

IMPLEMENTASI ISAK 16: ASET KEUANGAN ATAU ASET TAK BERWUJUD?

Sofiana Dewi¹

Made Dwi Cahaya Permana²

Muhammad Iqbal³

Amrie Firmansyah⁴

¹²³⁴(Program Studi D4 Akuntansi Sektor Publik, Politeknik Keuangan Negara STAN)

4132220012_sofiana@pknstan.ac.id, 4132220025_made@pknstan.ac.id,
4132220007_muhammad@pknstan.ac.id, amrie@pknstan.ac.id

Abstract

This study aims to review the implementation and disclosure of concession rights in the company's financial statements in 4 (four) business sectors. In addition, this study reviews the extent to which service concessions are recognized as intangible or financial assets. This study uses a qualitative method with a content analysis technique. The data used in this content analysis are journals, theses, and internship reports with ten works of literature. This study concluded that the application of service concession accounting had been carried out following the provisions of ISAK 16 (2014), starting from the recognition, measurement, disclosure, and impact of its application. The company can disclose assets using financial and intangible assets according to an agreement between the government as the grantor and the private sector as the operator.

Keywords: *concession rights, financial assets, intangible assets.*

I. PENDAHULUAN

Pentingnya ketersediaan infrastruktur mendorong pemerintah untuk menyediakan fasilitas umum dalam rangka meningkatkan kegiatan masyarakat. Infrastruktur berkaitan dengan sistem dalam masyarakat untuk mendukung sistem sosial dan ekonomi serta menjadi penghubung sistem lingkungan sehingga dapat digunakan sebagai dasar dalam mengambil kebijakan (Kodoatie & Syarief, 2010). Pembangunan infrastruktur berperan penting dalam mendorong pertumbuhan ekonomi dan menciptakan lapangan pekerjaan, menurunkan tingkat kemiskinan, dan meningkatkan pendapatan perkapita. Pembangunan infrastruktur yang baik akan menjamin efisiensi, memperlancar pergerakan barang dan jasa, dan meningkatkan nilai tambah perekonomian (R. B. Prasetyo & Firdaus, 2009). Berdasarkan *The Global Competitiveness Report 2019* yang dirilis oleh *World Economic Forum* (WEF), daya saing Indonesia menduduki peringkat 50 dunia dari 141 negara yang disurvei (Schwab, 2019). Menurut WEF, makroekonomi yang stabil dan ukuran ekonomi yang besar merupakan kekuatan bagi daya saing Indonesia di tingkat global (Schwab, 2019). Selain itu, dari aspek infrastruktur, Indonesia memperoleh hasil penilaian yang sama dengan Thailand dan India, serta lebih tinggi dibandingkan dengan Filipina, Vietnam, dan Brazil, tetapi masih di bawah Rusia, Malaysia, China, dan Singapura (Schwab, 2019). Data tersebut menunjukkan bahwa komitmen kuat dan upaya pembangunan infrastruktur secara masif mencapai hasil yang positif. Namun demikian dalam proses pembangunan masih terdapat beberapa permasalahan diantaranya dalam hal pendanaan yang berkontribusi sebesar 25% dari seluruh permasalahan infrastruktur.

Dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) 2020-2024 kebutuhan belanja infrastruktur mencapai Rp6.445 triliun sementara kemampuan pemerintah untuk mendanai hanya sebesar Rp2.385 triliun (37% dari total kebutuhan) (Peraturan Presiden, 2020). Saat ini pemerintah Indonesia telah menggarisbawahi bahwa terdapat sekitar Rp 4.060 triliun (63% dari total infrastruktur kebutuhan pendanaan) yang diperlukan untuk mengisi gap total kebutuhan pendanaan infrastruktur (Peraturan Presiden, 2020). Keterbatasan APBN/APBD mengharuskan pemerintah mencari alternatif pendanaan melalui Kerja Sama Pemerintah Badan Usaha (KPBU), Kerja Sama Pemerintah Swasta (KPS) atau Pembiayaan Investasi Non Anggaran Pemerintah (PINA) (Wibowo, 2017).

Skema PINA ini akan melengkapi skema KPBU yang juga dikenal dengan nama *Public Private Partnership* (PPP). PPP menempatkan sektor swasta ke dalam peran penuh dalam berbagai kegiatan dengan peluang bisnis jangka panjang (Wibowo, 2017).

Kerjasama Pemerintah dengan sektor swasta dalam hal penyediaan infrastruktur dikenal dengan istilah Perjanjian Konsesi Jasa/*service concession arrangement*. Konsesi di Benua Eropa seperti Prancis dan Italia pada 1950-an dan 1960-an, diterapkan dengan menyerahkan tanggung jawab untuk membangun dan mengoperasikan jalan kepada badan usaha milik negara dan instansi. Sementara itu, Negara Italia telah melakukan transisi penyediaan infrastruktur melalui konsesi yang awalnya dari pihak publik pada konsesi tol menjadi milik swasta di berbagai jaringan jalan tol diprivatisasi pada tahun 1999 melalui penawaran umum saham yang kompetitif, dan sebagian besar jaringan Prancis diprivatisasi pada tahun 2006. Hanya di Yunani jalan raya tol dikelola oleh badan publik (*Yunani National Road Fund*).

Pembangunan infrastruktur yang semakin gencar harus diimbangi dengan skema pembiayaan yang baik. Dengan adanya keterbatasan APBN, pemerintah dapat mengusahakan pendanaannya dengan skema PPP atau KPBU. Kondisi ini diharapkan dapat meningkatkan perekonomian khususnya dari sektor swasta. Namun, dalam kenyataannya, tidak banyak badan usaha atau korporasi yang dapat melaksanakan penugasan tersebut, khususnya terkait dengan konsesi jasa. Di satu sisi, implementasi atas konsesi jasa yang dapat dilaksanakan tidak diatur secara spesifik. Hak dan kewajiban badan usaha hanya diatur dalam perjanjian konsesi jasa antara pemerintah dan badan usaha. Di sisi lain, pengaturan atas konsesi jasa yang dilaksanakan badan usaha diatur dalam ISAK 16 yang sebenarnya mengatur atas pelaporan atas transaksi konsesi jasa. ISAK 16 dijadikan acuan dalam penerapan ini secara teknis oleh badan usaha. Saat ini, di Indonesia hanya terdapat beberapa regulasi yang mengatur terkait konsesi jasa yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2015 tentang Kerjasama Pemerintah dengan Badan Usaha dalam Penyediaan Infrastruktur (Peraturan Presiden RI, 2015). Namun dalam peraturan tersebut tidak diatur mengenai konsesi jasa secara rinci. Peraturan lainnya yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 84 Tahun 2021 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaI Nomor 16 Perjanjian Konsesi Jasa - Pemberi Jasa (Peraturan Menteri Keuangan, 2021), hanya mengatur konsesi jasa dari sisi pemberi konsesi. Adanya

keterbatasan peraturan atas penerapan konsesi jasa khususnya yang akan diikuti oleh badan usaha mengakibatkan aturan dalam ISAK 16 menjadi acuan yang sangat penting. Terdapat dua pilihan pengakuan bagi operator yaitu mengakui konsesi jasa sebagai aset tak berwujud atau sebagai aset keuangan. Isu tersebut mendorong operator untuk memahami tentang perlakuan akuntansi terkait perjanjian konsesi jasa mulai dari pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan, serta dampak penerapan atas ISAK 16. Dengan demikian, ulasan atas penerapan akuntansi jasa konsesi bagi perusahaan atau badan usaha perlu diinvestigasi lebih lanjut.

Penelitian-penelitian sebelumnya oleh Baskoro & Firmansyah (2020) mengulas tentang penerapan akuntansi hak konsesi sebagai aset tak berwujud pada perusahaan penyedia jasa jalan tol di Indonesia. B. B. Prasetyo & Agustia (2018) mengulas tentang Analisis Dampak Rencana Penerapan ISAK 16 terhadap penyelenggaraan Prasarana Kereta Api Ringan/Light Rail Transit. Alrahmani (2013) mengulas tentang Analisis Penerapan Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) 16 Tentang Perjanjian Konsesi Jasa Pada Industri Ketenagalistrikan (Studi Kasus PT XYZ). Hapriani (2015) dalam penelitiannya mengulas tentang Perlakuan Akuntansi Dan Prosedur Audit Atas Aset Keuangan Konsesi Jasa menggunakan Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) 16 pada PT GHI. Adriansyah et al. (2022) mengulas tentang Penerapan ISAK 16 pada Perjanjian Konsesi Jasa Studi Kasus: PT Indonesia Power. Grisanto (2013) mengulas Analisa Dampak Penerapan ISAK 16: Perjanjian Konsesi Jasa pada Laporan Keuangan Perusahaan Independent Power Producer ("IPP") di Indonesia. Brhamantya (2017) dalam penelitiannya mengulas tentang Dampak Penerapan ISAK 16 Terhadap Laporan Keuangan Independent Power Producer secara Komersial (Studi Kasus pada PT X). Purba (2018) dalam penelitiannya mengulas Prosedur Audit atas Akun Aset Tak Berwujud pada Perusahaan Konsesi Jasa (Studi Kasus PT HMP). Lestari (2016) mengulas tentang Analisis Penerapan ISAK 16 (Studi Kasus: PT Jasa Marga (Persero) Tbk). Chandra (2016) mengulas Analisis Perlakuan Akuntansi atas Perjanjian Konsesi Jasa Menggunakan Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) 16 pada PT FIG.

Penelitian ini bertujuan untuk mengulas mengenai praktik-praktik terbaik perusahaan dalam menerapkan akuntansi atas konsesi jasa mulai dari pengakuan, pengukuran, pengungkapan, dan dampak penerapan ISAK 16 berdasarkan 10 (sepuluh) penelitian di Indonesia. Selain itu, penelitian ini

mengulas sejauh mana konsesi jasa untuk diakui sebagai aset tak berwujud atau aset keuangan. Berbeda dengan penelitian sebelumnya yang berfokus pada satu objek perusahaan, penelitian ini mengulas tentang praktik-praktik terbaik perusahaan dalam menerapkan akuntansi atas konsesi jasa mulai dari pengakuan, pengukuran, pengungkapan, dan dampak penerapan ISAK 16 pada 10 (sepuluh) penelitian di Indonesia. Selanjutnya penelitian ini juga tidak berfokus hanya pada 1 (satu) sektor usaha saja, melainkan mencakup 4 (empat) sektor usaha yang berbeda seperti sektor infrastruktur jalan tol, sektor transportasi, sektor telekomunikasi, dan sektor air minum mengenai perjanjian konsesi jasa pada sektor swasta selaku operator sehingga lebih komprehensif. Penelitian terkait dengan perjanjian konsesi jasa penting dilakukan karena penelitian dengan topik ini masih sangat jarang diulas dan dilakukan dengan menggunakan data Indonesia. Penelitian ini diharapkan dapat memperluas literatur akuntansi terkait dengan perjanjian konsesi jasa di Indonesia dan dapat menjadi ulasan tentang perlakuan akuntansi atas konsesi jasa dari berbagai sektor usaha di Indonesia.

II. KAJIAN PUSTAKA

Perjanjian Konsesi Jasa yang diatur dalam ISAK 16 merupakan Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan yang mengadopsi IFRIC 12 *Service Concession Arrangement* (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Bagi sektor swasta, infrastruktur yang dioperasikan melalui perjanjian konsesi jasa tidak dapat diakui sebagai aset tetap dalam laporan keuangannya. Hal ini mengacu pada paragraf 11 ISAK 16 bahwa operator tidak dapat mengakui infrastruktur sebagai aset tetap karena operator dalam perjanjian jasa kontraktual tidak memberikan hak untuk mengendalikan penggunaan infrastruktur layanan publik (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Operator hanya memiliki akses dalam rangka mengoperasikan infrastruktur untuk menyediakan layanan publik untuk kepentingan pemberi konsesi sesuai dengan persyaratan yang ditentukan dalam kontrak.

Dalam paragraf 3 ISAK 16 menjelaskan bahwa terdapat ciri-ciri umum suatu perjanjian dapat dikategorikan sebagai perjanjian konsesi jasa (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Pertama pemberi konsesi/pihak yang memberikan perjanjian jasa adalah entitas sektor publik, badan pemerintah, atau pihak swasta yang telah diberikan tugas dan tanggung jawab oleh pemerintah. Kedua operator

dalam hal ini pihak swasta bertindak sebagai agen yang bertanggung jawab untuk mengelola infrastruktur untuk memberikan jasa pelayanan publik kepada masyarakat dengan mengatasnamakan pemerintah sebagai pemberi konsesi. Ketiga kontrak perjanjian mengatur harga awal yang dikenakan oleh operator dan perubahan harga selama periode perjanjian. Selanjutnya, ciri terakhir operator pada akhir periode perjanjian konsesi wajib untuk menyerahkan infrastruktur kepada pemberi konsesi dalam kondisi yang telah ditentukan dalam kontrak, baik dengan sedikit imbalan maupun tanpa imbalan tambahan, tanpa melihat pihak mana yang awalnya membiayai infrastruktur tersebut.

Paragraf 5 ISAK 16 menjelaskan bahwa ruang lingkup suatu perjanjian konsesi antara pihak swasta selaku operator dan pihak pemerintah selaku pemberi konsesi dapat terjadi apabila memenuhi 2 (dua) syarat (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Syarat pertama yaitu pemberi konsesi mempunyai kendali atau dapat mengatur melalui regulasi tentang jasa apa yang harus diberikan operator, kepada siapa jasa tersebut diberikan, dan ketentuan mengenai harga atas jasa tersebut. Syarat kedua pemberi konsesi dapat mengendalikan atas hak manfaat dan kepentingan residu signifikan serta bentuk lainnya dalam infrastruktur pada akhir masa perjanjian konsesi.

Jika operator memiliki hak kontraktual untuk menerima kas atau aset keuangan lainnya sebagaimana petunjuk pemberi konsesi jasa, maka operator dapat mengacu kepada paragraf 16 ISAK 16 dengan mengakui aset keuangan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Jika operator tidak memiliki hak kontraktual tersebut melainkan menerima hak (lisensi) untuk membebaskan pengguna layanan publik, maka operator harus berpedoman pada paragraf 17 ISAK 16 dengan mengakui sebagai aset tak berwujud (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014).

Dalam pelaksanaan perjanjian konsesi, operator dapat membangun atau meningkatkan kemampuan dan kapasitas infrastruktur yang digunakan dalam penyediaan layanan publik kepada masyarakat serta dapat mengoperasikan dan memelihara infrastruktur tersebut (jasa operasi) selama masa konsesi. Pengakuan dan pencatatan pendapatan dan biaya atas pembangunan dan peningkatan kemampuan infrastruktur tersebut dapat mengacu pada PSAK 34 (2014) tentang Akuntansi Kontrak Konstruksi sedangkan pengakuan dan pencatatan pendapatan dan beban atas jasa operasi mengacu pada PSAK 23 (2014) tentang Pendapatan Jasa. Dalam paragraf 13 ISAK 16, apabila operator melakukan lebih dari satu jasa dalam perjanjian kontrak konsesi baik itu jasa pembangunan dan

peningkatan kemampuan infrastruktur maupun pemberian jasa operasi maka pengukuran atas imbalan yang diterima atau piutang harus diukur dengan mengacu pada nilai wajar relatif dari jasa yang diberikan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Sesuai paragraf 18 ISAK 16 apabila Operator dibayar untuk jasa konstruksi dengan aset keuangan sebagian dan sebagian lain dibayarkan dengan aset tak berwujud, maka operator perlu mencatat secara terpisah atas masing-masing komponen dari imbalan kepada operator tersebut (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014).

Operator sebagaimana paragraf 16 ISAK yang melakukan jasa pembangunan atau peningkatan kapasitas dan kemampuan dari infrastruktur dapat menerima imbalan berupa aset keuangan dan/atau aset tak berwujud (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Aset keuangan diberikan apabila operator memiliki hak tanpa syarat untuk menerima kas atau aset keuangan lain dari pemberi konsesi sebagai imbalan atas infrastruktur yang dibangun dengan jumlah yang telah ditentukan dalam kontrak.

Sebagaimana paragraf 23 ISAK 16 aset keuangan berupa imbalan harus disajikan dan diungkapkan dengan mengacu pada PSAK 50 tentang Instrumen Keuangan: Penyajian dan Pengungkapan, selanjutnya pengakuan dan pengukuran aset keuangan tersebut mengacu pada PSAK tentang Instrumen Keuangan: Penyajian dan Pengukuran (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Paragraf 25 ISAK 16 menjelaskan apabila jumlah yang ditagih kepada pemberi konsesi yang dicatat sebagaimana paragraf 24 ISAK 16 baik sebagai pinjaman yang diberikan atau piutang atau sebagai aset keuangan yang tersedia untuk dijual, maka menurut PSAK 55 bahwa perhitungan bunga tersebut dihitung menggunakan metode suku bunga efektif dan diakui dalam laporan laba rugi (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014).

Pengakuan aset tak berwujud apabila operator menerima hak (lisensi) untuk melakukan pembebanan biaya kepada masyarakat selaku pengguna layanan publik. Hak lisensi disini bukan merupakan hak tanpa syarat bagi operator untuk menerima kas dari pemberi konsesi, karena jumlahnya akan sangat tergantung pada seberapa banyak publik menggunakan jasa pelayanan publik yang disediakan oleh operator tersebut sebagaimana paragraf 17 ISAK dan sifat imbalan yang diberikan pemberi konsesi ditentukan dengan mengacu bunyi kontrak konsesi (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Aset tak berwujud tersebut harus diakui dan diukur dengan mengacu pada PSAK 19 sebagai panduan dalam

mengukur aset tak berwujud yang diperoleh baik dengan imbalan aset non moneter atau aset-aset kombinasi aset moneter dan non moneter (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014).

Operator dapat memiliki kewajiban kontraktual atas pelayanan jasa yang telah diberikan. Kewajiban tersebut dapat berupa pemulihan dan pemeliharaan infrastruktur pada suatu tingkatan tertentu, ataupun pemulihan infrastruktur sesuai kondisi yang telah ditentukan sebelum infrastruktur tersebut diserahkan kepada pemberi konsesi pada akhir masa perjanjian konsesi. Paragraf 21 ISAK) menjelaskan bahwa kewajiban kontraktual operator tersebut harus diakui dengan berpedoman pada PSAK 57 terkait dengan Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Pengukuran kewajiban tersebut dilakukan dengan berdasarkan atas estimasi terbaik untuk menghitung biaya yang diperlukan dalam menyelesaikan kewajiban masa kini pada akhir periode pelaporan.

Operator yang apabila dalam membangun aset infrastruktur melakukan pinjaman kepada pihak lain, maka biaya pinjaman tersebut diakui sebagai beban pada periode terjadinya pinjaman. Namun apabila operator dalam perjanjian konsesi mempunyai hak kontraktual untuk menerima aset tak berwujud, atau dengan kata lain mempunyai hak lisensi, maka pinjaman tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam aset konsesi selama masa pembangunan sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 22 ISAK 16 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014).

Pada paragraf 27 ISAK 16, apabila dalam masa konsesi terdapat pemberian item oleh pemberi konsesi kepada operator sebagai suatu bagian dari imbalan atas jasa yang dilakukan, maka item tersebut tidak dapat diakui sebagai Hibah yang diberikan oleh Pemerintah (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Aset tersebut diakui pada nilai wajar pada saat pengakuan awal oleh operator, dan selanjutnya operator mengakui sebagai liabilitas atas kewajiban yang belum terpenuhi akibat adanya pertukaran aset tersebut.

III. METODOLOGI PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitatif dengan pendekatan analisis isi. Analisis isi merupakan teknik yang bertujuan untuk menggambarkan dan menjelaskan karakteristik isi dari suatu tulisan/penelitian. Syarat penggunaan analisis isi adalah data yang tersedia sebagian besar telah

terdokumentasikan dan terdapat kerangka teori ataupun keterangan pelengkap. Peneliti yang menggunakan pendekatan analisis isi harus memiliki kemampuan teknis dalam mengolah data yang telah dikumpulkan dengan menguraikan secara objektif, sistematis dan kuantitatif (Khasanah, 2021). Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa artikel, jurnal, skripsi, tesis, dan laporan magang, yang sesuai dengan tema pembahasan melalui media online. Analisis isi dilakukan dengan mencari dan menghimpun literatur yang relevan/sesuai dengan topik penelitian. Dari hasil pencarian dan penghimpunan literatur, didapatkan hasil 10 (sepuluh) penelitian yang terdiri dari 3 (tiga) jurnal, 2 (dua) skripsi, 1 (satu) tesis, dan 4 (empat) laporan magang.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Penerapan Akuntansi atas Perjanjian Konsesi Jasa

Ringkasan analisis penerapan akuntansi konsesi jasa terhadap 10 (sepuluh) penelitian pada 4 (empat) sektor usaha berdasarkan analisis isi adalah sebagai berikut:

Tabel 1
Ringkasan Penerapan Akuntansi Konsesi Jasa Terhadap 10 (Sepuluh) Penelitian Pada 4 (Empat) Sektor Usaha

Penelitian dan Objek	Perlakuan	Implementasi ISAK 16
(Baskoro & Firmansyah, 2020) Objek = PT Citra Marga Nusaphala Persada Tbk dan PT Jasa Marga Tbk	Ruang Lingkup	Konsesi jasa antara PT Citra Marga Nusaphala Persada Tbk dan PT Jasa Marga Tbk dengan BPJT telah memenuhi ruang lingkup ISAK 16
	Pengakuan	Aset dapat diklasifikasikan sebagai aset tak berwujud.
	Pengukuran	Amortisasi sesuai dengan PSAK 19
	Pengungkapan	Telah diungkapkan terkait tarif amortisasi, nilai awal, akumulasi amortisasi, dan akumulasi kerugian penurunan nilai dari awal sampai akhir periode pelaporan.
(B. B. Prasetyo & Agustia, 2018) Objek = PT KAI	Ruang Lingkup	Konsesi jasa PT KAI telah memenuhi ruang lingkup ISAK 16
	Pengakuan	Aset dan imbalan jasa konstruksi diklasifikasikan ke dalam aset tak berwujud.
	Pengukuran	KAI mengestimasi nilai wajar dari imbalan yang diterima sama dengan perkiraan biaya konstruksi.
	Pengungkapan	Tidak dijelaskan pengungkapan aset konsesi jasa
(Alrahmani, 2013) Objek = PT XYZ	Ruang Lingkup	Konsesi jasa antara PT XYZ dengan PLN telah memenuhi ruang lingkup ISAK 16
	Pengakuan	PT XYZ selaku operator akan mengakui adanya pendapatan konstruksi dan aset keuangan

	Pengukuran	Pendapatan konstruksi diukur berdasarkan penambahan biaya konstruksi yang terdiri dari beban yang ditangguhkan dan <i>construction in progress</i> serta margin dari pendapatan konstruksi
	Pengungkapan	PT XYZ mengungkapkan jumlah pendapatan dan laba atau rugi yang diakui selama periode atas pertukaran jasa konstruksi
(Hapriani, 2015) Objek = PT GHI	Ruang Lingkup	Konsesi jasa antara PT GHI dengan Pertamina Geothermal Energy (PGE) telah memenuhi ruang lingkup ISAK 16
	Pengakuan	PT GHI mengakui aset keuangan atau aset keuangan lain
	Pengukuran	PT GHI mengakui dan mengukur pendapatan sesuai dengan PSAK 34: Kontrak Konstruksi dan PSAK 23: Pendapatan untuk jasa yang dilakukan.
	Pengungkapan	Pengungkapan dilakukan dengan mengukur piutang dari konsesi jasa pada biaya perolehan yang diamortisasi menggunakan suku bunga efektif.
(Adriansyah et al., 2022) Objek = PT Indonesia Power	Ruang Lingkup	Perjanjian Jual Beli Tenaga Listrik (PJBTL) dengan PT PLN telah memenuhi ruang lingkup ISAK 16
	Pengakuan	Imbalan yang diterima diakui sebagai aset keuangan
	Pengukuran	Aset keuangan diukur pada nilai wajar dan biaya perolehan diamortisasi (<i>amortized cost</i>)
	Pengungkapan	Pengungkapan akuntansi hak konsesi sesuai dan memenuhi karakteristik pengungkapan yang diatur dalam ISAK 22
(Grisanto, 2013) Objek = IPP	Ruang Lingkup	<i>Power Purchase Agreement</i> (PPA) antara IPP dengan PT PLN memenuhi seluruh ciri umum konsesi jasa publik ke swasta sesuai dengan paragraf 3 ISAK 16
	Pengakuan	Imbalan yang diterima IPP diakui sebagai aset keuangan dari konsesi jasa.
	Pengukuran	Aset keuangan yang diamortisasi selama masa PPA dengan menggunakan metode suku bunga efektif sesuai PSAK 55 (Revisi 2011)
	Pengungkapan	Pengungkapan pada laporan keuangan tidak dianalisis lebih lanjut akibat keterbatasan penulis menggali informasi pada laporan keuangan induk perusahaan.
(Brhamantya, 2017) Objek = PT X	Ruang Lingkup	Perjanjian <i>Energy Sales Contract</i> (ESC) antara PT X dengan PLN merupakan perjanjian konsesi jasa publik kepada swasta yang merupakan ruang lingkup dari ISAK 16
	Pengakuan	Imbalan yang diterima oleh operator dalam hal ini PT X diakui sebagai aset keuangan

	Pengukuran	Aset keuangan diukur dengan amortisasi menggunakan metode suku bunga efektif sesuai PSAK 55 (Revisi 2011)
	Pengungkapan	Pengungkapan pada laporan keuangan tidak dianalisis lebih lanjut akibat keterbatasan penulis menggali informasi pada laporan keuangan induk perusahaan.
(Purba, 2018) Objek= PT HMP	Ruang Lingkup	Perjanjian Kerja Sama (PKS) antara PT.HMP dengan Pemerintah Kabupaten termasuk dalam ruang lingkup ISAK 16
	Pengakuan	PT HMP mengakui Aset Tak Berwujud sesuai dengan ketentuan PSAK 19
	Pengukuran	Pengukuran nilai awal ATB menggunakan model biaya, nilai perolehan aset dihitung tanpa adanya akumulasi margin biaya atau biaya perbaikan aset tersebut.
	Pengungkapan	Aset Tak Berwujud yang siap digunakan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) tahun 2017 sesuai dengan PSAK 19.
(Lestari, 2016) Objek= PT Jasa Marga	Ruang Lingkup	PT Jasa Marga termasuk dalam ruang lingkup perjanjian konsesi jasa yang diatur dalam ISAK 16
	Pengakuan	Aset infrastruktur PT Jasa Marga diakui sebagai Aset Tak Berwujud dan bukan dimasukkan ke dalam kelompok Aset Tetap
	Pengukuran	PT Jasa Marga menggunakan model biaya dalam mengukur dan mengakui aset tak berwujud sesuai dengan PSAK 19
	Pengungkapan	Pengungkapan pada laporan keuangan tidak dianalisis lebih lanjut akibat keterbatasan penulis menggali informasi pada laporan keuangan induk perusahaan.
(Chandra, 2016) Objek= PT FIG	Ruang Lingkup	PT FIG termasuk dalam ruang lingkup perjanjian konsesi jasa yang diatur dalam ISAK 16
	Pengakuan	PT FIG mengakui aset tak berwujud atas hak pembebanan pengguna layanan publik
	Pengukuran	Biaya perolehan atas aset infrastruktur tersebut merupakan reklasifikasi atas aset tetap
	Pengungkapan	Pengungkapan telah sesuai PSAK 19, mulai dari kebijakan akuntansi atas aset tak berwujud, metode amortisasi yang digunakan.

Sumber: data diolah

Berdasarkan analisis penerapan akuntansi konsesi jasa terhadap 10 (sepuluh) penelitian pada 4 (empat) sektor usaha yang berbeda, diperoleh hasil bahwa keseluruhan penelitian telah memenuhi ruang lingkup ISAK 16 yaitu adanya peran pemerintah sebagai pemberi konsesi baik secara langsung maupun melalui entitas yang diberikan tanggung jawab atas jasa dan juga terdapat operator yang diperankan oleh entitas swasta. Terkait dengan pengakuan,

terdapat 5 (lima) penelitian yang mengakui aset konsesi jasa sebagai Aset Tak Berwujud dan 5 (lima) penelitian lainnya mengakui aset konsesi jasa sebagai Aset Keuangan sebagaimana ketentuan dari ISAK 16. Perbedaan pengakuan aset konsesi jasa tersebut disebabkan adanya perbedaan hak yang timbul dari kontrak konsesi jasa. Aset keuangan diakui apabila operator memiliki hak tanpa syarat untuk menerima kas jika pemberi konsesi secara kontraktual menjamin untuk memberikan kompensasi kepada operator. Selain itu, aset tak berwujud diakui sejauh operator menerima hak (lisensi) untuk membebaskan pengguna layanan publik. Dalam hal pengukuran, sebagian besar hasil penelitian sudah sesuai yaitu aset keuangan diamortisasi menggunakan metode suku bunga efektif sesuai PSAK 55 dan aset tak berwujud diukur menggunakan nilai perolehan dan selanjutnya diukur sebesar nilai perolehan dikurangi akumulasi amortisasi dan akumulasi rugi penurunan nilai sesuai dengan PSAK 19. Pengungkapan terkait konsesi jasa tidak banyak diulas dalam penelitian karena tidak diatur dalam ISAK 16 melainkan diatur dalam ISAK 22.

Pengakuan Aset Tak Berwujud dan Aset Keuangan

Perusahaan swasta selaku operator dalam menerapkan ISAK 16 tentang konsesi jasa dapat mengakui aset konsesi jasa sebagai aset keuangan dan aset tak berwujud sesuai dengan kontrak konsesi. Pengakuan sebagai aset keuangan dan aset tak berwujud memiliki dampak yang berbeda-beda dalam laporan keuangan baik laporan arus kas, laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif, maupun laporan posisi keuangan.

Analisis isi yang telah dilakukan menunjukkan bahwa perusahaan di Indonesia cenderung seimbang mengakui aset tak berwujud dan aset keuangan dalam laporan keuangan akibat adanya perjanjian konsesi jasa. Di negara lain, pengakuan imbalan atas aset konsesi jasa didasarkan pada IFRIC 12. Sebagai contoh negara Portugal, pengakuan aset konsesi jasa terdiri dari 3 (tiga) jenis yaitu model aset keuangan, model aset tak berwujud, dan model kombinasi (Viana et al., 2021). Terkait pengukuran, aset tak berwujud diukur menggunakan nilai perolehan dan selanjutnya diakui sebesar nilai perolehan dikurangi akumulasi amortisasi dan akumulasi rugi penurunan nilai. Awal terbitnya ISAK 16 mengakibatkan adanya penerapan akuntansi retrospektif dimana perusahaan diharuskan melakukan reklasifikasi atas aset tetap menjadi aset tak berwujud. Akibat adanya reklasifikasi tersebut, saldo aset tak berwujud perusahaan

melonjak signifikan mencapai lebih dari 50% dibandingkan aset tetapnya (Chandra, 2016).

Pengakuan aset tak berwujud berupa hak konsesi memiliki beberapa keunggulan diantaranya amortisasi atas aset tak berwujud dapat digunakan sebagai alat perusahaan dalam menjalankan *tax planning*. *Tax planning* dapat dilakukan perusahaan untuk mengefisiensikan pajak yang dibayar dengan cara yang legal dan tidak melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Amortisasi atas aset tak berwujud dapat dibebankan sebagai pengurang penghasilan atau dengan kata lain dapat diklasifikasikan sebagai biaya fiskal. Selanjutnya hak konsesi berupa intangible asset dapat dijadikan sebagai objek Jaminan Fidusia. Menurut Mulyani et al. (2022), aset tak berwujud berupa hak konsesi berdasarkan perjanjian perusahaan jalan tol dapat dijadikan objek jaminan kredit perbankan yang dibuat secara notarial berupa pengalihan hak pengelolaan jalan tol yang diserahkan secara cessie. Hal ini menjadi sangat penting karena perusahaan dalam melakukan pembiayaan pembangunan jalan tol dapat mengajukan kredit melalui pinjaman sindikasi dari beberapa kreditur (bank) dengan hak kebendaan sebagai objek jaminan. Hak konsesi ini dapat menambah objek kebendaan baru sebagai benda yang tidak berwujud yang dapat dijadikan Jaminan Fidusia. Penggunaan intangible asset berupa hak konsesi sebagai Jaminan Fidusia tidak lepas dari karakteristik objek dari Jaminan Fidusia itu sendiri. Karakteristik benda yang dapat dijamin sebagai objek Jaminan Fidusia adalah benda yang mempunyai nilai ekonomis dalam artian suatu saat apabila debitur tidak dapat melunasi utangnya benda itu dapat menutup hutang tersebut (Ulinnuha, 2017). Hal ini sejalan dengan karakteristik aset tak berwujud yaitu aset nonmoneter teridentifikasi tanpa wujud fisik, dapat diidentifikasi melalui kontrak konsesi, dan manfaat ekonomis di masa depan dari aset tersebut dapat diperoleh bagi entitas (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015). Sementara itu *International Financial Reporting Standards* (IFRS) menjelaskan *konsep intangible asset* sebagai *a non monetary asset that manifests itself by its economic properties. It does not have physical substance but grants rights and privileges to its owner that usually generate income*. Namun, pengakuan aset tak berwujud tidak lepas dengan adanya indikasi penurunan nilai (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015). Secara periodik perusahaan harus menguji atau mereviu indikasi tersebut, perusahaan harus menaksir atau mengestimasi jumlah terpulihkan pada aset tersebut. Pada aset yang mengalami penurunan nilai, perusahaan akan mencatat kerugian selisih

antara nilai buku aset dengan nilai pasar aset, maka aset diturunkan sebesar nilai wajar (fair value) (R. B. Prasetyo & Firdaus, 2009).

Berbeda dengan aset tak berwujud, aset keuangan didefinisikan sesuai PSAK 50 sebagai aset yang berbentuk kas, instrumen ekuitas yang diterbitkan entitas lain, hak kontraktual, atau keterlambatan dalam pembayaran kontrak yang akan atau mungkin diselesaikan dengan menggunakan instrumen ekuitas yang diterbitkan oleh entitas. Aset keuangan dikecualikan dari ruang lingkup aset tak berwujud dan diatur tersendiri dalam PSAK 50. Aset keuangan memiliki karakteristik adanya potensi arus kas di masa datang yang sering disebut dengan klaim atas aset keuangan. Meskipun memiliki potensi penerimaan arus kas di masa datang, aset keuangan memiliki risiko ketidakpastian atas arus kas yang diharapkan (Lestari, 2016). Risiko yang terjadi dari penerapan konsesi jasa dengan pengakuan aset keuangan adalah adanya risiko estimasi suku bunga efektif (interest rate risk) dan risiko kredit (*credit risk*). Risiko estimasi suku bunga efektif terjadi ketika suku bunga kurang efektif dalam mendiskontokan nilai kini dari estimasi arus kas di masa mendatang. Risiko kredit terjadi ketika piutang dari konsesi jasa tidak dapat ditagihkan. Namun demikian pengakuan aset keuangan memiliki kelebihan seperti risiko gagal bayar yang kecil karena hak dan kewajiban tiap tiap pihak telah dijelaskan dalam perjanjian konsesi (Hapriani, 2015). Pengakuan sebagai aset keuangan perusahaan dapat berpengaruh pada pengakuan awal piutang yang diukur menggunakan nilai wajar. Penggunaan nilai wajar sebagai metode penilaian dalam menilai suatu item laporan keuangan memiliki tujuan untuk meningkatkan relevansi laporan keuangan dengan menyediakan informasi yang berguna terkait kas dan kewajiban secara finansial (Anggraini, 2009).

V. SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Penerapan akuntansi konsesi jasa pada 10 (sepuluh) penelitian pada 4 (empat) sektor usaha telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan ISAK 16 (2014) mulai dari ruang lingkup, pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan. Dari keseluruhan jurnal yang telah diulas, ruang lingkup ISAK 16 telah terpenuhi. Terkait dengan pengakuan, didapat sebanyak 5 (lima) penelitian mengakui aset konsesi jasa sebagai aset tak berwujud dan 5 (lima) penelitian lainnya mengakui aset konsesi jasa sebagai aset keuangan telah sesuai dengan ISAK 16. Dari

analisis terkait perbedaan pengakuan atas aset konsesi jasa tersebut, dapat disimpulkan bahwa perusahaan dapat melakukan pengakuan atas aset keuangan dan aset tak berwujud. Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, penggunaan kedua akun tersebut tidak melanggar ketentuan ISAK 16, sehingga sebelum perjanjian konsesi jasa disepakati, perusahaan dapat mempertimbangkan jenis metode pengakuan yang paling sesuai dengan tujuan dan kepentingan perusahaan.

Penelitian ini masih memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, referensi yang digunakan sebagai dasar untuk melakukan analisis isi masih terbatas. Kedua, penelitian tidak didukung wawancara dengan informan yang berasal dari akademisi dan praktisi menyebabkan analisis yang dilakukan masih terdapat adanya unsur subjektivitas dari peneliti. Ketiga, perjanjian konsesi jasa di Indonesia belum diatur secara spesifik baik dari perjanjian konsesi secara umum maupun sektor yang terlingkupi. Konsesi jasa di sisi operator telah diatur dalam ISAK 16 namun hanya menyoroti tentang perlakuan akuntansinya saja, sedangkan dari sisi kontrak konsesi maupun sektor yang terlingkupi tidak dijelaskan secara rinci. Ketentuan dalam ISAK 16 masih belum menyeleraskan ketentuan dalam PSAK 71 tentang instrumen keuangan yang menggantikan PSAK 50 dan PSAK 55 yang dirujuk dalam ISAK 16 terkait dengan aset keuangan. Penelitian selanjutnya dapat mengelaborasi penelitian terkait dengan akuntansi untuk konsesi jasa dengan melakukan wawancara dengan beberapa informan untuk menghasilkan penelitian yang lebih komprehensif.

Berdasarkan ulasan dalam penelitian ini, Pemerintah sebaiknya menyusun regulasi konsesi jasa secara spesifik yang mengatur kegiatan konsesi jasa di seluruh sektor usaha. Regulasi tersebut dapat menjadi acuan dalam pelaksanaan konsesi jasa di Indonesia yang mengatur terkait penerapan akuntansi, hak dan kewajiban operator maupun pemerintah serta ketentuan ketentuan penting lainnya. Penelitian ini juga mengindikasikan bahwa harmonisasi peraturan tentang konsesi jasa sangat penting dilaksanakan mengingat konsesi jasa berperan penting dalam penyediaan infrastruktur guna meningkatkan perekonomian Indonesia. Selain itu, Pemerintah perlu berkoordinasi dengan IAI terkait dengan kesesuaian regulasi dan standar akuntansi keuangan atas implementasi jasa konsesi di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Adriansyah, R. T., Pangestu, R., & Firmansyah, A. (2022). Penerapan ISAK 16 pada perjanjian konsesi jasa: studi kasus PT Indonesia Power POWER. *Journal of Law, Administration, and Social Science*, 2(1), 69–80. <https://doi.org/10.54957/jolas.v2i1.161>
- Alahmani, S. (2013). Analisis penerapan interpretasi standar akuntansi keuangan (ISAK) 16 tentang perjanjian konsesi jasa pada industri ketenagalistrikan (studi kasus PT XYZ). In *Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia*. <https://adoc.pub/universitas-indonesia6b7f63cadfbaab8490c1ec2f3b69b9fc74996.html>
- Anggraini, D. S. (2009). *Persistensi laba, akrual, aliran kas dan book-tax differences*.
- Baskoro, S. I., & Firmansyah, A. (2020). Akuntansi hak konsesi sebagai aset tak berwujud pada perusahaan penyedia jasa jalan tol di Indonesia. *Studi Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 3(2), 233–264. <https://doi.org/10.21632/saki.3.2.233-264>
- Brhamantya, S. A. (2017). Dampak penerapan ISAK 16 terhadap laporan keuangan independent power producer secara komersial (studi kasus pada PT X). In *Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia*. <https://lib.ui.ac.id/detail?id=20445077&lokasi=lokal>
- Chandra, F. I. (2016). *Analisis perlakuan akuntansi atas perjanjian konsesi jasa menggunakan interpretasi standar akuntansi keuangan (ISAK) 16 Pada PT FIG* [Universitas Indonesia]. <https://www.lontar.ui.ac.id/detail?id=20434319&lokasi=lokal>
- Grisanto, R. G. S. (2013). *Analisa dampak penerapan ISAK 16: perjanjian Konsesi Jasa pada laporan keuangan perusahaan Independent Power Producer (" IPP ") di Indonesia*. <https://lontar.ui.ac.id/detail?id=20329844&lokasi=lokal>
- Hapriani, L. (2015). *Perlakuan akuntansi dan prosedur audit atas aset keuangan konsesi jasa menggunakan interpretasi standar akuntansi keuangan (ISAK) 16 pada PT GHI* [Universitas Indonesia]. <https://lib.ui.ac.id/detail?id=20416215&lokasi=lokal>
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2014). ISAK 16 Perjanjian Konsesi Jasa. In *Standar Akuntansi Keuangan*. IAI.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2015). PSAK 19 Aset Takberwujud. In *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan*. <http://iaiglobal.or.id/v03/standar-akuntansi-keuangan/pernyataan-sak-20-psak-19-aset-takberwujud>
- Khasanah, L. U. (2021). *Metode analisis kualitatif: analisis konten*. <https://www.dqlab.id/metode-analisis-kualitatif-analisis-konten>
- Kodoatie, R. J., & Syarif, R. (2010). *Tata ruang air*. Andi Yogyakarta. https://www.academia.edu/36280057/Tata_Ruang_Air.pdf
- Lestari, M. N. (2016). *Analisis penerapan ISAK 16: studi kasus PT Jasa Marga (Persero) Tbk* [Universitas Indonesia]. <https://www.lontar.ui.ac.id/detail?id=20430022&lokasi=lokal>
- Mulyani, S., Sukmariningsih, R. M., & Tyaswati, A. W. L. (2022). Konstruksi pengaturan hak konsesi dan e-toll dalam perspektif jaminan fidusia terhadap pembangunan jalan tol. *Jurnal USM Law Review*, 5(1), 412–427. <https://doi.org/10.26623/julr.v5i1.4974>
- Peraturan Menteri Keuangan. (2021). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 84*

- Tahun 2021 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Nomor 16 Perjanjian Konsesi Jasa - Pemberi Jasa.*
<https://jdih.kemenkeu.go.id/download/04da77fd-2cde-4b2b-b6df-0b0e5aecdf8/84~PMK.05~2021Per.pdf>
- Peraturan Presiden. (2020). *Peraturan Presiden Nomor 18 Tahun 2020 tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional Tahun 2020-2024.*
https://jdih.setkab.go.id/PUUdoc/176020/Perpres_Nomor_18_Tahun_2020.PDF
- Peraturan Presiden RI. (2015). *Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 38 Tahun 2015 tentang Kerja Sama Pemerintah Dengan Badan Usaha Dalam Penyediaan Infrastruktur.*
<https://jdih.kemenkeu.go.id/fullText/2015/38TAHUN2015PERPRES.pdf>
- Prasetyo, B. B., & Agustia, D. (2018). Analisis dampak rencana penerapan ISAK 16: penyelenggaraan prasarana kereta api ringan/light rail transit. *Jurnal Akuntansi Universitas Jember*, 16(2), 66–82.
<https://doi.org/10.19184/jauj.v16i2.8101>
- Prasetyo, R. B., & Firdaus, D. M. (2009). Pengaruh infrastruktur pada pertumbuhan ekonomi wilayah di Indonesia. *Jurnal Ekonomi Dan Kebijakan Pembangunan*, 2(2), 222–236. [http://www.fem.ipb.ac.id/j/JEKP vol2 no2 mei 2009 - Pengaruh Infrastruktur Pada Pertumbuhan.pdf](http://www.fem.ipb.ac.id/j/JEKP%20vol2%20mei%202009-%20Pengaruh%20Infrastruktur%20Pada%20Pertumbuhan.pdf)
- Purba, H. D. M. (2018). *Prosedur audit atas akun aset takberwujud pada perusahaan konsesi jasa studi kasus PT. HMP* [Universitas Indonesia].
<https://lib.ui.ac.id/detail?id=20479410&lokasi=lokal>
- Schwab, K. (2019). *The global competitiveness report.*
https://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf
- Ulinuha, L. (2017). Penggunaan hak cipta sebagai objek jaminan fidusia. *Journal of Private and Commercial Law*, 1(1), 85–110.
<https://doi.org/10.15294/jpcl.v1i1.12357>
- Viana, L. C., Sarmiento, J. M., Moreira, J. A., & Alves, P. (2021). The impact of public-private partnerships on public accounts: The Portuguese roads sector. *Financial Accountability and Management*, 37(3), 279–302.
<https://doi.org/10.1111/faam.12275>
- Wibowo, F. A. (2017). *Meningkatkan kualitas APBN dengan skema KPBU.* 4–9.
[https://www.djppr.kemenkeu.go.id/uploads/files/IRF/IRF EDISI 2 - 2017 Final.pdf](https://www.djppr.kemenkeu.go.id/uploads/files/IRF/IRF_EDISI_2_-_2017_Final.pdf)