP TA 2018 tidak memberi penjelasan yang memadai, namun berdasarkan CALK LKPP TA 2017, koreksi secara detail berasal dari: (a) perubahan status piutang Aset Kredit Non ATK yang telah ditetapkan PB/PJPN, (b) selisih kurs mata uang asing terhadap rupiah, (c) perubahan nilai surat berharga eks BPPN dan eks kelolaan PT PPA, serta (d) perubahan beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih. Jika diasumsikan penyebab koreksi masih sama dengan TA 2017, maka dapat dinyatakan bahwa penyebab koreksi sebesar Rp3,12 triliun pada TA 2018 adalah kejadian yang bersifat normal dan tidak dikategorikan sebagai kesalahan.

3. Penyesuaian Selisih Kurs
Koreksi ini disebabkan oleh penyesuaian selisih kurs belum terealisasi (*unrealized*) pada tahun 2018 sebesar minus Rp312.233.301.456. Penyesuaian Selisih Kurs merupakan penyesuaian yang berasal dari perhitungan keuntungan/kerugian selisih kurs yang belum terealisasi karena pembayaran dan kiriman uang atau pemindahbukuan ke rekening dengan valuta yang sama atau mata uang rekening tujuan tidak diketahui (*null*). Rekening yang terkait adalah Rekening Valas yang dikelola oleh BUN. Penyesuaian ini dicatat dengan menggunakan akun 311211 dan disajikan sebagai Koreksi Ekuitas dalam LPE. Terjadinya keuntungan/kerugian selisih kurs adalah peristiwa normal dari penggunaan valas sehingga seharusnya tidak dikategorikan sebagai Bukan Kesalahan.
4. Reklasifikasi Pendapatan/Beban ke Ekuitas senilai Rp59,58 miliar, berasal dari reklasifikasi akun Pengesahan Hibah Langsung senilai minus Rp14,91

- dan Uang Muka KPPN senilai Rp74,5 miliar ke akun ekuitas.
 5. Kenaikan atau penurunan aset saham eks kelolaan PT PPA dan eks BPPN senilai Rp9,52 miliar.
 6. Mutasi Saldo Uang Muka BUN yang berasal dari Reksus dan *backlog* SP2D senilai Rp68,77 miliar.
 7. Dampak kumulatif perubahan kebijakan akuntansi terkait penetapan nilai kompensasi ABMA/T senilai Rp38,62 miliar.
 8. Pengembalian Pendapatan Tahun Anggaran yang Lalu (TAYL) sebesar minus Rp303,51 miliar.
- Kategori Bukan Kesalahan seharusnya tidak digabung dengan kategori kesalahan. Pemisahan ini bertujuan memberikan gambaran yang sebenarnya tentang nilai koreksi dan porsi *understated/overstated* atas nilai ekuitas tahun lalu yang sudah diberikan opini oleh BPK. Pada LPE, baris (*row*) baru dapat dibuatkan untuk menampung transaksi ekuitas yang masuk kategori Bukan Kesalahan. Oleh karena itu, untuk penyajian informasi yang lebih akurat dan andal terkait akun ekuitas, peneliti memberikan penyajian kembali LPE LKPP TA 2018 dalam format baru sebagai berikut:

Tabel 8
Usulan Format Baru LPE LKPP TA 2018

URAIAN	2018 (format baru)	2018
Ekuitas Awal	1.540.783.656.928.940	1.540.783.656.928.940
Surplus/(Defisit) - LO	(225.730.103.236.335)	(225.730.103.236.335)
Koreksi Ekuitas	33.879.139.579.817	92.241.498.200.652
Penyesuaian Nilai Aset	273.314.147.911	273.314.147.911
Penggunaan SAL		
Penyesuaian SILPA	1.501.069.710.656	1.501.069.710.656
Koreksi Nilai Persediaan	6.005.920.659.013	6.005.920.659.013
Revaluasi Aset Tetap		
Koreksi Nilai Aset Non Revaluasi	(6.758.324.262.623)	(6.758.324.262.623)
Revaluasi Aset BUMN		
Koreksi Lainnya	34.358.229.035.516	91.219.517.945.695
Transaksi Antar Entitas	513.172.752.484	513.172.752.484
Ekuitas Lainnya	58.362.358.620.836	
Dampak kumulatif perubahan kebijakan akuntansi	38.626.071.000	
Mutasi Ekuitas pada BUMN, OI, BLU dan UBL bukan Satker	47.719.009.487.764	
Penyesuaian Piutang/Utang	7.209.623.305.500	
Selisih Kurs	3.560.742.689.886	
Pengembalian Pendapatan TAYL	(303.519.711.177)	
Mutasi Saldo Uang Muka	68.774.071.007	
Kenaikan atau penurunan aset saham	9.520.810.895	
Reklasifikasi ke akun Ekuitas	59.581.895.960	
Kenaikan/penurunan Ekuitas	(132.975.432.283.199)	(132.975.432.283.199)
Ekuitas Akhir	1.407.808.224.645.740	1.407.808.224.645.740

Tabel 8 memperlihatkan bahwa setelah kategori Bukan Kesalahan dipisah dari pos Koreksi Ekuitas, rasio koreksi berkurang signifikan dari semula 5,99% menjadi 2,20% (Rp33,87 triliun ÷ Rp1.540,78 triliun). Penurunan nilai akun Koreksi Ekuitas tersebut memperbaiki keandalan LKPP TA 2018 sehingga usulan format LPE pada tabel 8 dapat digunakan dalam penyusunan LPE LKPP TA 2021 dan tahun-tahun berikutnya.

4.2. Salah Saji pada Tingkat Laporan Keuangan dan Tingkat Akun pada LKPP TA 2017

4.2.1 Salah Saji Tingkat Laporan Keuangan

Tabel 6 menyajikan total nilai Kesalahan sebesar Rp33,87 tetapi untuk perhitungan salah saji tahun lalu, nilai tersebut harus dikurangi dengan nilai kesalahan pencatatan pembiayaan berjalan sebesar minus Rp691,43 miliar, sehingga menjadi Rp34,57 triliun. Berdasarkan perhitungan, dapat disajikan perhitungan salah saji tingkat laporan keuangan sebagai berikut:

Tabel 9
Rasio Koreksi Tingkat Laporan Keuangan

Acuan Materialitas (AM)	Pendapatan LO 2017:	1.806.520.138.549.830
	Beban LO 2017:	1.991.670.723.602.290
Tingkat Materialitas		3%
		* Rasio K terhadap AM
Akun	Nilai Koreksi (K)	Pendapatan Beban
1) Kas	272.864.193.423	0,01% 0,01%
2) Persediaan	6.005.920.659.013	0,33% 0,30%
3) Piutang Perpajakan	29.994.138.191.495	1,66% 1,51%
4) Piutang Bukan Pajak	6.002.056.037.337	0,33% 0,30%
5) Investasi Jangka Panjang	(380.490.944.611)	0,02% 0,02%
6) Aset Tetap	(6.754.901.699.285)	0,37% 0,34%
7) Aset Lainnya	662.204.959.612	0,04% 0,03%
8) Utang	(3.009.578.771.482)	0,15% 0,14%
9) PNBPN	112.566.291.242	0,01% 0,01%
10) Pendapatan Hibah	3.259.483.730.332	0,16% 0,15%
11) Beban	(39.023.207.177)	0,002% 0,002%
12) Pembiayaan	206.769.534.846	0,16% 0,15%
13) Tidak diketahui (tidak dijelaskan dalam LKPP)	(1.761.429.941.613)	0,09% 0,08%
Jumlah	34.570.579.033.132	2,92% 2,77%

Ket. *: Rasio ditulis dalam nilai absolut untuk menunjukkan tingkat salah saji tanpa memperhitungkan *understated/overstated* dan untuk menghindari nilai negatif dan positif tidak saling membatalkan.

Tabel 9 menunjukkan bahwa LKPP TA 2017 mengalami tidak mengalami salah saji yang material di tingkat laporan keuangan jika mengacu pada Total Pendapatan maupun Total Beban karena agregat rasio koreksi berada di bawah 3%.

4.2.2 Salah Saji Tingkat Akun

Berikutnya adalah mengukur materialitas tingkat akun dengan menggunakan rumus alokasi nilai materialitas. Akun yang diukur adalah akun yang muncul dalam *face* LKPP TA 2017, baik yang dikoreksi maupun yang tidak dikoreksi di tahun 2018. Nilai yang dialokasikan adalah nilai materialitas yang mengacu pada Total Pendapatan TA 2017, bukan Total Beban TA 2017, karena peneliti bersifat konservatif, yaitu memilih nilai acuan yang lebih rendah. Dengan demikian, Acuan Materialitas adalah Rp1.806.520.138.549.830 dan **Nilai Materialitas (M) adalah Rp54.195.604.156.495.**

Aturan sederhana yang harus diikuti dalam membuat tabel perhitungan salah saji adalah:

- 1) untuk kolom "Nilai Koreksi (K)", nilai koreksi negatif maupun positif, harus selalu dinyatakan dalam tanda positif agar saat dimasukkan dalam rumus nilai materialitas dapat dibagi habis ke semua akun yang diukur.
 - 2) untuk kolom "Alokasi Nilai Materialitas (AM)", nilai materialitas (M) dialokasikan dengan menggunakan Total Akun tiap kelompok (T) sebagai pembagi. Total Akun Neraca untuk akun neraca, Total Akun LO untuk akun LO, dan Total Akun LRA untuk akun LRA.
 - 3) untuk kolom "Material", dinyatakan "Ya" jika nilai K lebih besar dari nilai AM dan "Tidak Material" jika nilai K lebih kecil dari nilai AM.
- Perhitungan salah saji pada akun Neraca sebagai berikut:

Tabel 10
Perhitungan Salah Saji Tingkat Akun Neraca

Akun yang Salah Saji di LKPP TA 2017	Nilai Koreksi (K)	Saldo Akhir Akun TA 2017 (N)	Alokasi Nilai Materialitas (AM)=(M*N/T)	Material (Ya/Tdk)
1. Kas	347.365.299.645	134.575.579.715.425	779.611.615.025	Tdk
2. Akun 114 *)	0	17.876.803.676.699	103.562.353.700	Tdk
3. Persediaan	6.005.920.659.013	84.301.758.170.225	488.369.657.969	Ya
4. Piutang Perpajakan	29.994.138.191.495	58.621.958.896.480	339.603.664.706	Ya
5. Piutang Bukan Pajak	6.002.056.037.337	189.649.106.605.757	1.098.658.810.177	Ya
6. Investasi Jk Panjang	(380.490.944.611)	2.604.046.312.794.690	15.156.237.516.821	Tdk
7. Aset Tetap	(6.754.901.699.285)	2.687.012.386.941.310	15.566.167.881.322	Tdk
8. Piutang Jangka Panjang	0	50.906.493.098.191	294.907.095.206	Tdk
9. Aset Lainnya	662.204.959.612	1.155.861.083.987.350	6.696.034.513.378	Tdk
10. Penyisihan/Penyusutan	0	(1.047.218.537.840.870)	(6.066.655.906.644)	Tdk
11. Utang Subsidi	620.484.608.003	26.096.171.127.047	151.178.082.690	Ya
12. Utang Transfer	(1.511.419.195.409)	32.192.914.590.833	186.497.209.892	Ya
13. Utang Jangka Pendek Lainnya	(693.484.394.346)	535.160.343.740.067	3.100.244.641.435	Tdk
14. Utang Dapen dan THT	(669.808.470.045)	9.657.081.539.263	55.944.569.967	Ya
15. Utang Jangka Panjang Lainnya	(134.866.711.682)	3.803.947.186.607.500	22.036.698.009.352	Tdk
Total Akun Neraca (T)		10.354.891.052.138.300		

Ket *: Akun 1114 menampung Belanja Dibayar di Muka, Uang Muka Belanja & Pendapatan yang Masih Harus Diterima.

Berdasarkan perbandingan nilai K dan M, sebagaimana ditunjukkan pada tabel 10, terdapat 6 akun *face* Neraca yang mengalami salah saji material, yaitu Persediaan, Piutang Perpajakan, Piutang Bukan

Pajak, Utang Jangka Pendek Subsidi dan Utang Jangka Pendek Transfer ke Daerah. Berikutnya adalah perhitungan salah saji untuk akun LRA dan akun LO:

Tabel 11
Rasio Koreksi Tingkat Akun LRA dan LO

Akun yang Salah Saji di LKPP TA 2017	Nilai Koreksi (K)	Saldo Akhir Akun TA 2017 (N)	Alokasi Nilai Materialitas ²⁾ (AM)=(M*N/T)	Material (Ya/Tdk)
Akun LO				
1. Pendapatan Pajak	29.994.138.191.495	1.363.122.621.463.580	19.885.050.897.776	Ya
2. PNBPN	5.332.184.709.985	421.295.487.747.415	6.145.802.354.792	Tdk
3. Pendapatan Hibah	3.244.564.520.070	22.102.029.338.827	322.421.454.553	Ya
4. Beban	(659.507.815.180)	1.991.670.723.602.290	29.054.226.734.143	Tdk
5. Pos Non Operasional	0	313.929.268.339.577	4.579.558.273.732	Tdk
Total Akun LRA (T)		4.112.120.130.491.690		
Akun LRA				
6. Pendapatan dan Beban	0	3.673.727.722.864.960	54.543.799.427.605	Tdk
7. Pembiayaan	(607.141.008.122)	366.623.822.146.843	5.443.260.287.391	Tdk
Total Akun LRA (T)		4.040.351.545.011.810		

Berdasarkan tabel 11, terdapat 2 akun *face* LRA dan LO yang mengalami salah saji material, yaitu Pendapatan Pajak dan Pendapatan Hibah. Jika nilai AM

adalah batas materialitas, maka dapat dihitung pula nilai *gap* dan rasio *gap* (nilai *gap* dibagi nilai koreksi) sebagaimana dalam tabel berikut:

Tabel 12
Gap Koreksi dan Batas Materialitas

Akun dengan salah saji material di LKPP TA 2017	Nilai Koreksi	Batas Materialitas	Gap	
			Nilai	Rasio
1. Persediaan	6.005.920.659.013	488.369.657.969	5.517.551.001.044	12,30
2. Piutang Perpajakan	29.994.138.191.495	339.603.664.706	29.654.534.526.789	88,32
3. Piutang Bukan Pajak	6.002.056.037.337	1.098.658.810.177	4.903.397.227.160	5,46
4. Utang Subsidi	620.484.608.003	151.178.082.690	1.662.597.278.099	10,00
5. Utang Transfer	(1.511.419.195.409)	186.497.209.892	433.987.398.111	3,33
6. Utang Dapen dan THT	(669.808.470.045)	55.944.569.967	725.753.040.012	11,97
7. Pendapatan Pajak	29.994.138.191.495	19.885.050.897.776	10.109.087.293.719	1,51
8. Pendapatan Hibah	3.244.564.520.070	322.421.454.553	2.922.143.065.517	10,06

Berdasarkan rasio *gap* pada tabel 12, dapat diperoleh urutan akun yang paling material salah sajinnya, yaitu Piutang Perpajakan, Persediaan, Utang Dapen dan THT, Pendapatan Hibah, Utang Subsidi, Piutang Bukan Pajak, Utang Transfer, dan Pendapatan Pajak.

Paragraf 6 PSAP No 10 menyatakan bahwa dalam situasi tertentu, suatu kesalahan mempunyai pengaruh signifikan bagi satu atau lebih laporan keuangan tahun sebelumnya sehingga laporan-laporan keuangan tersebut tidak dapat diandalkan lagi. Berdasarkan pernyataan tersebut, salah saji material yang ditampilkan pada tabel 11 dan 12 dapat memberi dampak pada keandalan LKPP, sebagai berikut:

1) Pengguna LKPP akan menganggap LKPP TA 2017 tidak layak memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (*unqualified*) karena terdapat akun-akun yang mengalami salah saji material. Terutama untuk akun yang *gap* rasionya lebih dari 10, yaitu Piutang Perpajakan, Persediaan, Utang kepada Dana Pensiun dan THT, dan Pendapatan Hibah.

2) Pengguna LKPP akan meragukan keandalan LKPP TA 2018 karena LKPP TA 2018 kehilangan kualitas daya banding dengan LKPP tahun sebelumnya. Hal ini akan menyulitkan analisis yang menggunakan series data nilai akun karena 8 (delapan) akun mengalami salah saji material pada tahun lalu.

Konsekuensi selanjutnya dari salah saji pada laporan tahun lalu adalah munculnya pertanyaan tentang perlunya *restatement* yaitu penyajian kembali laporan keuangan ketika kesalahan material ditemukan dalam laporan keuangan yang diterbitkan sebelumnya. Terkait *restatement* untuk laporan keuangan sektor swasta, PSAK 25 menyatakan bahwa:

- Paragraf 43: kesalahan periode sebelumnya dikoreksi dengan menyajikan kembali secara retrospektif kecuali sepanjang tidak praktis untuk menentukan dampak spesifik periode atau dampak kumulatif kesalahan.
- Paragraf 44: jika tidak praktis untuk menentukan dampak spesifik periode dari kesalahan pada informasi komparatif untuk satu atau lebih periode sajian, maka entitas menyajikan kembali saldo

pembuka aset, liabilitas, dan ekuitas untuk periode paling awal di saat penyajian kembali retrospektif adalah praktis (mungkin periode berjalan)

- Paragraf 45: jika tidak praktis untuk menentukan dampak kumulatif, pada awal periode berjalan, dari kesalahan pada seluruh periode sebelumnya, maka entitas menyajikan kembali informasi komparatif untuk mengoreksi kesalahan secara prospektif dari tanggal praktis paling awal.

Restatement tentu saja menimbulkan pertanyaan tentang integritas manajemen, kecukupan pengendalian internal suatu perusahaan, efektivitas komite audit, dan juga independensi dan kualitas auditor eksternal (Galih: Gleason et al. 2008). Namun demikian, *restatement* dalam laporan keuangan perusahaan tidak diterapkan dalam praktik akuntansi sektor pemerintahan. Laporan keuangan pemerintahan tidak mengenal penyajian kembali karena adanya pertimbangan yang disebutkan dalam paragraf 3 IPSAP Nomor 4 tentang Perubahan Kebijakan Akuntansi dan Koreksi Kesalahan Tanpa Penyajian Kembali Laporan Keuangan (IPSAP 4) yang menyatakan bahwa penafsiran mengenai penyajian kembali laporan keuangan dapat berdampak luas bagi proses pertanggungjawaban APBN/APBD, antara lain:

- Perubahan UU/Peraturan Daerah (Perda) tentang Pertanggungjawaban APBN/APBD.
Pertanggungjawaban atas Pelaksanaan APBN/APBD setiap tahun ditetapkan dalam UU/Perda. Apabila dilakukan penyajian kembali laporan keuangan, maka laporan keuangan yang menjadi dasar penetapan UU/Perda dimaksud akan berubah dan memerlukan pengesahan kembali.
- Pemeriksaan (Audit) ulang.
Laporan keuangan pemerintah setiap periode diperiksa oleh BPK atau auditor eksternal pemerintah. Apabila dilakukan penyajian kembali laporan keuangan, maka diperlukan pemeriksaan ulang atas unsur-unsur laporan keuangan yang berubah.

IPSAP 4 paragraf 6 menyatakan bahwa entitas pemerintah tidak melakukan penyajian kembali

laporan keuangan sebagai akibat perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan. Dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan yang berdampak pada laporan keuangan periode sebelumnya disajikan pada LPE dan diungkapkan dalam CALK. Pengungkapan dalam CALK dilakukan dalam rangka memberikan informasi atas keterbandingan laporan keuangan.

Dari pernyataan IPSAP 4 dan 6 tersebut, sangat jelas bahwa SAP tidak membolehkan penyajian kembali laporan keuangan tahun lalu dalam hal terjadi salah saji material. SAP hanya mewajibkan pengungkapan dalam CALK. Dalam sektor swasta, ketika kesalahan seperti itu ditemukan, perusahaan memberi informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan (pemerintah, kreditur dan investor) bahwa laporan keuangan yang diterbitkan sebelumnya tidak lagi dapat diandalkan dan ditinjau untuk penyajian ulang (Galih: Gleason et al. 2008). Dengan demikian, langkah analisis berikutnya adalah menilai apakah pengungkapan pos koreksi kesalahan telah memadai atau tidak memadai dalam CALK.

4.2.3 Pengungkapan Koreksi Ekuitas dalam LKPP

Koreksi Ekuitas menjadi hal wajib yang harus diungkapkan secara memadai dalam CALK karena pos ini menunjukkan bahwa telah terjadi salah saji yang berasal dari kesalahan pengakuan, pengukuran dan pencatatan. Bahkan *Auditing Standard* ASA 200 paragraf 13.4 (i) menyatakan bahwa salah saji dapat berasal dari kesalahan yang tidak disengaja ataupun kecurangan (*misstatements can arise from error or fraud*). Oleh karena itu, informasi tentang adanya salah saji adalah informasi yang signifikan karena dapat mempengaruhi pengambilan keputusan pengguna laporan keuangan.

Pos Koreksi Ekuitas dalam TA 2018 terdiri dari 127 transaksi yang sifatnya beragam sehingga peneliti melakukan pengelompokan nilai absolut koreksi, sebagai berikut:

Tabel 13
Kelompok Nilai dalam Koreksi Ekuitas

Kelompok Nilai Koreksi	Koreksi		
	Jumlah	Nilai Absolut	Porsi
< 1 miliar	26	4.738.656.606	0,002%
> 1 s.d 10 miliar	11	55.380.760.520	0,024%
> 10 s.d 100 miliar	28	1.137.965.255.582	0,502%
> 100 s.d 500 miliar	13	3.809.380.151.256	1,682%
> 500 miliar s.d 1 triliun	16	11.058.090.990.873	4,882%
> 1 triliun s.d 10 triliun	27	84.474.587.251.290	37,295%
> 10 triliun	6	125.965.720.169.314	55,613%
Total	127	226.505.863.235.442	100,000%

Pada tabel 13 terlihat bahwa terdapat 33 koreksi yang bernilai di atas 1 triliun, dengan cakupan 92,91% dari total nilai absolut koreksi. Nilai 1 triliun ini dipakai sebagai kriteria bahwa suatu transaksi pembentuk Koreksi Ekuitas perlu diungkapkan secara detail sifat dan penyebabnya. Berdasarkan penelaahan terhadap

penerapan prinsip *full disclosure* atas akun Koreksi Ekuitas dalam CALK LKPP, dapat disampaikan bahwa pengungkapan informasi atas pos Koreksi Ekuitas belum memadai karena terdapat 18 dari 33 transaksi dengan nilai absolut Rp1 triliun yang tidak diungkapkan dalam CALK. Total nilai dari 18 transaksi

tersebut adalah Rp49,46 triliun atau nilai absolut sebesar Rp114,93 triliun (50,74% dari total nilai absolut) dengan rincian sebagai berikut:

Tabel 14
Pengungkapan Informasi Belum Memadai

No.	Transaksi	Nilai Transaksi
Koreksi Non Revaluasi Nilai Aset Tetap:		
1.	Kementerian PUPR	-11.812.370.199.101
2.	Kementerian Ristek dan Dikti (Kemenristekdikti)	17.169.608.198.023
3.	Kementerian Pertahanan	5.467.166.038.211
4.	Kementerian Perhubungan	-4.526.865.415.541
5.	Kementerian ESDM	-4.976.383.107.428
6.	Kepolisian RI	-4.692.874.989.508
7.	Kementerian Perdagangan (Kemendag)	-2.256.105.780.353
8.	Sekretariat Negara	1.930.539.415.651
9.	Kementerian Agama (Kemenag)	-1.382.884.266.978
10.	Badan Intelijen Negara	-1.263.147.332.416
11.	Kementerian Hukum dan HAM (Kemenkum HAM)	-1.021.258.742.015
Koreksi Nilai Aset Lainnya		
12.	Kementerian Kesehatan	-1.398.127.874.925
13.	Badan Intelijen Negara	1.219.504.651.676
Koreksi di BUN		
14.	Mutasi perubahan Ekuitas pada BUMN/ PT	38.937.359.256.755
15.	Mutasi lain pada UAIP	7.285.019.959.916
16.	Perubahan status Piutang Lain-Lain	3.124.618.362.473
17.	Selisih kurs Piutang Lain-Lain	1.725.112.109.098
18.	Pendapatan dan beban operasional hulu migas	4.741.746.195.685

Pada tabel 14, dapat diketahui bahwa informasi terkait koreksi aset tetap masih sangat sedikit diungkapkan dalam LKPP. Sebagaimana kita ketahui, koreksi nilai Aset Tetap adalah proses normal yang terjadi pada entitas akuntansi. Koreksi negatif tahun berjalan harus dilakukan karena pada tahun lalu terjadi, antara lain, salah penjurnalan, kelebihan input nilai aset di aplikasi BMN, *mark-up* nilai belanja aset tetap yang berdasarkan hasil audit harus dikoreksi dan aset tetap tidak ditemukan keberadaannya fisiknya. Koreksi positif juga demikian, disebabkan antara lain, kekurangan input nilai, kekurangan perhitungan BMN, dan salah penjurnalan.

Berdasarkan penelusuran pada LKKL dan LKBUN TA 2018 diperoleh informasi terkait koreksi tersebut sebagai berikut:

- koreksi sebesar minus Rp2,25 triliun pada Kemendag berasal dari koreksi aset tetap yang seharusnya dicatat sebagai persediaan pada 256 Satker.
- koreksi sebesar minus Rp1,3 triliun pada Kemenag terjadi karena *take out* revaluasi nilai BMN dan adanya aset yang tidak ditemukan.
- koreksi negatif sebesar Rp1,02 triliun pada Kemenkum HAM dan Rp1,39 triliun pada Kemenkes terjadi karena *take out* revaluasi BMN.
- koreksi positif pada Kemenristekdikti terutama berasal dari kesalahan catat nilai tanah. Tidak dijelaskan bagaimana dan aset apa yang mengalami salah catat tersebut.
- koreksi sebesar Rp38,93 triliun berupa mutasi perubahan ekuitas pada BUMN/PT antara lain

berasal dari transaksi OCI revaluasi/non revaluasi, pemberian dividen, selisih saldo awal, selisih pencatatan dividen, selisih penambahan modal disetor dan penihilan ekuitas negatif.

- koreksi sebesar Rp7,28 triliun terutama berasal dari mutasi Ekuitas dari Pendapatan/(Beban) Komprehensif Lainnya pada Bank Indonesia, LPS, PTNBH Universitas dan BPJS. Penyebab lain adalah koreksi nilai ekuitas PTNBH UI, PTNBH ITB, Dana Bergulir Diragukan Tertagih, koreksi nilai investasi permanen, serta penghapusan pencatatan seluruh nilai Ekuitas bersih BP Migas.
- koreksi sebesar Rp4,74 triliun berasal dari penyesuaian atas transaksi akrual tahun-tahun sebelumnya pada akun piutang, utang, beban dan pendapatan.

Untuk koreksi terkait perubahan status Piutang Lain-Lain dan selisih kurs Piutang Lain-Lain terjadi pada satker yang mengelola aset BLBI, namun demikian tidak ditemukan penjelasan yang lebih rinci dalam LK BUN TA 2018.

Pistiwa yang menyebabkan koreksi seharusnya juga diungkapkan secara memadai dalam CALK LKPP TA 2018. Pengungkapan tidak hanya berupa nama KL dan nilai koreksi agar pengguna LKPP dapat memahami nilai-nilai yang disajikan pada *face* LKPP. Penyusun LKPP harus melakukan identifikasi transaksi yang nilainya signifikannya agar ada prioritas terhadap transaksi apa saja yang wajib diungkapkan dalam CALK LKPP.

Adapun transaksi yang pengungkapannya sudah memadai menurut penilaian peneliti yaitu:

Tabel 15
Pengungkapan Informasi Sudah Memadai

No.	Transaksi	Nilai Transaksi
1.	Kemenkeu - Koreksi piutang perpajakan	29.994.138.191.495
2.	Kemenhan - Kesalahan penilaian persediaan	5.315.979.622.961
3.	Koreksi Nilai Aset Tetap pada BA 999.99 BUN	4.604.901.898.730
Koreksi di BUN		
4.	Selisih kurs kiriman uang	1.804.589.421.833
5.	Pengesahan hibah langsung	3.259.483.730.332
6.	Selisih reklasifikasi Utang TKDD Lainnya menjadi Utang TKD	-1.132.751.524.393
7.	Utang TKD tahun-tahun sebelumnya	-1.511.419.195.409
8.	Mutasi Ekuitas Bersih UBL Bukan Satker	2.426.198.123.797
9.	Piutang kepada Yayasan Supersemar	4.700.985.148.702
Pencatatan ganda - tahun berjalan		
10.	Mutasi Kas Lainnya di K/L dari Hibah	-4.107.605.394.583
11.	Mutasi Kas BLU pada BUN	14.026.122.161.970
12.	Mutasi Kas Lainnya di KL dari Hibah pada BUN	4.107.605.394.583
13.	Mutasi Kas BLU	-14.026.122.161.970

Adapun dua transaksi lainnya tidak perlu diungkapkan karena merupakan gabungan banyak transaksi yang jumlahnya tidak material. Dari tabel 14 dan 15 dapat diperoleh informasi bahwa mayoritas transaksi yang belum diungkapkan secara memadai berasal dari LKKL. Kementerian Keuangan, dalam hal ini selaku BUN, dalam menyusun LKPP perlu melakukan identifikasi informasi material dari seluruh LKKL agar pengungkapan LKPP mencapai tingkat yang memadai.

Selain itu, jika mengambil referensi PSAK 25 yang digunakan oleh perusahaan sektor privat, LKPP TA 2018 tidak membuat komparasi nilai-nilai akun yang tahun lalu mengalami salah saji. Tidak ada juga pengungkapan yang menyatakan bahwa menampilkan komparasi adalah hal yang tidak praktis atau tidak diperlukan.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Penyajian koreksi ekuitas sebesar Rp92,24 triliun pada LPE LKPP TA 2018 belum sepenuhnya memenuhi PSAP Nomor 10. Berdasarkan hasil analisis terhadap 127 transaksi yang membentuk koreksi ekuitas di LKPP TA 2018, hanya 36,73% atau Rp33,87 triliun yang memenuhi definisi Kesalahan sebagaimana dimaksud dalam PSAP Nomor 10. Sisanya sebanyak 63,27% atau Rp58,36 triliun tidak memenuhi definisi Kesalahan melainkan hanya penyesuaian yang normal terjadi dalam penyusunan laporan keuangan berbasis akrual.

Koreksi Ekuitas menunjukkan terjadinya salah saji pada LKPP TA 2017. Berdasarkan hasil penelitian, tidak terjadi salah saji material tingkat laporan keuangan pada LKPP TA 2017 tetapi terjadi salah saji material tingkat akun pada 8 akun yaitu: Piutang Perpajakan, Persediaan, Utang kepada Dana Pensiun

dan THT, Utang Subsidi, Pendapatan Hibah, Utang Transfer, Piutang Bukan Pajak dan Pendapatan Pajak. Salah saji material pada LKPP tahun lalu yang sudah memperoleh opini WTP akan mengurangi keandalan LKPP.

Pengungkapan informasi terkait pos Koreksi Ekuitas pada LKPP TA 2018 belum sepenuhnya memadai. Terdapat 18 transaksi senilai Rp49,46 triliun yang tidak diungkapkan secara memadai pada CALK LKPP.

5.2 Saran

Untuk mengurangi nilai Koreksi Ekuitas pada LPE LKPP tahun-tahun selanjutnya, peneliti memberikan saran kepada Pemerintah sebagai berikut:

- 1) Meningkatkan pengendalian internal atas proses pengumpulan bukti transaksi dan pencatatan untuk akun Aset, Utang, Beban dan Pendapatan agar semua transaksi dicatat dengan benar dan tepat waktu. Terutama untuk akun-akun yang diulas di bagian pembahasan, yaitu Aset Tetap pada 11 K/L dan BUN, Piutang Perpajakan dan Pendapatan Perpajakan pada Kementerian Keuangan, Persediaan pada Kementerian Pertahanan, Aset Lainnya pada BIN dan Kementerian Kesehatan, serta PNBPN BUN, Pendapatan Hibah Langsung, Utang TKDD, dan Utang Dana Pensiun-THT.
- 2) Menggunakan aplikasi terintegrasi SPAN dan SAKTI dalam penyusunan LKPP agar tidak terjadi pencatatan ganda antar entitas akuntansi yang dikonsolidasikan penyusunan laporan keuangannya.
- 3) Menyajikan beban dan utang estimasi per tanggal 31 Desember dalam LO dan Neraca jika nilai dan keterjadiannya sudah dapat dipastikan. Apabila di tahun berikutnya nilai estimasi tersebut ternyata tidak sama dengan realisasi maka dilakukan

penyesuaian akrual. Dengan demikian, tidak terjadi *understated* pada akun Beban, Utang dan Ekuitas pada LO, LPE dan Neraca tahun lalu.

- 4) Menyajikan nilai penyesuaian yang tidak memenuhi definisi Kesalahan sebagaimana dimaksud PSAK Nomor 10 dalam pos tersendiri di LPE LKPP, terpisah dari penyajian Koreksi Ekuitas.
- 5) Mengungkapkan dengan jelas informasi dan deskripsi terkait transaksi-transaksi yang secara material membentuk pos Koreksi Ekuitas dalam CALK LKPP.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai referensi dalam penyusunan kebijakan akuntansi yang lebih spesifik terhadap akun Koreksi Ekuitas dan perumusan metode perhitungan tingkat salah saji LKPP tahun sebelumnya. Selain itu, implikasi yang diharapkan adalah terbitnya penelitian lain di bidang akuntansi khususnya terkait LKPP.

Keterbatasan yang peneliti temui dalam membuat penelitian ini, yaitu:

- Kurangnya referensi penelitian yang membahas analisis ataupun pemeriksaan terhadap penyajian akun ekuitas dalam LKPP.
- Tidak adanya akses terhadap dokumen sumber yang digunakan sebagai dasar koreksi sehingga analisis transaksi tidak dapat dilakukan lebih detail. Salah satu akibatnya adalah peneliti hanya bisa mengidentifikasi 1 akun yang mengalami salah saji dalam beberapa transaksi koreksi.
- Dokumen pendukung berupa LK K/L tidak semuanya bisa diperoleh di situs internet sehingga deskripsi transaksi dan koreksi hanya didasarkan pada pengungkapan informasi dalam CALK LKPP TA 2018.

Karena kurangnya penelitian terhadap LKPP, peneliti berharap penelitian ini dapat dilanjutkan dengan penelitian yang serupa, yaitu:

- Penelitian terhadap nilai Koreksi Ekuitas pada LKPP TA 2019 atau LKPP TA 2020 dan perbandingannya dengan Koreksi Ekuitas LKPP tahun sebelumnya.
- Perumusan metode yang lebih *fair* untuk menentukan tingkat salah saji LKPP tahun sebelumnya, baik salah saji tingkat laporan keuangan dan tingkat akun.

DAFTAR PUSTAKA

- Ansori, Firman. (2019). Dampak Koreksi Salah Saji Laporan Keuangan Atas Penilaian Kembali Penyertaan Modal Dalam Bentuk Tanah Ditinjau Dari Perspektif Kerugian Keuangan Negara. Surabaya: Program Studi Akuntansi STIE Mahardhika.
- Auditing and Assurance Standard Board*. (2009). *Auditing Standard ASA 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Australian Auditing Standards*. Australian Government. Victoria.

- Badan Pemeriksa Keuangan. (2013). Keputusan BPK Nomor 5/K/I-XIII.2/10/2013 tentang Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas Pemeriksa Keuangan. Direktorat Penelitian dan Pengembangan. Jakarta.
- Elfauzi, Adrian Farros dan Sudarno. (2019). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Empiris Pada Skpd Kabupaten Demak). *Diponegoro Journal of Accounting*, 8 (2), 1-9.
- Goodwin, John, et all. 2018. *Investor reaction to accounting misstatements under IFRS: Australian evidence*. *Journal of Accounting and Finance*, 60 (3), 2467-2512.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2014). Standar Akuntansi Keuangan. Jakarta: IAI.
- Kalla, Thereis. Salah Saji Lapkeu Marak, Investor Harus Lebih Teliti. <https://investor.id/market-and-corporate/salah-saji-lapkeu-marak-investor-harus-lebih-teliti>. Diakses tanggal 14 Juni 2021.
- Kementerian Agama. (2019). Laporan Keuangan Kementerian Agama TA 2018 *Audited*. Jakarta: Kementerian Agama.
- Kementerian Hukum dan HAM. (2019). Laporan Keuangan Kementerian Hukum dan HAM TA 2018 *Audited*. Jakarta: Kementerian Hukum dan HAM.
- Kementerian Kesehatan. (2019). Laporan Keuangan Kementerian Kesehatan TA 2018 *Audited*. Jakarta: Kementerian Kesehatan.
- Kementerian Keuangan. (2018) Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara TA 2017 *Audited*. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- _____. (2019). Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara TA 2018 *Audited*. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- _____. (2018). LKPP TA 2017 *Audited*. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- _____. (2019). LKPP TA 2018 *Audited*. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat. (2019). Laporan Keuangan Kementerian PUPR TA 2018 *Audited*. Jakarta: Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat.
- Kementerian Perdagangan. (2019). Laporan Keuangan Kementerian Perdagangan TA 2018 *Audited*. Jakarta: Kementerian Perdagangan.
- Kementerian Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi. (2019). Laporan Keuangan Kementerian Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi TA 2018 *Audited*. Jakarta: Kementerian Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintah. (2016). Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 4 tentang Perubahan Kebijakan Akuntansi dan Koreksi Kesalahan tanpa Penyajian Kembali. Jakarta: KSAP.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintah. (2019). Standar Akuntansi Pemerintahan. Jakarta: KSAP.
- Lagusto, Dimas. (2018). *Predicting Fraudulent Financial Statement using Textual Analysis and*

- Machine-Learning Techniques*. Oita: School of Management Ritsumeikan Asia Pacific University.
- LPDB. (2017). Laporan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Lembaga Pengelola Dana Bergulir Koperasi dan UMKM Tahun 2017. Jakarta: LPDB.
- Mulyani, Pujianik dan Suryawati, R.F. (2011), Analisis Peran dan Fungsi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Dalam Meminimalisasi Tingkat Salah Saji Pencatatan Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Organisasi dan Manajemen*, 7(2), 102-116.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 25/PMK.02/2013 tentang Tata Cara Perhitungan, Pengakuan, dan Pembayaran *Unfunded Past Service Liability* Program Tabungan Hari Tua Pegawai Negeri Sipil yang Dilaksanakan Oleh PT Taspen (Persero). Jakarta: Direktorat Jenderal Anggaran.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 124/PMK.02/2016 tentang Petunjuk Teknis Akuntansi Penerimaan Negara Bukan Pajak dari Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi sttdt PMK Nomor 203/PMK.02/2018. Jakarta: Direktorat Jenderal Anggaran.
- Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor: 19/PB/2016 tentang Perlakuan Akuntansi atas Selisih Kurs rekening Milik BUN. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 260/PMK.05/2014 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Lainnya sttdt PMK Nomor.218/PMK.05/2016. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 160/PMK.05/2017 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Utang Pemerintah. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 221/PMK.02/2017 tentang Petunjuk Teknis Akuntansi PNB dari Kegiatan Usaha Panas Bumi sttdt PMK Nomor 204/PMK.02/2018. Jakarta: Direktorat Jenderal Anggaran.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 83/PMK.05/2018 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer ke Daerah dan Dana Desa. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 169/PMK.05/2018 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Investasi Pemerintah. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.05/2015 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Khusus sttdt PMK Nomor 127/PMK.05/2018. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- PT Taspen. (2018). Laporan Tahunan 2018 PT Taspen.
- Ramadhani, Galih Aji. (2015). Pengaruh Penyajian Kembali Laporan Keuangan Terhadap Pergantian Auditor. Depok: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia.
- Surat Direktur Jenderal Perbendaharaan nomor S-6799/PB/2018 tanggal 31 Agustus 2018 perihal Penyelesaian Hibah Langsung Barang/Jasa/Surat Berharga Tahun Anggaran Yang Lalu (TAYL). Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- Susanto, Djoko. (2012). Penelaahan Terhadap Determinan dan Dampak Pernyataan Kembali Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, 23 (1), 35-50.

Lampiran : Rincian Nilai Koreksi Ekuitas

No	KL dan BUN	Nilai Koreksi	Kesalahan?	Akun terkait	
				Akun Neraca	Akun LO-LRA
A. Penyesuaian Nilai Kas BLU		273.314.147.911			
1	Kemenhan	109.649.287	Y	Kas	-
2	Kementerian ESDM	774.905.031			-
3	Kemenristekdikti	269.122.086.797			-
4	Kepolisian RI	3.307.506.796			-
B. Penyesuaian SILPA		1.501.069.710.656			
5	Kuasa BUN	1.804.589.421.833	T	Kas	Selisih Kurs
6	KL	(303.519.711.177)			Pendapatan
C. Koreksi Nilai Persediaan		6.005.920.659.013			
7	Kemenhan	5.315.979.622.961	Y	Persediaan	-
8	Kemendag	311.917.232.782			-
9	SKK Migas	254.405.318			-
10	Kementerian PUPR	12.461.086.075			-
11	KL Lainnya	365.308.311.877			-
D. Koreksi Nilai Aset Tetap/ Aset Lainnya Non Revaluasi		(6.758.324.262.623)			
D1. Koreksi Nilai Aset Tetap					
12	Kementerian PUPR	(11.812.370.199.101)	Y	Aset Tetap	-
13	Kemenristekdikti	17.169.608.198.023			-
14	Kemenhub	(4.526.865.415.541)			-
15	Kemenhan	5.467.166.038.211			-
16	Kementerian ESDM	(4.976.383.107.428)			-
17	Kepolisian RI	(4.692.874.989.508)			-
18	Kemendag	(2.256.105.780.353)			-
19	Setneg	1.930.539.415.651			-
20	Kemenag	(1.382.884.266.978)			-
21	BIN	(1.263.147.332.416)			-
22	Kemenkum HAM	(1.021.258.742.015)			-
23	KL Lainnya	(3.454.447.014.012)			-
24	BUN	349.224.376.656			-
25	BUN	(9.070.306.287)			-
26	BUN	(5.769.455.783)			-
27	BUN	4.604.901.898.730			-
28	BUN	(17.953.817.134)			-
29	Setneg & TVRI	(857.211.200.000)			-
D2. Koreksi Nilai Aset Lainnya					
30	Kemenkes	(1.398.127.874.925)	Y	Aset Lainnya	-
31	BIN	1.219.504.651.676			-
32	Kepolisian RI	561.880.213.885			-
33	Kementerian PUPR	(520.646.562.882)			-
34	K/L	133.963.195.908			-
35	BUN	3.813.000			-
E. Koreksi Lainnya		91.219.517.945.695			
E.1. Koreksi Lainnya -KL		28.927.660.594.840			
36	DJP-Kemenkeu	29.994.138.191.495	Y	Piutang Perpajakan	Pendapatan Pajak
37	DJP-Kemenkeu	(87.018.085.381)		-	-
38	Ditjen Minerba - ESDM	(561.253.997.976)		-	PNBP
39	Mabes TNI - Kemenhan	(692.782.088.026)		-	PNBP
40	Kemenhan	287.759.226.698		-	-
41	KL Lainnya	(13.182.651.970)		-	-
E.2. Koreksi Lainnya -BUN		72.605.784.273.115			
42	Kuasa BUN	69.186.143.007	T	Uang Muka BUN	-
43	Kuasa BUN	1.000.000.000.000	Y	Kas	-
44	Kuasa BUN	(1.986.575.236)	Y	Utang Jangka Pendek- Lain	-
45	Kuasa BUN	12	Y	Kas	-
46	Kuasa BUN	550	Y	tidak diketahui	-
47	Kuasa BUN	(412.072.000)	T	Uang Muka BUN	-
48	BA 999.01 - DJPPR	943.529.183	Y	-	Pembiayaan
49	BA 999.01 - DJPPR	(34.031.905.546)	Y	Utang Luar Negeri	-

No	KL dan BUN	Nilai Koreksi	Kesalahan?	Akun terkait	
				Akun Neraca	Akun LO-LRA
50	BA 999.01 - DJPPR	156.284.042	Y	Utang Luar Negeri	-
51	BA 999.01 - DJPPR	(5.890.841.163)	Y	Utang Luar Negeri	-
52	BA 999.01 - DJPPR	(335.700)	Y	Utang Luar Negeri	-
53	BA 999.01 - DJPPR	(691.439.453.411)	Y	-	Pembiayaan
54	BA 999.01 - DJPPR	951.203	Y	Utang Luar Negeri	-
55	BA 999.01 - DJPPR	(123.018.500.260)	Y	Utang Luar Negeri	-
56	BA 999.01 - DJPPR	243.366.111.902	Y	-	Pembiayaan
57	BA 999.01 - DJPPR	7.052.763.545	Y	Utang Luar Negeri	-
58	BA 999.01 - DJPPR	33.709.565.012	Y	Utang Luar Negeri	-
59	BA 999.01 - DJPPR	(390.250.935)	Y	Utang Luar Negeri	-
60	BA 999.01 - DJPPR	(58.819.756)	Y	Utang Luar Negeri	-
61	BA 999.01 - DJPPR	(12.394.187.562)	Y	Utang Luar Negeri	-
62	BA 999.01 - DJPPR	(1.434.562)	Y	Utang Luar Negeri	-
63	BA 999.02 - DJPPR	3.259.483.730.332	Y	-	Pendapatan Hibah
64	BA 999.03-Dit PNBP DJA	(750.000.000)	Y	-	PNBP
65	BA 999.03-BLU LPDB	23.501.179.490	T	-	-
66	BA 999.03-BLU LPDB	(95.023.132.135)	T	-	-
67	BA 999.03-Kem BUMN	38.937.359.256.755	T	-	-
68	BA 999.03-DJKN	(892.437.514.807)	T	-	-
69	BA 999.03-BLU LMAN	609.278	Y	-	Beban
70	BA 999.03-BKF	34.391.614.748	T	Investasi	-
71	BA 999.03-DJKN	7.285.019.959.916	T	-	-
72	BA 999.03-BKF	(1.000.000.000.000)	Y	Kas	-
73	BA 999.04-Dit SMI	(37.540.106.239)	Y	-	Pembiayaan
74	BA 999.05-DJPK	(525.000.898.171)	T	Piutang	Beban
75	BA 999.05-DJPK	(1.132.751.524.393)	T	Utang	Beban
76	BA 999.05-DJPK	(1.511.419.195.409)	Y	Utang Transfer	-
77	BA 999.05-DJPK	686.864.016.406	Y	Piutang Bukan Pajak	-
78	BA 999.06-Panwaslu	(449.954.500)	Y	Kas	-
79	BA 999.07-Kem PUPR	(192.951)	T	Utang	-
80	BA 999.07-KUMKM	473.842.699.020	Y	tidak diketahui	-
81	BA 999.07-Kementan	(8.370.684.699)	Y	Piutang Bukan Pajak	-
82	BA 999.07-Kementan	(99.419.534.917)	Y	Piutang Bukan Pajak	-
83	BA 999.07-Kementan	14.586.730	T	Utang	-
84	BA 999.07-DJA	5.238.697.739	T	Utang	-
85	BA 999.07-DJA	(39.021.198.464)	Y	-	Beban
86	BA 999.07-DJP	(620.484.608.003)	Y	Utang Subsidi	Beban
87	BA 999.08-DJPB	(2.174.168.000)	Y	Utang Jangka Pendek- Lain	-
88	BA 999.08-DJPB	(10.267.581.435)	Y	Utang Jangka Pendek- Lain	-
89	BA 999.09-UBL	2.426.198.123.797	T	-	-
90	BA 999.99-DJPB	(669.808.470.045)	Y	Utang Kepada Dana Pensiun & THT	Beban
91	BA 999.99-DJPB	(24.071.627.928)	Y	Utang Jangka Pendek- Lain	-
92	BA 999.99-DJPB	(23.345.000)	Y	Utang Jangka Pendek- Lain	-
93	BA 999.99-DJPB	(62.812.785.000)	Y	Utang Jangka Pendek- Lain	-
94	BA 999.99-DJPB	(160.000)	Y	Utang Jangka Pendek- Lain	-
95	BA 999.99-DJPB	(387.035.000)	Y	Utang Jangka Pendek- Lain	-
96	BA 999.99-DJPB	3.255.000	Y	Piutang Bukan Pajak	-
97	BA 999.99-DJPB	(31.831.700.000)	Y	-	PNBP
98	BA 999.99-DJPB	(2.617.991)	Y	-	Beban
99	BA 999.99-DJPB	28.723.491.256	Y	Utang Jangka Pendek- Lain	-
100	BA 999.99-DJPB	4.700.985.148.702	Y	Piutang Bukan Pajak	PNBP
101	BA 999.99-DJPB	38.626.071.000	T	-	-
102	BA 999.99-DJKN	35.181	Y	Piutang Bukan Pajak	-
103	BA 999.99-DJPB	3.124.618.362.473	T	-	-
104	BA 999.99-DJPB	203.360.531.624	Y	Piutang Bukan Pajak	-
105	BA 999.99-DJPB	1.725.112.109.098	T	-	-
106	BA 999.99-DJPB	629.986.869.950	Y	Aset Lainnya	-
107	BA 999.99-DJPB	35.640.653.000	Y	Aset Lainnya	-
108	BA 999.99-DJPB	14.431.542.994	T	-	-
109	BA 999.99-DJPB	(4.910.732.098)	T	-	-

No	KL dan BUN	Nilai Koreksi	Kesalahan?	Akun terkait	
				Akun Neraca	Akun LO-LRA
110	BA 999.99-DJPB	31.041.158.955	T	-	-
111	BA 999.99-DJA	13.619.901.192	Y	-	PNBP
112	BA 999.99-DJA	4.741.746.195.685	T	Piutang/Utang	Pendapatan, Beban
113	BA 999.99-DJA	364.487.221.944	T	-	-
114	BA 999.99-DJA	1.609.029.174	T	Utang Estimasi	-
115	BA 999.99-DJA	629.661.827.270	T	Utang Estimasi	-
116	BA 999.99-DJA	518.633.270.041	Y	Piutang Bukan Pajak	PNBP
117	BA 999.99-DJA	(1.037.266.540.082)	Y	-	-
118	BA 999.99	(414.396)	Y	-	-
119	Kuasa BUN	74.501.106.222	T	Kas	-
120	Kuasa BUN	(4.107.605.394.583)	Y	Kas	-
121	Kuasa BUN	14.026.122.161.970	Y	Kas	-
E.3. Koreksi pencatatan ganda LK BUN dan LK K/L		-10.313.926.922.260			
122	K/L	4.107.605.394.583	Y	Kas	-
123	K/L	(14.026.122.161.970)	Y	Kas	-
124	K/L	(74.322.109.329)	Y	Kas	-
125	K/L	74.322.109.329	Y	Kas	-
126	BA 999.03-DJKN	(380.490.944.611)	Y	Investasi	-
127	K/L	(14.919.210.262)	T	-	Pendapatan Hibah
Ket - : akun yang terlibat dalam transaksi koreksi tidak dapat diidentifikasi					