



ANALISIS PENYEBAB SELISIH NILAI TRANSAKSI ANTAR ENTITAS PADA LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH PUSAT (LKPP)

Imran Malik Djunur¹⁾

Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan

Gandhi Anwar Sani²⁾

Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan

imranmdj@kemenkeu.go.id

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama

[22 Juli 2019]

Revisi

[02 Oktober 2019]

Dinyatakan Diterima

[03 Oktober 2019]

KATA KUNCI:

Intraco. DDEL. DKEL. Selisih. SPAN. SAIBA. LPE. LKPP.

ABSTRAK

Since SPAN was implemented for accounting reporting at BUN in 2014, there have been many changes in accounting treatment, including accounting for intercompany transactions. The change resulted in a very significant difference of the value in intraco account at the LPE LKPP FY 2015 to 2017, amounting to Rp65T, Rp6T and Rp22T, respectively. The difference should be zero at the LKPP level because at this level, all Kuasa BUN and Satker have been consolidated. This problem shows the failure of intraco account elimination when consolidating LKBUN and LKKL. Therefore, this study aims to describe the process of DDEL DKEL formation and explain the causes of DDEL DKEL differences in LKPP LPE. The method used to achieve this goal is simulation of journalizing and consolidation of 8 types of transactions that often occur in the central government. Based on the results of the study, the difference in DDEL DKEL is due to differences in accounting treatment for 5 types of intraco transactions, namely Petty Cash for Satker, Direct Grant, Deposit from BLU Surplus, Suspend of Expenditure/Revenue and Financing Receipts which have not yet been issued SP3. The other 3 types of transactions, namely Revenue/Expenditures, Repayment of Revenue/Expenditures, and Revenue Reclassification, do not inflict difference in the DDEL DKEL. From the research, it is expected to be able to harmonize the accounting treatment between SPAN and SAIBA, intensify reconciliation between BUN and Satker, and accelerate SP3 issuance.

Sejak SPAN diimplementasikan untuk pelaporan akuntansi di BUN pada tahun 2014, terjadi banyak perubahan perlakuan akuntansi, termasuk akuntansi untuk transaksi antar entitas. Perubahan perlakuan tersebut mengakibatkan munculnya selisih nilai akun intraco yang sangat signifikan pada LPE LKPP TA 2015 s.d 2017, masing-masing sebesar Rp65T, Rp6T dan Rp22T. Selisih nilai akun intraco seharusnya bernilai nol pada tingkat LKPP karena pada tingkat ini, seluruh Satker dan KPPN telah selesai dikonsolidasikan. Permasalahan ini menunjukkan adanya kegagalan eliminasi akun intraco pada saat konsolidasi LKBUN dan LKKL. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan memaparkan proses terbentuknya DDEL DKEL dan menjelaskan penyebab terjadinya selisih DDEL DKEL pada LPE LKPP. Metode yang digunakan untuk mencapai tujuan tersebut adalah simulasi penjurnalan dan konsolidasi atas 8 jenis transaksi yang sering terjadi di pemerintah pusat. Berdasarkan hasil penelitian, selisih DDEL DKEL disebabkan perbedaan perlakuan akuntansi atas 5 jenis transaksi intraco yaitu Uang Persediaan, Pendapatan Hibah Langsung, Setoran Surplus BLU, Suspend Belanja/Pendapatan dan Penerimaan Pembiayaan yang belum diterbitkan SP3. Adapun 3 jenis transaksi lain, yaitu Pendapatan/Belanja, Pengembalian Pendapatan/Belanja, dan Reklasifikasi Pendapatan, tidak mengakibatkan selisih DDEL DKEL. Dari penelitian diharapkan dapat dilakukan penyesuaian perlakuan akuntansi antara SPAN dan SAIBA, rekonsiliasi yang intensif antara Kuasa BUN dan Satker, dan percepatan penerbitan SP3.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Transaksi antar entitas adalah transaksi antar entitas akuntansi yang berada dalam satu sistem akuntansi. Dalam sistem akuntansi pemerintah pusat, transaksi antar entitas antara lain terjadi dalam transaksi penerimaan pajak yang melibatkan Satuan Kerja (Satker) Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dengan Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) dan transaksi belanja yang melibatkan satker pemilik Daftar Isian Pengguna Anggaran (DIPA) dengan KPPN. Sejak SPAN diimplementasikan pada tahun 2014 untuk pelaporan akuntansi di Bendahara Umum Negara, terjadi sangat banyak perubahan pencatatan transaksi jika dibandingkan dengan sistem *Legacy*, termasuk perlakuan akuntansi atas transaksi antar entitas (*intraco*). Sebelum 2014, pemerintah tidak membuat LPE sehingga transaksi antar entitas tidak nampak pada LKPP. Adapun proses eliminasi transaksi antar entitas hanya tampak pada Kertas Kerja Penyusunan LKPP dan menghasilkan nilai 0.

Sejak LKPP TA 2015, nilai transaksi antar entitas menjadi salah satu permasalahan dalam temuan BPK karena nilai akun *intraco*, yaitu: Ditagihkan Ke Entitas Lain (313111) dan Diterima Dari Entitas Lain (313121) tidak saling mengeliminasi. Menurut LPE LKPP TA 2015 s.d 2017, nilai akun *intraco* adalah sebagai berikut:

Tanggal Pelaporan	DDEL DKEL Selisih DDEL/DKEL
31 Des 2015	3.668.743.450.824.150 3.603.412.177.461.270 65.331.273.362.880
31 Des 2016	7.571.783.024.702.010 7.565.697.447.811.740 6.085.576.890.270
31 Des 2017	7.689.683.255.327.710 7.667.629.414.023.180 22.053.841.304.530

LKPP merupakan penggabungan atau konsolidasi antara Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN) dan Laporan Keuangan Kementerian Lembaga (LKKL) yang memiliki perbedaan pencatatan dalam banyak akun, termasuk dalam hal ini akun *intraco*. LK BUN menggunakan SPAN dan K/L menggunakan SAIBA sehingga timbul selisih nilai akun DDEL DKEL pada tingkat konsolidasi LKPP.

Sebagai akun *intraco*, selisih nilai DDEL DKEL seharusnya bernilai nol pada tingkat LKPP karena pada tingkat ini, seluruh unit akuntansi, baik pelaksana anggaran maupun pemegang kas, telah selesai dikonsolidasikan. Pada tabel di atas, per tanggal 31 Desember 2017, selisih nilai DDEL DKEL telah mencapai nilai Rp22 triliun dan terjadi peningkatan nilai dari

tahun sebelumnya sebanyak lebih dari 3 kali lipat. Hal tersebut menunjukkan adanya permasalahan mekanisme pelaporan keuangan yaitu kegagalan eliminasi DDEL DKEL pada tingkat pusat (penyusunan LKPP) dan ketidakwajaran atas penyajian nilai laporan keuangan.

1.2. Rumusan Masalah

Permasalahan dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

- (1) Bagaimana proses terjadinya selisih akun *intraco* (DDEL DKEL) pada LKPP?
- (2) Apa yang menjadi penyebab terjadinya selisih akun *intraco* (DDEL DKEL) pada LKPP?
- (3) Apa manfaat analisis selisih akun *intraco* (DDEL DKEL) pada LKPP?

1.3. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk:

- (1) memaparkan bagaimana proses terjadinya selisih akun *intraco* (DDEL DKEL) dalam penyusunan LKPP.
- (2) menjelaskan perlakuan akuntansi atas transaksi antar entitas yang menyebabkan terjadinya selisih akun *intraco* (DDEL DKEL) pada LKPP.
- (3) menjelaskan manfaat analisis akun *intraco* (DDEL DKEL) pada LKPP.

2. KERANGKA TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Literatur

Penulis melakukan penelitian ini, karena penelitian terhadap selisih DDEL DKEL pada LKPP belum pernah diterbitkan. Penelitian yang hampir sama adalah Simulasi Pengaruh Transaksi Antar Entitas Dalam LKPP, ditulis oleh Imam Subroto, seorang dosen di Politeknik Keuangan Negara STAN. Namun penelitian tersebut membahas penyajian Transaksi Antar Entitas dalam LKPP dengan asumsi LKPP disusun seluruhnya dari SAIBA. Hal tersebut tidak relevan lagi karena LKPP saat ini dihasilkan dari penggabungan LK BUN yang menggunakan SPAN dan LK K/L yang menggunakan SAIBA.

2.2. Pengertian Transaksi Antar Entitas (Intraco)

Menurut Widhayat Rudhi Windarta (Widyaiswara Kementerian Keuangan), transaksi antar entitas adalah akun penyeimbang surplus/defisit dan merupakan selisih antara akun DDEL dan DKEL. Dalam pengertian bebas, menurut penulis, transaksi *Intraco* adalah transaksi yang terjadi antar entitas/unit/satker dalam suatu sistem akuntansi yang akan dikonsolidasikan pada tingkat atas. Transaksi tersebut dapat berupa:

- (1) Transaksi antara satker dan Kuasa BUN,

misalnya pembayaran Gaji pegawai KPP dan penerimaan PNPB oleh KPKNL.

- (2) Transaksi antara satker dengan satker lainnya, misalnya koreksi pencatatan PNPB antara KPKNL dengan Balai Diklat Keuangan atau pencatatan hibah antara DJPPR sebagai satker BA BUN dengan Kemendiknas sebagai satker K/L.

Berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor KEP-311/PB/2014 tentang Bagan Akun Standar (BAS), terdapat 4 akun yang masuk dalam kelompok transaksi antar entitas, yaitu:

- (a) 313111 Ditagihkan ke Entitas Lain (DKEL)
- (b) 313121 Diterima dari Entitas Lain (DDEL)
- (c) 313211 Transfer Keluar dan
- (d) 313221 Transfer Masuk

2.3. Fungsi Akun Intraco

Akun intraco digunakan untuk:

- (1) menghubungkan dua entitas akuntansi yang terlibat dalam satu transaksi.
- (2) mewujudkan basis jurnal yang berprinsip *double entry*.
- (3) menghindari pencatatan ganda suatu transaksi pada dua entitas akuntansi yang berada dalam satu sistem.
- (4) menyeimbangkan sisi debit dan kredit masing-masing entitas saat entitas tersebut membuat laporan keuangan masing-masing.

2.4. Pengembangan Hipotesis

Hipotesis dari penelitian ini adalah selisih akun intraco disebabkan adanya perlakuan akuntansi antara SPAN dan SAIBA, dua aplikasi yang terlibat dalam penyusunan LKPP. Hipotesis tersebut muncul karena saat penyusunan LKPP masih menggunakan SAIBA (sebelum tahun 2014), tidak terjadi selisih akun DDEL DKEL pada LKPP seperti LKPP 2015 s.d 2017.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Untuk menguji hipotesis, penelitian menggunakan metode simulasi penjumlahan atas transaksi antar entitas. Angka-angka yang digunakan dalam simulasi adalah angka dummy sedangkan cara penjumlahan didasarkan pada peraturan-peraturan terkait sistem akuntansi, baik berupa Peraturan Pemerintah dan Peraturan Menteri Keuangan. Seluruh jurnal kemudian di-posting untuk menghasilkan dua jenis Neraca Lajur, yaitu Neraca Lajur LKKL (SAIBA) dan Neraca Lajur LK BUN (SPAN). Dua jenis Neraca Lajur tersebut selanjutnya dikonsolidasi untuk menjadi LKPP, yang salah satu unsurnya adalah LPE

dimana transaksi antar entitas disajikan. Pada akhirnya, LPE inilah yang dianalisis untuk menentukan penyebab terjadinya selisih nilai akun intraco pada LKPP.

4. PEMBAHASAN HASIL

4.1. Proses Pembentukan DDEL DKEL

Untuk menelusuri penyebab selisih DDEL DKEL, penulis telah mengidentifikasi transaksi *intraco* dan melakukan simulasi bagaimana proses terbentuknya DDEL DKEL, baik dalam SPAN maupun SAIBA, yaitu:

- (1) Pendapatan dan Belanja
- (2) Pengembalian Pendapatan (restitusi) dan Pengembalian Belanja
- (3) Reklasifikasi Pendapatan
- (4) Uang Persediaan (UP)
- (5) Hibah Langsung (HL)
- (6) Setoran Surplus BLU
- (7) Suspend Pendapatan/Belanja
- (8) Penerimaan Pembiayaan yang belum diterbitkan SP3

Adapun penjelasan proses pembentukan DDEL DKEL atas transaksi tersebut di atas adalah:

1. Pendapatan dan Belanja

Pada SPAN, setiap transaksi menggunakan dua akun TAE dengan posisi debit kredit yang tetap sama untuk semua jenis transaksi. Pada SAIBA, setiap transaksi menggunakan hanya satu akun TAE, sesuai dengan jenis transaksi dan posisi yang bisa berpindah debit kredit.

Ilustrasi 1 :

Wajib Pajak KPP Pratama Gambir melakukan penyetoran PPh sebesar Rp300 juta melalui MPN-G2.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	Kas DKEL	300 juta	300 juta
KPP Pratama Gambir	DDEL Pendapatan PPh	300 juta	300 juta

Digunakan dua akun intraco, yaitu DKEL dan DDEL. Letak akun DDEL selalu berada di debit, sedangkan akun DKEL selalu berada di kredit sehingga jika dikonsolidasi pada tingkat LKPP, nilai DDEL dan DKEL tidak menjadi nol namun selisihnya harus nol. Bagian yang diarsir adalah akun yang akan dibawa ke tingkat konsolidasi. Tanda ini akan berlaku pada seluruh ilustrasi 2 s.d 10.

Legacy/SAIBA:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	Kas DDEL	300 juta	300 juta
KPP Pratama Gambir (Satker K/L)	DDEL Pendapatan PPh	300 juta	300 juta

Hanya digunakan satu akun intraco, yaitu akun DDEL (akun TAE untuk transaksi pendapatan). Posisi DDEL berada di debet pada LK Kuasa BUN dan berada di kredit pada LK Satker sehingga jika dikonsolidasi pada tingkat LKPP nilai DDEL menjadi nol.

Konsolidasi DDEL DKEL SPAN SAIBA:

DDEL = 300 juta, DKEL = 300 juta, Selisih = 0. Dengan demikian, transaksi pendapatan bukan penyebab selisih DDEL DKEL pada LKPP.

Ilustrasi 2:

KPP Pratama Gambir mencairkan SP2D Gaji sebesar Rp200 juta.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	DDEL Kas	200 juta	200 juta
KPP Pratama Gambir	Belanja Gaji DKEL	200 juta	200 juta

Prinsip pencatatan akun intraco pada transaksi belanja gaji sama dengan transaksi pendapatan (ilustrasi 1).

Legacy/SAIBA:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	DKEL Kas	200 juta	200 juta
KPP Pratama Gambir	Belanja Gaji DKEL	200 juta	200 juta

Prinsip pencatatan akun intraco pada transaksi belanja gaji sama dengan transaksi pendapatan (ilustrasi 1).

Konsolidasi DDEL DKEL SPAN SAIBA:

DDEL = 200 juta, DKEL = 200 juta, Selisih = 0. Dengan demikian, transaksi belanja bukan penyebab selisih DDEL DKEL pada LKPP.

2. Pengembalian Pendapatan dan Pengembalian Belanja

Pada SPAN, transaksi pengembalian belanja dan pengembalian pendapatan menggunakan akun *intraco* yang berlawanan dengan akun *intraco* yang digunakan dalam transaksi Belanja dan Pendapatan. Pada SAIBA, transaksi pengembalian belanja dan pengembalian pendapatan menggunakan akun *intraco* yang sama dengan akun *intraco* dalam transaksi belanja dan pendapatan.

Ilustrasi 3:

Satker Kemendiknas (kode 401356) melakukan pengembalian Belanja Gaji ke Kas Negara melalui MPN G2 sebesar 150 juta.

SPAN:

Unit	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN	Kas KPPN DKEL	150 juta	150 juta
Satker Kemendiknas	DDEL Belanja Gaji	150 juta	150 juta

Berbeda dengan jurnal pada ilustrasi 2, pada ilustrasi 3 akun DKEL diambil oleh KPPN sedangkan akun DDEL diambil oleh Satker. Hal ini terjadi karena posisi DKEL harus tetap berada di sisi kredit dan posisi DDEL harus tetap berada di sisi debet.

Legacy/SAIBA:

Unit	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN	Kas KPPN DKEL	150 juta	150 juta
Satker Kemendiknas	DKEL Belanja Gaji	150 juta	150 juta

Akun intraco yang digunakan dalam transaksi pengembalian belanja adalah DKEL, sama dengan akun intraco dalam transaksi belanja.

Konsolidasi DDEL DKEL SPAN SAIBA:

DDEL = 150 juta, DKEL = 150 juta, Selisih = 0. Dengan demikian, transaksi pengembalian pendapatan bukan penyebab selisih DDEL DKEL pada LKPP

Ilustrasi 4:

KPP Pratama Gambir menerbitkan SPMKP atas permintaan restitusi wajib pajak sebesar Rp50 juta.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	DDEL Kas	50 juta	50 juta
KPP Pratama Gambir	Pendapatan PPh DKEL	50 juta	50 juta

Berbeda dengan jurnal pada ilustrasi 1, pada ilustrasi 4 akun DKEL diambil oleh Satker sedangkan akun DDEL diambil oleh Kuasa BUN. Aturan aplikasi masih berlaku yaitu DKEL harus tetap berada di sisi kredit dan posisi DDEL harus tetap berada di sisi debet.

Legacy/SAIBA:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	DDEL Kas	50 juta	50 juta
KPP Pratama Gambir	Pendapatan PPh DDEL	50 juta	50 juta
Akun intraco untuk transaksi pengembalian pendapatan sama dengan akun pendapatan, yaitu akun DDEL.			

Konsolidasi DDEL DKEL SPAN SAIBA:

DDEL = 150 juta, DKEL = 150 juta, Selisih = 0. Dengan demikian, transaksi pengembalian belanja bukan penyebab selisih DDEL DKEL pada LKPP

3. Reklasifikasi Pendapatan

Pada SPAN, transaksi reklas pendapatan antar satker menyebabkan nilai DDEL dan DKEL bertambah sebesar nilai pendapatan tersebut. Sedangkan pada SAIBA, reklas pendapatan antar satker tidak menyebabkan nilai DDEL berubah.

Ilustrasi 5:

Satker Kemendiknas menerima PNBPN sebesar Rp8 juta melalui MPN G2, namun setelah diverifikasi ternyata terdapat kesalahan penggunaan kode satker. KPPN Jakarta V kemudian memindahkan PNBPN sebesar Rp8 juta dari Satker Kemendiknas ke Satker Kemenkumham.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Pada saat menerima PNBPN			
Kuasa BUN (KPPN)	Kas DKEL	8 juta	8 juta
Satker Kemendiknas	DDEL PNBPN	8 juta	8 juta
Pada saat koreksi			
Satker Kemendiknas	PNBPN DKEL	8 juta	8 juta
Satker Kemenkumham	DDEL PNBPN	8 juta	8 juta

Legacy/SAIBA:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Pada saat menerima PNBPN			
Kuasa BUN (KPPN)	Kas DDEL	8 juta	8 juta
Satker Kemendiknas	DDEL PNBPN	8 juta	8 juta
Pada saat koreksi			
Satker Kemendiknas	PNBPN DDEL	8 juta	8 juta
Satker Kemenkumham	DDEL PNBPN	8 juta	8 juta

Konsolidasi DDEL DKEL SPAN SAIBA:

DDEL = 8 juta, DKEL = 8 juta, Selisih = 0. Dengan demikian, transaksi pendapatan bukan penyebab selisih DDEL DKEL pada LKPP.

4. Uang Persediaan

Pada SPAN, transaksi pembentukan Uang Persediaan (UP) menggunakan akun *intraco*. Sedangkan pada SAIBA, tidak ada akun *intraco* walaupun transaksi tersebut melibatkan dua entitas. Selanjutnya, untuk transaksi belanja SPM GU-Nihil, hanya SAIBA yang menggunakan akun *intraco*, sedangkan untuk pengembalian sisa UP, hanya SPAN yang menggunakan akun *intraco*.

Ilustrasi 6:

Satker Kemendiknas (kode 401356) melakukan pencairan SPM UP sebesar 50 juta. Kemudian, Satker menggunakan 5 juta untuk belanja barang dan pada menjelang akhir tahun mengembalikan 10 juta ke kas negara melalui MPN-G2.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Pembentukan UP (SPM-UP)			
Kuasa BUN (KPPN)	DDEL Kas	50 juta	50 juta
Satker Kemendiknas	Pengeluaran UP DKEL	50 juta	50 juta
	Kas di BP Pengeluaran UP	50 juta	50 juta
SPM GU-Nihil			
Kuasa BUN	Tidak ada jurnal	-	-
Satker Kemendiknas	Belanja Barang Penerimaan UP	5 juta	5 juta
	Penerimaan UP Kas di BP	5 juta	5 juta
Penyetoran ke Kas Negara			
Kuasa BUN	Kas DKEL	10 juta	10 juta
Satker Kemendiknas	DDEL Penerimaan UP	10 juta	10 juta
	Penerimaan UP Kas di BP	10 juta	10 juta
Berdasarkan aturan penjurnalan dalam SPAN, kode akun Pengeluaran UP/825111 dan Penerimaan UP(815111) dilekatkan dengan kode satker, bukan ke Kuasa BUN.			

Legacy/SAIBA:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Pembentukan UP (SPM-UP)			
Kuasa BUN (KPPN)	Pengeluaran Transito Kas	50 juta	50 juta

Satker Kemendiknas	Kas di BP Uang Muka KPPN (219511)	50 juta	50 juta
SPM GU-Nihil			
Kuasa BUN	DKEK Penerimaan Transito	5 juta	5 juta
Satker Kemendiknas	Belanja Barang DKEK	5 juta	5 juta
	Uang Muka dari KPPN Kas di BP	5 juta	5 juta
Penyetoran ke Kas Negara			
Kuasa BUN	Kas Penerimaan Transito	10 juta	10 juta
Satker Kemendiknas	Uang Muka dari KPPN Kas di BP	10 juta	10 juta

Konsolidasi DDEL DKEK dari SPAN/SAIBA:

DDEL = 50 juta, DKEK = 15 juta, Selisih = 35 juta berasal dari nilai mutasi akun 111611 atau 219511 (Pengeluaran UP dikurangi Penerimaan UP). Dengan demikian, transaksi uang persediaan menjadi penyebab selisih DDEL DKEK pada LKPP.

5. Hibah Langsung

Pada SPAN, transaksi penerimaan hibah langsung menggunakan akun *intraco* karena melibatkan satker BA BUN (dhi. DJPPR) dan satker K/L (dhi. satker pengguna hibah). Sedangkan pada aplikasi SAIBA, akun *intraco* tidak digunakan oleh satker K/L.

Ilustrasi 7:

Satker Kemendiknas menerima hibah langsung dalam bentuk uang sebesar 80 juta. Dari dana tersebut, 55 juta digunakan untuk belanja perjalanan dinas dan 20 juta dikembalikan kepada donor. Seluruh pendapatan dan belanja tersebut kemudian disahkan melalui KPPN.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Penerimaan Hibah Langsung (HL)			
DJPPR	DJPPR.DDEL Pendapatan HL	80 juta	80 juta
Satker K/L	Belanja Barang Kas Lainnya di K/L dari Hibah Satker.DKEK	55 juta 25 juta	80 juta
Pengembalian Hibah Langsung			
DJPPR	Pendapatan HL DJPPR.DKEK	20 juta	20 juta

Satker K/L	Satker.DDEL Kas Lainnya di K/L dari Hibah	20 juta	20 juta
<i>Pendapatan dicatat oleh DJPPR, sedangkan Belanja dicatat oleh Satker K/L. Akun Kas Lainnya di K/L dari Hibah (111822) dilekatkan ke Satker K/L sehingga tidak ada jurnal untuk Kuasa BUN.</i>			

Legacy/SAIBA:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Penerimaan Hibah Langsung (HL)			
Satker	Kas lainnya di K/L dari Hibah	25 juta	
	Belanja Barang Pengesahan HL	55 juta	80 juta
DJPPR	DJPPR.DDEL Pendapatan HL	80 juta	80 juta
Pengembalian Hibah Langsung (HL)			
DJPPR	Pendapatan HL	20 juta	
	DJPPR.DDEL		20 juta
Satker	Pengesahan Pengembalian HL	20 juta	
	Kas Lainnya di K/L dari Hibah		20 juta

Pada SAIBA, akun ekuitas yang digunakan oleh Satker adalah Pengesahan Hibah Langsung (391131) dan Pengesahan Pengembalian Hibah Langsung (391132) bukan DKEK sehingga nilai DDEL tidak sama dengan nilai DKEK.

Konsolidasi DDEL DKEK dari SPAN/SAIBA:

DDEL = 80 juta, DKEK = 20 juta, Selisih = 60 juta berasal dari nilai mutasi akun 111822 (Pendapatan Hibah Langsung dikurangi Pengembalian Hibah Langsung). Dengan demikian, transaksi hibah langsung menjadi penyebab selisih DDEL DKEK pada LKPP.

6. Setoran Surplus BLU

Setoran surplus BLU adalah transfer kas dari BLU ke Kas Negara yang dilakukan dalam rangka peningkatan likuiditas pembayaran belanja negara dan optimalisasi idle kas BLU.

Ilustrasi 8:

BLU LPDB membukukan pendapatan sebesar Rp90 juta. Sebanyak Rp20 juta digunakan untuk membeli kertas dan pada akhir tahun melakukan penyetoran tunai atas surplus BLU ke kas negara sebesar Rp65 juta sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Penerimaan dan Belanja BLU			

Satker	Kas di BLU PNBP	90 juta	90 juta
	Belanja Barang Kas di BLU	20 juta	20 juta
Penyetoran Surplus BLU			
Satker	DDEL	65 juta	
	Penerimaan Transito BLU		65 juta
	Penerimaan Transito BLU Kas di BLU	65 juta	65 juta
Kuasa BUN	SILPA	65 juta	
	Penerimaan Transito BLU		65 juta
	Kas	65 juta	
	DKEL		65 juta

Pada SPAN, akun Kas di BLU (111911) dilekatkan ke Satker K/L sehingga tidak lagi melibatkan Kuasa BUN dan jurnal tidak menggunakan akun DDEL DKEL. Untuk penyetoran Surplus BLU, jurnal menggunakan akun DDEL DKEL karena terdapat perpindahan Kas antar entitas yaitu dari Satker BLU ke Kuasa BUN.

Legacy/SAIBA:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Penerimaan BLU			
Satker	Kas di BLU PNBP	90 juta	90 juta
	Belanja Barang Kas di BLU	20 juta	20 juta
Penyetoran Surplus BLU			
Satker	Setoran Surplus BLU Kas di BLU	65 juta	65 juta
Kuasa BUN	Kas Penerimaan Transito	65 juta	65 juta

Pada SAIBA, akun ekuitas yang digunakan oleh Satker adalah Setoran Surplus BLU (391141) bukan DKEL sehingga DDEL DKEL yang dihasilkan oleh SPAN dan SAIBA akan berbeda jumlahnya pada saat dikonsolidasikan.

Konsolidasi DDEL DKEL dari SPAN/SAIBA:

DDEL = 0 juta, DKEL = 65 juta, Selisih = -65 juta berasal dari setoran surplus BLU. Dengan demikian, transaksi uang persediaan menjadi penyebab selisih DDEL DKEL pada LKPP.

7. Suspend Pendapatan/Belanja

Suspend pendapatan/belanja terjadi jika pendapatan/belanja dicatat dengan nilai yang berbeda

pada Kuasa BUN, Satker BUN atau Satker K/L. Perbedaan nilai dapat terjadi karena kesalahan pencatatan dan koreksi/reverse yang dilakukan sepihak.

Ilustrasi 9 :

KPP Pratama Gambir mencairkan SPD2 Gaji sebesar Rp30 juta. Namun, KPP salah menginput nilai SP2D sehingga nilai belanja menjadi Rp3 juta. Kesalahan tersebut menyebabkan terjadinya *suspend* belanja.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	DDEL Kas	30 juta	30 juta
KPP Pratama Gambir	Belanja Gaji DKEL	30 juta	30 juta

Legacy/SAIBA:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	DKEL Kas	30 juta	30 juta
KPP Pratama Gambir	Belanja Gaji DKEL	3 juta	3 juta

Konsolidasi DDEL DKEL SPAN SAIBA:

DDEL = 30 juta, DKEL = 3 juta, Selisih = 27 juta berasal dari *suspend* Belanja. Dengan demikian, *suspend* belanja adalah penyebab selisih DDEL DKEL pada LKPP.

Ilustrasi 10:

KPKNL Jakarta menemukan adanya penyetoran PNPB Rumah Dinas sebesar Rp50 juta melalui MPN-G2. Karena tidak memiliki rumah dinas, KPKNL Jakarta kemudian melakukan koreksi dengan cara reversing. Kesalahan ini menyebabkan terjadinya *suspend* pendapatan sebesar Rp50 juta.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	Kas DKEL	50 juta	50 juta
KPKNL Jakarta (Satker K/L)	DDEL PNBP	50 juta	50 juta

Legacy/SAIBA:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	Kas DDEL	50 juta	50 juta
KPKNL Jakarta (Satker K/L)	DDEL PNBP	50 juta	50 juta
	PNBP DDEL	50 juta	50 juta

Konsolidasi DDEL DKEL SPAN SAIBA:

DDEL = 0 juta, DKEL = 50 juta, Selisih =50 juta. Dengan demikian, *suspend* pendapatan adalah penyebab selisih DDEL DKEL pada LKPP.

8. Penerimaan Pembiayaan yang belum diterbitkan SP3

Dokumen sumber untuk pencatatan transaksi penerimaan pembiayaan adalah *Notice of Disbursement* (NoD). Jika DJPPR telah menerima NoD, maka utang luar negeri harus segera dicatat per tanggal NoD tersebut. Namun Kuasa BUN, belum dapat mencatat penerimaan pembiayaan jika belum diterbitkan SP3 (Surat Perintah Pembukuan/Pengesahan). Oleh karena itu, jurnal hanya terjadi di DJPPR sebagai Satker BUN agar utang tidak *understated* dan nilai DDEL DKEL menjadi tidak seimbang..

Ilustrasi 11:

Satker DJPPR menerima NoD dari Kreditur Luar Negeri sebesar Rp75 juta. Hingga akhir periode pelaporan, NoD tersebut belum diterbitkan SP3 sehingga tidak dapat dibukukan oleh Kuasa BUN. Karena tidak diterbitkan SP3, Satker DJPPR tetap membuat jurnal manual untuk menyesuaikan utang luar negeri.

SPAN:

Entitas	Akun	Debet	Kredit
Kuasa BUN (KPPN)	-	-	-
DJPPR	DDEL Penerimaan Pinjaman Kegiatan	75 juta	75 juta
	Penerimaan Pinjaman Kegiatan	75 juta	
	Utang		75 juta

Legacy/SAIBA:

Tidak diperlukan karena dua satker yang terlibat (Kuasa BUN dan DJPPR) menggunakan SPAN.

Konsolidasi DDEL DKEL SPAN SAIBA:

DDEL = 75 juta, DKEL = 0 juta, Selisih =75 juta. Dengan demikian, penerimaan pembiayaan yang belum diterbitkan SP3 adalah penyebab selisih DDEL DKEL pada LKPP.

4.2. Proses Konsolidasi Nilai Akun Intraco

Berdasarkan ilustrasi di atas, berikut dibuat Neraca Lajur yang dihasilkan oleh SPAN dan Legacy/SAIBA untuk memudahkan penyusunan LKPP dan menunjukkan keadaan nilai DDEL DKEL pada tingkat LKPP:

1. Neraca Lajur dari SPAN

(dalam juta)			
Akun	D	K	Saldo
Kas	583	330	253
Kas di BP	50	15	35
Kas Lainnya di K/L dari Hibah	25	20	5
Kas di BLU	90	85	5
Utang Luar Negeri	0	75	-75
Kuasa BUN.DKEL	0	583	-583
Kuasa BUN.DDEL	330	0	330
DJPPR.DDEL	155	0	155
DJPPR.DKEL	0	20	-20
Satker.DKEL	0	418	-418
Satker.DDEL	611	0	611
SILPA	65	0	65
Pendapatan PPh	50	300	-250
PNBP	8	156	-148
Pendapatan Hibah Langsung	20	80	-60
Belanja Gaji	230	150	80
Belanja Barang	80	0	80
Penerimaan Pinjaman Kegiatan	75	75	0
Pengeluaran UP	50	50	0
Penerimaan UP	15	15	0
Penerimaan Transito BLU	65	130	-65
Total	2502	2502	0

Ket: Akun yang diberi arsir abu-abu adalah akun yang dimiliki oleh BUN dan dibawa ke konsolidasi LKPP.

2. Neraca Lajur dari Legacy/SAIBA

(dalam juta)			
Akun	D	K	Saldo
Kas	583	330	253
Kas di BP	50	15	35
Kas lainnya di K/L dari Hibah	25	20	5
Kas di BLU	90	85	5
Uang Muka KPPN	15	50	-35
Kuasa BUN.DKEL	235	150	85
Kuasa BUN.DDEL	50	358	-308
DJPPR.DDEL	80	20	60
Satker.DKEL	150	208	-58
Satker.DDEL	366	108	258
Pengesahan HL	0	80	-80
Pengesahan Pengembalian HL	20	0	20

Setoran Surplus BLU	65	0	65
Pendapatan PPh	50	300	-250
PNBP	58	156	-98
Pendapatan HL	20	80	-60
Belanja Gaji	203	0	203
Belanja Barang	80	0	80
Pengembalian Belanja	0	150	-150
Pengeluaran Transito	50	0	50
Penerimaan Transito	0	80	-80
	2190	2190	0
Ket: Akun yang diberi arsir abu-abu adalah akun yang dimiliki Satker dan dibawa ke konsolidasi LKPP.			

Selanjutnya, berdasarkan dua Neraca Lajur di atas dilakukan konsolidasi laporan untuk menghasilkan LKPP sebagai berikut:

1. Laporan Arus Kas

<i>(dalam juta)</i>	
Aktivitas Operasional	
Pendapatan PPh	250
PNBP	148
Pendapatan Hibah Langsung	60
Belanja Gaji	(80)
Belanja Barang	(80)
Jumlah Kas dari Aktivitas Operasional	298
Aktivitas Investasi	-
Aktivitas Pendanaan	-
Aktivitas Transitoris	
Penerimaan Transito BLU	65
Penerimaan Uang Persediaan	15
Pengeluaran Uang Persediaan	(50)
Jumlah Kas dari Aktivitas Transitoris	30
Akumulasi Koreksi Pembukuan	-65
Kenaikan Kas	263
Saldo Awal Kas	0
Saldo Akhir Kas	263
Rincian:	
- Kas di Rekening Kas Negara	253
- Kas Lainnya di K/L dari Hibah	5
- Kas di BLU	5

Akun dan angka pada LAK seluruhnya diambil dari penjurnalan pada Satker Kuasa BUN yang dibukukan dalam SPAN (Neraca Lajur dari SPAN).

2. Laporan Operasional

<i>(dalam juta)</i>	
Akun	Nilai
Pendapatan	408

Pendapatan PPh	250
PNBP	98
Pendapatan Hibah Langsung	60
Belanja	133
Belanja Gaji	53
Belanja Barang	80
Surplus	275

Akun dan angka pada LO diambil dari penjurnalan pada Satker K/L yang pembukuannya menggunakan SAIBA (*lihat Neraca Lajur SAIBA*) dan Satker BA BUN yang pembukuannya menggunakan SPAN (Satker DJPPR).

3. Neraca

<i>(dalam juta)</i>	
Akun	Nilai
Aset	298
Kas	253
Kas di Bendahara Pengeluaran	35
Kas di BLU	5
Kas lainnya di K/L dari Hibah	5
Kewajiban	110
Uang Muka KPPN	35
Utang Luar Negeri	75
Ekuitas	118

Angka dan akun pada Neraca LKPP diambil dari penjurnalan pada Kuasa BUN, Satker BA BUN (dhi. DJPPR) dan Satker K/L.

4. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)

<i>(dalam juta)</i>	
Akun	Nilai
Ekuitas Awal	0
Surplus-Defisit	275
Transaksi Antar Entitas	(82)
<i>Ditagihkan ke Entitas Lain</i>	661
<i>Diterima dari Entitas Lain</i>	(743)
Pengesahan Hibah Langsung	80
Pengesahan Pengembalian Hibah Langsung	(20)
Setoran Surplus BLU	(65)
Kenaikan/Penurunan Ekuitas	188
Ekuitas Akhir	188

4.3. Manfaat Analisis Selisih DDEL DKEL pada LPE

Nilai DDEL DKEL pada tingkat LKPP, sebagaimana tampak dalam Neraca dan LPE di atas, tidak akan saling mengeliminasi dan selisihnya tidak nol karena dihasilkan dari dua sistem pencatatan yang berbeda *rule*-nya. Total DDEL adalah 743 juta (DDEL dari Kuasa

BUN sebesar 330 juta; DDEL dari DJPPR sebesar 155 juta dan DDEL dari Satker sebesar 258 juta), sedangkan total DKEL adalah 661 juta (DKEL dari Kuasa BUN sebesar 583 juta, DKEL dari DJPPR sebesar 20 juta dan DKEL dari Satker sebesar 58 juta).

Berdasarkan hasil analisis terdapat selisih DDEL DKEL sebesar Rp82 juta yang berasal dari:

Uraian Transaksi	Nilai
Selisih DDEL DKEL	82 juta
Penyebab Selisih:	
Mutasi akun Kas Bendahara Pengeluaran	-35 juta
Pengesahan Hibah Langsung (391131)	-80 juta
Pengesahan Pengembalian Hibah Langsung (391132)	20 juta
Setoran Surplus BLU (391141)	65 juta
Suspend Belanja	-27 juta
Suspend Pendapatan	50 juta
Penerimaan Pembiayaan yang belum diterbitkan SP3	-75 juta

Berikut masing-masing penjelasan dari penyebab selisih:

- Dalam LK BUN, penjurnalan Uang Persediaan menggunakan akun DKEL dan DDEL, sedangkan pada LK K/L, penjurnalan menggunakan akun "Uang Muka KPPN". (ilustrasi 6)
- Dalam LK BUN, penjurnalan pendapatan hibah langsung menggunakan akun DDEL, sedangkan pada LK K/L, penjurnalan menggunakan akun "Pengesahan Hibah Langsung (391131)". (ilustrasi 7)
- Dalam LK BUN, pengembalian hibah langsung menggunakan akun DKEL, sedangkan pada LK K/L, penjurnalan menggunakan akun "Pengesahan Pengembalian Hibah Langsung (391132)". (ilustrasi 7)
- Dalam LK BUN, penjurnalan setoran surplus BLU menggunakan akun DKEL, sedangkan pada LK K/L, penjurnalan menggunakan "Pengesahan Pengembalian Hibah Langsung (391132)". (ilustrasi 8)
- Belanja pada LK K/L kurang catat sebesar Rp27 juta, sehingga DKEL kurang catat sebesar Rp27 juta. (ilustrasi 9)
- Pendapatan pada LK K/L kurang catat sebesar Rp50 juta, sehingga DDEL kurang catat sebesar Rp50 juta. (ilustrasi 10)
- Jurnal manual yang dilakukan oleh DJPPR menyebabkan DDEL lebih saji sebesar Rp75 juta. (ilustrasi 11)

Dari simulasi di atas, analisis selisih DDEL DKEL harus dilakukan oleh penyusun LKPP untuk mendeteksi adanya ketidakwajaran nilai Laporan Keuangan, yaitu:

(a) *Understated/overstated* pada akun intraco (DDEL DKEL), pendapatan dan beban.

(b) *Understated/overstated* nilai utang dan ekuitas.

4.4. Penjelasan Selisih DDEL DKEL dalam LPE LKPP TA 2017

Berdasarkan penyebab tersebut di atas, kita akan menjelaskan selisih nilai DDEL DKEL yang disajikan dalam CALK LPE LKPP TA 2017 sebagai salah satu contoh kasus.

Transaksi Antar Entitas	31 Desember 2017 (Audited)	31 Desember 2016 (Audited)
Ditagihkan ke Entitas Lain	7.667.629.414.023.180	7.565.697.447.811.740
Diterima dari Entitas Lain	(7.689.683.255.327.710)	(7.571.783.024.702.010)
Pengesahan Hibah Langsung	19.920.061.337.943	11.729.861.018.471
Pengesahan Pengembalian Hibah Langsung	(325.761.880.913)	(319.259.921.626)
Setoran Surplus BLU	2.496.676.098.011	(5.041.062.412.318)
Transfer Keluar	(204.411.874.523.524)	(297.374.387.215.241)
Transfer Masuk	204.559.055.826.370	297.018.019.145.967
Jumlah*	184.315.553.357	(72.406275.018)

*Selisih sebesar Rp3 karena pembulatan

Berdasarkan tabel tersebut di atas, selisih nilai DDEL DKEL tidak nihil namun menunjukkan nilai sebesar Rp22.053.841.304.530 (7.689.683.255.327.710 - 7.667.629.414.023.180) yang berdasarkan CALK LKPP TA 2017 berasal dari:

Uraian	Nilai
Selisih DDEL DKEL	(22.053.841.304.530)
Penyebab Selisih:	
a. Pengesahan HL	19.920.061.337.943
b. Pengesahan Pengembalian Hibah Langsung	(325.761.880.913)
c. Mutasi Uang Muka KPPN	(77.540.752.671)
d. Setoran Surplus BLU	2.496.676.098.011
e. Suspend Belanja/ Pendapatan:	
(1) Pendapatan (Pajak/PNBP)	(132.492.464)
(2) Belanja	294
(3) Pendapatan HL	40.564.410.058
Jumlah	22.053.866.720.258
Sisa selisih yang belum dapat dijelaskan	25.415.727

Penyebab selisih pada point a) s.d e) merupakan penyebab selisih yang normal karena berasal dari perbedaan perlakuan akuntansi antara SPAN dan SAIBA, sedangkan penyebab selisih pada point e) merupakan penyebab selisih yang tidak normal karena berasal dari perbedaan pencatatan nilai (*suspend*) pendapatan ataupun belanja antara Satker dan Kuasa BUN. *Suspend* tersebut terjadi karena pencatatan yang tidak terintegrasi dan rekonsiliasi SAI SAU yang tidak sempurna antara Satker dan Kuasa BUN. Adapun selisih sebesar Rp25.415.727 tidak material sehingga tidak perlu penelitian lebih lanjut penyebabnya.

Selisih DDEL DKEL yang disebabkan oleh perbedaan perlakuan akuntansi antara SPAN dengan SAIBA tidak berpengaruh terhadap kewajaran nilai akun ekuitas karena selisih tersebut dikompensasi dengan sub-akun ekuitas lainnya (Pengesahan Hibah Langsung, Pengesahan Pengembalian Hibah Langsung, Setoran Surplus BLU) dan Uang Muka KPPN. Selisih dapat diselesaikan dengan membuat aturan penjurnalan yang baru pada aplikasi SAIBA sehingga sejalan dengan aplikasi SPAN.

Selisih DDEL DKEL yang berasal dari *suspend* belanja dan pendapatan akan berpengaruh terhadap kewajaran nilai belanja, pendapatan dan ekuitas, sebagaimana dimaksud pada point f) pada tabel di atas. Dengan demikian, pada LKPP TA 2017, nilai akun ekuitas yang tidak dapat diyakini kewajarannya adalah sebesar Rp40.431.917.888 (22% dari Rp184.315.553.357. Nilai material). *Suspend* tersebut terjadi karena prosedur pencatatan yang tidak akurat atas transaksi pendapatan dan belanja pada BUN (SPAN) dan K/L (SAIBA). Cara penyelesaiannya adalah melakukan integrasi sistem pelaporan keuangan pada BUN dan K/L, atau jika belum terintegrasi, menyelesaikan hasil rekonsiliasi SPAN SAIBA yang tidak *matched* hingga tuntas.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Dari 8 (delapan) transaksi yang disimulasikan, terdapat atas 5 (lima) jenis transaksi yaitu Mutasi Uang Persediaan/Uang Muka KPPN, Pendapatan Hibah Langsung, Setoran Surplus BLU, *Suspend* Pendapatan/Belanja, dan Penerimaan Pembiayaan yang belum diterbitkan SP3, yang menyebabkan selisih DDEL DKEL pada LKPP. Adapun 3 (tiga) jenis transaksi lain, yaitu: Pendapatan dan Belanja, Pengembalian Pendapatan/Pengembalian Belanja, dan Reklasifikasi Pendapatan tidak menyebabkan selisih DDEL DKEL pada LKPP.

Analisis selisih DDEL DKEL harus dilakukan oleh penyusun LKPP untuk mendeteksi adanya potensi ketidakwajaran nilai Laporan Keuangan, yaitu *understated/overstated* pada akun intraco (DDEL DKEL), pendapatan dan beban, dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai terhadap penyajian nilai laporan keuangan.

5.2. Saran

Untuk menghilangkan selisih DDEL DKEL, terdapat 3 hal yang perlu dilakukan oleh Kementerian Keuangan, yaitu

- Memperbaharui aturan penjurnalan terkait akun intraco pada aplikasi SAIBA sehingga sejalan dengan aturan penjurnalan aplikasi SPAN.
- Rekonsiliasi Kuasa BUN dan K/L yang intensif untuk menyelesaikan *suspend* pendapatan/belanja.
- Mempercepat penyelesaian SP3 agar penerimaan pembiayaan dapat di jurnal oleh Kuasa BUN di SPAN.

DAFTAR PUSTAKA

- Indonesia (2018). Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun Anggaran 2017.
- Indonesia (2017). Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun Anggaran 2016.
- Indonesia (2016). Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun Anggaran 2015.
- Indonesia (2016). PMK Nomor 220/PMK/05/2016 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum. Jakarta: Menteri Keuangan.
- Indonesia (2016). PMK Nomor 262/PMK.05/2104 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pusat sebagaimana telah diubah terakhir dengan PMK Nomor 218/PMK.05/2016. Jakarta: Menteri Keuangan.
- Indonesia (2014). Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 270/PMK.05/2014 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat. Jakarta: Menteri Keuangan.
- Indonesia (2014). PMK Nomor 271/PMK.05/2014 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Hibah. Jakarta: Menteri Keuangan.
- Subroto, Imam. Simulasi Pengaruh Transaksi Antar Entitas Dalam Laporan. Jurnal Info Artha, Vol 5 (2016): Edisi September, 1-16.
- Windarta, Widhayat Rudhi. "Narasi Siklus Akuntansi". <https://bppk.kemenkeu.go.id/id/publikasi/artikel/150-artikel-keuangan-umum/21172-narasi-siklus-akuntansi>. Tanggal akses:25 Juni 2019.