

---

**EVALUASI DAMPAK PENERAPAN PSAP 17 PROPERTI INVESTASI PADA LEMBAGA ASET NEGARA**ALIF INDRA RAMADHAN<sup>1</sup> (alif.indra@ui.ac.id)DWI MARTANI<sup>2</sup><sup>1</sup>Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia, Indonesia<sup>2</sup>Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia, Indonesia

---

**ABSTRACT**

*This research aims to evaluate the impact of implementing PSAP 17 Investment Property on State Property (BMN) in the form of managed assets and obstacles in carrying out accounting following applicable regulations. The method used is a qualitative method through a case study approach on assets managed at the State Asset Management Agency (LMAN), a Public Service Agency at the Directorate General of State Assets (DJKN) of the Ministry of Finance. The research results show that the implementation of PSAP 17 Investment Property has an administrative impact and obstacles on business processes and financial reporting at LMAN. This research recommends that internal regulations regarding technical accounting instructions be updated, the development of an integrated system for recording managed assets, and the addition of an investment property module to SAKTI software for bookkeeping automation.*

**Keywords:** Public Sector Accounting, PSAP 17, Investment Property, Public Service Agency

Penelitian ini bertujuan mengevaluasi dampak penerapan PSAP 17 Properti Investasi atas Barang Milik Negara berupa aset kelolaan dan kendala dalam penyelenggaraan akuntansi sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Metode yang digunakan adalah metode kualitatif melalui pendekatan studi kasus atas aset kelolaan pada Lembaga Manajemen Aset Negara (LMAN), sebuah Badan Layanan Umum di Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN) Kementerian Keuangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan PSAP 17 Properti Investasi berdampak pada proses bisnis dan pelaporan keuangan di LMAN, dengan kendala yang bersifat administratif. Penelitian ini merekomendasikan diperlukan pembaruan aturan internal terkait petunjuk teknis akuntansi, pengembangan sistem pencatatan aset kelolaan, dan penambahan modul properti investasi pada Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi (SAKTI) untuk otomasi pencatatan.

**Kata kunci:** Akuntansi Pemerintahan, PSAP 17, Properti Investasi, Badan Layanan Umum

---

**PENDAHULUAN**

Lembaga Manajemen Aset Negara (LMAN) dibentuk berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 1319/KMK.05/2015 tentang Penetapan Lembaga Manajemen Aset Negara pada Kementerian Keuangan sebagai Instansi Pemerintah yang Menerapkan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum dengan mandat sebagai Badan Layanan Umum (BLU) yang bergerak dalam bidang optimalisasi Barang Milik Negara (BMN) berupa properti. Optimalisasi aset berupa skema sewa dan kerja sama sehingga BMN properti kelolaan LMAN dapat dikategorikan sebagai properti investasi.

Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Tahun 2016 menyebutkan bahwa pencatatan aset kelolaan LMAN pada pos Aset Lainnya tidak tepat karena secara substansi sama dengan definisi properti investasi dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 13 Properti Investasi. Temuan tersebut telah ditindaklanjuti oleh LMAN dengan mengusulkan kepada Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) untuk menerbitkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terkait Properti Investasi. Sampai dengan tahun 2021, LMAN mencatat aset kelolaan properti pada pos Aset Lainnya.

Pada tahun 2021, KSAP menerbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 17 Properti Investasi mengacu pada International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 16 Investment Property. Standar tersebut tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 85/PMK.05/2021 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Nomor 17 Properti Investasi dan berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2022. PSAP 17 Properti Investasi mengatur properti yang digunakan untuk menghasilkan pendapatan sewa, peningkatan nilai, atau keduanya. Sebelum PSAP 17 Properti Investasi terbit, aset kelolaan LMAN masuk dalam klasifikasi aset lainnya dengan sub kategori aset lain-lain Bendahara Umum Negara (BUN). Penyajian tersebut berpedoman pada Kebijakan dan Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Pengelolaan Aset Bendahara Umum Negara oleh LMAN, yang diterbitkan oleh Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan melalui Surat Direktur Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Nomor 11561/PB.6/2017 tanggal 27 Desember 2017. LMAN menyajikan properti investasi pada Laporan Keuangan LMAN Tahun 2022 setelah penerapan PSAP 17 Properti Investasi mulai efektif 1 Januari 2022.

Untuk penerapan PSAP 17 Properti Investasi, LMAN belum mengeluarkan peraturan teknis, perubahan proses bisnis, dan siklus akuntansi untuk BMN properti investasi. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pada audit atas Laporan Keuangan LMAN Tahun 2022, merekomendasikan agar LMAN melakukan penertiban klasifikasi aset kelolaan yang masuk dalam kategori properti investasi serta membuat sistem pencatatan internal agar penatakelolaan properti investasi tidak dilakukan secara manual dan sesuai dengan regulasi yang berlaku. BPK juga merekomendasi pengembangan sistem pencatatan akuntansi dan aset kelolaan yang terintegrasi dengan pihak eksternal sebagai mitra aset kelolaan.

Penelitian yang mengevaluasi

penerapan PSAP 17 Properti Investasi belum ada karena standar ini disahkan pada tahun 2021 dan baru efektif berlaku mulai Tahun Anggaran 2022. Penelitian yang mengevaluasi penerapan PSAP secara umum di institusi pemerintah telah banyak dilakukan oleh peneliti sebelumnya. Penelitian oleh Hasanah, Astuti & Rachmawati (2023), Tatang (2022), Abubakar (2020), dan Wati (2020) mengevaluasi dampak implementasi PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan, PSAP 02 Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas, PSAP 06 Akuntansi Investasi, dan PSAP 12 Laporan Operasional pada laporan keuangan satuan kerja pemerintahan. Penelitian oleh Fetriantika (2021) menganalisis dampak implementasi satu PSAP terhadap laporan keuangan, sedangkan penelitian ini menganalisis dampak implementasi satu PSAP terhadap proses bisnis dan laporan keuangan lembaga. Penelitian Cindina (2018) mengevaluasi sistem manajemen aset negara yang diserahkan kepada LMAN. Hasil penelitian menunjukkan diperlukan kebijakan dan pengaturan atas properti investasi milik LMAN sehingga diperlukan penambahan kodefikasi BMN properti investasi. Penelitian ini bertujuan melanjutkan penelitian Cindina (2018) dengan mengevaluasi dampak penerapan PSAP 17 Properti Investasi dalam Laporan Keuangan LMAN. Evaluasi dampak penerapan PSAP 17 Properti Investasi pada LMAN sangat strategis karena PSAP 17 Properti Investasi baru diterapkan sehingga hasil evaluasi dapat digunakan untuk perbaikan praktik akuntansi dan proses bisnis atas properti investasi di LMAN.

Lembaga publik perlu menjaga kualitas pelaporan keuangan untuk akuntabilitas dan pertanggungjawaban kepada pemangku kepentingan. Laporan keuangan merupakan informasi keuangan yang berisi pertanggungjawaban entitas atas kepengurusan sumber daya ekonomi yang dimiliki (Defitri, 2018). LMAN memiliki mandat sebagai pengelola aset negara dengan jumlah properti investasi tercatat dalam Laporan Keuangan Tahun 2022 sebesar Rp11 triliun atau sebesar 20,30% dari neraca (Lembaga Manajemen

Aset Negara, 2023). Portofolio aset kelolaan LMAN berdasarkan Laporan Keuangan LMAN Tahun 2022 adalah 293 aset properti berupa tanah, gedung, apartemen, kawasan, serta 2 aset kilang. Puspasari & Purnama (2018) menyatakan bahwa kualitas laporan keuangan harus dipenuhi oleh setiap sektor pemerintahan untuk dapat memenuhi kebutuhan dari para pemakainya. Kesalahan pengakuan, penghitungan, dan penyajian dapat berdampak signifikan pada laporan keuangan lembaga dan secara langsung berpengaruh pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP). Dari latar belakang tersebut, penelitian akan dilakukan atas dua aspek. Pertama, mengevaluasi dampak penerapan PSAP 17 Properti Investasi terhadap proses bisnis dan Laporan Keuangan LMAN yang memiliki jumlah BMN properti disewakan dengan jumlah material. Kedua, menganalisis permasalahan dan memberikan rekomendasi dalam penerapan dan dampak akuntansi properti investasi sesuai dengan SAP pada LMAN. *Outcome* dari penelitian ini diharapkan dapat membantu lembaga untuk meminimalisasi kemungkinan adanya temuan BPK yang sifatnya berulang, menelaraskan penerapan standar akuntansi terkait properti investasi sesuai aturan yang berlaku, dan membantu optimalisasi aset BMN dari sisi pencatatan akuntansi.

Jenis pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini yaitu pendekatan kualitatif studi kasus. Objek penelitian yaitu LMAN. Penelitian dilakukan terhadap Laporan Keuangan LMAN Tahun 2022. Tujuan dari penelitian ini yaitu mengevaluasi dampak penerapan serta menganalisis permasalahan dan memberikan rekomendasi untuk dampak penerapan PSAP 17 Properti Investasi terhadap proses bisnis dan laporan keuangan di LMAN.

## TINJAUAN PUSTAKA

### Teori Akuntabilitas

Menurut Bovens (2006), akuntabilitas sektor publik adalah hubungan antara pemerintah (aktor) dan masyarakat (forum)

di mana aktor memiliki kewajiban kepada forum untuk menjelaskan keputusan-keputusan yang diambil. Kegiatan lembaga sektor publik bersumber dari dana publik (*state budget*) sehingga pertanggungjawabannya wajib disampaikan kepada masyarakat sebagai pemangku kepentingan (Tran, Nguyen & Hoang, 2021). Dalam konteks pelaporan keuangan, keandalan dan keakuratan pelaporan menjadi penting sebagai dasar pengambilan keputusan serta aspek akuntabilitas kepada para pemangku kepentingan (Krambia-Kapardis, Clark & Zopiatis, 2016). Topik mengenai akuntabilitas merupakan topik yang selalu berkembang dengan interpretasi berbeda pada penelitian yang ada (Arun, Adhikari & Mohan, 2021). Berdasarkan teori akuntabilitas, laporan keuangan pemerintah yang andal dan informatif merupakan bentuk akuntabilitas lembaga publik dalam melaksanakan tujuan bernegara kepada masyarakat. Keakuratan dan keandalan informasi laporan keuangan LMAN terutama pada pencatatan properti investasi menjadi penting karena aset kelolaan merupakan salah satu jenis BMN sebagai sumber daya milik negara serta memiliki jumlah yang material di laporan keuangan (Lembaga Manajemen Aset Negara, 2023).

### Teori *New Public Management*

Teori *New Public Management* (NPM) adalah suatu pendekatan dalam manajemen sektor publik yang menekankan pada efisiensi, akuntabilitas, dan pelayanan publik yang lebih baik. NPM memiliki banyak aspek dan elemen di antaranya desentralisasi manajemen penyediaan layanan publik, peningkatan partisipasi pasar dalam penyediaan layanan publik, penekanan pada kinerja aparatur negara, dan orientasi pada pelayanan masyarakat (Hood, 1991; Hood, 1995). Karena memiliki pendekatan yang mengadopsi nilai-nilai sektor privat pada sektor publik, penerapan akuntansi berbasis akrual juga menjadi topik yang sangat berkaitan erat dengan NPM (Lapsley & Miller, 2019). Menurut International Federation of Accountants (2010), IPSAS merupakan

standar akuntansi pemerintahan terbaik dalam kerangka NPM yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas. Penggunaan nilai wajar dalam akuntansi pemerintahan merupakan salah satu elemen yang membuat IPSAS dianggap sebagai standar yang memenuhi kebutuhan penerapan NPM (Galera, Pedro & Bolívar, 2012). Implementasi IPSAS berbasis akrual di Indonesia dilakukan melalui PSAP yang disusun oleh KSAP. Adopsi IPSAS secara optimal dibutuhkan oleh lembaga publik agar menjadikan laporan keuangan pemerintahan lebih akurat dan tepercaya (Alshujairi, 2014). Berdasarkan teori NPM, LMAN sebagai lembaga publik memiliki kewajiban untuk menyelenggarakan pelayanan publik dengan efisien, transparan, dan akuntabel, salah satunya dengan menyelenggarakan akuntansi berbasis akrual yang diatur oleh PSAP 17 Properti Investasi sebagai adopsi dari IPSAS 16 Investment Property.

#### **IPSAS 16 *Investment Property***

IPSAS 16 *Investment Property* adalah standar akuntansi yang dikeluarkan oleh International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Standar ini berjudul "Investment Property" dan memberikan panduan tentang pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan properti investasi yang dimiliki oleh entitas sektor publik. IPSAS 16 Investment Property disusun mengacu pada International Accounting Standard (IAS) 40 Investment Property revisi 2003 (International Accounting Standard Board, 2003). IPSAS 16 Investment Property mengatur properti investasi sebagai properti yang dimiliki atau digunakan oleh entitas untuk memperoleh pendapatan sewa, apresiasi modal, atau keduanya, bukan untuk digunakan dalam penyediaan layanan atau produksi barang. Properti investasi dapat berupa tanah, bangunan, atau keduanya (International Accounting Standard Board, 2006). Meskipun terdapat sedikit perbedaan dalam perumusan definisi properti investasi antara IPSAS 16 Investment Property dan IAS 40 Investment Property, konsep inti dari properti investasi tetap sama. Properti investasi adalah

properti yang dimiliki dengan tujuan utama untuk memperoleh pendapatan sewa, apresiasi nilai properti, atau keduanya. Hal ini berbeda dengan properti yang digunakan secara operasional untuk menyediakan jasa atau memproduksi barang.

Beberapa negara yang telah mengadopsi ketentuan khusus mengenai properti investasi dalam standar akuntansi di negaranya contohnya adalah New Zealand, Malaysia, dan Australia. New Zealand mengadopsi IPSAS 16 Investment Property dengan perbedaan inti pada kewajiban pelaporan, di mana standar New Zealand mewajibkan pelaporan pendapatan, sedangkan IPSAS 16 Investment Property mewajibkan entitas untuk melaporkan neraca (External Reporting Board, 2014). Malaysia mengadopsi IPSAS 16 Investment Property dengan perbedaan pada pengecualian standar bagi satuan kerja pemerintah/*government business entity* (Akauntan Negara Malaysia, 2013). Australia mengadopsi IAS 40 Investment Property dengan perbedaan pada penegasan terkait penggunaan mata uang dan beberapa paragraf yang khusus mengatur entitas *not-for-profit* (NFP). Walaupun menggunakan International Financial Reporting Standards sebagai acuan, pengaturan Australian Accounting Standard Board mengenai properti investasi selaras dengan IPSAS 16 Investment Property (Australian Accounting Standard Board, 2019).

#### **PSAP 17 Properti Investasi**

PSAP 17 Properti Investasi disusun berdasarkan kebutuhan instansi pemerintahan dalam penyusunan laporan keuangan serta rekomendasi dari BPK terkait konvergensi PSAP dengan IPSAS. Penyusunan PSAP Properti Investasi di Indonesia merujuk pada IPSAS 16 Investment Property revisi 2020 dan disahkan melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 85/PMK.05/2021 tentang PSAP Berbasis Akrual Nomor 17 Properti Investasi dan diatur lebih lanjut melalui Surat Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor S-46/PB/PB.6/2022 tentang Kebijakan Teknis Akuntansi atas

Barang Milik Negara yang Memenuhi Karakteristik Properti Investasi sesuai PSAP 17 Properti Investasi (Direktur Jenderal Perbendaharaan, 2022). Secara prinsip, PSAP 17 Properti Investasi dan PSAK 13 Properti Investasi memiliki banyak kesamaan karena sama-sama merujuk pada IAS 40 Investment Property.

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), properti adalah harta berupa tanah dan bangunan serta sarana dan prasarana yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari tanah dan/atau bangunan yang dimaksudkan. Properti memiliki ciri secara fisik dibangun di atas sebidang tanah dan bersifat permanen/semi permanen sehingga biaya untuk relokasi relatif mahal.

Pada kondisi umum, Barang Milik Negara (BMN) dalam bentuk aset properti digunakan dalam melaksanakan kegiatan pemerintahan dan/atau untuk kepentingan masyarakat umum. Namun dalam beberapa situasi, satuan kerja pemerintah memiliki BMN properti yang dikelola untuk menghasilkan pendapatan sewa dalam bentuk Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) dan/atau BMN properti yang dimiliki dengan tujuan untuk mendapatkan peningkatan nilai. Menurut PSAP 17 Properti Investasi, sebuah properti diakui sebagai properti investasi jika memenuhi dua syarat yaitu: 1) terdapat manfaat ekonomi yang akan mengalir ke entitas di masa yang akan datang dari aset properti investasi; dan 2) biaya perolehan atau nilai wajar properti investasi dapat diukur dengan andal. Sebuah BMN properti tidak dapat dikategorikan sebagai properti investasi jika digunakan dalam kegiatan operasional pemerintahan dan diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.

Definisi properti investasi dalam PSAP berbeda dengan definisi yang ditentukan oleh IPSAS 16 Investment Property dalam beberapa aspek. Pertama, terdapat penambahan frasa pengecualian properti investasi meliputi “digunakan dalam kegiatan pemerintah, dimanfaatkan oleh masyarakat umum”. Kedua, terdapat penyesuaian kalimat “dijual dalam operasi normal entitas” menjadi “dijual dan/atau

diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat”. Penyesuaian tersebut dilakukan karena KSAP menilai bahwa pemerintah tidak bisa mengesampingkan fungsinya dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Pada Pasal 1 ayat 6 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 144/PMK.06/2020 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara oleh Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara mendefinisikan aset kelolaan sebagai aset yang dikelola oleh LMAN yang dapat dijadikan sumber daya ekonomi yang dapat diukur dalam satuan uang dan memberikan manfaat ekonomi dan/atau sosial. Dengan kata lain, aset kelolaan merupakan BMN yang menghasilkan manfaat ekonomi bagi entitas sehingga dapat dikategorikan sebagai properti investasi.

### Penelitian Sebelumnya

Penelitian terdahulu mengenai evaluasi akuntansi properti investasi di sektor publik telah dilakukan oleh Adam, Mussari & Jones (2011) dengan membandingkan penerapan akuntansi akrual oleh dua pemerintah daerah dari masing-masing tiga negara yaitu Jerman, Italia, dan Inggris. Salah satu objek komparasi pada studi tersebut adalah penerapan akuntansi properti investasi pada infrastruktur dan objek cagar budaya (*heritage assets*) sesuai dengan IPSAS 16 Investment Property. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan kebiasaan pencatatan antar yurisdiksi sehingga tujuan dibentuknya IPSAS yaitu keterbandingan belum dapat tercapai.

Bûmane & Kasale (2012) meneliti tentang analisis komparatif penerapan akuntansi properti investasi yang dilakukan di Latvia dan mancanegara dengan tujuan menghasilkan rekomendasi untuk praktik ke depannya. Penelitian dilakukan secara kualitatif dengan perbandingan dokumen standar akuntansi Latvia, Uni-Eropa, dan IAS. Hasil penelitian menunjukkan bahwa standar akuntansi yang digunakan di Latvia masih *partially comply* dengan IAS dalam hal pengakuan, evaluasi, dan pencatatan properti investasi sehingga disarankan agar akuntansi

mengenai properti investasi di Latvia diperbaiki.

Kahiking, Morasa & Runt (2017) meneliti tentang evaluasi penerapan PSAK 13 Properti Investasi pada PT Ciputra Development Tbk. Penelitian merupakan jenis kualitatif deskriptif dan pengambilan data dilakukan dengan menganalisis laporan keuangan milik perusahaan yang tersedia secara publik. Kesimpulan dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa penerapan akuntansi properti investasi pada PT Ciputra Development Tbk telah berjalan sesuai dengan yang diatur dalam PSAK 13 Properti Investasi. Sandra & Wibowo (2018) meneliti tentang evaluasi penerapan PSAK 13 Properti Investasi dan prosedur audit atas properti investasi pada PT ETA. Penelitian merupakan jenis kualitatif deskriptif dengan pengambilan data primer milik perusahaan. Penelitian menunjukkan bahwa walaupun terdapat beberapa temuan terkait pengalihan klasifikasi aset dan penambahan setelah pembangunan, penyajian mengenai properti investasi sudah dilakukan dengan baik sehingga PT ETA memperoleh predikat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Ciantar (2018) meneliti tentang evaluasi penerapan IPSAS 16 Investment Property pada beberapa lembaga sektor publik di negara Malta serta identifikasi masalah yang ditimbulkan dari transisi sistem pencatatan sebelumnya yang berbasis kas menjadi akrual. Penelitian dilakukan dengan metode kualitatif dengan wawancara kepada pejabat institusi terkait. Hasil penelitian menyebutkan bahwa walaupun arus kas dari sewa properti investasi dan penjualan aset pemerintah jumlahnya tidak material, adopsi IPSAS 16 Investment Property oleh pemerintah Malta merupakan langkah yang tepat menuju laporan keuangan pemerintah yang lebih informatif. Penulis melakukan hal serupa dengan penelitian tersebut namun dengan objek penelitian spesifik pada satu satuan kerja BLU di Indonesia yaitu LMAN.

#### **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif studi kasus pada BLU LMAN. Penelitian kualitatif merupakan metode

untuk mengeksplorasi dan memahami makna dari sejumlah individu atau kelompok dari suatu masalah sosial atau kemanusiaan (Creswell & Creswell, 2018), serta bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian dengan cara deskripsi dalam bentuk kata-kata dan bahasa dengan memanfaatkan berbagai metode ilmiah (Moleong, 2016). Studi kasus dalam penelitian ini termasuk dalam jenis evaluasi. Evaluasi adalah salah satu skenario di mana situasi yang mendalam mengenai subjek seperti individu, divisi, perusahaan, negara, strategi, atau kebijakan diperlukan sebelum mengambil keputusan penting atau melakukan tindakan. Evaluasi pada dasarnya bertujuan untuk memberikan informasi yang dapat membantu seseorang meningkatkan suatu hal atau membantu dalam membuat pilihan atau rekomendasi (Ellet, 2018).

Metode penelitian studi kasus sering disebut sebagai penelitian penyelidikan (*exploratory research*) yang digunakan untuk memahami suatu permasalahan di mana hanya terdapat sedikit teori ataupun referensi data yang dapat digunakan sebagai landasan atau dasar untuk melakukan analisis terhadap suatu unit analisis. Evaluasi yang telah dilakukan akan menjadi dasar rekomendasi perbaikan yang dapat meningkatkan keandalan proses akuntansi properti investasi di LMAN.

#### **Jenis dan Sumber Data**

Penelitian ini menggunakan informasi yang didapatkan dari wawancara sebagai sumber data primer. Dalam melakukan wawancara, penulis akan menggunakan pertanyaan yang sudah disusun dan bersifat terbuka. Menurut Creswell & Creswell (2018), teknik wawancara semi-terstruktur dan bersifat terbuka dapat memberikan kesempatan kepada penulis dan narasumber untuk mengeksplorasi pertanyaan, jawaban, dan opini lebih mendalam. Data sekunder yang digunakan adalah dokumen penyelenggaraan bisnis dan akuntansi LMAN, Laporan Keuangan LMAN, dan peraturan terkait PSAP 17 Properti Investasi.

### **Pengumpulan Data**

Mengacu pada pendapat Sugiyono (2014), terdapat empat strategi pengumpulan data, yakni observasi, wawancara, dokumentasi, dan teknik gabungan. Sehingga dalam penelitian ini, peneliti menggunakan cara pengumpulan data berupa wawancara, observasi, dokumentasi, dan kepustakaan. Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini meliputi data primer dan data sekunder. Pengumpulan data primer dilakukan melalui observasi langsung dan wawancara untuk mendapatkan informasi valid terkait proses akuntansi properti investasi di LMAN. Untuk menjawab pertanyaan penelitian, peneliti mewawancarai 5 (lima) orang responden yang relevan yaitu pejabat pengelola akuntansi (Narasumber 1), analis akuntansi (Narasumber 2), operator aplikasi Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi - SAKTI (Narasumber 3), pejabat pengelola proses bisnis (Narasumber 4), dan pejabat pengelola manajemen risiko (Narasumber 5). Daftar pertanyaan wawancara sebagaimana terlampir.

Data sekunder berupa dokumen yang dikumpulkan terkait proses bisnis, kebijakan, dan prosedur atas proses akuntansi properti investasi untuk mengetahui gambaran umum dan sejauh mana instansi telah mengatur terkait akuntansi dan administrasi aset kelolaan di LMAN. Data dokumentasi diperoleh dari Divisi Anggaran dan Akuntansi dari Direktorat Keuangan dan Dukungan Organisasi sebagai divisi yang bertanggung jawab terhadap seluruh proses akuntansi di LMAN. Data dokumentasi status pemanfaatan aset kelolaan diperoleh dari Divisi Pengembangan Usaha, Komunikasi, dan Hubungan Kelembagaan dari Direktorat Pengembangan dan Peningkatan.

### **Teknik Analisis Data**

Penelitian ini menggunakan metode *content analysis* yang melibatkan proses pengkategorian data mentah ke dalam kategori atau tema berdasarkan inferensi dan interpretasi yang valid (Shava, Hleza, Tlou, Shonhiwa & Mathonsi, 2021).

Instrumen penelitian yang digunakan adalah analisis dokumen dan wawancara. Evaluasi dampak penerapan PSAP 17 Properti Investasi di LMAN dilakukan pada dua aspek yaitu dampak pada proses bisnis dan dampak pada proses pelaporan keuangan yang meliputi tahapan identifikasi; pengakuan, pengukuran, dan penyajian awal perolehan; pengukuran setelah pengakuan awal; alih fungsi dan penghapusan; serta penyajian. Acuan penerapan PSAP 17 adalah Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 85/PMK.05/2021 tentang PSAP Berbasis Akrua Nomor 17 Properti Investasi serta Surat Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor S-46/PB/PB.6/2022 tentang Identifikasi dan Penyajian Properti Investasi pada Laporan Keuangan Tahun 2022. Langkah selanjutnya adalah melakukan analisis untuk memberikan rekomendasi terhadap langkah yang dapat dilakukan oleh LMAN berdasarkan hasil evaluasi sehingga dapat meningkatkan efektivitas dalam penerapan PSAP 17 Properti Investasi.

Tahapan penelitian dimulai dengan analisis regulasi dan data sekunder meliputi data terkait pengelolaan dan penyelenggaraan akuntansi properti investasi, regulasi/ketentuan yang berlaku serta hasil pemeriksaan/pengawasan yang telah dilaksanakan oleh BPK. Wawancara kepada narasumber yang telah ditetapkan dan mengolah hasil wawancara dengan melakukan transkripsi serta mendeskripsikan hasil wawancara. Triangulasi dan analisis sumber data sekunder dari dokumen dan hasil wawancara sehingga dapat ditarik kesimpulan untuk menjawab pertanyaan penelitian pertama. Analisis dan pembahasan dilakukan untuk mengevaluasi dampak penerapan akuntansi properti investasi di LMAN dan mengidentifikasi kendala-kendala yang dihadapi dalam penerapan PSAP 17 Properti Investasi. Penyusunan kesimpulan dan saran atas hasil analisis dampak penyelenggaraan akuntansi properti investasi di LMAN untuk menjawab pertanyaan penelitian kedua.

**ANALISIS DAN PEMBAHASAN****Evaluasi Dampak Penerapan PSAP 17 Properti Investasi pada Proses Bisnis LMAN**

Evaluasi dampak penerapan PSAP 17 Properti Investasi pada proses bisnis lembaga dilakukan berdasarkan hasil telaah dokumen berupa laporan keuangan dan peraturan internal lembaga. Sejak berdiri, LMAN telah melakukan pengadministrasian dan pencatatan aset kelolaan mengikuti prinsip properti investasi yaitu terpisah dari aset tetap walaupun belum terdapat dasar hukum dan/atau peraturan terkait mengenai kategori aset tetap yang dimiliki namun tidak digunakan untuk kepentingan masyarakat dan memiliki ekspektasi manfaat ekonomi. Petunjuk teknis yang dijadikan acuan oleh lembaga dalam pelaksanaan akuntansi belum diperbarui mengikuti PSAP 17 Properti Investasi. Lembaga belum melakukan pembaruan atau penyesuaian kembali dalam bentuk Kepdirut dan/atau Perdirut setelah terbit dan dilakukannya implementasi PSAP 17 Properti Investasi. Dokumentasi proses bisnis yang dijadikan acuan saat ini masih mengacu pada proses bisnis untuk mendukung pembukuan sesuai standar properti investasi sebelumnya yang dicatat sebagai aset lainnya.

Dari hasil wawancara Narasumber 1, 4, dan 5 diketahui bahwa secara prinsip tidak terdapat masalah substantif yang diakibatkan penerapan PSAP 17 Properti Investasi pada LMAN. Namun terdapat masalah administratif seperti penentuan reklasifikasi aset kelolaan sebagai properti investasi yang disebabkan keterlambatan Petunjuk Teknis PSAP 17 Properti Investasi yang diterbitkan oleh Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan. Sebagaimana narasumber penelitian menjelaskan mengenai gambaran proses bisnis saat ini dan pengaruh implementasi PSAP 17 Properti Investasi terhadap proses bisnis saat ini.

Selanjutnya, dari telaah dokumen berupa laporan keuangan, *risk register*, serta rencana strategis lembaga, diketahui belum terdapat proses bisnis pengendalian dalam menentukan apakah suatu aset kelolaan masuk dalam kategori properti

investasi. Dokumen yang menjadi dasar penentuan kapan aset kelolaan masuk dalam kategori aset lainnya atau properti investasi juga tidak ada. Saat ini juga belum terdapat dokumen petunjuk tata cara pengambilan keputusan apakah mesin berat dalam kawasan kilang masuk ke dalam properti investasi. Mengacu dokumen *risk control matrix* saat ini, masih belum terdapat aktivitas pengendalian yang memitigasi adanya risiko yang muncul setelah implementasi PSAP 17 Properti Investasi. Risiko yang dapat timbul antara lain adalah risiko ketidaktepatan pengkategorian aset kelolaan sebagai properti investasi, risiko administrasi aset kelolaan, dan risiko kesalahan input data. Tujuan mitigasi risiko tersebut adalah untuk memastikan kelengkapan dan keakuratan pencatatan aset kelolaan sebagai properti investasi. Menurut Narasumber 5, aktivitas pengendalian saat ini belum menilai terdapat risiko yang berasal dari kesalahan pengelompokan aset kelolaan serta belum mengakomodir risiko yang muncul pada proses penilaian potensi manfaat ekonomi aset kelolaan di mana data tersebut akan digunakan dalam penilaian apakah suatu aset kelolaan masuk dalam kategori properti investasi.

Tidak adanya permasalahan pada proses bisnis akibat penerapan PSAP 17 Properti Investasi karena tugas pokok dan fungsi sebagai pengelola aset sudah berjalan sejak LMAN didirikan sebagaimana keterangan dari Narasumber 1 dan Narasumber 4. Penerapan PSAP 17 Properti Investasi memiliki dampak pengakuan dan pencatatan secara akuntansi yang dapat berjalan dengan penyesuaian dokumen tata kelola. Divisi Anggaran dan Akuntansi membuat *decision tree* sebagai acuan pengambilan keputusan dalam penentuan aset kelolaan dapat dikategorikan sebagai PI. Narasumber 5 menjelaskan bahwa dari sisi pengelolaan risiko, LMAN belum membuat *risk control matrix* untuk mengidentifikasi dan mengelola risiko terkait penerapan PSAP 17 Properti Investasi terhadap proses bisnis aset kelolaan di LMAN.

Dampak penerapan standar akuntansi

yang baru diterbitkan terhadap proses bisnis LMAN sejalan dengan Soraya (2021) yang menyampaikan bahwa proses adopsi standar akuntansi baru di dalam sebuah entitas memerlukan penyesuaian secara proses bisnis dan administratif. Sebagai entitas yang memiliki fungsi utama pengelolaan aset serta dengan signifikansi proporsi aset kelolaan dalam laporan keuangan, LMAN memiliki kebijakan inventarisasi secara periodik guna memastikan keandalan data dan informasi aset kelolaan. Pelaksanaan inventarisasi dapat dilakukan *in-house* maupun melibatkan penyedia jasa atau pihak lain yang relevan. Hasil inventarisasi merupakan salah satu komponen yang dikonsiderasi dalam penyusunan laporan keuangan LMAN. Sebagai contoh, dalam pelaksanaan inventarisasi diketahui bahwa terdapat aset-aset yang tidak lagi digunakan maupun aset yang terindikasi mengalami penurunan nilai signifikan, dapat dibebankan dan disusutkan sekaligus. Penerapan atas penyusutan sekaligus ini telah diterapkan pada sebagian Aset eks Pertamina berupa kawasan.

#### Evaluasi Dampak Penerapan PSAP 17 Properti Investasi pada Pelaporan Keuangan LMAN

Analisis evaluasi dampak penerapan PSAP 17 pada Pelaporan Keuangan LMAN dilakukan berdasarkan tahapan akuntansi sesuai dengan Petunjuk Teknis PSAP 17

Properti Investasi dan Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan LMAN Tahun 2022 (Badan Pemeriksa Keuangan, 2022).

Posisi properti investasi dalam kelolaan LMAN berdasarkan neraca per tanggal 31 Desember 2022 adalah sebesar Rp29.999.078.894.081,00 dengan akumulasi penyusutan sebesar Rp18.180.688.477.231,00 sehingga nilai properti investasi bersih adalah sebesar Rp11.818.390.416.850,00. Pada pos Aset Lainnya, terdapat aset kelolaan yang tidak memenuhi kriteria properti investasi dengan nilai bersih Rp381.608.318.601,00 yang tetap dicatat sebagai Aset Lainnya. Rincian sebagaimana tercantum di Tabel 1. Aset kelolaan yang tidak masuk dalam kategori properti investasi masuk dalam Aset Lainnya termasuk dalam kategori Aset eks Badan Penyehatan Perbankan Nasional (BPPN), Aset eks PT Perusahaan Pengelola Aset (PPA), Aset eks Pertamina, dan Aset Lain-lain BUN eks Hak Tanggung Bank Indonesia (HTBI). Kriteria aset kelolaan LMAN yang tidak memenuhi kriteria properti investasi, di antara lain: a) Aset kelolaan yang merupakan aset properti non-kawasan yang belum berstatus *clean and clear*. Pengecualian aset *non clean and clear* dari klasifikasi properti investasi tercantum dalam Petunjuk Teknis 10 Akuntansi Barang Milik Negara yang Memenuhi Karakteristik Properti Investasi pada Bendahara Umum Negara; dan b) Aset kelolaan berupa kawasan dengan sub-

**Tabel 1.**  
Reklasifikasi Aset Kelolaan pada Neraca LMAN

Uraian	2022	2021
<u>Properti Investasi</u>		
Properti Investasi	29.994.023.216.836	-
Properti Investasi dalam Pengerjaan	5.055.677.245	-
Akumulasi Penyusutan Properti Investasi	(18.180.688.477.231)	-
Jumlah	11.818.390.416.850	-
<u>Aset Lainnya</u>		
Aset Lain-lain	798.101.009.842	29.654.806.675.752
Akumulasi Penyusutan Aset Lain-lain	(416.104.050.241)	(17.253.582.841.962)
Jumlah	381.996.959.601	12.401.223.833.790

Sumber: LMAN (2023), diolah

kriteria: i) Untuk kawasan yang masih terdapat operator, aset berstatus inaktif, ii) Untuk kawasan yang belum/tidak terdapat operator, aset dengan kondisi rusak berat menurut inventarisasi dan penilaian terakhir. Berdasarkan Keputusan Direktur Utama Lembaga Manajemen Aset Negara Nomor 117/LMAN/2019 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pada Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara, jenis aset yang dikelola LMAN masuk dalam kategori yang terdiri dari namun tidak terbatas pada: Aset eks BPPN, Aset eks Kelolaan PT PPA, Aset eks Kontraktor Kontrak Kerjasama, Aset eks Pertamina, Aset eks Kontraktor PKP2B, Aset Idle yang sudah diserahkan DJKN, dan Aset Lain-lain BUN. Sampai dengan saat ini Kepdirut tersebut belum diperbarui sebagai penyesuaian setelah terbitnya PSAP 17 Properti Investasi.

Berdasarkan keterangan Narasumber 1, 2, dan 4, pengelompokkan aset kelolaan di LMAN yang diperoleh setelah penerapan PSAP 17 Properti Investasi terbatas pada kategori properti investasi karena BMN diserahkan dengan tujuan optimalisasi yang terdapat *expected future benefit*. Pada kasus tertentu seperti administrasi properti investasi kawasan kilang, identifikasi aset tidak dapat dilakukan secara gelondongan, namun dilaksanakan *item per item* agar dapat diklasifikasi sesuai dengan kriteria properti investasi. Aset kawasan kilang memiliki jenis aset yang beragam yaitu berupa mesin, alat berat, bangunan, dan tanah. Pada periode pelaporan tahun 2022, LMAN mengkategorikan kawasan kilang LNG secara keseluruhan sebagai properti investasi yang menyebabkan koreksi dari auditor BPK.

Pasal 22 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 144/PMK.06/2020 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara oleh Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara menjelaskan tentang faktor penyesuai yang diterapkan di LMAN. Faktor Penyesuai adalah besaran persentase atau indeks yang digunakan untuk menentukan besaran imbalan atas pemanfaatan aset kelolaan dengan karakteristik penentuan

Faktor Penyesuai terdiri dari tujuan sewa guna, periode sewa guna, dan tingkat risiko. Secara spesifik, poin 4 pada Pasal 22 memperbolehkan Faktor Penyesuai s.d. 0% (nol persen) untuk tujuan sosial dan/atau penyelenggaraan tugas dan fungsi pemerintahan. Berdasarkan rekapitulasi yang dilakukan penulis, terdapat 21 (dua puluh satu) aset bertarif Rp0,00 dan/atau mendapatkan tarif penyesuai 0% yang diberikan oleh LMAN yang masih tercatat sebagai aset kelolaan yang dikategorikan dalam pos properti investasi. Narasumber 1 menyatakan bahwa hal tersebut tidak bertentangan dengan paragraf 9 huruf e PSAP 17 Properti Investasi yang harus dibaca secara berkesinambungan. Namun kebijakan akuntansi tersebut belum diatur dalam peraturan teknis internal dan/atau SOP terkait akuntansi di LMAN.

Properti investasi yang berasal dari transaksi transfer antar entitas pemerintah pusat akan diakui dan diukur dengan nilai yang sama seperti nilai tercatat BMN yang terdokumentasi dalam berita acara serah terima atau dokumen yang dipersamakan. Sampai dengan saat ini, seluruh aset kelolaan LMAN merupakan aset yang diserahkan oleh DJKN kepada LMAN. Transaksi perolehan merupakan transaksi yang digunakan untuk membukukan penambahan Aset Kelolaan secara kuantitas, yang mana Aset Kelolaan tersebut belum ada atau belum berada pada pengelolaan LMAN dan belum tercatat dalam data aset. Peraturan Direktur Utama Lembaga Manajemen Aset Negara Nomor 6/LMAN/2021 tentang Petunjuk Teknis Penatausahaan Aset Kelolaan Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara mengatur 9 (sembilan) jenis transaksi perolehan, namun sampai dengan saat ini, LMAN baru memperoleh Aset Kelolaan dengan 1 (satu) metode yaitu penyerahkelolaan BMN dan/atau kekayaan negara lainnya dari DJKN kepada LMAN.

Keterangan dari Narasumber 2 dan Narasumber 3 menyebutkan bahwa sebagian besar properti investasi dalam kelolaan LMAN tidak memiliki informasi yang memadai mengenai nilai aset, pemisahan nilai aset yang dapat/tidak dapat disusutkan, serta estimasi masa

manfaat aset yang dapat disusutkan. Sebagai contohnya, satu *line item* nilai yang tercantum dalam dokumen penyerahkelolaan dapat diatribusi lebih dari satu aset. Nilai yang tercantum juga merupakan nilai komposit yang tidak memisahkan nilai aset yang dapat disusutkan sehingga pengukuran penyusutan menjadi sangat sulit untuk dilakukan. Atas aset-aset tersebut dilakukan penilaian oleh Penilai Pemerintah dan selisih antara nilai penyerahkelolaan dengan nilai hasil penilaian diakui sebagai selisih tambah (*capital gain*) dari aset. Selisih tambah tersebut diungkapkan pada penjelasan pos properti investasi. Penilaian aset tersebut tidak dilakukan dalam rangka penerapan PSAP 17 Properti Investasi namun ditujukan untuk kebutuhan pelengkapan informasi yang relevan bagi pengelolaan aset dan penatausahaan aset.

Pengembangan aset properti melibatkan pengeluaran untuk memastikan bahwa aset tersebut memenuhi syarat sebagai aset investasi yang memiliki penggunaan tertinggi dan terbaik (*highest and best use*) yang mencakup layak secara fisik, hukum, dan proyeksi keuangan. Selain itu, pengeluaran setelah perolehan juga dilakukan untuk memperpanjang umur ekonomis aset dan memberikan manfaat ekonomi tambahan di masa depan. Pengeluaran ini dibiayai melalui alokasi Dana Investasi Pemerintah yang bersumber dari APBN-P TA 2015. Hingga tanggal 31 Desember 2022, LMAN telah mengeluarkan sejumlah Rp213.201.663.816 untuk tahapan pengembangan aset kelolaan.

Pada tahapan pengukuran setelah perolehan, Pasal 15 Peraturan Direktur Utama Lembaga Manajemen Aset Negara Nomor 6/LMAN/2021 tentang Petunjuk

Teknis Penatausahaan Aset Kelolaan menjelaskan bahwa kapitalisasi aset kelolaan terdiri atas pengeluaran setelah perolehan aset kelolaan yang dapat menambah kapasitas, meningkatkan efisiensi, atau menambah masa manfaat aset kelolaan. Kapitalisasi dilakukan dengan membandingkan nilai pengeluaran setelah perolehan dengan satuan minimum kapitalisasi sebesar Rp25.000.000,00 sebagaimana yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara. Selanjutnya Pasal 16 Peraturan Direktur Utama Lembaga Manajemen Aset Negara Nomor 6/LMAN/2021 tentang Petunjuk Teknis Penatausahaan Aset Kelolaan Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara menerangkan bahwa kapitalisasi aset kelolaan menggunakan Dana Investasi Manajemen Aset. Pada praktiknya, terdapat ketidaksesuaian administratif yang timbul sebagaimana dijelaskan oleh Narasumber 2 dan Narasumber 3 bahwa ketidaktepatan penggunaan sumber dana yang mengakibatkan beban operasional dikapitalisasi sehingga dilakukan penyusutan sekaligus pada akhir periode.

Bagian III Kebijakan teknis PSAP 17 Properti Investasi menyebutkan bahwa pencatatan terkait properti investasi secara otomatis baru tersedia pada modul aset tetap yang mengakomodasi Satuan kerja (Satker) pada proses reklasifikasi Aset Tetap dari dan kepada Properti Investasi. Poin F pada bagian III menyebutkan jika Modul Aset Tetap aplikasi SAKTI belum tersedia untuk melakukan reklasifikasi Aset Tetap dan Properti Investasi dan sebaliknya, maka Satker menggunakan menu jurnal manual di aplikasi SAKTI untuk kebutuhan penyajian dalam

Tabel 2.

## Jurnal Reklasifikasi Properti Investasi

Kode Akun	Nama Akun	Debet	Kredit
166129	Aset Lain-lain BUN	XXX	
313231	Transaksi Pengelolaan Investasi BA BUN pada BLU		XXX
138313	Properti Investasi dalam Pengerjaan	XXX	
166129	Aset Lain-lain BUN		XXX

Sumber: LMAN (2023), diolah

penyusunan pada tanggal laporan keuangan. Jurnal manual dibuat berdasarkan kertas kerja identifikasi BMN dengan format kertas kerja yang telah ditentukan. Perpindahan BMN pada satuan kerja berbeda dapat menyebabkan aset direklasifikasi sesuai dengan tupoksi dari satuan kerja tersebut. Ilustrasi jurnal manual yang diinput pada SAKTI sebagaimana Tabel 2. Narasumber 1 dan Narasumber 3 menyebutkan bahwa praktik pengalihan aset dari dan ke DJKN belum dapat dilakukan secara otomatis karena beberapa alasan di antaranya: 1) belum terdapat modul pos Properti Investasi pada aplikasi SAKTI; 2) ketidaksamaan pengakuan dan administrasi BMN aset kelolaan di LMAN dan DJKN sehingga harus dilakukan reklasifikasi; serta 3) proses reklasifikasi memiliki konsekuensi penilaian ulang.

Hasil pemeriksaan BPK menyebutkan bahwa LMAN melakukan penilaian atas aset kelolaan sebelum direklasifikasi dari pos Aset Lainnya kepada pos Properti Investasi. Penilaian tersebut dilakukan terhadap aset kelolaan yang telah memiliki nilai buku. BPK menemukan terdapat 76 aset tetap yang dinilai ulang selama tahun 2022 sehingga terdapat peningkatan nilai aset sebesar Rp430.085.840.499,00. Temuan auditor BPK terhadap praktik penilaian ulang adalah konsistensi penerapan prinsip konservatisme dalam penilaian aset pemerintah. Berdasarkan keterangan Narasumber 1, sebagian besar dari properti investasi yang dikelola oleh LMAN tidak memiliki informasi yang memadai terkait dengan nilai asetnya, pemisahan antara nilai aset yang dapat atau tidak dapat disusutkan, serta estimasi masa manfaat aset yang dapat disusutkan. Sebagai contoh, dalam dokumen penyerahan pengelolaan, ada satu nilai yang tercantum yang bisa merujuk kepada lebih dari satu aset. Nilai ini juga merupakan nilai gabungan yang tidak memisahkan nilai aset yang dapat disusutkan sehingga mengukur penyusutan menjadi sangat sulit. Untuk mengatasi hal ini, LMAN melakukan penilaian aset oleh Penilai Pemerintah dan perbedaan antara nilai penyerahan pengelolaan dan nilai

hasil penilaian diakui sebagai selisih tambah (*capital gain*) dari aset tersebut. Selisih tambah ini dijelaskan dalam catatan terkait dengan properti investasi. Penilaian aset ini tidak dilakukan sesuai dengan PSAP 17 Properti Investasi, melainkan dilakukan untuk tujuan melengkapi informasi yang relevan bagi pengelolaan dan pencatatan aset.

#### SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa implementasi PSAP 17 Properti Investasi di LMAN memiliki dampak terhadap proses bisnis inti dan proses pelaporan keuangan LMAN. Dampak yang teridentifikasi secara umum bersifat administratif. Dampak penerapan PSAP 17 Properti Investasi terhadap proses bisnis LMAN adalah ketidakesesuaian peraturan yang tidak memperbolehkan revaluasi BMN di luar ketentuan pemerintah dengan praktik penilaian aset pada saat perolehan awal, yang berakibat menjadi temuan BPK. Praktik pengakuan beban operasional sebagai *capital expenditure* pada tahap optimalisasi aset juga menimbulkan dampak administratif yang dapat dihindari agar pembukuan mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Dampak penerapan PSAP 17 Properti Investasi terhadap pelaporan keuangan LMAN adalah perlunya proses reklasifikasi secara manual untuk aset yang mengalami perubahan status pemanfaatan. Pencatatan dan sinkronisasi aset antar LMAN sebagai pengelola BMN dan DJKN sebagai pemilik BMN juga menjadi isu ketika praktik dan kebiasaan pencatatan berbeda antar instansi, sehingga diperlukan reklasifikasi saat terjadi transfer aset. Pencatatan transaksi secara manual memiliki risiko kesalahan pencatatan yang dapat berakibat ketidakandalan laporan keuangan lembaga.

Rekomendasi terkait permasalahan yang diidentifikasi tersebut adalah agar LMAN segera memperbarui aturan teknis terkait proses bisnis dan akuntansi. Lembaga dapat berkoordinasi dengan DJPb untuk pembuatan modul properti investasi pada SAKTI sehingga proses pencatatan aset dapat dilakukan secara terotomasi. Pembukuan dan penatakelolaan aset

dilakukan dengan menggunakan aplikasi yang terintegrasi dengan DJKN sebagai pemilik BMN agar pencatatan aset dapat terdokumentasi dengan baik dan terjaga, walaupun aset tersebut mengalami pemindahbukuan antar instansi.

## KETERBATASAN DAN SARAN

### Keterbatasan

Penelitian ini merupakan studi kasus evaluasi dampak penerapan akuntansi properti investasi sesuai dengan PSAP 17 Properti Investasi yang berfokus pada BLU LMAN. Data dan informasi yang disajikan dalam penelitian ini terbatas pada data yang tidak bersifat rahasia sesuai ketentuan perundang-undangan. Selain itu, penelitian ini memiliki keterbatasan pada responden wawancara sebagai sumber data primer dari pihak eksternal yaitu DJPb dan DJKN sebagai pemilik aplikasi. Pada tahap analisis diketahui pengembangan aplikasi tersebut di luar wewenang LMAN sehingga diperlukan narasumber dari kedua instansi tersebut untuk memperdalam analisis, namun tidak dapat dilakukan karena keterbatasan waktu.

### Saran

Penelitian ini dapat digunakan sebagai replikasi penelitian selanjutnya dalam objek penelitian yang lain. Penelitian selanjutnya yang menjadikan LMAN sebagai unit analisis dapat mempertimbangkan untuk melakukan evaluasi pengendalian internal proses akuntansi properti investasi di LMAN untuk mengisi *research gap* setelah penelitian ini.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abubakar (2020). PSAP implementation analysis no. 6 in DKI Provincial Government investment 2014-2020. *Jurnal Sosial Humaniora*, 14(1), 15-34.
- Adam, B., Mussari, R., & Jones, R. (2011). The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy, and the UK. *Financial Accountability & Management*, 27(2), 107-133.
- Adzani, A.H., & Martani, D. (2014, 24-27 September). *Pengaruh kesejahteraan*

- masyarakat, faktor politik dan ketidakpatuhan regulasi terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah*. Paper dipresentasikan pada acara Simposium Nasional Akuntansi XVII, Lombok.
- Akauntan Negara Malaysia. (2013). *Malaysian Public Sector Accounting Standards 16 Investment Property*. Kementerian Kewangan: Presint 2, Pusat Pentadbiran Kerajaan Persekutuan.
- Alshujairi, M.H.A. (2014). Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5 (24), 1-20.
- Arun, T., Adhikari, P., & Mohan, R. (2021). Learning accountability in the public sector: The experience of Kerala. *Financial Accountability & Management*, 37(2), 184-203.
- Australian Accounting Standard Board. (2019). *The AASB's approach to International Public Sector Accounting Standards*. Canberra.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2022). Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Bagian Anggaran Investasi Pemerintah BA.999.03 Tahun 2022.
- Bovens, M. (2006). Analysing and assessing public accountability: A conceptual framework. *European Law Journal: Review of European Law in Context*, 13(4), 447-468.
- Bûmane, I., & Kasale, M. (2012). Accounting policy of investment property - the case of Latvia: Znanstveno-strucni casopis. *Economic Research - Ekonomiska Istrazivanja*, 25(1), 27-46.
- Ciantar, K.M. (2018). *Accounting for investment property by the government of Malta* (Tesis). University of Malta, Program Pasca Sarjana, Malta.
- Cindina, A. (2018). *Analisis pengelolaan aset milik pemerintah sebagai properti investasi negara studi kasus pada Lembaga Manajemen Aset Negara* (Tesis). Universitas Indonesia, Program Pasca Sarjana, Depok.
- Creswell, J.W., & Creswell, J.D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative & mixed methods approaches*. United States of America: SAGE Publication.
- Defitri, S.Y. (2018). Pengaruh pengelolaan keuangan daerah dan sistem akuntansi keuangan daerah terhadap

- kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Benefita*, 3 (1), 64-75.
- Direktur Jenderal Perbendaharaan. (2022). *Kebijakan teknis akuntansi atas Barang Milik Negara yang memenuhi karakteristik properti investasi sesuai PSAP 17*. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Ellet, W., 2018. *The case study handbook, revised edition: A student's guide*. Boston: Harvard Business School Publishing.
- External Reporting Board. (2014). *Public benefit entity International Public Sector Accounting Standard 16 Investment Property*.
- Fetriantika, H. (2021). *Analisis penerapan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 1 tentang Laporan Keuangan Pemerintahan pada Pemerintah Kabupaten Sintang (Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Sintang 2020)* (Tesis). Universitas Mercu Buana, Program Pasca Sarjana, Yogyakarta).
- Galera, A.N., Pedro, M., & Bolívar, R. (2012). Adopting IPSAS to improve governmental accountability in Spain: An empirical study. *International Journal of Critical Accounting*, 4(6), 572-607.
- Hasanah, S., Astuti, D.D., & Rachmawati, L. (2023). Analisis penerapan PSAP No. 01 tahun 2010 terhadap laporan pertanggungjawaban aparat desa dalam pengelolaan keuangan dana desa di Kecamatan Bangsalsari Jember. *JAKUMA: Jurnal Akuntansi dan Manajemen Keuangan*, 4(1), 36-47.
- Hood, C. (1991). A Public Management For All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2011). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 13 Properti Investasi*. Jakarta: Divisi Penerbitan IAI.
- International Accounting Standard Board (2003). *IAS 40 - Investment Property*.
- International Accounting Standard Board. (2006). *IPSAS 16 - Investment Property*.
- International Federation of Accountants. (2010). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*.
- Kahiking, K.N., Morasa, J., & Runtu, T. (2017). Analisis penerapan PSAK 13 mengenai properti investasi pada PT Ciputra Development Tbk. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi*, 5 (2), 1697-1708.
- Kamus Besar Bahasa Indonesia. (n.d.). Properti. Jakarta: Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa: Diakses dari: <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/properti>.
- Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 1319/KMK.05/2015 *Penetapan Lembaga Manajemen Aset Negara pada Kementerian Keuangan sebagai Instansi Pemerintah yang Menerapkan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*. Jakarta.
- Keputusan Direktur Utama Lembaga Manajemen Aset Negara Nomor 5/LMAN/2017 *Penggunaan Alokasi Anggaran pada Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara*. Jakarta.
- Keputusan Direktur Utama 117/LMAN/2019 *Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pada Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara*. Jakarta.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. (2005). *Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 17 Properti Investasi*. Jakarta: Divisi Penerbitan KSAK.
- Krambia-Kapardis, M., Clark, C., & Zopiatis, A. (2016). Satisfaction gap in public sector financial reporting. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6 (3), 232-253.
- Lapsley, I., & Miller, P. (2019). Transforming the public sector: 1998-2018. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2211-2252.
- Lembaga Manajemen Aset Negara. (2023). Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara untuk tahun yang berakhir pada tanggal 31 Desember 2022.
- Moleong, L.J. (2016). *Metodologi penelitian kualitatif*. Bandung: PT.Remaja Rosdakarya
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.06/2016 *Penatausahaan Barang Milik Negara*. Jakarta.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 144/PMK.06/2020

- Pengelolaan Barang Milik Negara oleh Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara*. Jakarta.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 85/PMK.05/2021 *Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Nomor 17 Properti Investasi*. Jakarta.
- Peraturan Direktur Utama Lembaga Manajemen Aset Negara Nomor 6/LMAN/2021 *Petunjuk teknis penatausahaan aset kelolaan Badan Layanan Umum Lembaga Manajemen Aset Negara*. Jakarta.
- Puspasari, O.R., & Purnama, D. (2018). Implementasi sistem keuangan desa dan kualitas laporan keuangan pemerintah desa di Kabupaten Kuningan. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 2 (2), 145-159.
- Sandra, N.S., Wibowo, M.S. (2018). Analisis penerapan PSAK 13 dan prosedur audit atas properti investasi PT ETA. Depok: Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia.
- Shava, G.N., Hleza, S., Tlou, F., Shonhiwa, S., & Mathonsi, E. (2021). Qualitative content analysis, utility, usability and processes in educational research. *International Journal of Research and Innovation in Social Science (IJRISS)*, 5 (7), 553-558.
- Soraya, F.T. (2021). *Analisis penyesuaian proses bisnis pasca implementasi PSAK 73 Sewa: Studi kasus pada PT XYZ* (Tesis). Universitas Indonesia, Program Pasca Sarjana, Depok.
- Sugiyono. (2014). *Metode penelitian pendidikan pendekatan kuantitatif, kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Surat Direktur Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Nomor 11561/PB.6/2017 *Kebijakan dan Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Pengelolaan Aset Bendahara Umum Negara*. Jakarta.
- Surat Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor S-46/PB/PB.6/2022 *Kebijakan Teknis Akuntansi atas Barang Milik Negara yang Memenuhi Karakteristik Properti Investasi*, Jakarta.
- Tatang, C.M. (2022). Evaluasi penerapan PSAP No. 2 atas laporan realisasi anggaran (Studi kasus pada Kantor Sekretariat DPRD Kota Manado). *Jurnal LPPM Bidang EkoSosBudKum (Ekonomi, Sosial, Budaya, dan Hukum)*, 5(2), 1261-1268.
- Tran, Y.T., Nguyen, N.P., & Hoang, T.C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 1-7.
- Wati, R.I. (2020). Analisis penerapan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 12 tentang Laporan Operasional pada Inspektorat Kabupaten Jayapura. *Jurnal Budgeting*, 1(1), 1-8.