



**PENGAKUAN DAN PENGUKURAN BELANJA SUBSIDI ENERGI BERBASIS AKRUAL :
STUDI KASUS TAHUN 2015**

Azas Mabur¹, Siswanto²

^{1,2} Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi:

azas.mabur@pknstan.ac.id, siswanto@pknstan.ac.id

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
04-10-2017

Dinyatakan Diterima
08-11-2017

KATA KUNCI:

*subsidy spending, expense recognition,
government accounting*

KLASIFIKASI JEL:

H5, M48

ABSTRAK

Subsidy spending has a large share in the state budget (APBN). Thereby affecting the audit results by Supreme Auditor on government financial reports (LKPP). with the implementation of accrual-based government accounting in 2015, subsidy spending not only records transactions/activities based on cash flow but also non-cash transaction such as subsidy expenses and subsidy payable. This study aims to determine the implementation of the accrual basis on the accounting of energy subsidy spending. This study examines whether the recognition and measurement of energy subsidy spending, energy subsidy expenses and energy subsidy obligations have been presented in accordance with accrual-based government accounting standard and whether the recognition and measurement issues set out in the relevant Ministry of Finance Regulation (PMK) are in conformity with the accrual basis of accounting principles. The results show that the accounting of energy subsidy spending has been implemented in accordance with the PMK. However, the results also show that the PMK that regulates the accounting and financial reporting system of accrual-based subsidy spending still needs improvement. The necessary improvements are related to the recognition of subsidy expense over a period, the measurement of subsidy expenses, and the mechanism of subsidy payable disposal.

Besarnya porsi belanja subsidi dalam APBN akan mempengaruhi hasil audit oleh BPK terhadap laporan keuangan pemerintah (LKPP). Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui implementasi akuntansi berbasis akrual pada belanja subsidi energi. Studi ini menguji apakah pengakuan dan pengukuran pengeluaran subsidi energi, beban subsidi energi dan kewajiban subsidi energi telah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual dan apakah masalah pengakuan dan pengukuran yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan terkait telah sesuai dengan dasar akrual dari prinsip-prinsip akuntansi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntansi pengeluaran subsidi energi telah dilaksanakan sesuai dengan PMK. Namun, hasilnya juga menunjukkan bahwa PMK yang mengatur sistem pelaporan akuntansi dan keuangan dari pengeluaran subsidi berbasis akrual masih perlu beberapa perbaikan. Perbaikan yang diperlukan terkait dengan pengakuan biaya subsidi selama satu periode, pengukuran beban subsidi, serta mekanisme pembayaran utang subsidi.

1. PENDAHULUAN

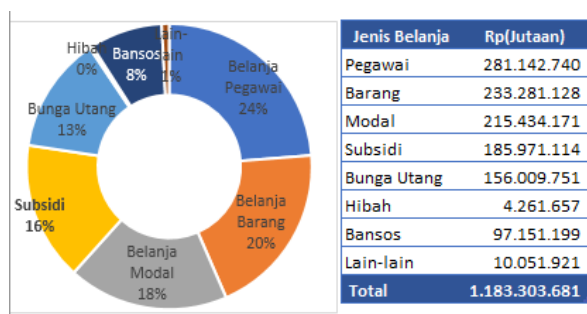
1.1. Latar Belakang

Subsidi merupakan contoh nyata bagaimana lingkungan pemerintah berbeda dengan lingkungan dalam sektor komersil. Karakteristik lingkungan pemerintah yang unik ini terutama berbeda karena tujuan entitas pemerintah berbeda dengan tujuan entitas komersil. Entitas pemerintah melaksanakan kegiatannya bukan untuk memperoleh profit/laba sebagaimana menjadi tujuan utama kegiatan pada entitas komersil. Tujuan entitas pemerintah lebih diprioritaskan pada memberikan pelayanan sebaik-baiknya kepada masyarakat sepanjang sumber daya keuangan mencukupi untuk itu (Hamzah dan Kustiani, 2014). Demikian juga dari sisi penyediaan barang/jasa, dalam lingkungan pemerintah tidak harus berupa hubungan timbal balik sebagaimana di lingkungan bisnis. Tujuan Penyediaan barang dan jasa pemerintah bukan dalam rangka memperoleh imbalan dari yang dilayani/pelanggannya.

Subsidi merupakan alokasi anggaran yang disalurkan melalui perusahaan/lembaga yang memproduksi, menjual, mengekspor, atau mengimpor barang dan jasa untuk memenuhi hajat hidup orang banyak dengan sedemikian rupa sehingga harga jualnya dapat dijangkau masyarakat. Dengan demikian belanja subsidi adalah pengeluaran pemerintah yang penyalurannya diberikan kepada BUMD/BUMN/Perusahaan Swasta tertentu yang bertujuan untuk membantu biaya produksi agar harga jual produk/jasa yang dihasilkan dapat dijangkau oleh masyarakat.

Sebagai gambaran, realisasi belanja subsidi pemerintah pada tahun 2015 mencapai Rp185,97 triliun atau 15,72% dari total realisasi belanja pemerintah pusat (dapat dilihat pada gambar 1). Angka ini tentu saja cukup besar di tengah keterbatasan fiskal pemerintah dalam mencari sumber-sumber pendapatan dalam rangka mendanai program-program yang sifatnya lebih produktif. Sementara itu porsi untuk belanja modal hanya terpaut sedikit di atas belanja subsidi yaitu sebesar 18,21% dari total realisasi belanja pemerintah pusat.

Gambar 1. Sebaran Realisasi Belanja Pemerintah Pusat Tahun 2015



Sumber: LKPP (audited) tahun 2015

Selanjutnya, besaran belanja subsidi tersebut ternyata didominasi oleh belanja subsidi energi, yaitu sebesar Rp119,09 triliun atau sebesar 65% dari total realisasi belanja subsidi pemerintah. Rincian realisasi belanja subsidi belanja energi tersebut dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1. Realisasi Belanja Subsidi Energi Tahun 2015

No.	Subsidi	Rp (Jutaan)
1	Premium	11.194.561
2	Minyak Solar	20.484.354
3	Minyak Tanah	3.207.522
4	Elpiji	25.872.274
5	Listrik	58.332.383
	Jumlah	119.091.096

Sumber: LKPP (audited) tahun 2015

Belanja subsidi merupakan belanja Bagian Anggaran Bendahara Umum Negara (BA BUN) yaitu BA 999.07, sehingga pelaporannya akan dikonsolidasikan dalam Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LK BUN) untuk selanjutnya dikonsolidasikan dengan LKKL (LK Kementerian/Lembaga) menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) sebagai wujud pertanggungjawaban pemerintah kepada DPR. Dalam pelaksanaan akuntansinya, Kementerian Keuangan telah menerbitkan PMK nomor 217/PMK.05/2016 tentang Perubahan atas PMK nomor 264/PMK.05/2014 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Subsidi (SABS). SABS dilaksanakan oleh tiga unit eselon I di Kementerian Keuangan, dan salah satunya adalah Dijen Anggaran yang merupakan Satuan kerja khusus belanja subsidi energi.

Sebagaimana disebutkan dalam gambar 1 di atas, besaran realisasi belanja subsidi yang relatif besar (mencapai 15,72% dari total belanja pemerintah pusat) tentunya akan mempengaruhi hasil pemeriksaan BPK atas kewajaran penyajian LKPP. Beberapa hal yang menjadi permasalahan dalam implementasi akuntansi berbasis akrual atas belanja subsidi adalah terkait dengan kapan beban subsidi diakui (pengakuan) dan berapa nilai yang diakui/icatat (pengukuran) atas beban dan kewajiban subsidi. Apakah PMK terkait telah mengakomodir pengakuan dan pengukuran belanja subsidi secara akrual murni dan bagaimana SABS tersebut diimplementasinya pada pelaporan keuangan belanja subsidi tahun 2015.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian di atas, Penulis bermaksud melakukan penelitian terkait implementasi basis akrual terutama terkait dengan pengakuan dan pengukuran Belanja Subsidi, khususnya subsidi energi. Penelitian ini akan mengupas apakah pengakuan dan pengukuran belanja subsidi energi, beban subsidi energi dan kewajiban subsidi energi sudah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual dan apakah masalah pengakuan dan

pengukuran yang diatur dalam PMK terkait telah sesuai dengan prinsip akuntansi berbasis akrual.

2. KERANGKA TEORI

Prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku pada akuntansi pemerintah secara umum memiliki persamaan dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku pada akuntansi komersil. Hamzah dan Kustiani (2014) menyatakan bahwa akuntansi pemerintah sebagaimana halnya audit keuangan pemerintah awalnya diadopsi dari pengembangan akuntansi dan audit di lingkungan komersial. Hal yang membedakan antara sektor pemerintah dengan sektor komersil adalah konsep dasar, standar dan prosedur yang mengakomodasi lingkungan dan kebutuhan pengguna laporan keuangannya. Hal ini didukung fakta bahwa penyusunan SAP oleh KSAP mengadaptasi *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC). Sedangkan IPSAS sendiri juga mengacu pada sektor komersil yaitu *International Accounting Standard* (IAS) yang diterbitkan oleh *International Accounting Standards Board* (IASB).

Dalam Implementasinya, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yang dibentuk melalui Keputusan Presiden nomor 84 tahun 2004, telah berhasil menerbitkan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang pada saat itu terdiri dari 12 (dua belas) Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP). Selanjutnya Kementerian Keuangan juga telah menerbitkan beberapa peraturan dalam rangka mendukung implementasi akuntansi pemerintah berbasis akrual antara lain Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 238/PMK.05/2011 tentang Pedoman Umum Sistem Akuntansi Pemerintahan (PUSAP), PMK Nomor 215/PMK.05/2016 tentang Perubahan atas PMK Nomor 213/PMK.05/2013 tentang Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) dan PMK Nomor 219/PMK.05/2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat.

Dengan berlakunya Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, setiap entitas akuntansi pemerintah wajib menyelenggarakan pembukuan berbasis akrual. Dengan penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual maka laporan keuangan pemerintah bertambah antara lain: Laporan Operasional dan Laporan Perubahan Ekuitas. Laporan Operasional (yang merupakan perwujudan dari Laporan Laba Rugi pada pembukuan di entitas perusahaan) menyajikan laporan pendapatan dan beban yang terjadi pada tahun berjalan meskipun uang kasnya belum diterima atau belum dibayar. Dengan disajikannya Laporan

Operasional diharapkan pemerintah dapat melaporkan seluruh pendapatan dan bebannya secara komprehensif dan mencerminkan kejadian yang sesungguhnya karena seluruh arus sumber daya, baik arus sumber daya masuk maupun arus sumber daya keluar.

Dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 1, Belanja negara didefinisikan sebagai kewajiban pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih. Berdasarkan definisi tersebut, belanja negara disini pengakuannya adalah berdasarkan ada tidaknya kewajiban pemerintah yang menjadi pengurang nilai kekayaan bersih. Definisi inilah, bersama dengan definisi pendapatan negara, menjadi landasan hukum utama penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual.

Definisi belanja negara dalam UU Keuangan Negara tersebut selaras dengan definisi *expense* dalam IPSAS yang menyatakan bahwa "*expenses are decreases in economic benefits or service potential during reporting period in the form of outflows or consumption of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in net asset/equity, other than those relating to distributions to owners.*" Definisi ini diadopsi dalam PSAP No. 1 Penyajian Laporan Keuangan yang menyatakan bahwa definisi beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban.

Definisi-definisi di atas merupakan pengakuan berbasis akrual di mana cara pencatatan sebuah transaksi ekonomi dalam suatu entitas didasari atas substansi keterjadian dari peristiwa ekonomi tersebut (Kieso et al, 2011). Selanjutnya Kieso, et al (2011) menyatakan bahwa beban didefinisikan sebagai arus keluar sumber daya, atau adanya penggunaan aset lainnya, atau timbulnya kewajiban (atau kombinasi keduanya) selama periode laporan keuangan yang berdampak dari adanya pengiriman atau produksi sebuah produk atau pemberian jasa. Hal ini berarti bahwa beban diakui apabila ada perubahan aset bersih dan penerimaan pendapatan. Secara praktis, pendekatan dari pengakuan beban dalam akuntansi komersil adalah "*let the expense follow the revenues*".

Dalam akuntansi pemerintah, beban akan dilaporkan dalam Laporan Operasional (LO) yang dinyatakan dalam PSAP 12 bahwa LO merupakan laporan yang menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya. Dengan demikian, salah satu tujuan pelaporan LO adalah menyediakan

informasi mengenai besarnya beban yang harus ditanggung oleh pemerintah untuk menjalankan pelayanan. Di antara klasifikasi beban adalah subsidi yang didefinisikan sebagai beban pemerintah yang diberikan kepada perusahaan/lembaga tertentu yang bertujuan untuk membantu biaya produksi agar harga jual produk/jasa yang dihasilkan dapat dijangkau oleh masyarakat.

Terkait dengan pengakuan beban subsidi (dalam LO cukup disebut subsidi), PMK Nomor 217 Tahun 2016 juga telah mengaturnya dalam pasal 4, dimana beban subsidi diakui pada saat: a) resume tagihan telah diverifikasi dan divalidasi oleh KPA BUN Pengelolaan Belanja Subsidi; dan/ atau b) timbulnya kewajiban berdasarkan hasil rekonsiliasi data dengan unit teknis yang telah diverifikasi oleh KPA BUN Pengelolaan Belanja Subsidi.

Selanjutnya sebagaimana telah dijelaskan di atas, konsep akrual dari pengakuan beban akan berkaitan erat dengan timbulnya kewajiban di Neraca. PSAP 09 mengenai kewajiban, menyatakan bahwa kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Selanjutnya SAP juga menyatakan bahwa kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau tanggung jawab untuk bertindak di masa lalu. Dalam konteks pemerintahan, kewajiban muncul antara lain karena penggunaan sumber pendanaan pinjaman dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintahan lain, atau lembaga internasional. Kewajiban pemerintah dapat juga terjadi karena perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah, kewajiban pada masyarakat luas yaitu kewajiban tunjangan, kompensasi, ganti rugi, kelebihan setoran pajak dari wajib pajak, alokasi/relokasi pendapatan ke entitas lainnya, atau kewajiban dengan pemberi jasa lainnya.

Menurut Kieso, kewajiban memiliki 3 (tiga) karakteristik, yaitu: (1) kewajiban masa kini/sekarang; (2) timbul karena kejadian masa lalu; dan (3) penyelesaiannya mengakibatkan keluarnya sumber daya, bisa berupa uang kas, barang dagangan atau jasa. Sementara itu, kewajiban diestimasi adalah kewajiban yang waktu dan jumlahnya belum pasti, sedangkan kewajiban kontjensi adalah: (1) kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadinya atau tidak terjadinya suatu peristiwa atau lebih pada masa datang yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali suatu entitas; atau (2) kewajiban kini yang timbul sebagai akibat masa lalu, tetapi tidak diakui karena:

- a) tidak terdapat kemungkinan besar (*not probable*) bahwa suatu entitas mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomi untuk menyelesaikan kewajibannya; atau

- b) jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara andal.

Sementara itu, dalam akuntansi pemerintah, perlakuan akuntansi kewajiban diestimasi dan kewajiban kontjensi tidak termasuk yang diatur dalam PSAP 09. Namun demikian, PMK Nomor 217/PMK.05/2016 telah mengatur kewajiban diestimasi sebagaimana disebutkan dalam pasal 9B bahwa Kewajiban Diestimasi timbul pada saat kewajiban pemerintah atas aktivitas Belanja Subsidi yang belum selesai proses bisnis transaksi rekonsiliasi dan verifikasinya sampai dengan periode pelaporan keuangan tahunan

2.1. Belanja dan Beban Subsidi

Transaksi belanja subsidi merupakan transaksi pengeluaran uang kas pemerintah kepada badan usaha yang mendapatkan penugasan pemerintah untuk menyalurkan barang bersubsidi pada suatu tahun (periode) tanpa memperhatikan kapan terjadinya penyaluran subsidi tersebut dilakukan. Sementara transaksi beban subsidi adalah transaksi pencatatan beban subsidi yang memperhatikan periode kapan terjadinya penyaluran subsidi. Secara khusus, PMK Nomor 264/PMK.05/2014 sebagaimana telah diubah dengan PMK Nomor 217/PMK.05/2016 mendefinisikan beban subsidi sebagai suatu belanja (subsidi) yang berdasarkan transaksi dan kejadiannya memiliki karakteristik akuntansi basis akrual.

2.2. Utang dan Piutang Subsidi

Utang subsidi terjadi apabila pada suatu periode pelaporan, satker belanja subsidi belum menyelesaikan kewajiban pembayaran subsidi kepada badan usaha. Dalam PMK Nomor 217/PMK.05/2016, dijelaskan proses terjadinya utang subsidi yaitu utang yang timbul akibat perhitungan selisih kurang antara pembayaran subsidi oleh pemerintah pada tahun anggaran berjalan dengan penyaluran subsidi kepada masyarakat oleh perusahaan/lembaga tertentu pada periode yang sama.

Sementara itu piutang subsidi terjadi manakala pada akhir periode pelaporan keuangan, terdapat kelebihan pembayaran subsidi kepada badan usaha. Terkait dengan kemungkinan terjadinya pendapatan subsidi, memang sesuatu yang jarang terjadi. Pendapatan subsidi yang dimaksud adalah dari sudut pandang pemerintah sebagai pihak yang membayarkan subsidi kepada badan usaha. Dalam konteks subsidi BBM, pendapatan subsidi terjadi apabila harga jual eceran BBM bersubsidi yang ditetapkan oleh pemerintah lebih besar dari pada harga keekonomian (harga pasar) BBM bersubsidi tersebut pada suatu periode.

Terminologi pendapatan subsidi disini memang kurang tepat untuk diterapkan. Oleh karena itu, PMK

Nomor 130/PMK.02/2017 memberikan istilah lainnya yaitu "Pendapatan Bersih Hasil Penjualan BBM" atau disingkat menjadi PBHP BBM. Dengan terminologi ini, selisih lebih antara harga jual eceran dengan harga keekonomian merupakan keuntungan atau pendapatan pemerintah, jadi bukan merupakan pengeluaran berupa subsidi. Selanjutnya, piutang subsidi terjadi apabila terdapat kelebihan pembayaran subsidi kepada badan usaha dalam suatu periode pelaporan keuangan. PMK Nomor 217/PMK.05/2016 menjelaskan bahwa piutang subsidi timbul akibat perhitungan selisih lebih antara pembayaran subsidi oleh pemerintah pada tahun anggaran berjalan dengan penyaluran subsidi kepada masyarakat oleh perusahaan/lembaga tertentu pada periode yang sama.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Alasan pemilihan metode kualitatif dalam penelitian ini adalah karena laporan keuangan pemerintah merupakan suatu informasi yang harus disampaikan kepada masyarakat sebagai sebuah bentuk pertanggungjawaban dalam mengelola keuangan. Dengan menggunakan metode kualitatif ini diharapkan dapat diperoleh gambaran secara utuh tentang proses bisnis penyusunan laporan keuangan belanja subsidi energi, bagaimana peraturan-peraturan yang ada mengatur proses penyusunan laporan keuangan subsidi energi, dan bagaimana prinsip akuntansi berbasis akrual mengatur pencatatan suatu transaksi. Dengan demikian diharapkan penyajian laporan keuangan pemerintah semakin tinggi tingkat transparansi dan akuntabilitasnya.

Dalam penelitian kualitatif ini, penulis menggunakan strategi atau pendekatan studi kasus. Menurut Creswell (2015), studi kasus merupakan strategi penelitian untuk menyelidiki secara cermat suatu program, peristiwa, aktivitas, proses, atau sekelompok individu. Dalam hal ini, kasus yang diteliti dibatasi oleh waktu dan aktivitas dan peneliti mengumpulkan informasi secara lengkap melalui berbagai prosedur pengumpulan data berdasarkan waktu yang telah ditentukan (Stake dalam Creswell, 2015). Penggunaan strategi studi kasus dalam penelitian ini dimaksudkan untuk memperoleh informasi secara lengkap terkait proses bisnis penyusunan laporan keuangan belanja subsidi energi.

Hal yang menjadi obyek dalam penelitian ini adalah bagaimana proses perhitungan nilai subsidi energi dilakukan, pembayarannya, pembuatan dokumen sumber untuk keperluan penyusunan laporan keuangan, dan penyusunan laporan keuangan belanja subsidi energi itu sendiri.

Dalam melakukan penelitian, penulis menggunakan data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh dengan cara observasi dan wawancara, sedangkan data sekunder diperoleh antara lain melalui pengumpulan data-data antara lain berupa laporan keuangan satuan kerja belanja subsidi energi, peraturan-peraturan yang mengatur proses bisnis penyusunan laporan keuangan belanja subsidi energi dan buku-buku literatur terkait. penulis juga melakukan pengamatan dan terlibat secara langsung dalam proses penyusunan Laporan Keuangan Belanja Subsidi Energi pada Direktorat Penerimaan Negara Bukan Pajak, Direktorat Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan tahun 2015 dan 2016 selaku Satuan Kerja Khusus Belanja Subsidi Energi. Selain itu, penulis melakukan wawancara dengan narasumber yang berasal dari Direktorat Jenderal Anggaran khususnya pada Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA) serta salah satu stakeholder Direktorat Penerimaan Negara Bukan Pajak yang terkait pengelolaan subsidi yaitu Direktorat Keuangan PT Pertamina (Persero).

4. HASIL PENELITIAN

Belanja Subsidi dikelola oleh Satuan Kerja Khusus Belanja Subsidi Energi yang menjalankan Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Subsidi (SABS). SABS ini merupakan bagian dari Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SABUN). Satuan Kerja Khusus Belanja Subsidi Energi merupakan salah satu satker yang mempunyai tugas melakukan perhitungan, verifikasi, dan pembayaran tagihan subsidi energi dari badan usaha. Selain tugas tersebut, satuan kerja subsidi energi juga bertugas menyelenggarakan akuntansi dan pelaporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban dana subsidi yang dikelolanya. Sebagai satuan kerja yang khusus mengelola dana belanja (pengeluaran), maka implikasinya adalah satuan kerja akan mencatat transaksi-transaksi berupa belanja subsidi, beban subsidi, utang subsidi, transaksi pendapatan, dan piutang subsidi.

4.1. Laporan Keuangan Satuan Kerja Belanja Subsidi Energi

Dalam laporan keuangan Satker Belanja Subsidi Energi tahun 2015 telah dilaporkan beban subsidi dan utang/kewajiban subsidi energi sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dan PMK Nomor 264/PMK.05/2014 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Subsidi Energi sebagaimana telah diubah dengan PMK Nomor 217/PMK.05/2016. Beban subsidi energi yang dilaporkan adalah sebesar Rp104,26 triliun. Nilai beban subsidi tersebut diakui pada saat resume tagihan telah diverifikasi dan divalidasi oleh KPA BUN Pengelolaan Belanja Subsidi dan diukur berdasarkan

nilai nominal yang tercantum pada dokumen sumber yaitu Surat Permintaan Pembayaran (SPP) atau berita acara hasil verifikasi.

Selain beban subsidi sebagaimana dijelaskan diatas, dilaporkan juga kewajiban subsidi energi dengan jumlah sebesar Rp45,33 triliun. Jumlah kewajiban subsidi energi tersebut diakui pada saat dokumen hasil perhitungan, verifikasi dan rekonsiliasi unit teknis diterbitkan oleh KPA BUN dan nilainya diukur berdasarkan nominal yang tercantum dalam dokumen tersebut. Hal ini sesuai dengan aturan dalam PMK Nomor 264/PMK.02/2014 sttd. PMK Nomor 217/PMK.05/2016.

4.2. Proses Bisnis Pelaksanaan dan Pelaporan Belanja Subsidi Energi

Penyaluran subsidi energi kepada masyarakat dilakukan oleh badan usaha pelaksana *Public Service Obligation* (PSO) yang terdiri dari PT Pertamina (Persero), PT PLN (Persero), dan PT AKR Corporindo, Tbk. PT Pertamina (Persero) menyalurkan subsidi BBM dan LPG, PT PLN (Persero) menyalurkan subsidi listrik, dan PT AKR Corporindo, Tbk menyalurkan subsidi BBM. Penyaluran subsidi energi tersebut dilaksanakan dengan cara penjualan produk energi (BBM, LPG dan Listrik) kepada masyarakat dimana harga dari produk tersebut sudah disubsidi oleh pemerintah. Setelah badan usaha tersebut selesai menyalurkan subsidi, maka badan usaha dapat melakukan tagihan penggantian subsidi kepada pemerintah setiap bulan. Petunjuk teknis penagihan dan pembayaran subsidi energi ini diatur dalam PMK Tata Cara Penyediaan Anggaran, Perhitungan, Pembayaran, dan Pertanggungjawaban Subsidi Energi (PMK Nomor 130/PMK.02/2015 sttd. PMK Nomor 157/PMK.02/2016, PMK Nomor 116/PMK.02/2016 dan PMK Nomor 44/PMK.02/2017).

Atas tagihan penggantian subsidi dari badan usaha tersebut, kemudian dilakukan penghitungan dan verifikasi oleh pemerintah dalam hal ini Direktur Penerimaan Negara Bukan Pajak, Ditjen Anggaran selaku KPA. Penghitungan dan verifikasi tersebut dilakukan dalam tiga tahap setahun, yaitu penghitungan dan verifikasi bulanan, triwulanan dan tahunan. Hasil dari penghitungan dan verifikasi tersebut akan dituangkan dalam Berita Acara Verifikasi (BAV).

BAV bulanan akan memuat informasi-informasi berupa kesepakatan-kesepakatan antara pemerintah (KPA atau Pejabat Pembuat Komitmen/PPK) dengan badan usaha. Isi dari kesepakatan-kesepakatan tersebut antara lain berupa: 1). Volume barang bersubsidi yang telah disalurkan oleh badan usaha pada suatu bulan, 2). Besarnya subsidi (100%) yang menjadi hak badan usaha, 3). Pembayaran subsidi bulanan yang dapat dilakukan sesuai peraturan (PMK Tata Cara Pembayaran Subsidi Energi) yaitu sebesar

maksimal 95% dari total subsidi, serta 4). Besarnya pembayaran yang benar-benar dapat dilakukan oleh pemerintah. sehingga, terkait dengan kepentingan pembuatan laporan keuangan, BAV sebagai salah satu dokumen sumber mempunyai minimal ada 2 (dua) nilai subsidi, yaitu nilai subsidi 100% dan nilai subsidi 95%.

Setelah BAV bulanan selesai diterbitkan oleh KPA, kemudian KPA dapat melakukan proses pembayarannya. Nilai pembayaran subsidi bulanan yang dapat dilakukan adalah maksimal sebesar 95% atau lebih kecil dari 95% yang besarnya tergantung kondisi keuangan negara.

Dokumen-dokumen sumber yang diperlukan guna kepentingan pembayaran subsidi kepada badan usaha utamanya adalah SPP dan Surat Perintah Membayar (SPM). SPP diterbitkan oleh Pejabat Pembuat Komitmen (PPK) dan SPM diterbitkan oleh Pejabat Penandatangan SPM (PP SPM). Kedua pejabat perbendaharaan tersebut merupakan pembantu KPA dalam mengelola dana subsidi energi.

SPP dan SPM merupakan salah satu dokumen sumber untuk mencatat transaksi beban subsidi. Besaran beban subsidi akan diukur sebagaimana nilai nominal yang tercantum dalam SPP. Ini berarti nilai beban subsidi bulanan yang akan dicatat adalah sebesar 95% atau kurang.

Apabila dalam suatu periode bulanan subsidi belum dapat dibayarkan (belum ada SPP/SPM), maka KPA dapat melakukan pencatatan beban subsidi berdasarkan BAV yang sudah diterbitkan. Nilai beban subsidi yang dicatat adalah sebesar nominal yang tercantum dalam BAV. Permasalahannya adalah dalam BAV terdapat minimal 2 nilai subsidi yang tercantum, yaitu nilai subsidi 100% dan nilai subsidi 95%. PMK Nomor 217/PMK.05/2016 tidak secara jelas mengatur nilai mana yang dijadikan acuan untuk mencatat beban subsidi, oleh karena itu satker memutuskan bahwa nilai yang akan dicatat sebagai beban adalah sebesar 95%.

Atas sisa kekurangan pembayaran subsidi bulanan sebesar 5%, badan usaha dapat melakukan tagihan kembali kepada pemerintah yang dilakukan setiap triwulanan. Permintaan pembayaran kekurangan subsidi 5% tidak dapat langsung dilakukan oleh badan usaha pada awal triwulan berikutnya, hal ini disebabkan badan usaha harus menunggu selesainya perhitungan ulang yang dilakukan unit teknis (Kementerian/Lembaga) yang membawahi bidang energi (BPH Migas dan Ditjen Migas).

Biasanya, paling cepat badan usaha baru dapat melakukan tagihan triwulanan bulan kedua triwulan berikutnya. Pada kasus tahun 2015, ada salah satu badan usaha yang tidak melakukan tagihan kekurangan 5% subsidinya kepada pemerintah. Yang

menjadi pertimbangan badan usaha tersebut adalah jumlah karena kekurangan subsidi tersebut yang relatif kecil sehingga badan usaha tersebut lebih memilih untuk menagih kekurangannya setelah dilakukan perhitungan total subsidi selama setahun dengan menunggu hasil audit BPK RI.

Pada akhir tahun, pemerintah (satker) akan melakukan perhitungan total beban subsidi yang terjadi di periode tersebut. Total beban yang dicatat adalah sebesar hasil perhitungan dan verifikasi di tahun tersebut. Perhitungan beban subsidi setahun tersebut akan dituangkan kembali dalam BAV setahun yang akan diterbitkan oleh KPA.

4.3. Pengakuan Beban Subsidi

Satker belanja subsidi akan mencatat beban subsidi pada setiap akhir periode pelaporan. Beban subsidi yang dicatat berdasarkan dokumen BAV yang sudah diterbitkan oleh KPA paling lambat tanggal akhir periode pelaporan. Berikut ini adalah proses pencatatan beban subsidi yang dilakukan satker belanja subsidi berdasarkan periode laporan keuangan semesteran dan tahunan.

4.3.1. Periode Laporan Keuangan Semesteran

Pada periode semesteran, satker akan mencatat beban subsidi berdasarkan jumlah BAV yang selesai dikerjakan dan telah diterbitkan KPA dengan batas tanggal maksimal 30 Juni tahun berjalan. Dengan demikian, misalkan dalam suatu semester BAV yang diterbitkan baru sampai periode bulan April, maka satker hanya akan mencatat beban subsidi sebesar periode Januari sampai April. Hal ini mengakibatkan, pengakuan beban belum sesuai dengan transaksi yang telah terjadi, karena beban subsidi periode bulan Mei dan Juni tidak akan tercatat dalam Laporan Keuangan Semesteran.

Sementara itu, pihak badan usaha penerima subsidi, akan mencatat pendapatan subsidi secara penuh dari periode bulan Januari sampai dengan Juni. Dengan kondisi tersebut tentu saja akan timbul perbedaan pencatatan beban dari pihak pemerintah dan pendapatan di pihak badan usaha.

4.3.2. Periode Laporan Keuangan Tahunan

Sebagaimana dalam proses penyusunan laporan keuangan semesteran, pada proses penyusunan laporan keuangan tahunan juga akan terjadi hal yang sama. Satker Belanja Subsidi juga akan mencatat jumlah beban subsidi periode tahun tersebut sebanyak jumlah subsidi berdasarkan BAV yang sudah diterbitkan sampai dengan paling terakhir adalah tanggal 31 Desember tahun berjalan. Jadi apabila BAV yang diterbitkan oleh KPA baru sampai bulan Oktober, maka beban subsidi yang dicatat oleh satker adalah periode dari Bulan Januari sampai dengan Oktober.

Dilain pihak, badan usaha penerima dana subsidi akan mencatat pendapatan subsidi secara penuh

dalam satu tahun, yaitu dari periode Januari sampai dengan Desember.

Khusus untuk laporan keuangan tahunan, pihak satker diwajibkan untuk menghitung kembali beban subsidi satu tahun setelah tahun anggaran yang bersangkutan berakhir. Artinya penerbitan BAV dilakukan oleh KPA bukan pada periode laporan keuangan. Berdasarkan Berita Acara Verifikasi tersebut, satker akan melakukan koreksi beban subsidi yang dicatat sebelumnya menjadi beban subsidi satu tahun. Hal yang sama juga dilakukan oleh Badan usaha, yang akan mengoreksi pencatatan pendapatan subsidi sesuai Berita Acara Verifikasi subsidi satu tahun.

Berdasarkan hal tersebut di atas, dapat ditarik beberapa permasalahan yang terjadi terkait dengan pengakuan beban subsidi, yaitu:

- a) Pada laporan keuangan semesteran akan terdapat perbedaan pengakuan beban subsidi oleh pemerintah dengan lawan transaksi pemerintah yaitu badan usaha.
- b) Pada laporan keuangan tahunan, awalnya akan terdapat perbedaan pengakuan beban subsidi oleh pemerintah dengan lawan transaksi pemerintah yaitu badan usaha. Namun masing-masing akan melakukan koreksi pencatatan beban subsidi (pihak pemerintah) dan pendapatan subsidi (pihak badan usaha) berdasarkan hasil perhitungan subsidi secara tahunan.
- c) Proses mengoreksi beban subsidi sebagaimana dijelaskan pada huruf "b" diatas perlu dikaji keabsahannya, karena dokumen sumber (BAV) yang dijadikan dasar koreksi beban, diterbitkan bukan pada periode pelaporan.

4.4. Pengakuan Utang Subsidi

Pengakuan utang subsidi yang dilakukan oleh satker belanja subsidi dapat dijabarkan berdasarkan periode laporan keuangan semesteran dan tahunan sebagai berikut:

4.4.1. Periode Laporan Keuangan Semesteran

Utang subsidi yang dicatat secara semesteran diakui berdasarkan jumlah beban subsidi yang diakui dikurangi dengan pembayaran yang sudah dilakukan untuk periode yang bersangkutan. Apabila misalnya dalam suatu periode semesteran beban subsidi yang diakui baru sampai bulan April dan pembayaran subsidi yang sudah dilakukan sampai dengan bulan Maret, maka utang subsidi untuk periode semester tersebut yang akan dicatat oleh satker adalah utang subsidi periode bulan Maret. Kondisi ini menyebabkan nilai utang subsidi yang dilaporkan belum mencerminkan keterjadiannya.

Sementara itu pihak badan usaha dalam laporan keuangannya akan mencatat tagihan subsidi sudah sampai akhir Juni. Penerimaan dana subsidi dari pemerintah sudah sampai bulan Maret, sehingga

badan usaha akan mencatat piutang subsidi untuk periode April – Juni.

4.4.2. Periode Laporan Keuangan Tahunan

Pemerintah akan mencatat utang subsidi yang disajikan pada laporan keuangan tahunan sebesar beban subsidi yang terjadi penuh satu tahun dikurangi jumlah pembayaran subsidi yang sudah dilakukan pada periode yang sama. Untuk periode tahunan, jumlah beban subsidi merupakan jumlah beban subsidi yang tercantum dalam BAV ditambah kewajiban diestimasi dalam tahun tersebut. Dokumen sumber yang dijadikan dasar pencatatan utang subsidi energi adalah BAV yang telah diterbitkan oleh KPA pada periode tersebut. Sementara itu penetapan kewajiban diestimasi oleh KPA dilakukan setelah periode pelaporan berakhir. Permasalahan yang dapat terjadi dalam menghitung utang subsidi tahunan adalah dokumen sumber (penetapan KPA) atas nilai kewajiban diestimasi diterbitkan diluar periode pelaporan.

4.5. Pengakuan Piutang Subsidi

Dalam konteks subsidi energi, pernah terjadi piutang subsidi terhadap badan usaha. Piutang subsidi ini paling mungkin terjadi ketika akibat hasil audit BPK RI lebih rendah dari pembayaran subsidi yang telah dilakukan. Satker dalam hal ini mencatat piutang tersebut sebagai aset lancar dan akan menagih secepatnya atau mengkompensasi nilai piutang dengan pembayaran subsidi periode berikutnya.

4.6. Pengukuran Beban Subsidi

Terkait dengan masalah pengukuran beban subsidi yang dicatat oleh pemerintah, satker akan mencatat beban subsidi untuk suatu periode tertentu sebesar nominal yang tercantum dalam SPP. Nilai yang tercantum dalam SPP adalah nilai subsidi yang dibayarkan pada periode tertentu (bulanan atau triwulanan). Untuk periode bulanan nilai subsidi yang tercantum dalam SPP adalah sebesar 95% dari hasil verifikasi. Sementara itu untuk periode triwulanan, jumlah SPP adalah sebesar 5% jumlah subsidi yang secara bulanan belum dibayar.

Dengan demikian, satker akan membukukan beban subsidi dengan jumlah 95% dari nilai subsidi dibulan yang bersangkutan. Alternatif dokumen sumber lain yang dapat dijadikan dasar pengukuran beban subsidi adalah Berita Acara Verifikasi yang diterbitkan oleh KPA. Nilai beban subsidi yang dicatat adalah sebesar 95%, nilai ini sama dengan nilai yang tercantum dalam SSP.

4.6.1. Periode Laporan Keuangan Semesteran

Dalam laporan keuangan semesteran, akan muncul perbedaan antara catatan beban akuntansi yang dicatat oleh satker dan pendapatan subsidi yang dicatat oleh badan usaha. Hal ini terjadi karena satker

akan mencatat beban subsidi sebesar 95%, dan badan usaha mencatat beban subsidi sebesar 100% dari beban subsidi yang terjadi. Perbedaan pengukuran beban subsidi ini, terjadi karena pemerintah mengukur beban subsidi berdasarkan PMK dan badan usaha mengukur beban berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan.

4.6.2. Periode Laporan Keuangan Tahunan

Untuk laporan keuangan tahunan, juga akan terdapat perbedaan antara satker dan badan usaha. Perbedaan terjadi pada penyusunan laporan keuangan yang belum diaudit. Perbedaan tersebut terjadi karena perbedaan dasar hukum dalam pencatatan beban di satker dan pencatatan pendapatan di badan usaha sebagaimana dijelaskan di atas. Namun ketika hasil audit BPK RI sudah dikeluarkan, maka satker dan badan usaha akan melakukan koreksi atas pencatatan yang sudah dilakukan, sehingga pencatatan di kedua belah pihak tersebut akan menjadi sama.

4.7. Pengukuran Utang Subsidi

Sebagaimana dijelaskan di atas, utang subsidi disebabkan karena adanya perbedaan antara pengakuan beban subsidi dengan jumlah pembayaran yang sudah dilakukan.

4.7.1. Periode Laporan Keuangan Semesteran

Utang subsidi pada periode semesteran akan disajikan dalam laporan keuangan berdasarkan selisih antara nilai beban subsidi yang tertuang dalam Berita Acara dikurangi jumlah pembayarannya subsidi pada periode yang sama. Jumlah beban subsidi yang dicatat setiap bulan oleh satker berdasarkan Berita Acara Verifikasi adalah sebesar 95% dari nilai subsidi bulan yang bersangkutan. Sementara itu, badan usaha sudah mencatat pendapatan subsidi dari pemerintah sebesar 100%. Kondisi ini akan menyebabkan satker mencatat kurang saji utang subsidi dalam laporan keuangan semesteran.

4.7.2. Periode Laporan Keuangan Tahunan

Pada periode laporan keuangan tahunan, nilai utang subsidi akan dilakukan penyesuaian setelah hasil audit BPK RI dikeluarkan. Besaran nilai utang ini akan sama dengan besaran nilai piutang subsidi yang dicatat oleh badan usaha.

4.8. Mekanisme penghapusan utang subsidi

Dalam PMK Nomor 217/PMK.05/tahun 2016 Pasal 9A ayat (5) telah diatur bahwa pengurangan atau penghapusan nilai utang subsidi pada neraca berdasarkan dokumen pengeluaran negara yang membebani rekening kas negara atau dokumen restrukturisasi atau penghapusan utang. Dalam pelaksanaannya di tahun 2015, Satker Belanja Subsidi sudah melakukan penghapusan utang subsidi sesuai ketentuan tersebut. Setiap utang yang dihapus dengan

mekanisme pembayaran kepada badan usaha, maka pimpinan satker belanja subsidi akan menerbitkan dokumen pengeluaran negara berupa SPP dan SPM sebagai dasar pengeluaran kas dari pemerintah kepada badan usaha serta sebagai dokumen sumber pencatatan pelunasan utang.

Namun demikian, dalam laporan keuangan tahun 2015, masih dilaporkan utang subsidi BBM untuk periode tahun 2011 dan 2012 kepada salah satu badan usaha penyedia dan pendistribusi BBM bersubsidi yang masih muncul. Utang tersebut masih muncul karena badan usaha tersebut tidak beroperasi lagi di Indonesia, sehingga pemerintah tidak pernah menerima tagihan untuk membayar utang dan tidak bisa membayarkan karena pihak badan usahanya sudah tidak beroperasi lagi.

Dengan kondisi seperti ini, maka satker belanja subsidi sampai sekarang belum dapat melakukan penghapusan utang subsidi kepada badan usaha tersebut. Dalam PMK Nomor 217/PMK.05/2016 memang ada pengaturan penghapusan dengan cara lain atau dengan dokumen lain. Dalam PMK tersebut diatur mengenai penghapusan utang dengan dokumen sumber penghapusan utang. Namun tidak diatur secara jelas petunjuk teknis mengenai penghapusan utang dalam kasus dimaksud. Dalam kondisi seperti ini, maka nilai utang subsidi yang terbawa di tahun 2011 dan 2012 akan tetap muncul di dalam laporan keuangan.

4.9. Temuan BPK RI atas LKPP tahun 2015 terkait belanja subsidi

Atas temuan penyaluran barang bersubsidi yang berdampak badan usaha diuntungkan sebesar Rp3,1 triliun yang timbul dari penjualan BBM Jenis Minyak Solar disebabkan karena kebijakan pemerintah yang menetapkan harga jual eceran BBM Minyak Solar lebih tinggi dari yang seharusnya. Ini berarti bahwa seharusnya konsumen menerima subsidi tetap (Rp1.000,00/liter) dari pemerintah, pada kenyataannya konsumen menerima subsidi kurang dari Rp1.000,00/liter. Selisih uang subsidi tetap tersebut, masih berada di badan usaha karena pemerintah tetap menyalurkan subsidi sebesar Rp1.000,00/liter kepada badan usaha.

Temuan BPK RI tersebut berkaitan dengan kebijakan pemerintah dalam penetapan harga jual eceran BBM. Sehingga agar kejadian yang sama tidak berulang, disarankan dilakukan penelitian yang lebih jauh terhadap hal tersebut.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Dalam rangka implementasi akuntansi berbasis akrual untuk belanja subsidi, Pemerintah telah melakukan langkah-langkah yang diperlukan dalam rangka melaksanakan pencatatan akuntansi akrual dengan menerbitkan peraturan perundang-undangan yang diperlukan sebagai pedoman bagi instansi

pemerintah. Namun demikian, peraturan perundang-undangan yang ada dirasa belum dapat menyajikan secara akurat dan komprehensif terkait beban subsidi yang ditanggung pemerintah untuk setahun. Hal ini dapat dilihat dimana pengakuan beban subsidi tahun 2015 masih dapat menimbulkan efek adanya perbedaan pengakuan antara pemerintah dengan lawan transaksi pemerintah yaitu badan usaha.

Beberapa penyempurnaan kebijakan yang dapat dipertimbangkan oleh pemerintah antara lain:

- Pemerintah dapat mengakui beban subsidi pada suatu periode semester secara penuh, maka perhitungan kewajiban diestimasi untuk suatu periode semester juga harus diatur dalam PMK. Aturan perhitungan kewajiban diestimasi baru diatur untuk periode pelaporan keuangan tahunan. Untuk pelaporan keuangan semester belum diatur dalam PMK.
- Pengukuran nilai beban subsidi yang akan dicatat adalah sebesar hasil perhitungan 100% subsidi dari suatu periode. Jadi acuan pengukuran beban subsidi berdasarkan nominal yang tercantum dalam SPP akan menimbulkan kegamangan satker dalam mencatat nilai beban subsidi.
- Petunjuk Teknis penghapusan utang dengan cara penghapusan lainnya perlu dipertegas dalam PMK ini, atau PMK dapat mengatur untuk melimpahkan penyusunan petunjuk teknis penghapusan utang kepada KPA.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penelitian ini tidak lepas dari adanya beberapa keterbatasan, antara lain: obyek penelitian ini terbatas pada satuan kerja khusus belanja subsidi energi. Sementara itu, masing-masing satker yang mengelola belanja subsidi lainnya kemungkinan memiliki ragam permasalahan yang berbeda dengan satker belanja subsidi energi. Sehingga kemungkinan terdapat permasalahan-permasalahan lain yang terdapat pada satker belanja subsidi lainnya, namun belum tergambarkan dalam hasil penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA (REFERENCES)

- Kementerian Keuangan RI. 2015. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2015 (*Audited*)
- Kementerian Keuangan RI. 2015. Laporan Keuangan Konsolidasian Bendahara Umum Negara Tahun 2015 (*Audited*)
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 215/PMK.05/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.05/2013 tentang Sistem Akuntansi Dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat. Jakarta

- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 264/PMK.05/2014 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Subsidi. Jakarta
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 224/PMK.05/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 219/PMK.05/2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 157/PMK.02/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 130/PMK.02/2015 tentang Tata Cara Penyediaan Anggaran, Penghitungan, Pembayaran, Dan Pertanggungjawaban Dana Subsidi Jenis Bahan Bakar Minyak Tertentu. Jakarta
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 116/PMK.02/2016 tentang Tata Cara Penyediaan Anggaran, Penghitungan, Pembayaran, Dan Pertanggungjawaban Dana Subsidi Liquefied Petroleum Gas (LPG) Tabung 3 Kilogram. Jakarta
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 44/PMK.02/2017 tentang Tata Cara pNyediaan, Penghitungan, Pembayaran, Dan Pertanggungjawaban Listrik. Jakarta
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Jakarta
- Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- Creswell, John P. (2015). *Research Design. Pendekatan Kualitatif, Kuantitatif, dan Mixed*. Edisi Ketiga. Pustaka Pelajar. Yogyakarta.
- Hamzah, Andy, P. dan Kustiani, Nur Aisyah. 2014. *Dasar-Dasar Akuntansi Pemerintahan*. Tangerang Selatan: STAN-Press.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2015). *Handbook of International Public Sector Accounting Prououncements*. International Federation of Accountans. New York
- Kieso, Weygandt, and Warfield (2011). *Intermediate Accounting Volume 1 IFRS Edition*. University of California, Santa Barbara
- Kusmarni, Yani. Studi Kasus. 20 Juni 2014. file.upi.edu/Direktori/FPIPS/JUR.../Laporan_Studi_Kasus.pdf
- Surakhmad, Winarno. (1998). *Pengantar penelitian ilmiah dasar: metode dan teknik*. 1998. Bandung.