



Wirawan Purwa Yuwana, Ali Djamhuri, dan Wuryan Andayani

BPK RI dan Universitas Brawijaya, Indonesia
wirawan.yuwana@bpk.go.id; alidjam@ub.ac.id;
a_wuryan@yahoo.com



ANALYSIS ON REVENUE RECOGNITION OF TAX, OIL AND GAS AT THE BEGINNING OF ACCRUAL BASIS IMPLEMENTA- TION IN THE CENTRAL GOVERNMENT ACCOUNTING

ANALISIS ATAS PENGAKUAN PENDAPATAN PAJAK DAN MIGAS SAAT PERMULAAN IMPLEMENTASI BASIS AKRUAL PADA AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT

ABSTRACT/ABSTRAK

The Central Government has started to implement the accrual basis in 2015. The beginning of those implementation was interesting to study mainly how the revenue recognition after accounting basis changed. This study aimed to understand and interpret revenue recognition at the beginning of accrual basis implementation. This study used a qualitative methodology with an interpretive paradigm and a case study approach. The interesting results of this study showed some understanding and interpretation. First, the government lost the right of income from oil and gas due to inconsistency of tax rates between contract and tax treaty. Secondly, there was no disclosure change in oil and gas non-tax revenues because it still used net principle so that the Government's rights and obligations not well-identified. Thirdly, some bureaucrats had utility motive at oil and gas property tax by utilizing a collection fee. Fourth, the recognition of Government-Tax Borne contained inequity and burdensome Indonesian people because made an addition in mandatory spending, which was funded from the government debt and greater tax collection. The accrual basis implementation should be able to bring a greater good through the use of accounting information in decision-making and public policy.

KEYWORDS:

revenue recognition, accrual basis, tax, non-tax revenue

Pemerintah Pusat telah memulai penerapan basis akrual pada tahun 2015. Permulaan implementasi ini menarik untuk diteliti terutama mengenai pengakuan pendapatan setelah basis akuntansi berubah. Penelitian ini bertujuan untuk memahami dan memaknai pengakuan pendapatan pada awal implementasi basis akrual. Penelitian ini menggunakan metodologi kualitatif dengan paradigma interpretif dan pendekatan studi kasus untuk mengungkap dan menafsirkan permasalahan yang ada. Hasil penelitian ini menunjukkan beberapa hasil pemahaman dan penafsiran yang menarik. Pertama, Pemerintah kehilangan hak negara dari PPh Migas karena penggunaan tarif pajak yang tidak konsisten antara kontrak dan *tax treaty*. Kedua, tidak ada perubahan pengungkapan PNPB Migas karena masih menggunakan asas neto sehingga substansi hak kewajiban dan negara dalam pengakuan pendapatan PNPB migas tidak diketahui dengan pasti. Ketiga, terdapat motif utilitas sebagian birokrat dalam pengenaan PBB Migas dengan memanfaatkan biaya pemungutan. Keempat, pengakuan pajak ditanggung pemerintah mengandung substansi ketidakadilan dan memberatkan rakyat Indonesia karena menambah *mandatory spending* yang dibiayai dari utang negara dan pemungutan pajak yang lebih besar. Implementasi basis akrual seharusnya dapat membawa kebaikan yang lebih besar melalui pemanfaatan informasi akuntansi dalam pengambilan keputusan dan kebijakan publik.

KATA KUNCI:

pengakuan pendapatan, basis akrual, pajak, penerimaan negara bukan pajak

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Maret 2016

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2016

PENDAHULUAN

Reformasi keuangan negara yang ditandai dengan terbitnya satu paket undang-undang di bidang keuangan negara membawa banyak perubahan. Salah satu perubahan yang mendasar adalah penggunaan basis akrual pada akuntansi pemerintahan. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (UU Nomor 17 Tahun 2003) mengamanatkan basis akrual harus diimplementasikan pada tahun 2008. Akan tetapi penerapan tersebut tidak dapat dilakukan sekaligus melainkan memerlukan proses bertahap. Setelah Pemerintah menggunakan basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*) selama satu dasawarsa, akhirnya basis akrual baru dapat diimplementasikan pada tahun 2015.

Penundaan penerapan basis akrual tersebut menjadi perhatian beberapa penelitian. Langelo, Saerang, dan Alexander (2015) menjelaskan kendala penerapan akuntansi akrual pada Kabupaten Bitung yang mencakup: (1) kualitas Sumber Daya Manusia (SDM) pengelola di setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD); (2) Perangkat pendukung yang belum memadai karena sistem informasi yang digunakan belum teruji untuk Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual; (3) sosialisasi, bimbingan teknis, dan pelatihan personil akuntansi yang masih kurang; serta (4) cara pandang pejabat keuangan daerah yang belum berubah. Demikian pula penelitian Widyastuti, Sujana, & Adiputra (2015) menunjukkan bahwa SDM pada Pemerintah Daerah Kabupaten Gianyar belum siap dan masih pada tahap pembelajaran untuk memahami penerapan SAP berbasis akrual. Hasil yang mirip juga dapat diketahui pada penelitian Arif, Putra, & Kurrohman (2013) bahwa Pemerintah Kabupaten Bondowoso sebenarnya memiliki komitmen untuk menerapkan SAP akrual. Akan tetapi, Pemerintah Kabupaten Bondowoso memiliki

berbagai permasalahan yang kurang lebih sama dengan hasil penelitian Langelo, Saerang, & Alexander.

Pada umumnya, implementasi basis akrual di beberapa negara dilakukan secara bertahap. Das (2008: 48-68) menjelaskan mengenai sejarah penerapan basis akrual di Selandia Baru. Setelah Pemilu 1984, Menteri Keuangan Selandia Baru, Roger Douglas, melakukan reformasi dibidang keuangan negara. Gagasannya lebih dikenal dengan nama "Rogernomics" tersebut lebih memisahkan kebijakan dan subsidi Pemerintah kemudian menyerahkan pada mekanisme pasar. Langkah reformasi berikutnya adalah mengadopsi akuntansi akrual pada keuangan publik.

Praktik penggunaan basis akrual pada akuntansi sektor publik seperti di Selandia Baru tersebut merupakan aplikasi *New Public Management* (NPM). NPM berasal dari teori manajemen yang menganggap praktik bisnis komersial dan manajemen sektor privat lebih baik daripada praktik dan manajemen sektor publik. Paradigma NPM ini dilatarbelakangi oleh pandangan terhadap manajemen tradisional pada sektor publik yang kaku, birokratis, dan hierarkis. Pandangan tersebut memicu timbulnya gerakan konsepsi yang ingin mengubah manajemen sektor publik menjadi lebih fleksibel dan mengakomodasi pasar (Mardiasmo, 2002: 16-78).

Selama ini, pandangan sektor publik tradisional yang negatif semakin mengarahkan sektor publik agar berada pada lingkungan yang berhubungan dengan sektor privat bahkan harus bersaing dalam keekonomisan, efisiensi dan keefektifan manajemen. Hal ini memaksa sektor publik harus mampu beradaptasi untuk mempertahankan eksistensinya dengan cara melakukan perjuangan hidup. Kondisi ini merupakan gambaran teori evolusi Darwin dalam ranah manajemen dan akuntansi sektor publik.

Darwin (2003: 51) menyatakan bahwa organisasi harus melakukan perjuangan hidup

(*struggle for existence*) agar bisa bertahan dengan cara adaptasi yang unik hingga bagian organisasi menjadi bagian dari organisasi yang lain. Hal ini tercermin dari basis akrual yang sebelumnya merupakan bagian dari akuntansi pada organisasi sektor privat, sekarang telah digunakan atau menjadi bagian dari organisasi sektor publik.

Basis akrual merupakan salah satu basis akuntansi yang biasa digunakan sektor privat untuk menyajikan laporan keuangan secara lebih informatif. Oleh karena itu untuk menjawab tantangan melaksanakan manajemen modern, NPM memicu akuntansi sektor publik untuk mengadopsi basis akrual dalam penyusunan laporan keuangan. Sehubungan dengan basis akrual ini, Das (2008: xiii) berpendapat secara ekstrim bahwa tanpa akuntansi berbasis akrual, implementasi NPM sebagai agenda reformasi akan sulit dicapai.

Setelah keputusan basis akrual dilaksanakan pada tahun 2015, tentu ada perubahan pengakuan pendapatan dan beban dalam laporan keuangan. Sebelumnya, Pemerintah menggunakan basis *cash toward accrual* yang mengakui pendapatan dan belanja pada saat adanya penerimaan dan pengeluaran kas negara. Dengan basis akrual, Pemerintah harus mencatat sesuai dengan hak dan kewajiban yang dimilikinya. Dalam konteks pengakuan pendapatan basis akrual mencatat pendapatan pada saat timbulnya hak, bukan pada saat diterimanya kas.

Pendapatan pada Pemerintah Pusat diklasifikasikan secara umum mencakup pendapatan perpajakan, hibah, dan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP). Namun demikian, pengakuan pendapatan tersebut sangat beragam karena memiliki perbedaan sistem, sifat, dan perlakuan yang berbeda. Hal ini tentu memberikan pemahaman bahwa pengakuan pendapatan pada pemerintah pusat tidak sederhana.

Sebagai contoh pada pendapatan pajak,

Pemerintah memiliki tiga sistem perpajakan yang berbeda penerapannya yaitu: *self assessment system*, *official assessment system*, dan *withholding system*. Pemerintah menganut *self assessment system* dengan memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan pajaknya. Implementasi sistem ini dilakukan pada Pajak Penghasilan (PPh) orang pribadi, PPh Badan, dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Akan tetapi, Pemerintah juga memiliki kekuasaan untuk menentukan nilai pajak apabila perhitungan wajib pajak dianggap tidak benar atau tidak lengkap. Dalam kondisi seperti itu, Pemerintah dapat menggunakan *official assessment system* diantaranya dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau penetapan secara jabatan. *Official assessment system* merupakan sistem perpajakan yang memberikan kekuasaan kepada Pemerintah untuk menghitung dan menagih pajak yang akan ditanggung oleh wajib pajak. Pemerintah juga menerapkan *withholding system* yang melibatkan pihak lain dalam pemungutan atau pemotongan pajak, misalnya pemotongan PPh pasal 21, 22, 23, dan 26.

Pengakuan pendapatan menjadi permasalahan yang menarik untuk dikaji seiring dengan perubahan dari basis *cash toward accrual* menjadi basis akrual. Hal ini tidak lepas dari kompleksitas pengakuan pendapatan pada Pemerintah Pusat dan pengakuan merupakan substansi yang sangat mendasar dalam penyusunan laporan keuangan. Perubahan basis akuntansi tersebut menjadi dasar motivasi penelitian ini agar hasilnya dapat dimanfaatkan oleh Pemerintah untuk melakukan perbaikan-perbaikan diantaranya melalui akuntansi pemerintahan. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat dimanfaatkan oleh auditor eksternal maupun internal Pemerintah untuk menentukan area kritis dalam proses pemeriksaan.

Penelitian ini didasari pada keingintahuan untuk memahami dan memberi makna implementasi basis akrual pada akuntansi

pemerintah pusat. Permasalahan mengenai bagaimana penerapan basis akrual pada awal perubahannya dari basis *cash toward accrual* menarik untuk didalami. Oleh karena itu sebagai upaya untuk menjawab keresahan dan keingintahuan tersebut, penelitian ini mengajukan pertanyaan fokus penelitian yaitu “Bagaimana pengakuan pendapatan pada permulaan implementasi basis akrual?”. Dengan fokus tersebut, tujuan utama penelitian ini adalah ingin memahami dan memberi makna pengakuan pendapatan saat permulaan implementasi basis akrual pada akuntansi pemerintah pusat. Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat secara teoritis, praktis, dalam rangka penyusunan kebijakan. Secara teoritis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan pandangan bahwa akuntansi bukan disiplin ilmu yang berdiri sendiri melainkan juga berhubungan dengan ilmu lain seperti ekonomi, politik, dan hukum. Secara praktis, penelitian ini bermanfaat bagi Pemerintah Pusat dalam menyusun laporan keuangan serta Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dalam memahami proses pengakuan pendapatan dan menentukan risiko pemeriksaan. Penelitian ini juga dapat bermanfaat bagi Komite Standard Akuntansi Pemerintah dalam mengembangkan standar akuntansi pemerintah.

METODE PENELITIAN

Artikel ini bertujuan untuk memahami dan memberi makna mengenai pengakuan pendapatan saat permulaan implementasi basis akrual pada akuntansi Pemerintah Pusat. Oleh karena itu, paradigma yang digunakan adalah paradigma interpretif yang mengakui bahwa ilmu sosial dan perilaku manusia memiliki hubungan. Dengan paradigma interpretif, artikel ini berusaha untuk mengungkapkan peristiwa-peristiwa yang terkait karena sangat mungkin ada kejadian yang tersembunyi sehingga diperlukan interpretasi (Burrell & Morgan,

1979: 22; Chua, 1986; Gummesson, 2003; dan Triyuwono, 2013).

Selanjutnya, pendekatan penelitian ini menggunakan studi kasus yaitu suatu enkui ri empiris yang menyelidiki fenomena didalam konteks kehidupan nyata bilamana batas-batas antara fenomena dan konteks tak tampak dengan tegas dan di mana multisumber dibutuhkan (Yin 2013: 18). Artikel ini memodifikasi pendekatan studi kasus menurut Yin (2013) dengan pendekatan menurut Hammersley (2005) dan Dobson (1999) agar lebih menyatu dengan paradigma interpretif.

Artikel ini menggunakan desain studi kasus sesuai dengan kriteria menurut Yin (2013) yang meliputi beberapa kriteria. Pertama, artikel ini mengangkat fokus penelitian mengenai bagaimana pengakuan pendapatan pada permulaan implementasi basis akrual pada akuntansi pemerintah pusat sehingga memenuhi kriteria penelitian untuk menjawab pertanyaan *how* dan *why*. Kedua, peneliti tidak memiliki peluang untuk mengubah atau mengendalikan implementasi basis akrual pada akuntansi pemerintah pusat. Hal ini karena penerapan basis akrual memiliki dasar yuridis yang kuat yaitu amanat UU Nomor 17 Tahun 2003 dan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (PP Nomor 71 Tahun 2010) sehingga peneliti tidak memiliki peluang untuk mengendalikannya. Ketiga, basis akrual pada akuntansi pemerintah pusat baru dilaksanakan pada tahun 2015 sehingga memenuhi kriteria fenomena kontemporer dalam pendekatan penelitian studi kasus.

Artikel ini memodifikasi studi kasus menurut Hammersley (2005) karena ingin mendokumentasikan sisi subjektif atas perilaku manusia. Selain itu, modifikasi juga dilakukan menurut Dobson (1999) yaitu menempatkan proses penelitian sebagai studi kasus instrumental dan tidak menempatkan teori dasar (*no theory*). Studi kasus instrumental digunakan untuk mengetahui

bagaimana dinamika basis akrual dalam akuntansi pemerintah pusat sehingga hasil penelitian ini akan memberikan pemahaman lain dalam akuntansi pemerintah pusat yang lebih dari sekedar menjelaskan akuntansi itu sendiri. Pendekatan *no theory* dalam studi kasus ini dipilih karena mengharapkan akan mendapatkan pemahaman dan interpretasi terkait dengan implementasi basis akrual pada akuntansi Pemerintah Pusat.

Penelitian ini dilakukan di Kantor Pusat BPK dan Kementerian Keuangan di Jakarta pada bulan Juli s.d. November 2015. Kedua lokasi tersebut dipilih untuk mendapatkan data yang memadai dalam proses pemahaman dan interpretasi pengakuan pendapatan pada permulaan penerapan basis akrual. Lokasi tersebut juga menjadi tempat peneliti dalam memperoleh data dengan metode *participant observation*.

Sumber data utama penelitian ini dari *participant observation*, *Focus Group Discussion* (FGD), dan wawancara yang didukung dengan sumber data tambahan yang meliputi surat, risalah rapat, peraturan perundang-undangan, laporan hasil pemeriksaan dan laporan keuangan. *Participant observation* merupakan metode yang menempatkan peneliti sebagai sumber data secara teknis dan historis. Peneliti mengamati secara langsung proses bisnis beberapa pendapatan yang

diakui pada Pemerintah Pusat. Dengan metode ini, peneliti memperoleh data dari pengalaman-pengalaman dan pandangan subjektifnya terhadap pengakuan pendapatan pada akuntansi Pemerintah Pusat. FGD diselenggarakan pada 30 September 2015 di Kantor Pusat BPK dengan menghadirkan ahli keuangan negara. Wawancara untuk memperoleh data penelitian dilakukan terhadap beberapa partisipan pada tabel 1.

Penelitian ini menggunakan proses analisis data menurut Baxter & Chua (1998) untuk mengungkap pengetahuan yang terlihat di lapangan dan problematika isu laten terkait. Oleh karena itu, artikel ini akan menyajikan analisis dari lapangan untuk memaknai bagaimana pengakuan pendapatan dan peristiwa terkait lainnya. Agar dapat lebih membahas kisah dari lapangan secara mendalam, penelitian ini tidak mengambil seluruh pembahasan mengenai pengakuan pendapatan. Penelitian ini hanya mengambil sampel beberapa jenis pendapatan yang dianggap signifikan. Signifikansi yang menjadi dasar pertimbangan sampling adalah justifikasi peneliti secara subjektif. Hal ini memungkinkan karena penelitian ini menggunakan paradigma interpretif yang memfasilitasi subjektivitas peneliti.

Penelitian ini memiliki keterbatasan karena tidak mengungkapkan seluruh pengakuan pendapatan pada Pemerintah Pusat.

Tabel 1. *Interview Participant*

No	Nama	Jabatan/Peran
1	SS	Ahli Keuangan Negara, Universitas Atmajaya, Narasumber FGD
2	WRT	Ahli Keuangan Negara, Ketua Tim Perumus RUU Keuangan Negara, Narasumber FGD
3	AJP	Anggota II BPK
4	PRO	Pejabat Eselon III BPK
5	RDi	Ketua Tim Senior Pemeriksa BPK
6	KUD	Pejabat Eselon II Kementerian Keuangan

Sumber: Diolah dalam penelitian ini

Pengakuan pendapatan yang dibahas hanya mencakup beberapa hak negara yang signifikan. Selain itu, penelitian ini tidak menguji kehandalan sistem akuntansi yang digunakan Pemerintah Pusat untuk mencatat pendapatan.

TEMUAN DAN PEMBAHASAN

Temuan dan pembahasan dalam artikel ini akan dibagi menjadi empat bagian berdasarkan jenis pendapatan yang ditemukan di lapangan. Bagian pertama akan membahas mengenai hak negara yang hilang dalam pengakuan PPh Migas dan PNB Migas. Bagian kedua menyajikan pengungkapan PNB Migas dengan menggunakan asas neto. Bagian ketiga menjelaskan tentang Pajak Bumi dan Bangunan Minyak Bumi, Gas Bumi, dan Panas Bumi (PBB Migas) dan kepentingan segelintir birokrat. Bagian keempat membahas pengakuan pajak ditanggung pemerintah dan dampaknya terhadap postur APBN.

Kehilangan Hak Negara Dari Sektor Migas

Konstitusi memberi legitimasi kepada negara untuk menguasai seluruh sumber daya alam untuk dipergunakan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Akan tetapi tidak dapat dipungkiri, Pemerintah memiliki keterbatasan seperti modal, teknologi, dan sumber daya manusia sehingga tidak dapat mengelola seluruh kekayaan alam Indonesia. Oleh karena itu Pemerintah bekerja sama dengan sektor sektor privat untuk mengelola sumber daya alam, termasuk sumber daya migas.

Pemerintah bekerjasama dengan Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS) dalam rangka mengeksploitasi migas dari perut bumi Indonesia. Sehubungan dengan kerjasama tersebut, Pemerintah dan KKKS menuangkan dalam *Production Sharing Contract* (PSC) yang mengikat hubungan serta diberlakukan

sebagai undang-undang bagi kedua belah pihak. PSC disusun berdasarkan Pokok-pokok Kontrak Kerja Sama (*fiscal term*) yang dibuat oleh Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral. *Fiscal term* juga berfungsi sebagai dokumen penawaran kontrak kepada KKKS dalam rangka mengeksploitasi migas di Indonesia. Sebagai bentuk penawaran, *fiscal term* memuat persentase bagi hasil antara Pemerintah dan KKKS sehingga KKKS dapat mengetahui berapa potensi penerimaan yang akan didapatkan.

Sebagai konsekuensi atas perolehan penghasilan di Indonesia akibat kontrak dengan Pemerintah, KKKS dikenakan PPh. Oleh karena itu, *fiscal term* juga menyantumkan nilai tarif pajak yang diberlakukan dalam PSC. Tarif pajak tersebut digunakan untuk menghitung persentase bagi hasil antara Pemerintah dan KKKS dengan cara meng-*gross up* tarif pajak. Peneliti mengambil sampel kontrak kerjasama yaitu PSC Wilayah Kerja "Area Lebah"¹ yang saat ini dikuasakan kepada KKKS "EMO"². Dokumen itu menyebutkan bahwa persentase bagi hasil adalah 28,8462% untuk KKKS dan 71,1538% untuk Pemerintah.

Peneliti memahami perhitungan persentase bagi hasil tersebut berdasarkan pengalaman yang diperoleh sebagai *participant observation*. Persentase bagian KKKS dalam PSC tersebut dihitung dengan meng-*gross up* bagian KKKS *nett* sebesar 15% dengan tarif pajak sebesar 48%. Tarif PPh sebesar 48% tersebut merupakan tarif efektif yang dihitung dari tarif PPh Badan sebesar 35% dan *Branch Profit Tax* sebesar 20%. Peneliti dapat mendeskripsikan perhitungan *gross up* untuk memperoleh persentase bagi hasil sesuai PSC wilayah kerja "Area Lebah" sebagai berikut:

$$\text{gross split} = \frac{\text{net split}}{1 - \text{tarif pajak}}$$

1 "Area Lebah" adalah salah satu wilayah kerja KKKS yang disamakan oleh peneliti.

2 KKKS "EMO" adalah nama nama KKKS yang disamakan peneliti.

atau sebesar

$$28,8462\% = \frac{15\%}{1 - 48\%}$$

Selain menyebutkan persentase bagi hasil, PSC wilayah kerja “Area Lebah” PSC Wilayah Kerja “Area Lebah” juga menyebutkan kewajiban KKKS untuk mematuhi peraturan perpajakan dengan menyatakan sebagai berikut:

*”pay to the Government of the Republic of Indonesia the Income Tax including final tax on profits after tax deduction imposed on its pursuant to Indonesian Income Tax Law and its **implementing regulations**. CONTRACTOR shall comply with the requirements of tax law in particular with respect to filing of returns, assessment of tax, and keeping and showing of books and records” (PSC, XXXX).*

Berdasarkan pengalaman peneliti sebagai *participant observation* dan keterangan dari RDi sebagai partisipan, beberapa KKKS menerjemahkan klausul “*implemeting regulation*” adalah Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*tax treaty*) yang berlaku antara Pemerintah Republik Indonesia dengan negara asal KKKS. Penerjemahan tersebut dimanfaatkan untuk mengaplikasikan tarif *tax treaty* yang lebih rendah dibandingkan tarif *branch profit tax* sebagaimana diatur dalam UU PPh dan *fiscal term* yang menjadi salah satu variabel perhitungan angka bagi hasil berlaku dan telah disepakati pada saat kontrak ditandatangani. Praktik inkonsistensi ini merugikan negara dari sektor migas.

Salah satu contoh praktik inkonsistensi dilakukan oleh KKKS “EMO”. KKKS tersebut yang memanfaatkan tarif *branch profit tax* pada sesuai *tax treaty* sebesar 10%. Apabila perhitungan bagi hasil yang dicantumkan dalam kontrak menggunakan tarif sesuai *tax treaty* sebesar 10%, tarif efektif PPh Migas

berubah menjadi 41,5% atau berbeda dengan tarif efektif yang semula sebesar 48%. Dengan tarif tersebut, peneliti melakukan perhitungan ulang atas bagian KKKS menjadi sebagai berikut:

$$25,6410\% = \frac{15\%}{1 - 41,5\%}$$

Berdasarkan perhitungan tersebut, seharusnya *contractor share* sebesar 25,6410% dan *government share* sebesar 74,3590%. Akan tetapi, KKKS “EMO” tetap mendapatkan bagian sebesar 28,8462%, bukan 25,6410% meskipun menggunakan tarif *tax treaty* dalam pembayaran kewajiban PPh-nya dan Pemerintah hanya mendapatkan bagi hasil migas sebesar 71,1538% sebagaimana perhitungan awal. Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah kehilangan penerimaan sebesar 3,2052% (yaitu sebesar 74,3590% - 71,1538% atau 28,8462% - 25,6410%).

BPK dalam LHP atas LKPP Tahun 2010 – 2015, telah mengungkapkan temuan mengenai inkonsistensi penggunaan tarif PPh Migas. Tabel 2 menggambarkan rincian temuan terkait dengan inkonsistensi penggunaan tarif PPh Migas.

Tabel 2. Kehilangan Hak Negara Akibat Inkonsistensi Tarif PPh Migas

LKPP TA	Temuan BPK	
	Rp (Miliar)	USD (Juta)
2010	1.432,54	159,33
2011	2.354,24	259,62
2012	1.304,46	134,90
2013	1.776,10	145,71
2014	1.134,21	91,17

Sumber: LHP atas LKPP Tahun Anggaran 2010 s.d. 2014 (diolah)

Berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun Anggaran 2011, Pemerintah menindaklanjuti temuan Tahun

Anggaran 2010 dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) senilai USD198,88 Juta dan telah dibayar KKKS sebesar USD185,27 Juta. Penerbitan SKPKB untuk menyelesaikan permasalahan inkonsistensi penggunaan tarif PPh hanya bersifat sementara dan tidak menyelesaikan secara keseluruhan. Oleh karena itu BPK merekomendasikan untuk mengamandemen PSC agar permasalahan inkonsistensi penggunaan tarif PPh migas bisa diselesaikan secara tuntas. Akan tetapi sampai dengan tahun 2014, Pemerintah masih belum bisa menindaklanjuti rekomendasi BPK.

Pada saat Pemerintah masih menggunakan basis *cash toward accrual*, pengakuan pendapatan PPh Migas dan PNBP Migas dilakukan berdasarkan kas yang masuk ke kas negara. Hal ini berdampak pada penyajian pada LKPP yang tidak mengungkapkan berapa sebenarnya hak negara atas PPh Migas dan PNBP Migas. Oleh karena itu, berapapun kehilangan hak negara akibat inkonsistensi tarif PPh yang digunakan tidak akan kelihatan pada LKPP.

Setelah menerapkan basis akrual, Pemerintah seharusnya mampu mencatat hak mana yang harus diakui. Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual seharusnya dapat mengakui dengan pasti apakah hak negara didasarkan pada *tax treaty* ataukah berdasarkan PSC. Jika memilih *tax treaty*, perhitungan bagi hasil dan pembayaran PPh migas seharusnya juga menggunakan tarif yang tercantum pada *tax treaty* sehingga hak negara akan tercakup dalam PNBP Migas. Apabila memilih PSC, seharusnya tarif pada *fiscal term* digunakan untuk menghitung PPh migas yang harus dibayar sehingga hak negara akan tercakup pada Pendapatan PPh Migas. Jadi tidak konsisten seperti saat ini, negara selaku pemilik sumber migas justru menerima bagian yang lebih kecil dari yang seharusnya.

Sehubungan dengan *dispute* mengenai dasar pengakuan hak negara ini, Anggota II BPK, menyatakan bahwa Pemerintah seharusnya

konsisten menggunakan satu dasar pengakuan hak. Anggota II BPK juga menjelaskan penggunaan asas hukum *lex posteriori derogat lex priori* sebagai argumentasi yang dapat digunakan untuk memilih apakah hak negara diakui berdasarkan ketentuan PSC ataukah *tax treaty*. Berdasarkan asas tersebut, ketentuan yang dibuat lebih akhir diutamakan dibandingkan yang sebelumnya. Hal ini artinya jika *tax treaty* disepakati setelah PSC, maka PSC harus diamandemen. Dengan demikian pengakuan hak dan kewajiban harus mempertimbangkan asas hukum sebagai dasar pencatatan akuntansi. Hal ini menunjukkan bahwa ada keterkaitan antara ilmu akuntansi dengan ilmu hukum.

PNBP Migas dengan Asas Neto

SAP mensyaratkan penggunaan asas bruto dalam menyajikan pendapatan, belanja dan beban. Asas bruto adalah suatu prinsip tidak diperkenalkannya pencatatan penerimaan setelah dikurangi pengeluaran pada suatu unit organisasi atau tidak diperkenalkannya pencatatan pengeluaran setelah dilakukan kompensasi antara penerimaan dan pengeluaran. Hal ini bermanfaat untuk menjaga fungsi akuntabilitas pada laporan keuangan.

Namun demikian, SAP juga memberi ruang untuk tidak menggunakan asas bruto pada penyajian Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Operasional (LO). Asas bruto dapat tidak digunakan dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat dianggarkan atau di estimasi terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai.

Pengecualian dari asas bruto atau penggunaan asas neto ini dilakukan pada penyajian PNBP Migas dan PNBP Panas Bumi. Sejak masih menggunakan *basis cash toward accrual* sampai dengan penerapan basis akrual pada tahun 2015, penyajian akun pendapatan ini

tetap menggunakan asas neto atau dikecualikan dari asas bruto. Hal ini menarik untuk dicermati karena dampak perubahan basis akuntansi tidak berpengaruh pada penyajian akun PNBP Migas dan PNBP Panas Bumi.

Penggunaan asas neto didasari pada asumsi bahwa *earnings process* atas penerimaan migas dan panas bumi belum selesai. Hal ini sesuai dengan pendapat RDi, Ketua Tim Senior di BPK sebagai partisipan saat diwawancarai peneliti. RDi menjelaskan secara detail bahwa *earnings process* yang belum selesai tersebut tercermin melalui rekening penampungan penerimaan. Pemerintah menampung penerimaan migas dan panas bumi pada Rekening di Bank Indonesia, yaitu: rekening migas (rekening 600.000.411980) dan rekening panas bumi (rekening 508.000.084980). Penerimaan Pemerintah pada rekening tersebut masih harus memperhitungkan faktor pengurang yaitu unsur-unsur kewajiban Pemerintah seperti *under lifting* atau *over lifting*, *Domestic Market Obligation (DMO) fee*, dan pengembalian (*reimbursement*) PPN dan Pajak Daerah, serta PBB. Selanjutnya, penelitian ini mengambil sampel pembahasan praktik asas neto untuk pengakuan pendapatan pada pengelolaan eksploitasi migas.

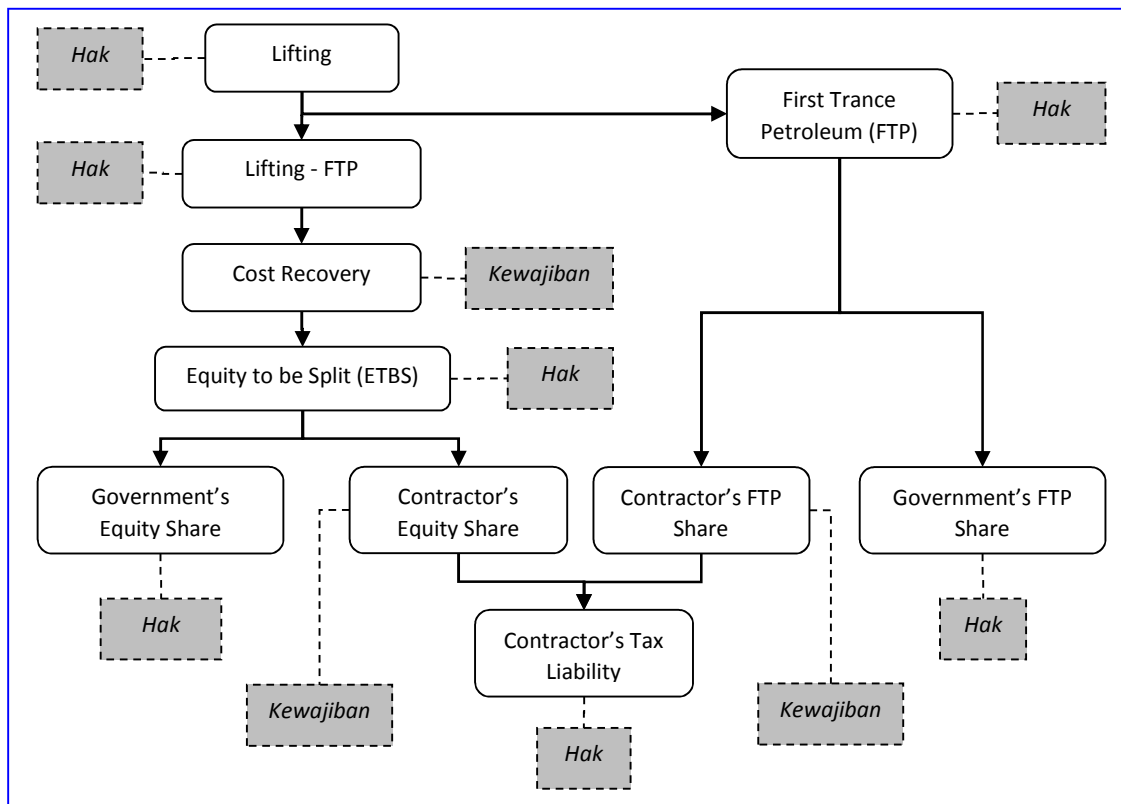
Pada saat masih menggunakan basis *cash toward accrual*, faktor pengurang tidak disajikan dalam LRA karena menggunakan asas neto dengan pertimbangan *earning process* yang belum selesai. Dalam konteks penganggaran Pemerintah berbasis kas, keberadaan asas neto dapat diterima sebagai dampak substansi yang belum selesai proses pemerolehannya (*earned*), yaitu keberadaan faktor pengurang sebelum pengakuan PNBP Migas berdasarkan basis *cash toward accrual*. Hal ini karena anggaran memiliki fungsi otorisasi sehingga secara umum setiap belanja tidak boleh melebihi pagu anggaran. Di sisi lain, penganggaran faktor pengurang sangat sulit dilakukan Pemerintah karena pelaku transaksi atas faktor pengurang tersebut lebih banyak dilakukan oleh KKKS.

Setelah menerapkan basis akrual, Pemerintah seharusnya sudah tidak lagi memberlakukan asas neto dalam rangka perhitungan PNBP Migas di Laporan Operasional. Hal ini karena substansi yang dicatat pada LO adalah hak dan kewajiban serta bukan kas yang diterima atau dikeluarkan Pemerintah. Namun, Pemerintah masih menggunakan asas neto pada saat permulaan implementasi basis akrual sebelum LKPP Tahun 2015 diterbitkan. Hal ini sesuai dengan keterangan yang disampaikan PRO, bahwa Pemerintah masih menggunakan asas neto untuk mengungkapkan PNBP Migas sampai akhir tahun 2015.

Pengakuan pada basis akrual seharusnya sudah bisa memisahkan hak dan kewajiban Pemerintah, termasuk kewajiban atas faktor pengurang. Lebih dari itu, pada proses bisnis migas Pemerintah seharusnya juga mengungkapkan *lifting*, *cost recovery*, bagian KKKS, dan bagian Pemerintah sebagai pengakuan hak dan kewajiban yang dapat dipetakan pada gambar 1.

Pengungkapan dengan asas bruto sesuai dengan SAP memiliki manfaat tambahan untuk melakukan analisis atas laporan keuangan. Sebagai contoh, pengungkapan *lifting* dan *cost recovery* dapat bermanfaat untuk mengetahui kinerja eksploitasi migas. Hal ini juga bermanfaat untuk meningkatkan transparansi dengan mengetahui seberapa besar nilai migas yang keluar dari perut bumi Indonesia ini dan seberapa efisien upaya KKKS dalam menjalankan kegiatan eksploitasi migas.

Terkait dengan praktik ini, Anggota II BPK, menjelaskan kepada peneliti pada saat wawancara bahwa pengungkapan berdasarkan asas bruto ini sangat bermanfaat bagi Pemerintah. Apabila pengungkapan PNBP Migas dan Panas Bumi diperbaiki dengan menggunakan asas bruto, implementasi basis akrual pada pengakuan pendapatan ini akan membuka ruang perbaikan. Ruang perbaikan tersebut berupa peningkatan pemahaman dan penggunaan informasi akuntansi untuk



Gambar 1. Hak dan Kewajiban Pemerintah dalam Bagi Hasil Migas

Sumber: Diolah oleh peneliti

mengambil keputusan melalui evaluasi atas efisiensi dan keefektifan pengelolaan eksploitasi migas dan panas bumi.

Kepentingan Segelintir Birokrat Atas PBB Migas

Pemerintah mengakui penerimaan PBB Migas sebagai bagian dari penerimaan pajak dan menyajikannya pada laporan keuangan. Hal yang menarik untuk dicermati adalah komposisi penerimaan PBB yang menunjukkan dominasi PBB Migas. Pada tahun 2014, penerimaan PBB Migas sebesar 87,76% dari total penerimaan PBB. Persentase tersebut meningkat dibandingkan tahun 2013 sebesar 82,75%. Secara lebih detail, komposisi penerimaan PBB tahun 2013 dan 2014 disajikan pada tabel 3.

PBB Migas pada dasarnya tidak dibebankan pada KKKS walaupun sebenarnya KKKS adalah

subjek PBB. Sesuai dengan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang PBB (UU Nomor 12 Tahun 1985), subjek PBB adalah orang atau badan yang secara nyata mempunyai suatu hak atas bumi, dan/atau memperoleh manfaat atas bumi, dan/atau memiliki, menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan. KKKS tidak perlu menanggung PBB Migas tersebut merupakan konsekuensi adanya klausul “*assume and discharge*” pada PSC. Klausul tersebut menyatakan bahwa KKKS diasumsikan telah melakukan seluruh kewajiban perpajakan kecuali Pajak Penghasilan.

Pada saat masih menggunakan basis *cash toward accrual*, pengakuan PBB Migas sebagai pendapatan dilakukan saat ada penerimaan pada kas negara. Pendapatan PBB Migas dapat diterima dari dua pihak tergantung pada saat penandatanganan PSC. Apabila PSC ditandatangani sebelum

Tabel 3. Rincian Penerimaan PBB per Sektor Tahun 2013-2014

(dalam Miliar Rp)

Sektor	Realisasi 2014		Realisasi 2013	
PBB Pedesaan	1,73	0,01%	750,05	2,96%
PBB Perkotaan	1,71	0,01%	1.366,28	5,40%
PBB Perkebunan	1.479,40	6,30%	1.323,54	5,23%
PBB Kehutanan	365,53	1,56%	293,83	1,16%
PBB Pertambangan	1.021,59	4,35%	630,19	2,49%
PBB Migas	20.604,21	87,76%	20.940,66	82,75%
PBB Panas Bumi	2,58	0,01%		0,00%
Jumlah	23.476,75	100,00%	25.304,55	100,00%

Sumber: LKPP TA 2014

diterbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2010 tentang Biaya Operasi yang Dapat Dikembalikan dan Perlakuan Pajak Penghasilan di Bidang Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi (PP Nomor 79 Tahun 2010), PBB Migas dibayar oleh Pemerintah dari rekening migas Pemerintah (rekening 600.000.411980) melalui otorisasi Direktorat Jenderal Anggaran (DJA) dan dilakukan oleh Direktorat Jenderal Perbendaharaan (DJPB). Jika PSC ditandatangani setelah diterbitkan PP tersebut, PBB Migas dibayar oleh KKKS akan tetapi diperhitungkan menjadi bagian dari *cost recovery*. Hal ini sama saja KKKS tidak menanggung PBB Migas karena pembayarannya dibebankan atau dikurangkan dari nilai *lifting* yang akan dibagihasilkan antara KKKS dan Pemerintah.

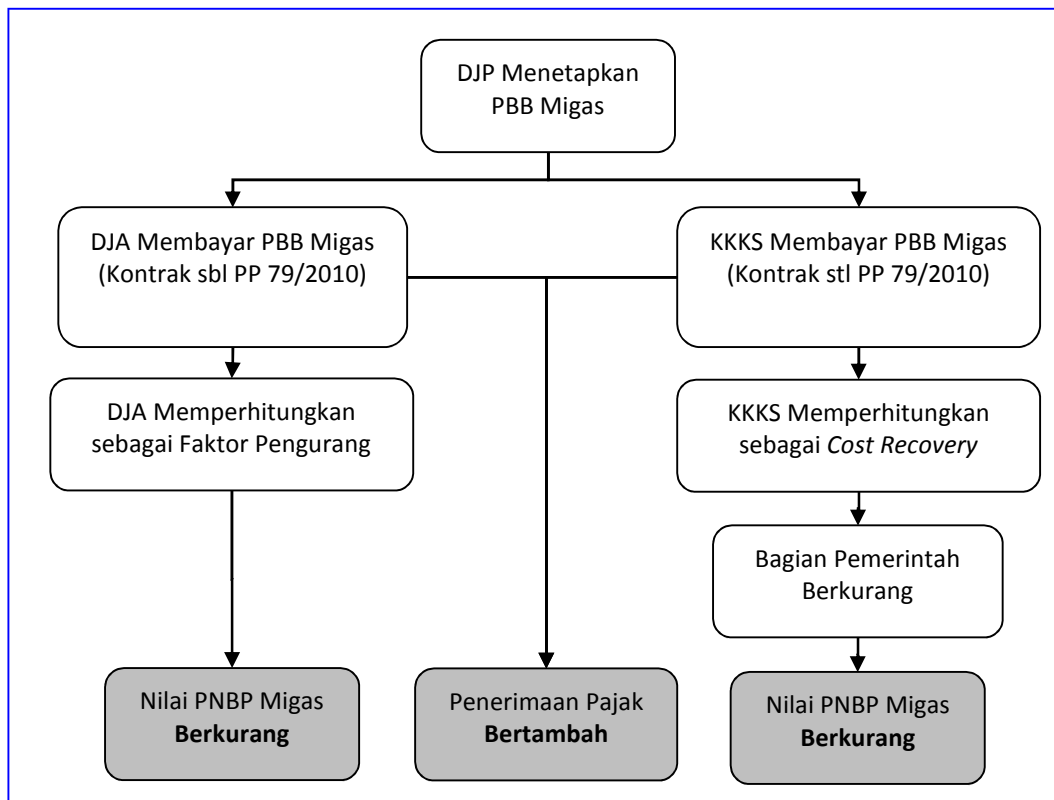
Setelah menggunakan basis akrual, pengakuan pendapatan PBB Migas ternyata tidak berubah. Dengan skema yang tidak berubah, PBB Migas tetap diberlakukan sebagai faktor pengurang dalam perhitungan PNBP Migas atau menjadi komponen *cost recovery* tapi disisi lain diakui sebagai pendapatan pajak. Secara lebih detail, skema tersebut ditunjukkan dalam gambar 2.

Berdasarkan gambar 2, PBB Migas dan PNBP Migas sebenarnya berasal dari satu hak yang sama yaitu hak pemerintah atas migas. Hanya saja, keberadaan PBB Migas menambah penerimaan perpajakan tetapi mengurangi nilai PNBP Migas. Oleh karena sebenarnya

merupakan satu hak, setelah menerapkan basis akrual justru akan sangat aneh jika Pemerintah mengakui satu hak tersebut pada dua akun. Akan tetapi pada kenyataannya sampai saat ini Pemerintah masih mengakui PBB Migas dan PNBP Migas sebagai penerimaan yang berbeda walaupun pada kenyataannya berasal dari hak yang sama.

Adanya tarik menarik kepentingan antara dua instansi, yaitu DJA dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) digambarkan pada gambar 2. DJA sebagai instansi yang mengelola PNBP tentu mengharapkan kinerjanya bagus dengan mencapai penerimaan PNBP. Oleh karena PBB Migas merupakan faktor pengurang, DJA tentu berharap PBB Migas semakin kecil karena dapat mengurangi nilai PNBP Migas. Disisi lain, DJP mengharapkan total penerimaan pajak bisa mencapai target yang di antaranya juga dipengaruhi oleh semakin besarnya penerimaan PBB Migas.

Bukan hanya itu, terdapat substansi utilitas lain yang terkait dengan PBB Migas. DJP dapat menikmati keuntungan berupa biaya pemungutan dengan adanya PBB Migas. Berdasarkan PP Nomor 16 Tahun 2000 tentang Pembagian Hasil Penerimaan PBB antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, terdapat biaya pemungutan sebesar 9% dari Penerimaan PBB yang dibagikan kepada DJP dan Daerah. Biaya pemungutan bagian DJP dapat digunakan untuk mendukung



Gambar 2. Skema Dampak PBB Migas terhadap PNBP Migas

Sumber: Diolah oleh peneliti

operasional pemungutan PBB, peningkatan kualitas sumber daya manusia, komputerisasi perpajakan, dan pemberian insentif atas prestasi kerja pegawai di lingkungan DJP.

Sebagai gambaran nilai biaya pemungutan, Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.07/2013 tentang Perkiraan Alokasi Dana Bagi Hasil Pajak Tahun Anggaran 2014 yang didalamnya mengatur pembagian biaya pemungutan. Sesuai dengan peraturan tersebut, DJP mendapatkan porsi biaya pemungutan sebesar 70% untuk seluruh penerimaan PBB sektor pertambangan. Dengan persentase tersebut, biaya pemungutan dapat dihitung sebesar Rp1,29 Triliun ($9\% \times 70\% \times \text{Rp}20,60 \text{ Triliun}$ -Penerimaan PBB Migas Tahun 2014). Sampai dengan saat ini, peraturan mengenai biaya pemungutan tersebut masih belum ada perubahan. Oleh karena itu, sangat wajar jika penelitian ini masih memaknai adanya kepentingan segelintir birokrat

untuk menikmati hak negara melalui biaya pemungutan PBB Migas.

Analisis mengenai biaya pemungutan yang dapat dinikmati DJP tersebut mencerminkan adanya kepentingan birokrat dalam pengakuan PBB Migas. DJP sebagai birokrat memaksimalkan keuntungan (*utility-maximizing*) dalam menjalankan perannya. Hal ini merupakan konsepsi peranan birokrat dalam pendekatan *public choice theory*. Denhardt dan Denhardt (2007: 10) menjelaskan bahwa teori ini merupakan salah satu teori politik yang didasarkan pada asumsi individu sebagai pengambil keputusan merupakan individu yang rasional, memiliki kepentingan pribadi, dan berusaha untuk memaksimalkan pemenuhan kebutuhan pribadinya. Asumsi ini menempatkan manusia sebagai makhluk yang mempertimbangkan aspek keekonomian sehingga cenderung mencari keuntungan yang besar dengan biaya seminimal mungkin pada setiap pengambilan

keputusan. Hal inilah yang dimanfaatkan DJP sehubungan dengan biaya pemungutan pada pengakuan PBB Migas.

Interpretasi Pengakuan Pajak Yang Ditanggung Pemerintah

Pemerintah menganggarkan belanja subsidi PPh Ditanggung Pemerintah (DTP) atas bunga atau imbalan Surat Berharga Negara (SBN) yang diterbitkan di pasar internasional dan penghasilan pihak ketiga atas jasa yang diberikan kepada Pemerintah dalam penerbitan dan/atau pembelian kembali/penukaran SBN di pasar internasional. Sebagai dampak pembukuan atas realisasi belanja subsidi PPh DTP tersebut, Pemerintah mengakui pendapatan PPh DTP dengan jumlah yang sama.

Pada saat Pemerintah masih menggunakan basis *cash toward accrual*, pengakuan pendapatan dan belanja dilakukan berdasarkan saat kas diterima atau dikeluarkan dari kas negara. Demikian pula pengakuan PPh DTP dilakukan pada saat dikeluarkan dan diterima kas negara. PPh DTP diakui sebagai pendapatan dan belanja dengan nilai yang sama misalnya pada tahun 2014 pada jurnal sebagai berikut:

Belanja Subsidi Pajak DTP Rp5.65 Trilyun
Pendapatan Pajak DTP Rp5.65 Trilyun

Jurnal tersebut menunjukkan bahwa pengakuan PPh DTP bersifat *in-out* atau secara simultan. Pencatatan transaksi tersebut secara substantif merupakan non *cash transaction*. Lebih dari itu, Pemerintah sebenarnya telah membuat menciptakan transaksi dengan akuntansi. Secara substantif, transaksi tersebut memang tidak ada. Akan tetapi pada kenyataannya, Pemerintah mengakui adanya pendapatan pajak dari bunga SBN Internasional dan panas bumi sekaligus mengakui adanya belanja untuk memperoleh pendapatan tersebut dengan nilai yang sama.

Setelah Pemerintah menggunakan basis akrual

dalam pencatatan akuntansi, pengakuan pendapatan dan beban didasarkan pada timbulnya hak dan kewajiban. Oleh karena itu, sehubungan dengan pengakuan pendapatan, beban, dan belanja DTP perlu dilihat sumber hak dan kewajibannya berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU Nomor 7 Tahun 1983) yang selanjutnya telah diubah sebanyak empat kali yaitu yang terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008. UU PPh merupakan peraturan teknis dalam bidang perpajakan sehingga menjadi pertimbangan utama dalam menentukan timbulnya hak dan kewajiban.

Sesuai dengan UU PPh, Pemerintah tidak memiliki kebijakan untuk memberikan fasilitas PPh DTP. UU PPh hanya mengakui fasilitas PPh dalam bidang penanaman modal di daerah tertentu dan restrukturisasi utang. Fasilitas pajak restrukturisasi utang diberikan secara terbatas kepada wajib pajak lembaga khusus yang dibentuk Pemerintah. Namun demikian ketentuan ini dihapus dan tidak berlaku lagi sejak diterbitkannya Undang-Undang Nomor 38 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat UU PPh (UU Nomor 3 Tahun 2008). Dengan demikian, fasilitas perpajakan yang berlaku di UU PPh hanya fasilitas dibidang penanaman modal.

Berdasarkan penjelasan tersebut, ketentuan PPh tidak pernah mengakomodir adanya fasilitas PPh DTP. Pemerintah memberikan fasilitas PPh DTP untuk mengakui pendapatan dan belanja dengan mekanisme pencatatan *in-out* didasarkan pada UU APBN. UU APBN menganggarkan pendapatan sekaligus belanja PPh DTP yang pengaturan lebih lanjut dengan menggunakan Peraturan Menteri Keuangan.

Pengaturan PPh DTP dengan menggunakan UU APBN tersebut bertentangan dengan UU PPh. Selain tidak mengakomodir fasilitas PPh DTP, UU PPh juga menempatkan bunga obligasi sebagai objek pajak yang dikenakan PPh Final. Secara lebih detail, PP Nomor 100 Tahun 2013 menetapkan PPh Final atas bunga

dan diskonto obligasi dengan tarif 15% untuk wajib pajak dalam negeri dan 20% atau sesuai *tax treaty* untuk wajib pajak luar negeri.

Sehubungan dengan pertentangan UU APBN dan UU PPh, peneliti melakukan wawancara kepada KUD sebagai partisipan dari Kementerian Keuangan. KUD menyatakan bahwa UU APBN bersifat "*lex specialis derogat lex generalis*" sehingga dapat mengatur hal yang lebih khusus dibandingkan dengan undang-undang lainnya. Jika memang seperti itu, UU APBN dapat menjadi "UU tempat sampah" untuk menampung tujuan Pemerintah yang pengaturannya belum ada atau tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan lainnya.

Menurut peneliti, pendapat tersebut ternyata merupakan pendapat yang salah kaprah. UU APBN seharusnya selaras dengan undang-undang teknis yang mengatur. Hal ini diketahui dari *Focus Group Discussion* (FGD) tentang Penyusunan APBN bahwa UU APBN merupakan undang-undang yang sifatnya berbeda dengan undang-undang lainnya. APBN adalah sarana Pemerintah dalam bentuk perbuatan hukum administrasi negara. APBN memang berwujud undang-undang, tetapi sebenarnya tidak memiliki karakter sebagai undang-undang non APBN pada umumnya. Oleh karena itu tidak tepat jika UU APBN dipandang sebagai *lex specialis* bahkan APBN ini harus patuh pada undang-undang yang lain. Lebih dari itu, jika UU APBN melanggar undang-undang lainnya maka hal itu merupakan perbuatan pemerintah yang tidak sah (*onrechtmatige bestuurshandeling*) yang dapat dibatalkan. Selain itu, FGD juga menjelaskan bahwa dalam sistem ketentuan perundang-undangan dikenal adanya sifat *acte regle* dan *acte condition*. *Acte regle* merupakan undang-undang yang bersifat mengatur sedangkan *acte condition* merupakan ketentuan yang bersifat menetapkan (*beschikking*). UU APBN memiliki sifat *acte condition* sehingga tidak dapat memasukkan substansi yang mengatur. Oleh karena itu, hasil FGD menyatakan

bahwa pengaturan PPh DTP pada UU APBN merupakan praktik yang salah secara hukum (FGD, 2015).

Penjelasan tersebut secara substansi sama dengan penjelasan Pemerintah dalam dokumen "Jawaban Atas Pemandangan Umum Fraksi" pada saat mengajukan RUU Keuangan Negara tanggal 29 Januari 2001. Menteri Keuangan menyatakan bahwa UU APBN bersifat unik dan berbeda dengan undang-undang lainnya. UU APBN hanya menetapkan kondisi yang harus dicapai dalam satu tahun (*acte condition*) yang dijabarkan dalam angka-angka anggaran. Sebaliknya undang-undang yang lain bersifat *acte regle*, yaitu bersifat mengatur mengenai bidang undang-undang yang bersangkutan.

Selain memperoleh pendapat dari para ahli melalui FGD, penelitian ini juga mendapatkan penjelasan dari wawancara dengan Anggota II BPK bahwa terdapat kesalahan praktik yang selama ini terjadi karena menjadikan APBN memiliki fungsi administratif. Padahal seharusnya APBN menjadi fungsi stabilisasi, menjadi fungsi alokasi, dan fungsi distribusi. Perlakuan APBN menjadi berfungsi administratif menimbulkan pendapatan pemerintah yang ditanggung pemerintah. Perlakuan berakibat pada pencatatan akun belanja atau beban dan pendapatan dalam satu jurnal padahal seharusnya tidak karena akun-akun tersebut memiliki sifat yang saling bertentangan.

Dalam konteks implementasi basis akrual, sudah sangat jelas bahwa substansi hak pemerintah pada PPh DTP sudah diatur dalam UU PPh. Akan tetapi, substansi kewajiban Pemerintah untuk memberi Subsidi PPh DTP tidak diatur oleh peraturan apapun. Pengaturan substansi kewajiban itu dilakukan melalui UU APBN yang menjadikan tidak harmonis dengan UU PPh. Oleh karena itu pada kasus PPh DTP ini, Pemerintah seharusnya mengakui pendapatan PPh saja tanpa mengakui kewajiban belanja subsidi PPh.

Lebih dari sekedar pengakuan hak dan kewajiban, pemberian fasilitas perpajakan berupa PPh DTP merupakan bentuk ketidakadilan pajak. *Bondholders* SBN Internasional yang mendapatkan penghasilan dari pembayaran bunga utang dari Indonesia tidak terbebani pajak karena sudah ditanggung Pemerintah. Disisi lain, para pemilik SBN, Obligasi Ritel Indonesia (ORI), Sukuk, Sukri, dan surat utang di dalam negeri dikenakan pajak sebesar 15% dan bersifat final. Hal itu tentu tidak sesuai dengan asas *equality* yang merupakan salah satu dari empat asas pemungutan pajak yang dikenal dengan “*The Four Maxims*” menurut Adam Smith (Brotodihardjo, 1995: 27-28). Asas *equality* menghendaki pengenaan pajak secara adil sehingga tidak diperkenankan suatu negara mendiskriminasi antara sesama wajib pajak.

Brotodihardjo (1995: 27) menyatakan bahwa dalam mencari keadilan maka salah satu caranya adalah mengusahakan agar pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan merata. Makna umum dan merata itu dijelaskan Brotodihardjo melalui sejarah Revolusi Perancis dalam kaitannya dengan pemungutan pajak. Pada masa itu, terdapat perbedaan mencolok antara kaum proletar dan kaum borjuis. Kaum proletar—seperti bahasa Brotodihardjo adalah rakyat gembel—hidup dengan kehina-dinaan, sedangkan kaum borjuis yaitu kaum bangsawan dan kaum gereja hidup dalam kemewahan. Keadaan itu terjadi karena kaum borjuis dibebaskan dari segala macam pemungutan pajak sedangkan kaum proletar justru dibebani pajak. Pemberian fasilitas perpajakan berupa PPh DTP sangat identik dengan latar belakang ketidakadilan pajak yang memicu Revolusi Perancis tersebut.

Pajak DTP bukan hanya bentuk ketidakadilan tetapi juga memiliki dampak lain pada postur APBN yaitu dengan meningkatnya *mandatory spending*. *Mandatory spending* merupakan kewajiban Pemerintah untuk menyediakan anggaran belanja berdasarkan peraturan

perundang-undangan, antara lain Belanja di bidang pendidikan sebesar 20% dari APBN sesuai dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional (UU Nomor 20 Tahun 2003), di bidang kesehatan sebesar 5% dari APBN berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan, dan Dana Alokasi Umum sebesar minimal 26% dari Pendapatan Dalam Negeri (PDN) Neto sesuai dengan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (UU Nomor 33 Tahun 2004).

Mandatory spending tidak bersifat *noncash transaction* seperti halnya PPh DTP yang hanya merupakan pencatatan *in-out* pada pendapatan dan belanja. Dengan kata lain, Pemerintah harus menyediakan dana sebesar tambahan atas *mandatory spending* akibat adanya PPh DTP. Jika melihat postur APBN, dana tersebut disediakan dari dua sumber yang sama-sama mengorbankan rakyat, yaitu penambahan penerimaan pajak dan pembiayaan baik melalui penjualan aset pemerintah maupun penerbitan utang.

PPh DTP telah mengorbankan *civil society* melalui praktik ketidakadilan dalam perpajakan. PPh DTP juga berdampak pembebanan pajak yang lebih besar kepada rakyat serta utang yang semakin bertumpuk untuk generasi penerus bangsa. Sehubungan dengan fenomena tersebut, Neu & Graham (2004) berpendapat bahwa akuntansi turut berperan penting dalam proses penjajahan bahkan pembunuhan masal (*genocide*). Pendapat itu didasarkan pada klaim beberapa penelitian yang menyatakan bahwa modernitas akuntansi telah mengurangi nilai moral pada akuntansi itu sendiri.

Analisis atas jurnal pengakuan PPh DTP menunjukkan bahwa transaksi ini merupakan penciptaan realita akuntansi karena didasarkan pada transaksi yang secara substantif tidak ada. Selain itu, praktik

pengakuan PPh DTP ini juga membebani rakyat dengan meningkatnya *mandatory spending* sehingga menjadi kezaliman kepada rakyat seperti ungkapan Neu & Graham tersebut.

KESIMPULAN

Artikel ini menguraikan berbagai permasalahan yang patut untuk mendapatkan perhatian Pemerintah dalam mengakui pendapatan mencakup kepastian hak negara dalam PPh dan PNBP Migas, pengungkapan PNBP Migas, PBB Migas, serta keberadaan PPh DTP. Pemerintah harus segera mengambil sikap untuk mengembalikan dan menghindari hak negara yang hilang akibat inkonsistensi tarif PPh Migas. Inkonsistensi mengakibatkan Pemerintah kehilangan hak negara karena KKKS membayar PPh yang lebih rendah berdasarkan *tax treaty* tetapi tidak menyesuaikan bagi hasil PSC. Pengungkapan PNBP Migas masih menggunakan asas neto yaitu berdasarkan pemindahbukuan dari rekening migas ke kas negara setelah bagian Pemerintah dipotong dengan faktor pengurang. Oleh karena itu perlu disesuaikan dengan basis akrual dengan pengungkapan menggunakan asas bruto agar pengelolaan migas dapat dievaluasi kinerjanya berdasarkan informasi akuntansi. Pendapatan PBB Migas perlu dihindarkan dari motif mencari keuntungan dari birokrat yang memanfaatkan utilitas biaya pemungutan. Pemerintah harus meninjau ulang keberadaan PPh DTP karena dasar keberadaannya tidak sesuai dengan tata perundang-undangan, menjadi praktik ketidakadilan dan membebani rakyat dengan bertambahnya *mandatory spending*.

Penelitian ini mengungkapkan praktik yang seharusnya dapat dilakukan Pemerintah untuk mengakui pendapatan sesuai dengan basis akrual yaitu saat timbulnya hak. Oleh karena itu, hasil penelitian ini diharapkan dapat berimplikasi pada perubahan pengakuan pendapatan oleh Pemerintah Pusat agar

konsisten sesuai dengan basis akrual. Implementasi basis akrual seharusnya menjadi komitmen yang harus ditepati Pemerintah untuk membawa kebaikan yang lebih besar bagi rakyat Indonesia. Lebih dari itu, basis akrual diharapkan dapat menghasilkan informasi akuntansi yang dapat dimanfaatkan dalam pengambilan keputusan dan penyusunan kebijakan publik untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat.

DAFTAR PUSTAKA

- Arif, M. M., Putra, H. S., & Kurrohman, T. (2013). Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah dalam Penerapan Standar Akuntansi Berbasis Akrual (Studi pada Pemerintah Daerah Kabupaten Bondowoso). *Jurnal Akuntansi Universitas Jember*, 11 (2), 92-104.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2011). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2010*.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2012). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2011*.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2013). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2012*.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2014). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2013*.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2015). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2014*.
- Baxter, J. A., & Chua, W. F. (1998). Doing Field Research: Practice and Meta-Theory in Counterpoint. *Journal of Management*

- Accounting Research*, 10, 69-87.
- Brotodihardjo, R. S. (1995). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Eresco.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. London: Heinemann Educational Books, Ltd.
- Chua, W. F. (1986). Radical Developments In Accounting Thought. *The Accounting Review*, LXI (4), 601-632.
- Chua, W. F. (1988). Interpretive Sociology and Management Accounting Research-A Critical Review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(2), 59-79.
- Darwin, C. (2003). *The Origin of Species*. Kusdiyantinah, S., Siregar, N., dan Kuspartono. (penerjemah). Asal-usul Spesies Melalui Seleksi Alam atau Survival of the Fittest dalam Struggle for Existence Sebuah Adi-karya Termasyhur Mengenai Evolusi yang Mendobrak Pemikiran Ilmiah. Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Das, S. K. (2008). *Rethinking Public Accounting Policy and Practice of Accrual Accounting in Government*. New Delhi: Oxford University Press.
- Denhardt, J. V., & Denhardt, R. B. (2007). *The New Public Service Expanded Edition Serving Not Steering*. New York: M. E. Sharpe, Inc.
- Dobson, P. J. (1999). Approaches to Theory Use In Interpretive Case Studies - A Critical Realist Perspective. *Proc. 10th Australasian Conference on Information System*, 259-270.
- Focus Group Discussion. (2015). Mengenal Permasalahan dalam Proses Penyusunan APBN dan Alternatif Solusinya. Jakarta, 29-30 September 2015.
- Gummesson, E. (2003). All Research is Interpretive!. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 18 (6/7), 482-492.
- Hammersley, M. (2005). *The Dilemma of Qualitative Method Herbert Blummer and The Chicago Tradition*. New York: Routledge, Chapman and Hall, Inc.
- Langelo, F., Saerang, D. P. E., & Alexander, S. W. (2015). Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual dalam Penyajian Laporan Keuangan pada Pemerintah Kota Bitung. *Jurnal EMBA*, 3 (1), 1-8.
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Neu, D., & Graham, C. (2004). Accounting and The Holocaust of Modernity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 578-603.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2001). *Jawaban Pemerintah atas Pemandangan Umum DPR-RI mengenai Rancangan Undang-undang tentang Keuangan Negara, Rancangan Undang-undang tentang Perbendaharaan Negara, dan Rancangan Undang-undang tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. 29 Januari 2001 (unpublished report).
- Pemerintah Republik Indonesia. (2015). *Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2014 (Audited)*.
- PSC. (XXXX). Production Sharing Contract Between Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi Negara (PERTAMINA) and "KKKS EMO".
- Triyuwono, I. (2013). [Makrifat] Metode Penelitian Kualitatif [dan Kuantitatif] untuk Pengembangan Disiplin Akuntansi. Makalah diseminarkan dalam acara Simposium Nasional Akuntansi ke-16, Manado, 25-27 September 2013.

- Widyastuti, N. M. A., Sujana, E., & Adiputra, I. M. P. (2015). Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah dalam Menerapkan Standar Akuntansi Berbasis Akrual di Kabupaten Gianyar. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi*, 3 (1).
- Yin, R. K. (2013). *Case Study: Design and Methods*. Mudzakir, M. D. (penerjemah). Studi Kasus Desain & Metodologi. Depok: PT Rajagrafindo Persada.