

*Analysis of The Presentation of The Account of Unearned Revenue From Land Services in The Financial Statements of The Ministry of Agrarian and Spatial Planning / National Land Agency in 2022 and 2023*

**Analisis Penyajian Akun Pendapatan Diterima di Muka Dari Pelayanan Pertanahan Pada Laporan Keuangan Kementerian Agraria dan Tata Ruang/ Badan Pertanahan Nasional Tahun 2022 dan 2023**

Oleh:

**Moch. Noer Ali TP<sup>1\*</sup>, Harti Budi Y<sup>2)</sup>**

<sup>1&2)</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Trisakti – Indonesia

Email: [just4noerali@gmail.com](mailto:just4noerali@gmail.com)<sup>1\*)</sup>, [hartibudi@trisakti.ac.id](mailto:hartibudi@trisakti.ac.id)<sup>2)</sup>

\* Korespondensi

---

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk: 18 Desember 2024

Artikel Diterima: 18 Februari 2025

---

**ABSTRACT**

*This study aims to analyze the presentation of Land Services Unearned Revenue in the Financial Statements of the Ministry of Agrarian Affairs and Spatial Planning / National Land Agency in 2022 and 2023 and its conformity with Government Accounting Standards. Within the scope of the public sector, PDDM is a government obligation that arises because the government has received resources, but the government has not yet delivered goods/services to third parties.*

*In 2022 and 2023, the recognition, valuation, presentation of Unearned Revenue from land services carried out within the Ministry of ATR/BPN was not fully in accordance with the Central Government Accounting Policy which, among others, stipulates that Unearned Revenue is recognized when cash has been received by the government from third parties, but there has been no delivery of goods/services from the government as of the reporting date. This resulted in a potential misstatement of Unearned Revenue Account in the Unaudited Balance Sheet of the Ministry of ATR / BPN in 2022 and 2023.*

**Keywords:** *Unearned Revenue, Ministry of ATR/BPN, Government Accounting Standards*

**ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis penyajian Pendapatan Diterima Dimuka (PDDM) Pelayanan Pertanahan pada Laporan Keuangan Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional tahun 2022 dan 2023 dan kesesuaiannya dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Dalam lingkup sektor publik, PDDM merupakan kewajiban pemerintah yang timbul karena pemerintah telah menerima sumber daya, tetapi pemerintah belum menyerahkan barang/jasa kepada pihak ketiga.

Pada tahun 2022 dan 2023, pengakuan, penilaian, penyajian atas PDDM dari pelayanan pertanahan yang dilaksanakan di lingkungan Kementerian ATR/BPN belum sepenuhnya sesuai dengan Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat yang antara lain mengatur bahwa pendapatan diterima di muka diakui pada saat kas telah diterima pemerintah dari pihak ketiga, namun belum ada penyerahan barang/jasa dari pemerintah per tanggal pelaporan. Hal ini mengakibatkan adanya potensi salah saji pada Akun PDDM di Neraca Unaudited Kementerian ATR/BPN pada tahun 2022 dan 2023.

**Kata kunci:** Pendapatan Diterima di Muka, Kementerian ATR/BPN, Standar Akuntansi Pemerintahan

## 1. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang

Pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan Republik Indonesia berasal dari sumber keuangan negara yang tercantum setiap tahun dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Sumber keuangan negara tersebut yang utama berasal dari pendapatan negara. Pendapatan negara adalah hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih. Pendapatan negara terdiri dari Pendapatan Pajak dan Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNB). (UU Republik Indonesia, 2003). PNBP adalah pungutan yang dibayar oleh orang pribadi atau badan dengan memperoleh manfaat langsung maupun tidak langsung atas layanan atau pemanfaatan sumber daya dan hak yang diperoleh negara, berdasarkan peraturan perundang-undangan, yang menjadi penerimaan pemerintah pusat di luar penerimaan perpajakan dan hibah dan dikelola dalam mekanisme APBN. (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia, 2020). Sedangkan menurut Mardi Priyatno (2007) PNBP adalah seluruh penerimaan pemerintah pusat yang tidak berasal dari penerimaan perpajakan.

Pada Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional (ATR/BPN), PNBP diklasifikasikan menjadi PNBP bersifat dan PNBP bersifat fungsional. PNBP yang bersifat umum yaitu PNBP yang tidak berasal dari pelaksanaan tugas pokok dan fungsi entitas K/L. PNBP umum merupakan PNBP yang berlaku umum di semua kementerian negara/lembaga. Sedangkan PNBP yang bersifat fungsional yaitu penerimaan yang berasal dari hasil pungutan kementerian negara/lembaga atas jasa yang diberikan sehubungan dengan tugas pokok dan fungsinya dalam melaksanakan fungsi pelayanan kepada masyarakat.

PNBP bersifat Pendapatan umum pada Kementerian ATR/BPN diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor 331/PB/2021 tentang Kodifikasi Segmen Akun pada Bagan Akun Standar dan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 165/PMK.06/2021 tentang Perubahan atas PMK Nomor 111/PMK.06/2016 tentang Tata Cara Pelaksanaan Pemindahtanganan Barang Milik Negara, terdiri dari Pendapatan dari Penjualan Tanah, Gedung, dan Bangunan; Pendapatan dari Penjualan Peralatan dan Mesin; Pendapatan dari Pemindahtanganan BMN Lainnya; Pendapatan Sewa Tanah, Gedung, dan Bangunan; Pendapatan dari Pemanfaatan BMN Lainnya; Pendapatan Jasa Lainnya; Pendapatan Jasa Lembaga Keuangan (Jasa Giro); Pendapatan Penyelesaian Ganti Kerugian Negara Terhadap Pegawai Negeri Bukan Bendahara atau Pejabat Lain; Pendapatan Penyelesaian Ganti Kerugian Negara Terhadap Bendahara; Pendapatan Denda Penyelesaian Pekerjaan Pemerintah; Pendapatan Denda Lainnya; Penerimaan Kembali Belanja Pegawai Tahun Anggaran yang Lalu; 8) Penerimaan Kembali Belanja Barang Tahun Anggaran

yang Lalu; Penerimaan Kembali Belanja Modal Tahun Anggaran yang Lalu; Pendapatan Setoran dari Sisa Utang Non-TP/TGR Pensiunan PNS; dan Pendapatan Anggaran Lain-Lain.

PNBP bersifat fungsional Pendapatan Fungsional pada Kementerian ATR/BPN diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 128 Tahun 2015 tentang Jenis dan Tarif PNBP yang berlaku pada Kementerian ATR/BPN. PNBP tersebut terdiri dari: 1) Pendapatan Pelayanan Pertanahan; 2) Pendapatan Penerimaan Hak Atas Tanah Penetapan Tanah Objek Penguasaan Benda-benda Tetap Milik Perseorangan Warga Negara Belanda (P3MB)/Presidium Kabinet Dwikora; 3) Pendapatan Ujian/Seleksi Masuk Pendidikan; 4) Pendapatan Biaya Pendidikan; dan 5) Pendapatan Pendidikan Lainnya. Selain itu, pendapatan fungsional yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 143/PMK.02/2021 tentang Jenis dan Tarif atas Jenis PNBP Kebutuhan Mendesak atas Pelayanan Penerbitan Kesesuaian Kegiatan Pemanfaatan Ruang yang berlaku pada Kementerian ATR/BPN sampai dengan 31 Desember 2022 yaitu Pendapatan Perizinan Lainnya.

Berkaitan dengan PNBP dari Pelayanan Pertanahan pada Kementerian ATR/BPN berasal dari: 1) Pelayanan Survei, Pengukuran, dan Pemetaan; 2) Pelayanan Pemeriksaan Tanah; 3) Pelayanan Konsolidasi Tanah Secara Swadaya; 4) Pelayanan Pertimbangan Teknis Pertanahan; 5) Pelayanan Pendaftaran Tanah; 6) Pelayanan Informasi Pertanahan; 7) Pelayanan Lisensi; 8) Pelayanan di Bidang Pertanahan yang berasal dari Kerja Sama dengan Pihak Lain atau Instansi Pemerintah dan Pemerintah Daerah; dan 9) Pelayanan Pendaftaran Pemberian Hak Bekas Tanah Terlantar.

Pada tanggal pelaporan, tidak seluruh penerimaan dari pelayanan pertanahan di atas diakui sebagai Pendapatan, yang selanjutnya disajikan nilainya pada Akun Pendapatan - Laporan Operasional (LO). Hal tersebut berdasarkan kebijakan akuntansi pemerintah, yang di antaranya menyatakan bahwa Pendapatan-LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan dan/atau pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi. Pengakuan Pendapatan-LO pada Kementerian ATR/BPN adalah sebagai berikut: 1) Pendapatan Pelayanan Pertanahan diakui setelah pekerjaan pelayanan pertanahan selesai dilaksanakan dan produk berkas diserahkan kepada masyarakat (penerima layanan); dan 2) Pendapatan-LO dilaksanakan berdasarkan asas bruto, yaitu dengan membukukan seluruh pendapatan bruto dan tidak mencatat jumlah netto-nya (pendapatan disajikan seluruhnya, tidak dikompensasikan dengan nilai belanja yang dikeluarkan dalam rangka melakukan proses pendapatan).

Berkaitan dengan kebijakan pengakuan pendapatan akrual di atas, PNBP yang sudah diterima di rekening kas negara tidak secara otomatis menjadi hak pemerintah sepenuhnya karena masih melekat

kewajiban pemerintah untuk menyerahkan barang/jasa pemerintah di kemudian hari kepada pemohon/pihak ketiga (masyarakat penerima layanan). PNBP tersebut disajikan sebagai Pendapatan Diterima di Muka (PDDM). PDDM merupakan penerimaan pajak dan/atau PNBP yang sudah diterima di rekening kas negara tetapi belum menjadi hak pemerintah sepenuhnya karena masih melekat kewajiban pemerintah untuk menyerahkan barang/jasa pemerintah di kemudian hari kepada pemohon/pihak ketiga (masyarakat penerima layanan).

Kementerian ATR/BPN mencatat PDDM untuk setiap penerimaan negara atas layanan instansi yang belum selesai dilaksanakan dan belum diserahkan kepada pemohon/pihak ketiga sampai akhir periode pelaporan. Menurut Agus (2017), PDDM merupakan penerimaan yang sudah masuk ke Kas Negara, namun belum sepenuhnya dimiliki oleh pemerintah karena adanya kewajiban pemerintah untuk menyediakan barang/jasa pemerintah di masa depan sebagai akibat dari penerimaan pendapatan tersebut. Pada Laporan Keuangan (LK) Pemerintah termasuk LK Kementerian ATR/BPN, PDDM disajikan pada on face neraca yaitu pada kelompok kewajiban/liability. Nilai yang dicantumkan pada akun PDDM sebesar kas yang telah diterima, yang sampai dengan tanggal neraca/tanggal

pelaporan (sampai akhir periode pelaporan) seluruh atau sebagian barang/jasa belum diserahkan oleh pemerintah kepada pihak ketiga/masyarakat penerima layanan (Buletin Teknis SAP Nomor 22 tentang Akuntansi Utang Berbasis Akrua, 2015).

Kementerian negara/lembaga (K/L) pemerintah yang mengelola akun PDDM relatif terbatas. Kementerian ATR/BPN yang karena pelaksanaan salah satu tugas dan fungsinya yaitu melakukan pelayanan pertanahan kepada Masyarakat dengan jangka waktu pelayanan tertentu, merupakan salah satu K/L yang mengelola akun PDD. Penyajian Akun PDDM merupakan salah satu wujud penerapan akuntansi berbasis akrual di lingkungan pemerintahan, yaitu berkaitan dengan pengelolaan pendapatan pemerintah yang belum menjadi hak pemerintah sepenuhnya.

Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) atas LK Kementerian ATR/BPN menunjukkan masih seringnya ditemukan permasalahan/temuan pemeriksaan terkait dengan pengelolaan akun PDDM. Hasil analisis laporan hasil pemeriksaan (LHP) BPK RI atas LK Kementerian ATR/BPN Tahun 2021 s.d. 2023, setiap tahun masih ditemukan permasalahan penyajian akun PDDM yang disajikan sebagai berikut.

**Tabel 1. Rincian Temuan Pemeriksaan terkait dengan Penyajian PDDM**

| No. | Pemeriksaan BPK RI atas LK Kementerian ATR/BPN | Temuan Pemeriksaan   |
|-----|--|--|
| 1.  | LK Tahun 2021                                  | Pengelolaan Pendapatan Diterima di Muka Belum Sesuai Ketentuan, dengan poin-poin temuan yaitu: a. Pisah Batas Data Rincian PDDM <i>Unaudited</i> Tidak Tepat; b. Pelayanan Pertanahan yang Sudah Selesai per 31 Desember 2021, Namun Masih Tercatat dalam Daftar PDDM per 31 Desember 2021; dan c. Nilai PDDM atas 44 Berkas Pelayanan pada 28 Kantor Pertanahan Belum Tersaji   |
| 2.  | LK Tahun 2022                                  | Penatausahaan Pendapatan Diterima di Muka dari Pelayanan Pertanahan Tidak Sesuai Ketentuan, dengan poin temuan yaitu perbedaan pengakuan penyelesaian pekerjaan atas pelayanan pertanahan yang dilakukan di lingkungan Kementerian ATR/BPN yang belum sepenuhnya sesuai dengan Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, di antaranya mengatur bahwa PDDM diakui pada saat terdapat/timbul klaim pihak ketiga kepada pemerintah terkait kas yang telah diterima pemerintah dari pihak ketiga, tetapi belum ada penyerahan barang/jasa dari pemerintah  |
| 3.  | LK Tahun 2023                                  | Penatausahaan Pendapatan Diterima di Muka Tidak Sesuai Ketentuan, dengan poin temuan antara lain: a. Informasi pada Berita Acara Opname Fisik PDDM tidak lengkap; b. Terdapat selisih antara nilai PDDM hasil opname fisik dengan nilai pada berkas permohonan pelayanan pertanahan pada empat satuan kerja (Satker); c. Dokumen berkas permohonan pelayanan pertanahan terkait saldo PDDM per 31 Desember 2023 pada delapan Satker tidak dapat ditelusur; d. Produk Pelayanan Pertanahan yang diserahkan kepada pemohon layanan setelah 31 Desember 2023 pada delapan Satker tidak dicatat sebagai saldo PDDM per 31 Desember 2023; e. Produk Pelayanan Pertanahan yang diserahkan kepada pemohon layanan sebelum 31 Desember 2023 pada empat Satker masih dicatat sebagai saldo PDDM per 31 Desember 2023; dan f. Produk Pelayanan Pertanahan yang belum diserahkan kepada pemohon layanan pada dua Satker tidak dicatat sebagai saldo PDDM per 31 Desember 2023 |

Sumber: LHP BPK RI atas Laporan Keuangan Kementerian ATR/BPN Tahun 2014, 2015, 2021, 2022, dan 2023

Selain itu, hasil analisis LK Kementerian ATR/BPN Tahun 2021, 2022 dan 2023, diketahui bahwa PDDM memiliki rasio yang sangat tinggi terhadap total nilai kewajiban/liability pada Neraca LK Kementerian ATR/BPN. Hasil analisis laporan hasil pemeriksaan

(LHP) BPK RI atas LK Kementerian ATR/BPN Tahun 2021 s.d. 2023, rasio total PDDM terhadap total kewajiban rentang 79,995 – 98,42% yang disajikan sebagai berikut.

**Tabel 2. Rasio PDDM terhadap total Kewajiban pada Neraca 2021, 2022, dan 2023 (Dalam Rupiah)**

| No. | Tahun | Nilai PDDM        | Nilai Kewajiban   | Rasio (%) |
|-----|-------|-------------------|-------------------|-----------|
| 1.  | 2023  | 381.195.210.599   | 476.562.130.783   | 79,99     |
| 2.  | 2022  | 2.118.020.317.883 | 2.151.911.449.712 | 98,42     |
| 3.  | 2021  | 332.783.257.787   | 383.315.537.442   | 86,82     |

Sumber: Laporan Keuangan Kementerian ATR/BPN Tahun 2021, 2022 dan 2023 Audited.

Berdasarkan fenomena dan *reseach gap* diatas, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian, tujuan dari penelitian ini untuk menganalisis Penyajian Pendapatan Diterima di Muka (PDDM) dari Pelayanan Pertanahan pada LK Kementerian ATR/BPN Tahun 2022 dan 2023 serta kesesuaiannya dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

## 1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian pada pendahuluan, dapat diidentifikasi rumusan masalah yang mungkin timbul sehubungan dengan analisis penyajian akun PDDM dari Pelayanan Pertanahan pada LK Kementerian ATR/BPN tersebut di atas, yaitu apakah penyajian PDDM pada Kementerian ATR/BPN tahun 2022 dan 2023 telah sesuai berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dhi. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Dalam prosesnya, penelitian ini menggali jawaban atas pertanyaan-pertanyaan penelitian sebagai berikut.

1. Bagaimana SOP penatausahaan PDDM dijalankan oleh Kementerian ATR/BPN khususnya berkaitan dengan proses opname fisik berkas layanan pertanahan sehingga pada akhirnya berpengaruh terhadap nilai penyajian akun PDDM pada Neraca Kementerian ATR/BPN?
2. Bagaimana analisis terhadap penyajian akun PDDM pada Laporan Keuangan Kementerian ATR/BPN dan kesesuaiannya dengan SAP?
3. Apakah terdapat gap antara penyajian akun PDDM dengan ketentuan SAP dan apa saja faktor-faktor yang menyebabkannya?
4. Bagaimana saran perbaikan agar penyajian akun PDDM sesuai dengan SAP?

## 2. TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

### 2.1. Standar Akuntansi Pemerintahan

Buletin Teknis SAP Nomor 22 tentang Akuntansi Utang Berbasis Akrua, pada Bab II, angka 2.1.6 menyatakan

bahwa nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun Pendapatan Diterima di Muka sebesar kas yang telah diterima tetapi sampai dengan tanggal neraca seluruh atau sebagian barang/jasa belum diserahkan oleh pemerintah. Hal tersebut dikuatkan dalam PMK Nomor 57 Tahun 2023 tentang Perubahan atas PMK Nomor 231/PMK.05/2022 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, Lampiran Bab XI Kebijakan Akuntansi Kewajiban/Utang, pada: 1) Angka A.6.f.1) menyatakan bahwa Pendapatan Diterima di Muka adalah kewajiban pemerintah yang timbul karena pemerintah telah menerima barang/jasa/uang, namun pemerintah belum menyerahkan barang/jasa kepada Pihak Ketiga; 2) Angka A.6.f.1) a) menyatakan bahwa Pendapatan Diterima di Muka diakui pada saat terdapat/timbul klaim pihak ketiga kepada pemerintah terkait kas yang telah diterima pemerintah dari pihak ketiga tetapi belum ada penyerahan barang/jasa dari pemerintah; dan 3) Angka A.6.f.1) b) menyatakan bahwa nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kas yang telah diterima tetapi sampai dengan akhir periode pelaporan seluruh atau sebagian barang/jasa belum diserahkan oleh pemerintah.

### 2.2. Laporan Keuangan Pemerintah

Laporan Keuangan Pemerintah Pusat terbagi atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN), dan Laporan keuangan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL). Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2020 tentang SAP pada Lampiran I. 01 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, LK Pemerintah terdiri dari tujuh unsur laporan keuangan, yaitu: 1) Laporan Realisasi APBN; 2) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL); 3) Neraca; 4) Laporan Operasional (LO); 5) Laporan Arus Kas (LAK); 6) Laporan Perubahan Ekuitas (LPE); dan 7) Catatan atas Laporan Keuangan. Namun demikian, LK Kementerian ATR/BPN termasuk di dalam kategori LKKL sehingga Kementerian ATR/BPN tidak menyusun LAK dan LP-SAL. Pada LK Kementerian ATR/BPN, PDDM disajikan pada Neraca pada Kelompok akun kewajiban – kewajiban jangka pendek.

### 2.3. Pendapatan

Menurut Kieso et al (2002), pendapatan merupakan aliran uang kas dari penyerahan atau produksi barang, pemberian jasa, dan aktivitas mencari laba lainnya yang merupakan operasi utama atau signifikan yang berlangsung secara terus-menerus selama satu periode. Dalam konteks sektor publik dhi. pemerintahan, perbedaan terdapat pada istilah pendapatan dan penerimaan. Menurut pada UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, penerimaan negara merujuk pada uang yang masuk ke kas negara, sedangkan pendapatan negara merupakan hak pemerintah pusat yang meningkatkan nilai kekayaan negara. Sumber penerimaan negara terdiri dari penerimaan pajak, PNB, dan hibah.

Menurut pada PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP, dikenal istilah Pendapatan-LRA dan Pendapatan-LO. Pendapatan LRA mengacu pada penerapan basis kas pada LRA, sedangkan Pendapatan-LO mengacu pada penerapan basis akrual pada LO. Pendapatan-LRA adalah penerimaan oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah atau oleh entitas pemerintah lainnya yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah. Sedangkan Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.

Pendapatan-LRA diakui pada saat kas diterima pada Rekening Kas Umum Negara (KUN). Pendapatan-LRA diukur dengan menggunakan nilai nominal kas yang masuk ke kas negara dari sumber pendapatan dengan menggunakan asas bruto, yaitu pendapatan dicatat tanpa dikurangkan/dikompensasikan dengan belanja yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut. Pendapatan-LRA disajikan menurut klasifikasi sumber pendapatan. Sedangkan pada Pendapatan-LO adalah hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

### 2.4. Penerimaan Negara Bukan Pajak

Berdasarkan UU Nomor 9 Tahun 2018 tentang PNB, PNB didefinisikan sebagai pungutan yang dibayar oleh orang pribadi atau badan dengan memperoleh manfaat langsung maupun tidak langsung atas layanan atau pemanfaatan sumber daya dan hak yang diperoleh negara, berdasarkan peraturan perundang-undangan, yang menjadi penerimaan pemerintah pusat di luar penerimaan perpajakan dan hibah dan dikelola dalam mekanisme anggaran pendapatan dan belanja negara.

Setiap PNB yang dihasilkan harus disetor ke RKUN untuk diakumulasi dengan pendapatan negara dari sumber lain. Saat ini, sudah diterapkan sistem informasi yang terintegrasi sehingga pengelolaan PNB semakin efektif dan dapat dipantau secara berkala.

Pengelolaan PNB dilakukan oleh setiap instansi pemerintah, termasuk dhi. Kementerian ATR/BPN. Kementerian ATR/BPN merupakan salah satu instansi pemerintah yang menghasilkan PNB terbesar. PNB yang dihasilkan berasal dari layanan yang diberikan kepada masyarakat khususnya berkaitan dengan layanan pertanahan yang menjadi tugas dan fungsi di Kementerian ATR/BPN.

### 2.5. Pendapatan Diterima di Muka

Indikator yang digunakan dalam mengukur variabel ini yaitu sesuai dengan Peraturan Kepala BKN No. 7 Tahun 2013 tentang Pedoman Penyusunan Standar Kompetensi Pegawai Negeri Sipil, indikator Kompetensi Sumber Daya Manusia (Pegawai) adalah sebagai berikut:

Menurut Pawan dalam Jurnal EMBA (2013), terdapat dua dasar pengakuan dari pendapatan yaitu:

1. Pendapatan diakui berdasarkan Accrual Basis pada saat transaksi terjadi, bahkan jika kas belum diterima; sedangkan
2. *Cash Basis* hanya mengakui pendapatan berdasarkan penerimaan kas, dan penjualan barang atau jasa hanya dihitung saat tagihan langganan diterima.

PDDM adalah istilah akuntansi yang menggambarkan situasi di mana entitas publik/perusahaan menerima pembayaran untuk jasa atau barang yang akan diakui sebagai pendapatan di masa depan, sebelum pekerjaan atau transaksi selesai dilaksanakan. Dengan kata lain, PDDM adalah kewajiban sementara yang akan menjadi pendapatan pada periode akuntansi selanjutnya setelah pekerjaan diselesaikan/diserahkan kepada pihak penerima.

Pencatatan transaksi dan penyusunan LK Kementerian Negara/Lembaga saat ini menggunakan Basis Akrual. Mengacu pada basis akrual tersebut, PDDM merupakan pendapatan yang sudah diterima di Kas Negara tetapi belum dianggap hak pemerintah karena ada kewajiban untuk memberikan barang/jasa di masa mendatang sebagai hasil dari penerimaan pendapatan di Kas Negara tersebut.

Menurut Bultek SAP Nomor 22 tentang Akuntansi Utang Berbasis Akrual, PDDM merupakan kelompok utang dalam negeri. Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun PDDM sebesar kas yang telah diterima tetapi sampai dengan tanggal neraca seluruh atau sebagian barang/jasa belum diserahkan oleh pemerintah. Adapun dalam hal Pengakuan, Pengukuran serta Penyajian dan Pengungkapan PDDM, disajikan sebagai berikut:

#### 1. Pengakuan

PDDM dapat diakui dengan menggunakan dua pendekatan, yaitu pendekatan kewajiban atau pendekatan pendapatan. Pendapatan diterima dimuka diakui pada saat terdapat/timbul klaim pihak ketiga kepada pemerintah terkait kas yang telah diterima pemerintah dari pihak ketiga tetapi belum ada penyerahan barang/jasa dari pemerintah pada akhir periode pelaporan keuangan.

2. Pengukuran

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar bagian barang/jasa yang belum diserahkan oleh pemerintah kepada pihak ketiga sampai dengan tanggal neraca.

3. Penyajian dan Pengungkapan

PDDM disajikan sebagai kewajiban jangka pendek di neraca. Rincian PDDM diungkapkan dalam CaLK.

2.6. Kerangka Pemikiran

Pada Penelitian ini, Penulis mengawali dengan menjelaskan Konsep Akuntansi Sektor Publik dan SAP yang berlaku di Indonesia. Selanjutnya Penulis mencoba menjelaskan tentang konsepsi laporan keuangan pemerintah yang harus berdasarkan atas SAP baik itu pengakuan, pengukuran (penilaian) serta penyajian dan pengungkapannya yang dhi. Mengulas tentang Laporan Kementerian ATR/BPN. Selanjutnya Penulis menerangkan tentang kelompok kelompok akun pendapatan pemerintah yang diantaranya berupa pendapatan pemerintah dari PNBPN. Hingga pada

akhirnya, Penulis mencoba mempersempit lingkup analisis khusus pada akun PDDM atas PNBPN Pelayanan Pertanahan pada Kementerian ATR/BPN. Hal tersebut dengan menimbang bahwa akun PDDM tersebut sangat material, relatif unik yang hanya ada pada instansi pemerintah tertentu, memiliki beberapa permasalahan dalam penyajiannya dan berkaitan erat dengan kinerja/produktivitas Kementerian ATR/BPN atas PNBPN yang sudah diterima.

Penulis mencoba menguraikan PDDM dimulai dari penjelasan definisi atas akun PDDM, proses penatausahaannya khususnya berupa inventarisasi fisik atas hasil pelayanan pertanahan, pengakuan, pengukuran serta bagaimana penyajian dan pengungkapannya dalam pelaporan keuangan. Dari data dan dokumen, penulis dapat melakukan analisis mekanisme pengelolaan PDDM dan bagaimana kesesuaian atas penyajian dan pengungkapannya dengan SAP. Kerangka Pemikiran digambarkan secara singkat pada gambar berikut.



Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Gambar 1. Kerangka Pemikiran

3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif untuk mendapatkan pemahaman mendalam tentang bagaimana PDDM (*unearned revenue*) diakui, diukur, dan dilaporkan pada LK Kementerian ATR/BPN. Penelitian dengan pendekatan deskriptif kualitatif, yakni metode ilmiah yang sering digunakan oleh sekelompok peneliti di berbagai bidang ilmu sosial, termasuk ilmu akuntansi dan ekonomi. Menurut Creswell (2014), Penelitian kualitatif adalah pendekatan untuk mengeksplorasi dan memahami makna yang dihasilkan oleh individu atau kelompok terkait suatu masalah sosial atau kemanusiaan. Prosesnya melibatkan metode pengumpulan data yang fleksibel, seperti wawancara atau observasi.

Pendekatan kualitatif dipilih karena berfokus pada pemahaman mendalam tentang fenomena sosial atau budaya, dengan mengutamakan konteks, makna, dan proses melalui metode pengumpulan data seperti wawancara, observasi, dan analisis dokumen. Penelitian ini bersifat deskriptif dan eksploratif, dengan tujuan untuk memberikan gambaran yang jelas dan detail tentang penyajian akun PDDM tersebut.

Menurut Arikunto (2010), Penelitian deskriptif adalah penelitian yang dimaksudkan untuk menggambarkan keadaan atau fenomena yang ada, baik fenomena alamiah maupun buatan manusia, yang tujuannya adalah untuk memberikan deskripsi atau gambaran rinci. Selanjutnya, menggambarkan fakta-fakta tentang masalah yang diteliti dengan interpretasi yang rasional dan akurat. Metode ini melibatkan proses

pemecahan masalah dengan menguraikan atau menggambarkan kondisi objek penelitian pada periode penelitian berdasarkan fakta-fakta yang ada. Sugiyono (2018) menjelaskan bahwa data adalah informasi yang penting dalam proses pengambilan keputusan. Data kualitatif berupa ulasan tentang sejarah perusahaan, sementara data kuantitatif adalah laporan keuangan perusahaan. Penelitian ini memerlukan data kualitatif deskriptif.

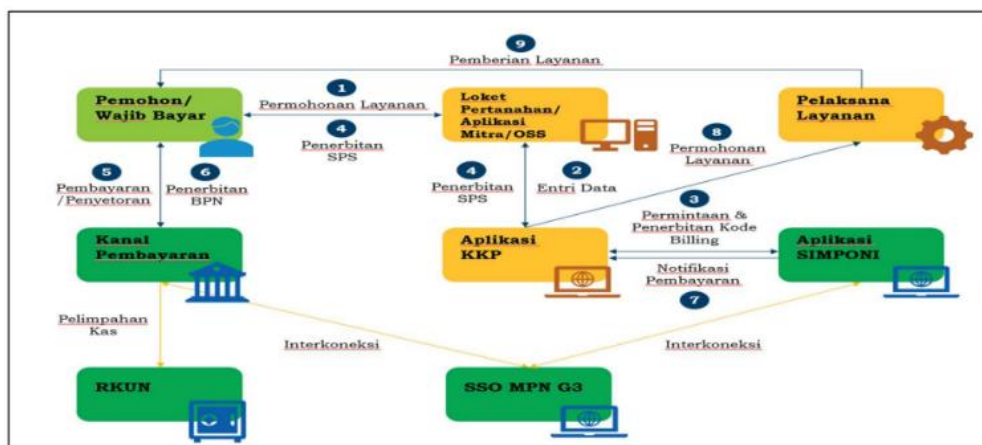
## 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

### 4.1. Deskripsi Data Penelitian

Dalam rangka mewujudkan penatausahaan PNB dan penyajian PDDM di lingkungan Kementerian ATR/BPN, pada tahun 2022 Kementerian ATR/BPN telah menerbitkan Standar Operasional Prosedur (SOP) Penatausahaan PNB dan PDDM di Lingkungan Kementerian ATR/BPN yang ditetapkan oleh Menteri ATR/BPN dalam bentuk Surat (SE) Edaran Nomor 20/SE-KU.03.01/XII/2022 pada tanggal 27 Desember 2022. SOP tersebut disampaikan kepada Para Kepala Satuan Kerja (Satker) di lingkungan Kementerian ATR/BPN berdasarkan Surat Sekretaris Jenderal Kementerian ATR/BPN Nomor KU.03.01/2652-100.3/XII/2022 tanggal 29 Desember 2022. SE tersebut bertujuan untuk memberikan pedoman dalam pelaksanaan penatausahaan PNB dan penyajian PDDM di lingkungan Kementerian ATR/BPN.

Kementerian ATR/BPN selaku Instansi Pengelola PNB bertugas untuk melakukan pemungutan dan penyetoran PNB yang berasal dari kegiatan pelayanan pertanahan ke Kas Negara. Sebelum pelayanan dilaksanakan, pemohon pelayanan selaku wajib bayar terlebih dahulu melakukan pembayaran/penyetoran PNB ke Kas Negara secara langsung, dengan menggunakan kode billing pada Surat Perintah Setor (SPS) yang diterbitkan melalui aplikasi Komputerisasi Kantor Pertanahan (KKP) yang terintegrasi dengan Sistem Informasi PNB Online (SIMPONI). Besaran PNB dihitung secara otomatis melalui Aplikasi KKP dengan mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 128 Tahun 2015 tentang Jenis dan Tarif atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak Kebutuhan Mendesak atas Pelayanan Penerbitan Kesesuaian Kegiatan Pemanfaatan Ruang yang Berlaku pada Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional dan peraturan menteri terkait (peraturan turunan dari Peraturan Pemerintah Nomor 128 Tahun 2015) untuk pengenaan tarif PNB tertentu. Pembayaran/penyetoran PNB dilakukan melalui kanal pembayaran yang ditunjuk/disetujui Kementerian Keuangan dan terhubung dengan Modul Penerimaan Negara (MPN).

Alur pemungutan dan penyetoran PNB atas pelayanan pertanahan digambarkan sebagai berikut.



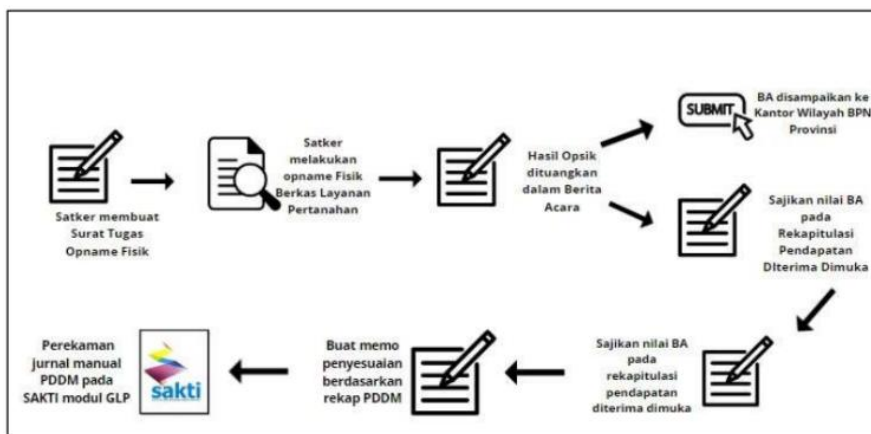
Gambar 2. Alur Pemungutan Dan Penyetoran PNB Atas Pelayanan Pertanahan

Penjelasan alur pemungutan dan penyetoran PNB atas pelayanan pertanahan sebagai berikut: 1) Pemohon mengajukan permohonan pelayanan pertanahan melalui Loket Pertanahan pada Kantor Pertanahan atau melalui aplikasi mitra. Jika layanan pertanahan yang diajukan merupakan Pelayanan Penerbitan KKPR, maka permohonan diajukan melalui Sistem Perizinan Berusaha Terintegrasi Secara Elektronik (Sistem OSS); 2) Permohonan layanan dari loket pertanahan/aplikasi mitra/OSS diteruskan ke aplikasi KKP; 3) Aplikasi KKP mengajukan permintaan kode billing ke aplikasi

SIMPONI; 4) SPS diterbitkan dengan memuat kode billing dari aplikasi SIMPONI dan disampaikan kepada pemohon layanan untuk selanjutnya dilakukan pembayaran PNB; 5) Pemohon layanan melakukan pembayaran PNB melalui kanal pembayaran; 6) Kanal pembayaran menerbitkan Bukti Penerimaan Negara (BPN) dan disampaikan kepada pemohon layanan bersangkutan; 7) Notifikasi pembayaran PNB ke aplikasi KKP; 8) Permohonan layanan diteruskan ke unit teknis selaku pelaksana layanan; 9) Unit teknis melaksanakan layanan sesuai dengan standar pelayanan.

Salah satu ketentuan yang diatur dalam SE Nomor 20/SE-KU.03.01/XII/2022 tanggal 27 Desember 2022 yaimengenai PDDM yang berasal dari Pendapatan

Pelayanan Pertanahan dengan tahapan inventarisasi PDDM sebagaimana disajikan pada gambar berikut.



**Gambar 3. Langkah Inventarisasi PDDM atas Pelayanan Pertanahan Tahun 2022**

Pelayanan Pertanahan diawali dengan melakukan opname fisik atas berkas pelayanan pertanahan oleh personel sesuai Surat Tugas yang telah dibuat oleh Kepala Satker. Opname fisik berkas pelayanan pertanahan dilakukan dengan mengacu pada tanggal penerbitan NTPN yang belum diterbitkan daftar isian (DI) penyelesaian pekerjaan yang tertera pada Aplikasi KKP mulai tanggal 1 Januari 2015 s.d. periode pelaporan (30 Juni, 30 September, dan 31 Desember) yang sekaligus ditetapkan sebagai tanggal *cut off* pelaksanaan opname fisik dan mengunduh data berkas dari Aplikasi KKP. Adapun data dari Aplikasi KKP digunakan sebagai panduan untuk melaksanakan opname fisik.

Hasil analisis dokumen dan observasi LK Kementerian ATR/BPN Per 31 Desember 2022 terhadap penyajian PDDM, data pelayanan pertanahan pada Aplikasi KKP dan Berita Acara Opname Fisik PDDM per 31 Desember 2022 menunjukkan pengakuan PDDM belum sesuai Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat.

SOP Penatausahaan PNBPN dan PDDM di Lingkungan Kementerian ATR/BPN menjelaskan bahwa PDDM dicatat berdasarkan nilai pada berita acara opname fisik. Adapun kriteria pelayanan pertanahan yang diakui sebagai PDDM adalah berkas pelayanan pertanahan dengan tanggal penerbitan NTPN namun belum diterbitkan daftar isian penyelesaian pekerjaan sebagaimana tertera pada Aplikasi KKP. Daftar isian (DI) penyelesaian pekerjaan yang menjadi acuan untuk layanan pertanahan terbagi ke dalam enam jenis dengan uraian sebagai berikut.

1. DI208 : Daftar Penyelesaian Pekerjaan Pendaftaran Tanah
2. DI301A : Daftar Penyerahan Hasil Pekerjaan
3. DI305 : Laporan Pendapatan Harian
4. DI307 : Daftar Penghasilan Negara
5. DI307A : Daftar Penyelesaian Pekerjaan Pemetaan Tematik

6. FI601 : Formulir Permohonan Pekerjaan Pertimbangan Teknis

Dari enam jenis daftar isian penyelesaian pekerjaan tersebut, hanya satu daftar isian yang menunjukkan bahwa berkas pelayanan pertanahan telah selesai diproses dan hasilnya telah diserahkan kepada pemohon layanan yaitu DI301A. Sedangkan lima daftar isian lain hanya menunjukkan bahwa berkas pelayanan pertanahan telah selesai diproses namun hasil pekerjaan belum diserahkan kepada pemohon (masyarakat penerima layanan).

Berdasarkan keterangan Narasumber Kepala Bagian Akuntansi dan Laporan Tahun 2022 menjelaskan bahwa

“perbedaan DI penyelesaian pekerjaan yang terbagi atas beberapa DI tersebut menyesuaikan dengan prosedur dari masing-masing pelayanan pertanahan dimana produk akhir dari suatu prosedur pelayanan dihasilkan” (Ch, wawancara, 13 Desember).

Uraian tersebut menunjukkan perbedaan pengakuan penyelesaian pekerjaan atas pelayanan pertanahan yang dilakukan di lingkungan Kementerian ATR/BPN belum sepenuhnya sesuai dengan Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, yang diantaranya mengatur bahwa Pendapatan Diterima di Muka diakui pada saat terdapat klaim/timbul pihak ketiga kepada pemerintah terkait kas yang telah diterima pemerintah dari pihak ketiga, tetapi belum ada penyerahan barang/jasa dari pemerintah. Atas kondisi tersebut, Kementerian ATR/BPN telah melakukan koreksi atas saldo PDDM pada Neraca per 31 Desember 2022 (*Audited*).

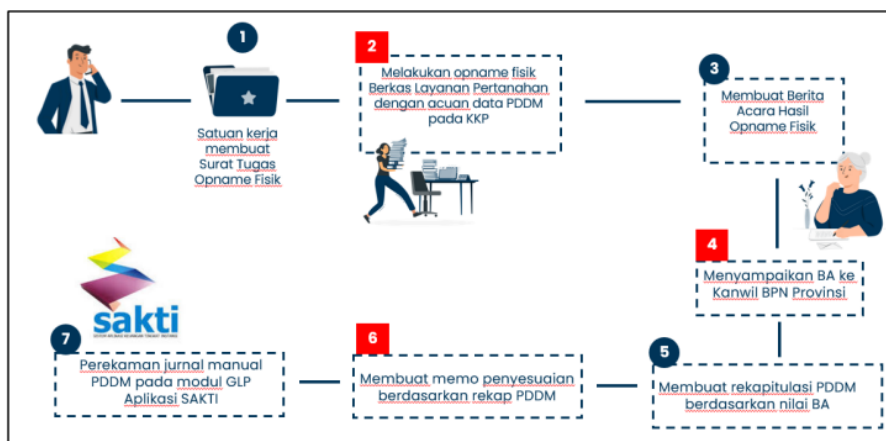
Selanjutnya, dalam rangka meningkatkan kualitas LK Kementerian ATR/BPN dan menindaklanjuti kelemahan di atas, Kementerian ATR/BPN melakukan perubahan atas SOP Penatausahaan PNBPN dan PDDM di



Lingkungan Kementerian ATR/BPN sebelumnya, yaitu SOP berdasarkan SE Nomor 20/SE-KU.03.01/XII/2022 pada tanggal 27 Desember 2022. Perubahan atas SOP tersebut didasarkan SE Nomor 12/SE-KU.03.01/XII/2023KU.03.01/XII/2022N tentang Perubahan Pertama Atas Surat Edaran Sekretaris Jenderal Nomor 20/SE-KU.03.01/XII/2022 tentang SOP Penatausahaan PNBP dan Penyajian PDDM di Lingkungan Kementerian ATR/BPN. Surat tersebut disampaikan kepada Kepala Satker di lingkungan Kementerian ATR/BPN berdasarkan Surat Sekretaris

Jenderal Kementerian ATR/BPN Nomor B/KU.03.01/32-100.3/1/2024 tanggal 22 Januari 2024.

Salah satu hal yang diatur dalam perubahan SOP di tahun 2023 adalah terkait Inventarisasi PDDM. Informasi aktual PDDM atas Pelayanan Pertanahan dan Perizinan Lainnya disajikan pada Laporan Keuangan Semester, Triwulan, dan Unaudited/*Audited*. Adapun alur penyajian PDDM atas Tunggakan Pelayanan Pertanahan dan Perizinan Lainnya secara umum dapat dijelaskan pada bagan berikut.



**Gambar 4. Langkah Inventarisasi PDDM atas Pelayanan Pertanahan Tahun 2023**

Pelayanan Pertanahan diawali dengan melakukan opname fisik atas berkas pelayanan pertanahan oleh personel sesuai Surat Tugas yang telah dibuat oleh Kepala Satker. Opname fisik berkas pelayanan pertanahan dilakukan dengan mengacu pada tanggal penerbitan NTPN yang belum diterbitkan daftar isian penyelesaian pekerjaan yang tertera pada Aplikasi KKP mulai tanggal 1 Januari 2015 s.d. periode pelaporan (30 Juni, 30 September, dan 31 Desember) yang sekaligus ditetapkan sebagai tanggal *cut off* pelaksanaan opname fisik dan mengunduh data berkas dari Aplikasi KKP dan mengunduh data berkas melalui tautan <http://statistik.atrbpn.go.id>. Data aplikasi digunakan sebagai panduan untuk melaksanakan opname fisik. Khusus untuk layanan pertanahan secara elektronik, Satker melakukan opname fisik berkas pelayanan pertanahan yang dihitung berdasarkan tanggal penerbitan NTPN tetapi belum terbit daftar isian penyelesaian hasil pekerjaan sebagaimana terlampir yang tertera pada aplikasi mulai 1 Januari 2015 sampai dengan periode pelaporan (30 Juni, 30 September, dan 31 Desember), karena untuk layanan ini tidak ada status penyerahan ke masyarakat (tidak melalui DI301A). Hasil opname fisik pelayanan pertanahan dituangkan dalam Berita Acara Opname Fisik, ditandatangani oleh Kepala Kantor Pertanahan selaku Kuasa Pengguna Anggaran yang sekaligus bertanggungjawab dalam hal dilakukan pemeriksaan oleh pihak lain.

Hasil analisis dokumen dan observasi LK Kementerian ATR/BPN Per 31 Desember 2023 terhadap penyajian PDDM, data pelayanan pertanahan pada

Aplikasi KKP dan Berita Acara Opname Fisik PDDM per 31 Desember 2023 menunjukkan penatausahaan PDDM tidak sesuai ketentuan, dengan uraian sebagai berikut.

1. Informasi pada Berita Acara Opname Fisik PDDM tidak lengkap.  
Di dalam Berita Acara (BA) Opname Fisik PDDM per 31 Desember 2023 membagi data PDDM menjadi dua kelompok, yaitu PDDM yang melalui status DI301A dan tidak melalui DI301A. Melalui status DI301A berarti penyerahan produk dilakukan dengan mencetak lembar tanda terima format DI301A, sedangkan layanan yang tidak melalui DI301A merupakan layanan pertanahan elektronik, antara lain: layanan Hak Tanggungan elektronik, Roya elektronik, Surat Keterangan Pendaftaran Tanah, dan Pengecekan Sertipikat. Informasi mengenai status dan waktu penyerahan produk atas masing-masing berkas pelayanan pertanahan penting untuk dicantumkan dalam lampiran BA Opname Fisik PDDM tersebut, karena menjadi acuan pencatatan saldo PDDM per 31 Desember 2023.

Opname Fisik PDDM per 31 Desember 2023 dilakukan dengan memverifikasi data PDDM per 31 Desember 2023 yang diperoleh dari Aplikasi KKP dengan dokumen sumber berupa berkas permohonan pelayanan pertanahan pada unit teknis terkait. Jika terdapat selisih nilai PDDM per 31 Desember 2023 dari *output* Aplikasi KKP dan hasil opname fisik dicantumkan pada BA Opname Fisik. Hasil analisis

atas dokumen BA Opname Fisik PDDM per 31 Desember 2023 pada 10 Satker yang diuji petik menunjukkan terdapat selisih antara data PDDM dari *output* Aplikasi KKP dan hasil opname fisik senilai Rp3.860.597.169. Selisih tersebut diantaranya karena data pada Aplikasi KKP yang tidak mutakhir sehingga nilai PDDM per 31 Desember 2023 pada Aplikasi KKP lebih besar dari nilai PDDM hasil opname fisik.

Hasil analisis lebih lanjut atas dokumen BA Opname Fisik PDDM per 31 Desember 2023 pada 10 satker uji petik menunjukkan informasi pada kolom keterangan hanya diisi dengan “sudah selesai” atau “sudah diserahkan”, tanpa mencantumkan informasi waktu penyerahan produk ke pemohon. Selain itu, terdapat informasi tanggal tanpa menjelaskan apakah tanggal tersebut tanggal penyerahan produk atau tanggal penyelesaian produk dari unit teknis.

2. Terdapat selisih antara nilai PDDM hasil opname fisik dengan nilai pada berkas permohonan pelayanan pertanahan.  
Hasil analisis atas dokumen berkas permohonan pelayanan pertanahan pada empat Satker Uji Petik menunjukkan terdapat selisih antara nilai pendapatan pada pada 291 dokumen berkas permohonan dan nilai pada BA Hasil Opname Fisik PDDM senilai Rp12.270.269.
3. Dokumen berkas permohonan pelayanan pertanahan terkait saldo PDDM per 31 Desember 2023 senilai Rp1.430.793.682 pada delapan satker tidak dapat ditelusuri.  
Berdasarkan BA Opname Fisik PDDM dan dokumen berkas permohonan pelayanan pertanahan menunjukkan terdapat berkas permohonan pelayanan pertanahan yang tidak ditemukan pada delapan satker uji petik sebanyak 2.216 dengan nilai PDDM senilai Rp1.430.793.682.
4. Terdapat Produk Pelayanan Pertanahan yang diserahkan kepada pemohon layanan setelah 31 Desember 2023 tidak dicatat sebagai saldo PDDM per 31 Desember 2023.  
Hasil analisis atas informasi tanggal penyerahan produk atau status DI301A dalam BA Opname Fisik PDDM per 31 Desember 2023 pada delapan satker uji petik, menunjukkan terdapat berkas permohonan pelayanan pertanahan dengan tanggal status DI301A yang melewati tanggal 31 Desember 2023, namun telah dikeluarkan dari saldo PDDM per 31 Desember 2023 sebanyak 649 berkas senilai Rp573.927.133.
5. Terdapat Produk Pelayanan Pertanahan yang diserahkan kepada pemohon layanan sebelum 31 Desember 2023 masih dicatat sebagai saldo PDDM per 31 Desember 2023.  
Hasil analisis atas informasi tanggal penyerahan produk atau status DI301A dalam BA Opname Fisik PDDM per 31 Desember 2023 pada empat satker yang diuji petik, menunjukkan terdapat berkas

permohonan pelayanan pertanahan dengan tanggal status DI301A sebelum tanggal 31 Desember 2023, namun masih dicatat sebagai saldo PDDM per 31 Desember 2023 sebanyak 360 berkas dengan nilai PDDM senilai Rp147.146.516.

6. Produk Pelayanan Pertanahan yang belum diserahkan kepada pemohon layanan tidak dicatat sebagai saldo PDDM per 31 Desember 2023.  
Hasil analisis atas informasi tanggal penyerahan produk atau status DI301A dalam BA Opname Fisik PDDM per 31 Desember 2023 pada dua satker uji petik menunjukkan terdapat berkas permohonan pelayanan pertanahan yang masih diproses oleh unit teknis, namun tidak dicatat sebagai saldo PDDM per 31 Desember 2023 sebanyak 499 berkas dengan nilai PDDM senilai Rp182.039.622.

Selisih kurang pencatatan antara nilai PDDM hasil opname fisik dengan nilai pada berkas permohonan pelayanan pertanahan senilai Rp12.270.269, selisih kurang nilai PDDM dari berkas yang diserahkan setelah 31 Desember 2023 senilai Rp573.927.133, selisih lebih nilai PDDM dari berkas yang diserahkan kepada pemohon layanan sebelum 31 Desember 2023 senilai Rp147.146.516, dan selisih kurang nilai PDDM dari berkas yang belum diserahkan kepada pemohon layanan yang tidak dicatat sebagai saldo PDDM per 31 Desember 2023 senilai Rp182.039.622 atau total selisih kurang pencatatan senilai Rp621.090.508, seharusnya dicatat sehingga membentuk saldo PDDM pada Neraca per 31 Desember 2023. Kondisi tersebut telah ditindaklanjuti dengan koreksi penyajian saldo PDDM pada Neraca per 31 Desember 2023 (*Audited*).

## 5. SIMPULAN DAN SARAN

### 5.1. Simpulan

Atas uraian penyajian PDDM pelayanan pertanahan pada LK Kementerian ATR/BPN tahun 2022 dan 2023 di atas dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Penatausahaan PNBPP Pelayanan Pertanahan pada Kementerian ATR/BPN  
Penatausahaan atas PNBPP sudah dilakukan dengan belum sepenuhnya memadai dengan memperhatikan SOP Penatausahaan PNBPP dan PDDM di Lingkungan Kementerian ATR/BPN. Hal tersebut ditunjukkan bahwa masih terdapat perbedaan antara nilai pada Aplikasi KKP dan nilai pada BA Opname Fisik Berkas Layanan untuk menentukan nilai PDDM. Hal tersebut menunjukkan bahwa petugas belum secara konsisten untuk menginput data layanan pertanahan atas berkas layanan pertanahan yang telah diserahkan kepada pemohon (berkas dengan dilengkapi DI301A) berdasarkan tanggal penyerahan untuk melakukan pisah batas (*cut off*) penyajian PDDM pada LK Kementerian ATR/BPN sesuai tanggal pelaporan. Selain hal tersebut, masih terdapat kondisi bahwa Dokumen berkas

permohonan pelayanan pertanahan masih tidak dapat ditelusuri menunjukkan bahwa penatausahaan PNPB belum sepenuhnya tertib.

## 2. Inventarisasi Pendapatan Diterima di Muka (PDDM)

Salah satu tahapan yang dilakukan terkait inventarisasi PDDM yaitu Personel Satker di Kementerian ATR/BPN melakukan inventarisasi (opname) fisik atas berkas layanan pertanahan di masing-masing Satker. Hasil opname fisik tersebut dibandingkan dengan output dari Aplikasi KKP untuk dilakukan prosedur rekonsiliasi sehingga dapat menyajikan nilai PDDM secara wajar. Namun demikian, seringkali terjadi perbedaan antara nilai hasil opname fisik dan nilai output Aplikasi KKP sehingga perlu dilakukan prosedur rekonsiliasi, termasuk menjelaskan atas perbedaan nilai tersebut agar dapat menyajikan nilai PDDM secara wajar yang dapat diyakini keberadaan/keterjadiannya.

## 3. Penyajian Pendapatan Diterima di Muka (PDDM)

SOP Penatausahaan PNPB dan PDDM di Lingkungan Kementerian ATR/BPN menjelaskan bahwa penyajian nilai PDDM dilakukan oleh masing-masing satuan kerja pada aplikasi SAKTI modul GLP melalui perekaman jurnal manual berdasarkan hasil opname fisik dan diungkapkan secara memadai pada Laporan Keuangan. Namun demikian, penyajian nilai PDDM pada LK Kementerian ATR/BPN per 31 Desember 2022 di antaranya masih mengurangkan nilai berkas dengan status DI208A (Daftar Penyelesaian Pekerjaan Pendaftaran Tanah) padahal hanya satu daftar isian yang menunjukkan bahwa berkas pelayanan pertanahan telah selesai diproses dan hasilnya telah diserahkan kepada pemohon layanan yaitu status DI301A. Hal tersebut mengakibatkan kurang saji atas penyajian nilai PDDM per 31 Desember 2022. Atas kurang saji tersebut selanjutnya dilakukan koreksi atas penyajian nilai PDDM per 31 Desember 2022 pada LK Kementerian ATR/BPN tahun 2022 audited.

Selain itu, atas penyajian nilai PDDM pada LK Kementerian ATR/BPN per 31 Desember 2023 terdapat beberapa kelemahan yang di antaranya mengakibatkan masih terdapat kurang saji senilai Rp768.237.024 (Rp12.270.269 + Rp Rp573.927.133 + Rp Rp182.039.622) dan lebih saji senilai Rp Rp147.146.516 sehingga total terdapat kurang saji penyajian nilai PDDM senilai Rp621.090.508. Atas kurang saji tersebut selanjutnya dilakukan koreksi atas penyajian nilai PDDM per 31 Desember 2023 pada LK Kementerian ATR/BPN tahun 2023 audited.

Dari kondisi tersebut, diketahui bahwa deteksi adanya kurang atau lebih saji dilakukan setelah melalui pemeriksaan oleh BPK RI, yaitu melalui tindakan korektif (*corrective controls*) setelah permasalahan ditemukan, tidak melalui tindakan preventif (*preventive controls*) yang dilakukan ketika menyampaikan laporan

keuangan unaudited kepada BPK RI. Tindakan preventif untuk menyajikan nilai PDDM yang wajar sangat penting dilakukan sebagai salah satu wujud peningkatan kualitas LK Kementerian ATR/BPN.

## 5.2. Saran

Berdasarkan kesimpulan yang telah ditetapkan, Penulis memiliki saran yang dapat diterapkan Kementerian ATR/BPN dalam pengelolaan PDDM layanan pertanahan, di antaranya:

1. Pisah batas (*cut off*) pada Aplikasi KKP perlu diterapkan secara *firmed/teguh* pada Aplikasi KKP, yaitu berkaitan dengan penyajian PDDM yang penerimaan pajak dan/atau PNPB yang sudah diterima di rekening kas negara tetapi belum menjadi hak pemerintah sepenuhnya karena masih melekat kewajiban pemerintah untuk menyerahkan barang/jasa pemerintah di kemudian hari kepada pemohon/pihak ketiga (masyarakat penerima layanan) per tanggal pelaporan, yaitu tanggal 31 Desember tahun berkenaan.
2. Penatausahaan layanan pertanahan oleh Petugas baik terkait dengan input Aplikasi KKP dan penatausahaan berkas perlu ditingkatkan dan perlu dilakukan supervisi secara memadai. Hal tersebut agar Petugas melakukan penatausahaan secara disiplin khususnya berkaitan dengan berkas layanan yang telah diserahkan kepada masyarakat sesuai dengan tanggal senyatanya dan meng-inputnya secara konsisten ke dalam Aplikasi KKP. Selain itu, pelaksanaan opname fisik atas layanan pertanahan perlu dilakukan secara memadai agar dapat menggambarkan kondisi senyatanya yang mencerminkan posisi per 31 Desember tahun berkenaan. Selanjutnya para satuan kerja perlu melakukan rekonsiliasi apabila terjadi perbedaan nilai opname fisik dan nilai output Aplikasi KKP sehingga dapat meng-input nilai PDDM secara wajar pada tahun yang berkenaan.
3. Perlunya dilakukan revisi pada SOP inventarisasi PDDM, yang menekankan bahwa penyajian nilai PDDM berdasarkan hasil rekonsiliasi antara nilai hasil opname fisik berkas layanan dan nilai output Aplikasi KKP. Hal tersebut penting dilakukan untuk mendapatkan nilai yang sewajarnya. Apabila terdapat perbedaan opname fisik dengan aplikasi KKP, maka tiap satuan kerja perlu menuangkan dalam berita acara dan dilampirkan penjelasan atas perbedaan nilai tersebut untuk mendapatkan nilai akhir PDDM setelah dilakukan rekonsiliasi.

## 5.3. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang diharapkan dapat diatasi oleh peneliti selanjutnya. Rentang waktu yang digunakan dalam penelitian ini adalah untuk rentang dua tahun periode pelaporan keuangan yaitu LK Kementerian ATR/BPN tahun 2022 dan 2023. Pelaporan keuangan pada suatu instansi merupakan proses yang cukup kompleks, yang

melibatkan seluruh unit kerja sebagai bagian dari entitas akuntansi dan kontribusi berbagai pihak terkait, seperti petugas pelayanan, petugas akuntansi dan petugas BMN. Oleh sebab itu, pada penelitian ini penulis berfokus pada penyajian akun PDDM dengan harapan agar hasil penelitian dapat lebih tajam dan aktual. Namun demikian, karena keterbatasan waktu dan tempat penelitian, penulis hanya berfokus pada pengolahan data yang didapatkan pada unit kerja pusat sebagai pusat data keuangan.

#### DAFTAR REFERENSI

- Kasmir, 2016. Analisis Laporan Keuangan. PT Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4th ed.). SAGE Publications Thousand Oaks, CA
- Kieso, D.E., Weygandt, J.J., Warfield, T.D., 2018. *Intermediate Accounting*, 2nd Edition. ed. WILEY, United States.
- Kieso, D.E., Weygandt, J.J., Warfield, T.D., 2011. *Akutansi Intermediate*, Edisi ke-12. ed. Erlangga, Jakarta.
- Komariah, A., Satori, D., 2014. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Alfabetha, Bandung.
- Lestari, W., Dewi, I.S., 2016. Pengaruh Pengakuan Pendapatan dan Beban Perusahaan Terhadap Laporan Laba Rugi Pada Perusahaan Konstruksi Pt. Sumber Barokah. *Jurnal Liabilitas* 1, 16–29. <https://doi.org/10.54964/liabilitas.v1i1.4>
- Miles, M.B., Huberman, A.M., 2014. *Analisis Data Kualitatif: Buku Sumber Tentang Metode - Metode Baru*. UI Press, Jakarta.
- Arikunto, S., 2010.. *Prosedur penelitian: Suatu pendekatan praktik* (Edisi Revisi ke-6). Rineka Cipta, Jakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2017. *Pernyataan Standar Akutansi Keuangan Nomor 72 tentang Pendapatan dari Kontrak Pelanggan*. Jakarta.
- Republik Indonesia, 1960. Undang - Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok - Pokok Agraria. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2003. Undang - Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2004. Undang - Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2004. Undang - Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Atas Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2018. Undang - Undang Nomor 9 Tahun 2018 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2015. Peraturan Pemerintah Nomor 128 Tahun 2015 tentang Jenis dan Tarif Atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2010. Peraturan Pemerintah No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akutansi Pemerintahan. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2006. Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2006 tentang Badan Pertanahan Nasional. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 1955. Keputusan Presiden Nomor 55 Tahun 1955 tentang Pembentukan Kementerian Agraria. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 1993. Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 96 Tahun 1993 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Brang Mewah Atas Penyerahan Barang Kena Pajak Ke, Dari dan Antar Kawasan Berikat dan Entrepot Produksi Untuk Tujuan Ekspor (EPTE). Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2003. Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 34 Tahun 2003 tentang Kebijakan Nasional di Bidang Pertanahan. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2021. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 143/PMK.02/2021 Tahun 2021 tentang Jenis dan Tarif Atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak Kebutuhan Medesak Atas Pelayanan Penerbitan Kesesuaian Kegiatan Pemanfaatan Ruang yang Berlaku pada Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2020. Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang Nomor 27 Tahun 2020 tentang Rencana Strategis Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional Tahun 2020-2024. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2020. Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 16 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional. Sekretariat Negara, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2020. Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 17 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kantor Wilayah Badan Pertanahan Nasional dan Kantor Pertanahan. Sekretariat Negara, Jakarta.