

**Menuju Kebijakan Akuntansi yang Paripurna:
Studi Kasus Penerimaan Negara Bukan Pajak Sektor Hulu Migas**

Puji Wibowo
Politeknik Keuangan Negara STAN
puji.wibowo@pknstan.ac.id

Abstract

Accounting policy of oil and gas non-tax revenue is one of the most controversy issues in government financial report for over years. The long-standing debate arises due to the dispute between Supreme Auditor and government. The former argue that government should implement gross method in revenue recognition while the later prefer to adopt net method. This issue has become more interesting to discuss since the running of accrual basis era in early 2015. Previous study by Yuwana et al. (2016) found that the implementation of accrual basis for government financial reporting is not perfectly comply with common practice. They argue that the implementation of net method is considered less accountable since it does not record both revenue and relevant expenses. After conducting a number of researches steps by interviewing and discussing with key persons in line ministries and SKK Migas, we believe that government has already implemented accrual basis with gross method since the first-experience in 2015. This finding is supported by the presentation of revenue and expense separately in Operational Report. This research reveals that there are several issues to carefully consider in the future, such as recognition of cost recovery as expense and revenue recognition using gross revenue approach. By adopting gross revenue approach, the disclosure of financial transaction in upstream oil and gas could be assumed more comprehensive, reflecting all-aspects of the industry. However, gross revenue method seems to be another controversy accounting treatment in government sector. This research concludes that government would be considering to revise existing regulation concerning accounting principles of oil and gas non-tax revenue.

Keywords: : upstream oil and gas, netto method, revenue recongition, *cost recovery*, *gross revenue*

Abstrak

Kebijakan akuntansi pendapatan non-pajak minyak dan gas adalah salah satu masalah yang paling kontroversial dalam laporan keuangan pemerintah selama bertahun-tahun. Perdebatan lama muncul karena perselisihan antara BPK dan pemerintah. BPK berpendapat bahwa pemerintah harus menerapkan metode bruto dalam pengakuan pendapatan sementara yang kemudian lebih memilih untuk mengadopsi metode neto. Masalah ini menjadi lebih menarik untuk dibahas sejak berjalannya era basis akrual pada awal 2015. Penelitian sebelumnya oleh Yuwana et al. (2016) menemukan bahwa penerapan basis akrual untuk pelaporan keuangan pemerintah tidak sepenuhnya sesuai dengan praktik umum. Mereka berpendapat bahwa penerapan metode neto dianggap kurang akuntabel karena tidak mencatat pendapatan dan biaya yang relevan. Setelah melakukan sejumlah langkah penelitian dengan mewawancarai dan berdiskusi dengan orang-orang kunci di jajaran Kementerian Keuangan dan SKK Migas,

kami percaya bahwa pemerintah telah menerapkan basis akrual dengan metode bruto sejak pengalaman pertama tahun 2015. Temuan ini didukung oleh penyajian pendapatan dan pengeluaran secara terpisah dalam Laporan Operasional. Penelitian ini mengungkapkan bahwa terdapat beberapa masalah untuk dipertimbangkan dengan hati-hati di masa depan, seperti pengakuan *cost recovery* sebagai pengeluaran dan penerimaan pendapatan menggunakan pendekatan *gross revenue*. Dengan mengadopsi pendekatan *gross revenue*, pengungkapan transaksi keuangan dalam minyak dan gas hulu dapat dianggap lebih komprehensif, yang mencerminkan semua aspek industri. Penelitian ini menyimpulkan bahwa pemerintah akan mempertimbangkan untuk merevisi peraturan yang ada mengenai prinsip-prinsip akuntansi pendapatan non-pajak minyak dan gas.

Kata kunci: hulu migas, asas neto, pengakuan pendapatan, *cost recovery*, *gross revenue*

1. PENDAHULUAN

Industri hulu minyak dan gas bumi (migas) di Indonesia memiliki karakteristik yang unik dibandingkan dengan negara lain. Keunikan tersebut antara lain terlihat dari potensi cadangan migas di tanah air yang secara umum berada pada cekungan marjinal. Hal ini berkorelasi langsung pada kebutuhan pendanaan untuk investasi yang relatif lebih besar dibandingkan dengan negara-negara produsen migas lainnya. Ditambah dengan risiko ketidakpastian atas penemuan cadangan migas, daya tarik industri emas hitam tersebut dirasa memerlukan polesan lebih lanjut.

Pudyantoro (2013) mengungkapkan bahwa yang dapat dipastikan dari kegiatan hulu migas adalah ketidakpastian menemukan cadangan yang berdampak pada proses bisnis. Semakin tinggi tingkat ketidakpastian dimaksud, semakin tinggi pula probabilitas investor kehilangan uangnya. Apalagi saat ini penemuan cadangan migas di tanah air lebih banyak berlokasi di laut dalam. Tentu, investasi untuk pencarian dan penemuan cadangan migas terbukti (*proven reserved*) menuntut biaya yang semakin dirasa mahal.

Sesuai ketentuan dalam PSC yang ditandatangani oleh Pemerintah dan perusahaan migas, secara umum, investor migas memperoleh 2 fasilitas utama, yakni biaya penggantian (*cost recovery*) dan pembebasan/penanggung per pajakan tertentu sektor migas. *Cost recovery* pada prinsipnya merupakan biaya produksi migas yang ‘ditalangi’ terlebih dahulu oleh perusahaan migas atau Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS). Istilah ‘dana talangan’ menurut penulis di sini bukan berarti Pemerintah pasti berkewajiban mengganti biaya yang dikeluarkan KKKS. Kewajiban penggantian biaya timbul manakala KKKS berhasil menemukan cadangan migas komersial atau mempunyai nilai ekonomis. Keberhasilan penemuan cadangan migas tersebut akan ditindaklanjuti dengan persetujuan rencana pengembangan (*plan of development-POD*) oleh Satuan Kerja Khusus Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi (SKK Migas). Dari sinilah timbul kewajiban Pemerintah untuk mengganti biaya produksi migas mulai dari eksplorasi sampai dengan berakhirnya masa kontrak. *Cost recovery* dibebankan pada *lifting* migas yang dihitung berdasarkan volume dan harga. Biaya penggantian produksi migas ini diserahkan kepada KKKS dalam bentuk natura atau *in-kind*. Artinya, pembayaran *cost recovery* tidak melalui penyelesaian *cash settlement* sebagaimana penyelesaian kewajiban Pemerintah pada umumnya. Sebaliknya, apabila KKKS tidak berhasil menemukan cadangan migas yang bernilai ekonomis selama masa eksplorasi (6 tahun dan dapat diperpanjang hingga 10 tahun), Pemerintah tidak berkewajiban mengembalikan biaya yang dikeluarkan oleh kontraktor migas. Ini berarti KKKS menanggung risiko 100% atas kegagalan penemuan *lifting* migas.

Melalui skema PSC, Pemerintah memiliki beberapa keuntungan. Pertama, Pemerintah hanya perlu menyediakan wilayah kerja untuk dikelola oleh KKKS tanpa mengeluarkan dana sama sekali. Kedua, kepemilikan sumber daya alam migas pun masih berada di tangan Pemerintah sampai pada titik serah (titik bagi hasil antara pemerintah dengan kontraktor migas). Keunggulan ketiga, Pemerintah tidak perlu mengeluarkan penggantian biaya operasional migas apabila sumur migas yang dikelola oleh kontraktor tidak menghasilkan *lifting* migas secara komersil. Keempat, semua aset yang dibeli oleh kontraktor migas menjadi hak milik Pemerintah sejak tiba di tanah air. Dengan skema PSC ini, Pemerintah tidak menanggung exposure APBN terkait kegiatan eksplorasi dan eksploitasi migas. Hal ini sebagaimana ditegaskan oleh Volta dan Kafabih (2015). Disamping itu, pilihan atas model PSC karena skema ini tetap mensaratkan Pemerintah selaku tuan rumah mempunyai kewenangan manajemen (Lubiantara 2012).

Sebaliknya, bagi kontraktor migas, norma yang diatur di dalam PSC setidaknya memberikan dua keuntungan. Pertama, perusahaan migas akan memperoleh pengembalian seluruh biaya operasional yang dikeluarkan apabila *lifting* migas yang dihasilkan memenuhi skala ekonomis. Ini berarti, kontraktor akan memperoleh jaminan pengembalian modal selama jangka waktu kontrak (20-30 tahun). Kedua, kontraktor memperoleh fasilitas fiskal berupa pembebasan dan penangguhan (*assume and discharge*) atas pajak-pajak tidak langsung dan pungutan lainnya. Wibowo (2010) menyatakan bahwa berdasarkan prinsip A&D tersebut, KKKS dianggap telah menyelesaikan kewajiban perpajakan dan pungutan lainnya apabila telah menyetorkan bagian hasil penjualan migas kepada negara.

Terkait dengan skema *assume and discharge* di atas, Pemerintah harus mengalokasikan sejumlah dana tertentu setiap tahunnya. Dana tersebut digunakan untuk membayar dan/atau mengganti beban perpajakan dan beban pungutan lainnya dari kontraktor migas. Dana dimaksud diambilkan dari uang hasil penjualan *lifting* migas bagian negara (penerimaan migas) yang ditampung dalam Rekening Migas pada Bank Indonesia. Beban perpajakan dan pungutan lainnya sektor migas yang menjadi kewajiban Pemerintah tersebut meliputi *reimbursement* atas Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN/PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), pajak daerah berupa pajak penerangan jalan, pajak air tanah dan pajak air permukaan, beban *underlifting* kontraktor, dan *fee* kegiatan usaha hulu migas. Oleh karena itu, Harahap (2012) menyatakan bahwa penerimaan migas dapat diakui sebagai pendapatan negara apabila *earning process* telah selesai. Rachmat (2011) menuturkan bahwa akuntansi membantu pemerintah dalam hal penggunaan keuangan negara yang hakikatnya adalah uang rakyat. Untuk menghindari kesalahan pengambilan keputusan, ditempuhlah cara mendasarkan keputusan ekonomi dari informasi yang dapat dipertanggungjawabkan. Oleh karena itu akurasi informasi menjadi hal yang vital dalam pengambilan keputusan, antara lain di sektor hulu migas.

Berdasarkan uraian di atas, ditinjau dari perspektif biaya pengelolaan kegiatan usaha hulu migas, terdapat dua kelompok beban yang harus ditanggung oleh Pemerintah. Pertama, beban *cost recovery* yang bersifat *in-kind* atau non-cash, dan kedua, beban perpajakan yang berbasis cash settlement. Kedua jenis beban tersebut pada akhirnya memerlukan accounting treatment yang berbeda. Sebaliknya, ditinjau dari perspektif pendapatan negara sektor hulu migas, terdapat beberapa karakteristik sebagai berikut. Pertama, potensi pendapatan negara dari kegiatan usaha hulu migas diatur dalam norma-norma yang disepakati oleh kedua belah pihak baik Pemerintah maupun KKKS. Kedua, sumber pendapatan negara utama dari sektor hulu migas adalah *lifting* migas bagian negara. Artinya, *lifting* migas yang menjadi bagian Pemerintah perlu dikonversi menjadi uang.

Ketiga, Pemerintah tetap berhak atas jenis pendapatan negara lainnya yang tidak berbasis *lifting* migas bagian negara sepanjang disepakati dalam kontrak, seperti pendapatan dalam bentuk bonus atau komitmen pasti. Keempat, dengan adanya kebijakan desentralisasi fiskal, pendapatan negara dari *lifting* migas menjadi sumber pendapatan pemerintah daerah dalam bentuk dana bagi hasil. Kelima, dengan pemberlakuan basis akrual mulai tahun 2015, pengakuan pendapatan negara terkait kegiatan usaha hulu migas perlu mendapatkan perhatian lebih serius.

Terkait dengan implementasi basis akrual pada akuntansi Pemerintah Pusat, Yuwana, *et al.* (2016) mengungkapkan bahwa pengungkapan Penerimaan Negara Bukan Pajak (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 penggunaan asas bruto agar pengelolaan migas dapat dievaluasi kinerjanya berdasarkan informasi akuntansi. Hamzah dan Kustiani (2014) menyatakan bahwa basis akrual mengindikasikan bahwa pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan. Keunggulan dari penelitian Yuwana *et al.* (2016) tersebut antara lain mereka telah memetakan titik-titik pengakuan yang seyogianya dirujuk oleh Pemerintah dalam mengidentifikasi hak dan kewajiban sektor hulu migas apabila menggunakan basis akrual. Namun demikian, Yuwana *et al.* (2016) belum menganalisis secara lebih mendalam mengenai cost dan benefit dari pengakuan hak dan kewajiban tersebut apabila skema pengakuan dimaksud ditempuh oleh Pemerintah. Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 mensyaratkan bahwa terdapat kendala informasi yang relevan dan andal dalam penyajian laporan keuangan. Pertimbangan biaya dan manfaat perlu diungkapkan agar kita mengetahui alasan Pemerintah menempuh kebijakan akuntansi tertentu seperti pengakuan pendapatan PNBP migas yang menurut Yuwana *et al.* (2016) masih belum sepenuhnya menganut basis akrual.

Disamping itu, di dalam penelitian Yuwana *et al.* (2016) juga tidak melakukan elaborasi mengenai pengungkapan beban kegiatan usaha hulu migas. Analisis beban ini diperlukan untuk menguji apakah transaksi kegiatan usaha hulu migas di dalam laporan keuangan pemerintah masih menggunakan asas neto atau sudah menganut asas bruto. Analisis terkait beban ini juga krusial dilakukan untuk menilai konsistensi pemerintah dalam pengakuan transaksi akrual yang tidak saja menyajikan pendapatan dan namun juga beban akrual.

Faktor lain yang belum diungkapkan oleh Yuwana *et al.* (2016) adalah di dalam penelitian mereka belum memuat analisis mengenai pemberlakuan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 124/PMK.02/2016 jo PMK 203/PMK.02/2018 mengenai Petunjuk Teknis Akuntansi Penerimaan Negara Bukan Pajak dari Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi. PMK 203 Tahun 2018 baru terbit di penghujung 2018. Kendati PMK 124 Tahun 2016 ini telah disempurnakan sebanyak dua kali, terakhir menjadi PMK Nomor 203/PMK.02/2018, kebijakan akuntansi PNBP migas masih menyisakan persoalan. Salah satu isu penting yang belum diungkapkan oleh peneliti terdahulu maupun PMK 203 Tahun 2018 adalah adanya pemberlakuan Peraturan Menteri Energi Sumber Daya Mineral (Permen ESDM) Nomor 08 Tahun 2017 mengenai Kontrak Bagi Hasil *Gross split*. Kontrak ini mengatur bagi hasil antara Pemerintah dengan kontraktor migas tanpa melalui mekanisme *cost recovery*. Kontrak jenis baru ini tentu saja menarik untuk dianalisis dampaknya terhadap akuntansi pemerintah.

Berdasarkan uraian di atas, Penulis bermaksud melakukan penelitian lanjutan terkait implementasi basis akrual PNBP Migas dengan memperluas ruang lingkup penelitian Yuwana *et al.* (2016) dan memberikan perspektif baru berupa: (i) memperjelas penerapan asas bruto PNBP migas, (ii) memuat analisis pengakuan beban sektor hulu migas, dan (iii) memuat analisis implementasi PMK No. 203/PMK.02/2018, termasuk rekomendasi untuk penyempurnaan PMK dimaksud, dan (iv) menganalisis dampak akuntansi terhadap penerapan kontrak bagi hasil *gross split*. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan warna baru dan pengembangan teori dalam dunia akuntansi pemerintahan mengingat penelitian terkait akuntansi PNBP migas masih jarang dijumpai.

2. LANDASAN TEORI

Sesuai ketentuan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, penerimaan bukan pajak merupakan salah satu jenis pendapatan negara yang pengakuannya berdasarkan ada tidaknya hak pemerintah yang menjadi penambah nilai kekayaan bersih. PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan pada prinsipnya mengatur bahwa pendapatan negara berbasis kas disajikan di dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan pendapatan negara berbasis akrual disajikan di dalam Laporan Operasional (LO). Lampiran I PP 71 Tahun 2010 mengenai Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) berbasis akrual, khususnya PSAP 01 paragraf 8 mendefinisikan Pendapatan-LRA sebagai semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah Adapun Pendapatan-LO diartikan sebagai hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Dari dua definisi ini terlihat bahwa pengakuan pendapatan akrual tidak melihat pada aliran penerimaan kas pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah melainkan lebih menekankan pada penambahan ekuitas dan tidak adanya ketentuan untuk dibayar kembali. Hal ini sekaligus untuk membedakan dengan penerimaan pembiayaan.

Rachmat (2011) menuturkan bahwa akuntansi membantu pemerintah dalam hal penggunaan keuangan negara yang hakikatnya adalah uang rakyat. Untuk menghindari kesalahan pengambilan keputusan, ditempuhlah cara mendasarkan keputusan ekonomi dari informasi yang dapat dipertanggungjawabkan. Di sinilah peran sentral akuntansi sebagai penyedia informasi yang akurat bagi pengambilan kebijakan publik. Salah satu elemen penting yang menjadi perhatian pemerintah adalah realisasi pendapatan negara

Hamzah dan Kustiani (2014) menyatakan bahwa basis akrual untuk LO mengindikasikan bahwa pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan. Hal ini sejalan dengan ketentuan mengenai pengakuan pendapatan akrual di dalam PSAP 12 mengenai Laporan Operasional. Di dalam paragraf 26 PSAP 12 dinyatakan bahwa akuntansi pendapatan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran). Paragraf 27 PSAP 12 menjelaskan bahwa dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan-LO bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat diestimasi terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat dikecualikan. Dari ketentuan ini terlihat bahwa kebijakan Pemerintah saat ini masih memperkenankan penggunaan asas di luar asas bruto untuk pengakuan Pendapatan-LO.

Terkait dengan pengakuan pendapatan PNBP Migas, PMK Nomor 203 Tahun 2018 juga telah mengaturnya di dalam Lampiran I Bab VI Petunjuk Teknis Akuntansi Pendapatan. Pada sub bab A “Pendapatan PNBP Migas-Laporan Operasional” angka 2 membuat klasifikasi pendapatan PNBP Migas sebagai berikut:

- a. Bagian Negara
- b. Penjualan Minyak Mentah Bagian Kontraktor Dalam Rangka DMO
- c. Bonus dan Transfer Material
- d. Lain -lain.

Adapun sub bab A angka “3” Lampiran I Bab VI PMK tersebut mengatur bahwa PNBP Migas-LO diakui pada saat ditetapkannya hak negara dari kegiatan usaha hulu Migas oleh Instansi Pelaksana (SKK Migas) berupa penerbitan laporan pengiriman Migas bagian negara atau surat tagihan maupun surat penetapan untuk periode Januari s.d. Desember tahun berjalan yang telah disampaikan kepada Satker PNBP Migas (Direktorat Jenderal Anggaran-DJA). Selanjutnya, PNBP Migas-Laporan Operasional dikoreksi pada saat adanya pengakuan kewajiban jangka pendek yang berasal dari PBB Migas. Ketentuan ini secara eksplisit telah mengatur bahwa pengakuan pendapatan PNBP Migas-LO telah menggunakan asas bruto karena tidak dikurangi terlebih dahulu dengan faktor pengurang. Hal ini tentu tidak sejalan dengan hasil penelitian Yuwana et al. (2016) yang menyatakan bahwa pengungkapan PNBP Migas masih menggunakan asas neto yaitu berdasarkan pemindahbukuan dari rekening migas ke kas negara.

Asas neto masih diadopsi oleh Pemerintah dalam hal pengakuan Pendapatan-LRA. Hal ini dimaksudkan untuk tetap menjaga angka di dalam LRA tetap menyajikan uang negara yang memang sudah riil menjadi hak negara. Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) sebagaimana dikutip oleh Harahap (2012) menyatakan bahwa penerimaan migas dapat diakui sebagai pendapatan negara apabila earning process telah selesai. Penerimaan migas di rekening migas masih harus memperhitungkan unsur-unsur pengurang yang merupakan kewajiban Pemerintah sektor migas seperti reimbursement PPN, PBB migas, underlifting KKKS, dan DMO fee. Apabila Pendapatan-LRA menggunakan asas bruto, maka berpotensi menimbulkan overstated revenue untuk PNBP Migas karena belum memperhitungkan faktor pengurang di atas.

Selanjutnya, PSAP 12 paragraf 32 juga mengatur mengenai akuntansi beban, dimana pengakuan beban dilakukan pada saat: (a) timbulnya kewajiban; (b) terjadinya konsumsi aset; dan (c) terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa. Guna memperjelas aturan di atas, PMK No. 124 Tahun 2016 pada Lampiran Bab VII Petunjuk Teknis Akuntansi Beban menegaskan bahwa beban di dalam pengelolaan PNBP Migas terdiri dari:

- a. Beban Pihak Ketiga Migas

Beban ini berasal dari tagihan kewajiban Pemerintah dari kegiatan usaha hulu Migas, terdiri atas :

- 1) Domestic Market Obligation (DMO) fee Kontraktor;
- 2) reimbursement PPN;
- 3) underlifting Kontraktor;
- 4) fee kegiatan usaha hulu Migas;
- 5) pajak penerangan jalan non PLN; dan
- 6) pajak air permukaan dan air bawah tanah.

- b. Beban murni akrual berupa beban penyisihan piutang tidak tertagih

Adapun pengakuan beban untuk kegiatan usaha hulu migas masing-masing diatur sebagai berikut:

- 1) Beban yang berasal dari utang kepada badan usaha diakui pada saat surat tagihan dari SKK Migas telah diverifikasi Pejabat DJA yang mempunyai kewenangan untuk melakukan pembebanan kepada negara.
- 2) Beban yang berasal dari utang kepada instansi pemerintah diakui pada saat surat tagihan dari instansi pemerintah telah diverifikasi Pejabat DJA yang mempunyai kewenangan untuk melakukan pembebanan kepada negara.

Dengan demikian, sesuai PMK Nomor 124 Tahun 2016, dapat dikatakan bahwa Pemerintah telah berupaya menempuh kebijakan akuntansi yang mencerminkan basis akrual. Adapun hal yang belum diatur di dalam PMK tersebut antara lain adalah pengakuan beban cost recovery. Istilah cost recovery sebenarnya tidak secara tegas dinyatakan di dalam PSC. Klausul yang ada di dalam PSC poin 6.1.1 sebagaimana dikutip oleh Pudyantoro (2012:207) menyatakan bahwa:

“KONTRAKTOR akan memperoleh kembali penggantian atas biaya operasi dengan diambilkan dari hasil penjualan atau penyerahan lainnya dari sejumlah minyak dan gas bumi senilai dengan biaya operasi, yang diproduksi dan disimpan dan tidak digunakan dalam operasi minyak dan gas bumi sebagaimana dijelaskan dalam ayat 6.1.2 di bawah. Biaya operasi dapat digunakan sebagai pengurang penghasilan dalam menghitung pajak penghasilan KONTRAKTOR”.

Kieso, et al.. (2014) menyatakan bahwa terkait pengakuan beban hendaknya kita menggunakan prinsip “let the expense follow the revenues”. Pengakuan pendapatan PNPB Migas-LO yang hanya disandingkan dengan beban kewajiban sektor migas (tanpa beban cost recovery) dalam skema PMK Nomor 124 Tahun 2016 sebenarnya tidak dimaksudkan untuk menerapkan matching principle. Hal ini dipertegas dalam Lampiran II PSAK mengenai Kerangka Konseptual paragraf 46 mengatur bahwa prinsip layak temu biaya-pendapatan (matching-cost against revenue principle) dalam akuntansi pemerintah tidak mendapat penekanan sebagaimana dipraktikkan dalam akuntansi komersial. Perlu tidaknya pengakuan cost recovery dengan pertimbangan matching principle akan dikembalikan kepada analisis biaya dan manfaat oleh Pemerintah. Apakah penyajian beban cost recovery akan memberikan benefit yang lebih banyak dibandingkan dengan pengorbanan yang perlu dilakukan. Bisnis hulu migas merupakan bisnis pemerintah yang pengusahaannya dilakukan oleh SKK Migas dan berdurasi sangat panjang (Pudyantoro 2012). Oleh karena itu, Penulis berpendapat bahwa kebutuhan informasi cost recovery merupakan hal yang tidak bisa dihindari lagi bahkan mutlak diperlukan untuk menilai kinerja bisnis tersebut.

Saat ini, Pemerintah telah memperkenalkan jenis kontrak baru dalam pengelolaan kegiatan usaha hulu migas sesuai Permen ESDM Nomor 08 Tahun 2017, yakni berupa PSC gross split. Dalam kontrak baru ini penerimaan kontraktor (contractor take) dalam merupakan bagian kontraktor yang dihitung berdasarkan persentase gross produksi setelah dikurangi pajak penghasilan. Kontraktor tidak lagi memperoleh fasilitas pengembalian biaya operasi sebagaimana PSC konvensional. Namun demikian, biaya operasi yang telah dikeluarkan oleh kontraktor dapat diperhitungkan sebagai unsur pengurang pajak penghasilan kontraktor

3. METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan oleh Penulis adalah metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Menurut Creswell (2010) salah satu langkah penting dalam penelitian kualitatif adalah analisis data kualitatif. Dalam model ini, peneliti akan mengumpulkan data kualitatif, disamping data kuantitatif berupa laporan keuangan, menganalisisnya berdasarkan tema-tema atau topik tertentu dan melaporkannya dalam 4-

5 tema. Berbeda dengan paradigma yang digunakan oleh Yuwana, *et al.* (2016), penulis menggunakan paradigma positivisme yang bertujuan untuk menjelaskan dan memprediksi (Triyuwono 2006). Menurut paradigm positivism, praktik akuntansi dijelaskan dan diramalkan dalam konteks hukum universal. Paradigma ini beranggapan bahwa penemuan hukum universal dapat dicapai jika proses formulasi teori akuntansi benar-benar steril dari subjektivitas peneliti atau aktor praktisi akuntansi. Oleh karena itu, di dalam penelitian ini, penulis mengungkapkan isu permasalahan yang dianalisis dari ragam perspektif yang berbeda. Dengan memperoleh banyak perspektif diharapkan mengurangi subjektivitas penelitian. Hal ini sesuai dengan tujuan dari penelitian ini yang ingin memberikan usulan rekomendasi secara objektif untuk penyempurnaan peraturan perundangan mengenai akuntansi PNBP migas.

Penelitian dilakukan di kantor pusat Direktorat Jenderal Anggaran, khususnya pada unit Direktorat Penerimaan Negara Bukan Pajak selama periode November 2016 s.d. Desember 2017. Penulis juga melakukan sejumlah wawancara baik lisan maupun secara tertulis dengan pejabat pada empat instansi yaitu Direktorat Jenderal Anggaran (DJA), Direktorat Jenderal Perbendaharaan (DJPB), Inspektorat Jenderal (Itjen) dan SKK Migas. Penulis juga melakukan konfirmasi mengenai pemberlakuan PMK 203 Tahun 2018 kepada beberapa personil penting di Direktorat Jenderal Anggaran pada akhir tahun 2018.

Pemilihan instansi tersebut berdasarkan pertimbangan bahwa DJA merupakan instansi yang berfungsi selaku penyusun RAPBN dan menjalankan fungsi sebagai entitas akuntansi PNBP Migas. DJPB merupakan instansi yang menyusun kebijakan akuntansi pemerintah sekaligus berfungsi sebagai konsolidator transaksi Bendahara Umum Negara (BUN). PNBP Migas merupakan salah satu jenis pendapatan yang disajikan di dalam laporan keuangan BUN. Itjen merupakan instansi yang melakukan review dan pendampingan selama proses penyusunan laporan keuangan dan pembahasan temuan audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Adapun SKK Migas merupakan mitra entitas akuntansi yang menerbitkan dokumen sumber pendapatan dan beban kegiatan usaha hulu migas. Responden dalam penelitian ini terdiri dari 4 orang pejabat dan 1 orang analis senior di DJA, 1 orang pengendali teknis di Itjen Kementerian Keuangan, 2 orang pejabat DJPB, dan 1 orang pejabat SKK Migas. Penulis telah berusaha untuk mendapatkan hasil wawancara tertulis dengan anggota tim pemeriksa BPK. Namun, hingga selesainya penelitian ini, belum ada respon dari anggota tim pemeriksa BPK dimaksud.

Data yang digunakan dalam analisis penelitian ini adalah laporan keuangan transaksi PNBP Migas, Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) tahun 2015 serta peraturan perundangan di bidang keuangan negara.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Fokus penelitian ini tertuju pada PNBP Migas yang berasal dari bagian negara berupa *lifting* migas baik yang disajikan di dalam LRA maupun LO yang dilaporkan oleh Direktorat Penerimaan Negara Bukan Pajak DJA selaku entitas akuntansi. Jenis pendapatan PNBP Migas yang lain tidak dibahas karena pada prinsipnya mengikuti *common practice* akuntansi pemerintahan. Sesuai dengan klausul dalam PSC, pemerintah memperoleh *lifting* migas bagian negara dari suatu wilayah kerja tertentu. *Lifting* migas bagian negara tersebut mempunyai dua benefit sekaligus. Pertama, *lifting* migas bagian Pemerintah tersebut menjadi sumber pendapatan negara. Kedua, *lifting* migas bagian negara tersebut sekaligus menjadi sumber pendanaan Pemerintah untuk menyelesaikan kewajiban sektor hulu migas akibat penerapan *assume and discharge*. Dari sinilah muncul istilah *neto* dalam pengelolaan penerimaan migas.

Asas Bruto v.s. Asas Neto

Akuntansi pendapatan di dalam PSAP dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran). Dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat diestimasi terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat dikecualikan. Hal ini berlaku untuk pendapatan-LRA maupun pendapatan-LO. Berdasarkan analisis kami atas laporan keuangan yang disusun entitas akuntansi PNBP migas, pengakuan pendapatan-LRA untuk PNBP SDA Migas menggunakan asas neto. Analisis ini diperkuat oleh responden kami, pejabat penyusun laporan keuangan di DJA. Asas neto mengandung makna bahwa penerimaan negara yang berasal dari *lifting* migas bagian negara tidak serta merta dapat disetor ke Rekening Kas Umum Negara (RKUN) dan diakui sebagai pendapatan negara berbasis kas. Mengapa demikian? Pemerintah terlebih dahulu harus mengalokasikan dana dari hasil penjualan *lifting* migas bagian negara untuk menyelesaikan kewajiban sektor hulu migas dalam suatu periode tertentu. Untuk itulah Pemerintah menyediakan rekening khusus di Bank Indonesia (Rekening Migas) yang bertujuan untuk menampung penerimaan negara dari sektor migas. Apabila dalam periode tertentu, misalkan satu bulan, penerimaan negara sektor migas setelah dikurangi dengan cash settlement atas kewajiban Pemerintah masih terdapat saldo positif, dana tersebut dipindahbukukan ke RKUN sebagai pendapatan negara (dicatat dalam akun Penerimaan Negara Bukan Pajak-PNBP).

Sementara itu, untuk pendapatan-LO, sesuai PMK Nomor 124/PMK.02/2016 jo PMK 217/PMK.02/2017, PNBP SDA Migas diakui pada saat terbitnya surat tagihan dari SKK Migas kepada wajib bayar. Ini berarti, pemerintah tidak memperhitungkan variabel pengurang terlebih dahulu. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa pendapatan-LO telah menganut asas bruto. Responden kami dari SKK Migas dan DJA menyatakan hal serupa. Penghitungan hak negara secara akrual dari *lifting* migas bagian negara sebenarnya telah menerapkan asas bruto karena tidak ada pengalokasian variabel pengurang yang berupa kewajiban pemerintah sektor hulu migas. Disamping itu, asas bruto ditunjukkan dengan adanya pengakuan beban yang timbul dari tagihan atas kewajiban sektor migas. Tabel 1 berikut menyajikan Laporan Operasional Satker PNBP Migas Tahun 2016 (*audited*) dan 2015 (*audited*). Dari tabel tersebut terlihat bahwa pendapatan dan beban dari kegiatan usaha hulu migas sama-sama diakui dan dicatat di dalam laporan keuangan. Dengan demikian, dapat dipahami bahwa responden kami dari SKK Migas dan DJA berpendapat pengakuan pendapatan PNBP SDA Migas telah menerapkan asas bruto.

Tabel 1

SATUAN KERJA PNBP KHUSUS BUN PENGELOLA PNBP MINYAK BUMI DAN GAS BUMI
LAPORAN OPERASIONAL
UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR 31 DESEMBER 2016 DAN 2015

Dalam Rp

URAIAN	31 DESEMBER 2016	31 DESEMBER 2015
KEGIATAN OPERASIONAL		
A. Pendapatan		
Pendapatan Negara Bukan Pajak Sektor Migas	82,162,389,785,330	100,037,275,629,947
Pendapatan Minyak Bumi	47,443,196,108,872	60,819,893,335,940
Pendapatan Gas Bumi	21,816,355,920,532	31,220,263,895,798
Pendapatan DMO	11,993,844,040,512	7,603,934,627,796
Pendapatan Denda, Pinalty	633,717,082	2,324,267,481
Pendapatan Migas Lainnya	908,359,998,332	390,859,502,933
	82,162,389,785,330	100,037,275,629,947
B. Beban		
Beban Penyisihan Piutang	200,069,486,793	124,256,417,826
Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih PNBP	200,069,486,793	107,903,605,501
Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih Jk Panjang	-	16,352,812,325
Beban Lain-lain	26,669,609,917,830	16,419,616,914,825
Beban Pihak Ketiga Migas - Pajak Air Tanah	43,850	9,573,841,945
Beban Pihak Ketiga Migas - Pajak Penerangan Jalan non PJ	3,406,622,686	36,025,653,540
Beban Pihak Ketiga Migas - DMO Fee KKKS	7,410,305,328,536	5,707,922,090,259
Beban Pihak Ketiga Migas - Reimbursement PPN	17,127,290,499,319	6,194,147,195,058
Beban Pihak Ketiga Migas - Underlifting KKKS	2,128,607,423,439	4,471,948,134,022
Beban Pihak Ketiga Migas - Fee Penjualan	-	-
	26,869,679,404,623	16,543,873,332,651
C. SURPLUS (DEFISIT) DARI KEGIATAN OPERASIONAL	55,292,710,380,707	83,493,402,297,296
KEGIATAN NON OPERASIONAL		
Pendapatan Non Operasional	(53,645,882,761)	942,677,785,681
Pendapatan/Beban Selisih Kurs yang belum terealisasi	(53,645,882,761)	491,737,743,086
Pendapatan Penyesuaian Lainnya	-	450,940,042,595
	-	327,571,535,834
Jumlah Surplus (Defisit) dari kegiatan non operasional	(53,645,882,761)	615,106,249,847
SURPLUS (DEFISIT) SEBELUM POS LUAR BIASA	55,239,064,497,946	84,108,508,547,143
SURPLUS (DEFISIT) LO	55,239,064,497,946	84,108,508,547,143

Sumber: Direktorat PNBP-DJA

Fakta tersebut di atas menghapus skeptisme penelitian Yuwana *et al.* (2006) yang menyatakan bahwa pengakuan pendapatan-LO masih menggunakan asas neto karena memperhitungkan beban atau kewajiban pemerintah sektor migas. Dengan adanya pengakuan pendapatan dan beban secara terpisah di dalam laporan keuangan di atas, memberikan konfirmasi bahwa tidak terjadi *offsetting* antara hak dan kewajiban negara dalam basis akrual sejak pelaporan keuangan akrual tahun 2015..

Pengakuan pendapatan-LO dapat dianggap belum sepenuhnya memenuhi prinsip bruto. Pro dan kontra ini berkembang karena di dalam Laporan Operasional sebagaimana Tabel 1 di atas tidak menyajikan beban PBB Migas. Berdasarkan analisis kami terhadap ketentuan PMK Nomor 124 Tahun 2016, tagihan PBB migas yang diterima oleh DJA dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP), diperlakukan sebagai pengurang pendapatan-LO. Responden dari DJA menyatakan bahwa *accounting treatment* ini ditempuh untuk menghindari double counting. Di satu sisi, tagihan PBB migas oleh DJP dicatat sebagai piutang pajak dan pendapatan-LO di DJP. Di sisi lain tagihan dimaksud merupakan faktor pengurang PNBP migas untuk pendapatan-LRA. Apabila tagihan PBB migas diakui sebagai beban, maka pendapatan-LO untuk LKPP akan mengalami *overstated* sebesar nilai tagihan PBB migas yang menjadi kewajiban DJA. Oleh karena itu, dapat dimengerti kenapa tagihan PBB migas langsung dicatat sebagai pengurang PNBP migas akrual.

Responden DJA juga berpendapat bahwa seyogianya tagihan *reimbursement* PPN diperlakukan sebagai pengurang pendapatan-LO sebagaimana PBB migas. Argumentasi ini dilandasi oleh pemikiran bahwa PPN juga merupakan pendapatan yang dilaporkan oleh DJP. Oleh karena itu, PMK Nomor 124 Tahun 2016 jo PMK 203 Tahun 2018 semestinya menampung ketentuan itu. Penulis berpendapat bahwa tagihan PPN dan PBB yang dibayarkan oleh DJA memiliki sifat yang berbeda. PPN dibayarkan atas dasar *reimbursement*, kontraktor migas telah membayar pajak dimaksud dan meminta pengembalian dana secara tunai. Sementara itu PBB migas tidak dibayar sendiri oleh kontraktor, melainkan dibayar/ditanggung langsung oleh Pemerintah (DJA).

Asas neto sejatinya memang masih digunakan oleh Pemerintah untuk pengakuan pendapatan berbasis kas atau pendapatan-LRA. Penggunaan asas neto dalam pendapatan-LRA lebih didasari oleh filosofi bahwa dana hasil penjualan *lifting* migas bagian negara yang disetor ke Rekening Minyak dan Gas Bumi, belum sepenuhnya menjadi hak negara. Kenapa demikian? Pemerintah memiliki kewajiban yang diamanatkan di dalam PSC untuk menanggung dan membebaskan kewajiban pajak tidak langsung apabila kontraktor migas berhasil memberikan kontribusi kepada negara berupa *lifting* migas. Apabila dana penerimaan migas langsung disetor ke RKUN, dapat berpotensi bias karena tidak mencerminkan sepenuhnya hak Pemerintah.

Namun, pada praktiknya hak negara yang berasal dari penjualan *lifting* migas bagian negara hingga saat ini masih disetorkan melalui dua mekanisme. Wibowo (2017) menjelaskan bahwa untuk penerimaan rupiah dari *lifting* minyak bumi, disetor langsung ke RKUN. Hal ini berarti langsung diakui sebagai pendapatan PNBPN. Sementara untuk penerimaan dalam bentuk valas dari *lifting* minyak dan gas bumi, disetorkan ke Rekening Minyak dan Gas Bumi. Mengingat sumber dana Rekening Minyak dan Gas Bumi sebagian besar berasal dari dana penjualan *lifting* gas bumi, akan terjadi cross-subsidy antara dana minyak dan gas bumi. Seyogianya, kewajiban dari aktivitas terkait produksi minyak bumi (seperti PPN dan PBB migas) diselesaikan dengan dana penjualan *lifting* minyak bumi dan kewajiban dari kegiatan produksi gas bumi dibayar dengan dana penjualan *lifting* gas bumi. Adanya dualisme rekening penyetoran menyebabkan dana penjualan *lifting* gas bumi 'digunakan' terlebih dahulu untuk membayar kewajiban berbasis minyak bumi. Oleh karena itu, setiap akhir tahun DJA melakukan perhitungan untuk menetapkan hak riil pemerintah dari *lifting* minyak dan gas bumi secara terpisah. Hal ini dilakukan karena pendapatan disajikan dalam akun terpisah dan perhitungan untuk bagi hasil PNBPN SDA Migas ke daerah juga dipisahkan antara minyak dan gas bumi.

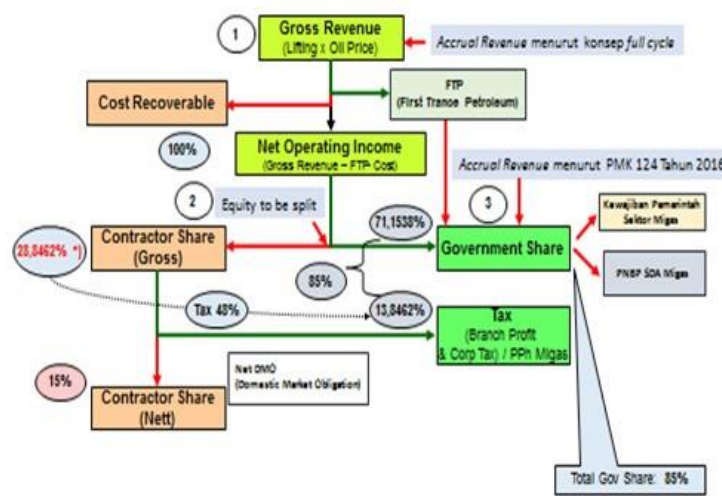
Dualisme mekanisme penyetoran tersebut menimbulkan pengakuan hak negara secara dini apabila dikaitkan dengan asas neto. Dengan demikian, terdapat indikasi bahwa Pemerintah tidak konsisten menerapkan asas neto. Di satu sisi Pemerintah mendeklarasikan asas neto, tapi setoran hasil penjualan *lifting* minyak bumi langsung diperkenankan untuk disetor ke RKUN secara langsung. Penghitungan kewajiban baru dilakukan pada akhir tahun melalui reklasifikasi akun PNBPN minyak bumi ke PNBPN gas bumi. Adanya perbedaan waktu inilah yang sering menimbulkan persepsi bahwa penyajian angka realisasi PNBPN SDA Migas pada periode tertentu kurang mencerminkan hak Pemerintah sepenuhnya. Berdasarkan hasil wawancara kami dengan beberapa responden, hingga saat ini masih terdapat pula polarisasi argumentasi terkait penyelesaian kewajiban sektor migas. Pejabat pada unit yang menyusun RAPBN pada DJA, Inspektorat Jenderal, dan mantan pejabat pada Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan berpendapat bahwa seyogianya dana penyelesaian kewajiban sektor migas berasal dari dana APBN untuk peningkatan transparansi. Apabila mekanisme ini ditempuh sebenarnya, pemerintah dapat langsung mengakui pendapatan-LRA secara

bruto sebagaimana halnya selama ini dilakukan untuk pendapatan PNBPN minyak bumi dalam bentuk rupiah.

Sementara itu, pejabat DJA yang menjalankan fungsi entitas akuntansi PNBPN migas kurang sependapat dengan hal tersebut. Menurut responden kami yang terlibat dalam proses penyelesaian kewajiban Pemerintah sektor migas, asas neto tetap dipertahankan dengan sejumlah alasan. Pertama, alokasi dana APBN untuk kewajiban sektor migas berdampak pada meningkatnya anggaran yang bersifat mandatory pada APBN seperti dana pendidikan (20%) dan kesehatan (5%). Kedua, yang lebih diperlukan adalah menjaga likuiditas dana pada Rekening Minyak dan Gas Bumi. Caranya antara lain dengan menyatukan seluruh setoran penerimaan migas melalui Rekening Minyak dan Gas Bumi. Adanya perbedaan pendapat ini tentu memberikan tantangan untuk penelitian lanjutan. Mungkinkah Pemerintah mengeluarkan kebijakan bahwa alokasi anggaran untuk kewajiban sektor hulu migas tidak menjadi komponen perhitungan dalam alokasi mandatory budget seperti sektor pendidikan dan kesehatan? Kalau ini feasible untuk dilakukan, dampak fiskal dapat diminimalkan.

Gross revenue dan Cost recovery

Persoalan yang sering dikemukakan oleh BPK dalam proses audit LKPP adalah Pemerintah dinilai belum melakukan pengakuan pendapatan akrual secara bruto karena dianggap tidak mengakui *gross revenue* dan beban *cost recovery* dalam skema perhitungan *lifting* migas bagian negara. Gambar 1 berikut ini menyajikan skema perhitungan *lifting* migas bagian negara hingga menjadi PNBPN SDA Migas.



Sumber: Direktorat PNBPN-DJA

Gambar 1
Gross Revenue dalam Perhitungan Bagi Hasil Migas

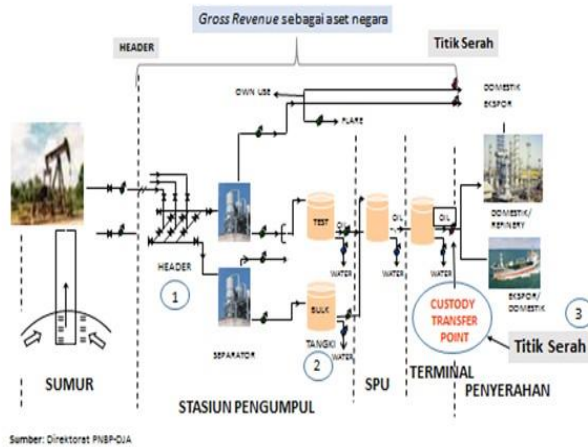
Sumber: Direktorat PNBPN-DJA (data diolah)

Beberapa titik penting yang perlu dicermati dalam pengakuan pendapatan menurut Gambar 1 di atas adalah angka nomor 1 (*gross revenue*), angka nomor 2 (*equity to be split*) titik serah atau bagi hasil atas net operating income (NOI), dan angka nomor 3 berupa *government share* (*lifting* migas bagian negara). Adapun pengakuan beban menurut BPK semestinya ada di titik *cost recoverable* dan kewajiban Pemerintah sektor

migas. Untuk kewajiban Pemerintah sektor migas berfungsi juga sebagai faktor pengurang dalam perhitungan PNBP.

Gambar 1 di atas menunjukkan kepada kita bahwa salah satu penerimaan negara dari kegiatan usaha hulu migas berasal dari *government share* yang akan dikonversi menjadi PNBP Migas atau lebih dikenal sebagai PNBP Sumber Daya Alam Migas (PNBP SDA Migas). Di dalam penelitian ini, yang dimaksud dengan PNBP SDA Migas adalah pendapatan PNBP Migas yang berasal dari hasil penjualan *lifting* migas bagian negara setelah dikurangi dengan kewajiban Pemerintah sektor migas sebagaimana dimaksud pada angka nomor 3 Gambar 1 di atas. *Gross revenue* merupakan monetisasi dari *lifting* migas yang dihasilkan oleh KKKS dalam suatu periode tertentu. Nilai *gross revenue* untuk minyak bumi diperoleh dari hasil perkalian antara volume minyak mentah, termasuk kondensat (dalam satuan barel) dengan harga minyak mentah Indonesia (*Indonesian Crude Price/ICP*) dalam satuan dolar per barel. *Gross revenue* untuk gas bumi senada dengan minyak bumi. Hanya saja untuk gas bumi, volume gas bumi dikalikan dengan harga gas bumi sesuai dengan jenis gasnya yaitu natural gas, LPG, atau pun LNG.

Saat ini, di dalam pelaporan keuangan pemerintah, belum terdapat mekanisme pengakuan *gross revenue* sebagai bagian dari pendapatan negara. Pengakuan pendapatan akrual saat ini dimulai pada saat ETS, yaitu setelah adanya perhitungan *cost recovery* (angka nomor 2). Kenapa demikian? Berdasarkan hasil wawancara kami dengan responden dari SKK Migas, dapat dinyatakan bahwa *gross revenue* pada prinsipnya dapat dipandang dari dua perspektif yaitu, sebagai volume migas dalam penguasaan negara (konsep *ownership*) atau sebagai salah satu variabel perhitungan *entitlement* antara KKKS dan Pemerintah (konsep *full cycle*). Konsep *ownership* merupakan filosofi UU Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi yang menyatakan bahwa penguasaan sumber daya alam migas sepenuhnya berada di tangan Pemerintah hingga titik serah. *Gross revenue* pada prinsipnya bukan merupakan pendapatan, melainkan aset negara berupa persediaan. Kenapa demikian? Volume migas yang diangkat dari kepala sumur (*well head*) sampai dengan titik serah (terminal penyerahan ke buyer) masih berada dalam penguasaan oleh negara dalam bentuk *in-kind*. Artinya belum terjadi transfer kepemilikan antara satu pihak ke pihak lain. Kondisi ini merupakan kelaziman dalam pengakuan pendapatan. Transfer of title baru terjadi di titik serah, dimana di situ diperhitungkan bagian masing-masing pihak baik KKKS maupun Pemerintah yang diwakili oleh SKK Migas. *Split* atas *lifting* migas tersebut juga dilakukan bersamaan dengan perpindahan kepemilikan dari Pemerintah kepada pembeli *lifting* migas bagian negara. Oleh karena itu, pendapatan baru dapat diakui pada titik serah. Aliran volume migas dari sumur hingga titik serah dapat kita lihat pada Gambar 2 berikut ini.



Sumber: Direktorat PNBPDJA

Gambar 2
Bagan Alir Volume Minyak Bumi

5

Sumber: Direktorat PNBPDJA

Gambar 2 di atas menyajikan proses bisnis aliran volume minyak bumi mulai dari kepala sumur (header-angka 1), mengalir ke tangki (angka 2), hingga ke terminal penyerahan (titik serah-angka 3). Sesuai dengan konsep PSC, seluruh volume minyak bumi tersebut di atas hingga titik serah merupakan hak negara. Artinya, volume minyak tersebut apabila dinilai dengan nilai uang merupakan hak negara yang seyogianya dapat diukur secara andal. Sesuai PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan, volume *lifting* migas dapat dikategorikan sebagai persediaan karena merupakan barang yang disimpan untuk tujuan cadangan strategis (cadangan energi). Nilai *lifting* migas sebagai persediaan pun sejatinya masih merupakan nilai provisional atau nilai estimasi. Hal ini disebabkan adanya pemakaian sendiri (own use) oleh KKKS dan potensi losses atas volume *lifting* dan faktor ICP yang nilainya ditetapkan Pemerintah setiap bulannya.

Pertanyaan yang mengemuka adalah volume *lifting* migas di atas merupakan pendapatan negara? Buletin Teknis Nomor 23 tentang Akuntansi Pendapatan Nonperpajakan (Bultek 23) mengatur bahwa Pengakuan pendapatan ini dibedakan ke dalam empat kelompok yaitu: (1) berdasarkan pemberian izin terkait dengan eksplorasi maupun eksploitasi sumber daya alam, (2) berdasar volume/unit pengambilan, (3) berdasarkan harga jual, dan (4) berdasarkan bagi hasil. Sesuai dengan proses bisnis hulu migas, pendapatan negara dari *lifting* migas diakui pada titik serah, sehingga dapat dikategorikan sebagai pendapatan nonperpajakan berdasarkan harga jual. Sesuai Bultek 23 tersebut, untuk pengakuan pendapatan berdasarkan harga jual dilakukan pada saat terjadi penjualan terhadap SDA yang telah diambil. Dalam hal ini diperlukan suatu titik ketetapan terjadinya penjualan yang umumnya pada saat terjadi pengiriman kepada pembeli dari suatu lokasi pemberangkatan, misalnya pelabuhan atau terminal penampungan. Inilah yang disebut custody transfer point. Harga jual yang dijadikan dasar perhitungan adalah harga jual yang telah diatur dan ditetapkan patokan sebelumnya, misalnya dipatok pada harga pasar internasional tanggal pengiriman. Untuk konteks hulu migas, harga patokan berupa ICP.

Disamping itu, pendapatan negara umumnya diakui bersamaan dengan timbulnya piutang negara atau diterimanya kas di RKUN. Piutang pada prinsipnya merupakan hak klaim entitas tertentu kepada pihak lain karena adanya transaksi yang mendahuluinya. Pengakuan pendapatan dengan pendekatan *gross revenue*, tidak memenuhi kriteria yang dipersyaratkan dalam Bultek Nomor 23 di atas. Di dalam konsep kepemilikan, tidak ada dokumen yang diterbitkan oleh negara (SKK Migas) kepada pihak lain sebagai klaim.

Dokumen yang diterbitkan adalah berupa laporan stock volume minyak dan gas bumi di kilang penampungan (storage) sebelum dikirim ke terminal penyerahan. Meski nilai stock volume migas dapat diukur, lebih reasonable bagi Pemerintah mengakui volume *lifting* migas sebagai persediaan, bukan sebagai pendapatan. Yang perlu dipikirkan ke depan apabila kita memegang konsep kepemilikan adalah bagaimana memperlakukan penurunan nilai persediaan di dalam storage dengan nilai persediaan yang akan dikonversi menjadi pendapatan-LO di titik serah. Penurunan nilai tersebut tidak hanya terkait losses tapi juga mencakup pula adanya penyerahan *lifting* migas bagian kontraktor.

Sementara itu, konsep *full cycle* lebih menekankan pada mekanisme perhitungan hak antara Pemerintah (dalam hal ini SKK Migas) dengan KKKS. Konsep ini sejalan dengan filosofi kontrak kerjasama bagi produksi (PSC). Sesuai dengan ketentuan PSC, *full cycle* di sini bermakna bahwa perhitungan final *entitlement* antara SKK Migas dengan KKKS dilakukan setiap tahun melalui evaluasi dan pembahasan Financial Quarterly Report (FQR). Bahkan perhitungan *entitlement* tersebut akan berlangsung selama usia kontrak yang berdurasi 30 hingga 50 tahun apabila kontrak diperpanjang. Melalui mekanisme evaluasi dan pembahasan FQR antara SKK Migas dengan KKKS diperoleh perhitungan final antara lain berupa *gross revenue*, *cost recovery*, dan *equity to be split* selama periode satu tahun sebelumnya. Berdasarkan perhitungan final *entitlement* akan diperoleh gambaran apakah masing-masing pihak baik pemerintah maupun kontraktor telah mengambil bagian *lifting* migas sesuai proporsi dalam PSC. Apabila kontraktor mengambil lebih dari persentase bagi hasil, timbullah *overlifting* kontraktor. Sebaliknya, apabila pemerintah yang mengambil lebih dari persentase bagi hasil, memunculkan *underlift* KKKS. *Over/underlifting* diselesaikan dengan mekanisme pembayaran tunai. Apabila terjadi *overlifting*, kontraktor wajib membayar selisih lebih tersebut secara tunai ke Rekening Minyak dan Gas Bumi. Sebaliknya, apabila *underlifting* tercipta, pemerintah akan membayar selisih kurang tersebut dengan dana yang tersedia pada Rekening Minyak dan Gas Bumi.

Sesuai konsep *full cycle* sebenarnya Pemerintah mengakui pendapatan PNBP Migas dengan asas bruto, bahkan tanpa menghitung terlebih dahulu *cost recovery* dari setiap aktivitas *lifting* migas yang bersangkutan. Perhitungan *cost recovery* baru tertuang di dalam FQR yang dilaporkan secara triwulanan dan disahkan oleh SKK Migas setiap tahunnya. Apabila Pemerintah berkehendak mengadopsi konsep *full cycle*, maka setiap akhir tahun perlu dilakukan adjusting entries untuk penyesuaian pendapatan akrual dalam LO. Penyesuaian tersebut sekaligus untuk menghitung hak negara sebelum dikurangi *cost recovery*. Namun di sisi lain, Pemerintah juga perlu mengakui seluruh pengeluaran *cost recovery* yang benar-benar menjadi beban pada tahun yang bersangkutan. Beban *cost recovery* yang dapat dipertimbangkan untuk ditandingkan dengan *gross revenue* adalah beban penyusutan dan current cost. Meski prinsip penandingan tidak terlalu ditekankan di dalam pelaporan keuangan pemerintah, namun membebaskan seluruh *cost recovery* tahun berjalan tanpa melihat karakteristiknya berpotensi menyajikan informasi matching revenue and expense yang kurang tepat.

Berdasarkan hasil wawancara dengan pejabat SKK Migas, diperoleh gambaran bahwa sesuai regulasi PP 79 Tahun 2010 jo PP 27 Tahun 2017, *cost recovery* mempunyai 3 elemen. Komponen *cost recovery* meliputi capital cost (melalui beban penyusutan), non-capital cost yang meliputi beban tahun berjalan, dan *unrecovered* cost berupa beban tahun-tahun sebelumnya yang belum dibayarkan kepada KKKS. Penyelesaian *cost recovery* tidak dilakukan melalui mekanisme cash settlement, namun berupa volume migas yang akan menambah *entitlement* kontraktor. Timbulnya *unrecovered* cost karena nilai *lifting* migas (*gross revenue*) dalam periode satu tahun tertentu tidak mencukupi

untuk membayar seluruh beban *cost recovery* yang diklaim kontraktor. Oleh karena itu, bagian *cost recovery* yang belum terselesaikan di tahun tersebut, akan diselesaikan dengan *gross revenue* pada tahun-tahun selanjutnya. Satu hal yang unik dari mekanisme penyelesaian *cost recovery* adalah kontraktor migas tidak pernah mengakui *unrecovered cost* sebagai piutang di dalam laporan keuangannya. Oleh karena itu, Pemerintah juga tidak perlu mengakuinya sebagai utang di dalam neraca LKPP.

Baik SKK Migas maupun DJA berpendapat bahwa diperlukan pertimbangan secara hati-hati untuk menentukan apakah beban *cost recovery* perlu diakui di dalam LKPP. Pertimbangan ini dilakukan terutama melihat karakteristik elemen *cost recovery* yang berbeda-beda. Capital cost sejatinya telah diakui melalui pencatatan beban penyusutan karena aset KKKS telah dicatat sebagai Barang Milik Negara (BMN). Beban operasi hulu migas tahun berjalan (*non capital cost*) dan *unrecovered cost* yang selama ini belum disajikan di dalam laporan keuangan. Dengan karakteristik seperti itu maka, realisasi pembayaran *cost recovery* pada satu tahun belum tentu mencerminkan beban operasi di tahun itu. Bisa jadi *cost recovery* yang diklaim KKKS berasal dari *unrecovered cost* seluruhnya. Apabila Pemerintah hendak menerapkan prinsip penandingan beban dan pendapatan untuk kegiatan usaha hulu migas, total realisasi *cost recovery* di tahun tersebut harus ditelusuri dahulu. Beban yang layak untuk ditandingkan dengan pendapatan kegiatan usaha hulu migas hanyalah beban tahun berjalan berupa *non-capital* dan beban penyusutan. Apabila beban *cost recovery* diakui oleh Pemerintah di dalam LKPP, maka instansi yang lebih tepat sebagai entitas akuntansi adalah SKK Migas. Hal ini telah dikonfirmasi oleh pejabat SKK Migas dan DJA.

PMK Kebijakan Akuntansi

Secara operasional, praktik akuntansi sektor migas tersebut telah diatur di dalam PMK Nomor 124/PMK.02/2016 jo PMK Nomor 217/PMK.02/2017 tentang Petunjuk Teknis Akuntansi Penerimaan Negara Bukan Pajak dari Sektor Hulu Minyak dan Gas Bumi. Responden dari DJA menjelaskan bahwa PMK tersebut secara umum dapat dijadikan pedoman dalam penyusunan laporan keuangan berbasis akrual. Penyusunan PMK tersebut juga didorong oleh rekomendasi BPK dalam audit LKPP tahun 2015. Sementara SKK Migas berpendapat bahwa PMK tersebut seyogianya tidak hanya mengatur kebijakan akuntansi untuk transaksi berbasis *lifting* migas, namun juga transaksi *non-lifting* seperti bonus tanda tangan dan *firm commitment* yang saat ini ditatausahakan oleh Direktorat Jenderal Minyak dan Gas Bumi Kementerian ESDM. Kendati pun demikian, berdasarkan hasil wawancara dengan responden DJA, dapat disimpulkan bahwa saat ini Pemerintah belum mengakui beban *cost recovery* di luar beban penyusutan aset KKKS. Belum adanya standar untuk pengakuan beban *cost recovery* antara lain disebabkan oleh pertimbangan apakah manfaat yang diperoleh akan jauh lebih banyak daripada pengorbanan yang dilakukan untuk memperoleh informasi dimaksud. Perlu kiranya dipertimbangkan untuk membuat kajian terlebih dahulu terkait pengakuan komponen *cost recovery* dalam LKPP.

Nilai kurs yang digunakan untuk pengakuan transaksi valas juga memerlukan kejelasan. Hal ini sebagaimana ditegaskan oleh responden asal DJA. Saat ini BPK masih sering mempertanyakan kurs atau nilai tukar yang diatur di dalam PMK karena dipandang masih multi tafsir. Pengakuan pendapatan dengan pendekatan *gross revenue* sebelum dikurangi *cost recovery* sebagaimana versi BPK memerlukan kajian lebih lanjut. Terdapat dua konsep mengenai *gross revenue* sebagaimana diutarakan pada bagian sebelumnya. Saat ini, *gross revenue* tanpa pengurangan *cost recovery* baru diterapkan untuk bagian negara dari First Tranche Petroleum (FTP) dan bagi hasil *gross split*.

Kontrak Bagi Hasil *Gross split*

FTP dan bagi hasil *gross split* secara substansi memiliki kedekatan dengan royalti karena perhitungannya sama-sama berbasis persentase tertentu dari *gross revenue*. FTP pertama kali dikenalkan pada PSC generasi ketiga (1988). Lubyantara (2012) menyatakan bahwa skema FTP dimaksudkan untuk memberikan jaminan pendapatan bagi Pemerintah. Hal ini karena FTP diperoleh dari *gross revenue* sebelum dikurangi dengan *cost recovery*. Besaran FTP umumnya disepakati dalam kontrak PSC sebesar 20% dan bersifat *sharable* sesuai porsi split antara Pemerintah dengan KKKS.

FTP pada prinsipnya merupakan *lifting* bagian negara yang merupakan bagian dari *government share* sebagaimana Gambar 1 di atas. Oleh karena itu, *lifting* yang diterima oleh negara dari PSC konvensional dapat dibagi dua yaitu yang berasal dari *FTP share* (diperoleh sebelum alokasi *cost recovery*) dan *equity share* (diperoleh setelah memperhitungkan *cost recovery*). Pendapatan negara yang berasal dari *FTP share* diakui bersamaan dengan pengiriman *lifting* migas bagian negara dari *equity share* kepada buyer. Pengakuan pendapatan dari PSC *gross split* sebenarnya lebih sederhana dibandingkan PSC konvensional. Ketiadaan mekanisme *cost recovery* sebagaimana yang diterapkan dalam *common contract* mengeliminasi pro dan kontra atas bruto. Pendapatan dari *gross split* tidak dapat diragukan lagi menggunakan pendekatan bruto (Wibowo, 2017). Yang menjadi persoalan adalah besaran bagi hasil dalam *gross split* dapat bersifat dinamis. Di dalam Permen ESDM Nomor 08 Tahun 2017 diatur bahwa bagi hasil antara Pemerintah dengan KKKS adalah 57% berbanding 43 % untuk minyak bumi dan 52% berbanding 48% untuk gas bumi. Besaran bagi hasil tersebut dapat disesuaikan berdasarkan komponen variabel dan komponen progresif. Khusus komponen progresif, bagi hasil dapat disesuaikan dengan besaran persentase tertentu berdasarkan parameter harga minyak mentah Indonesia setiap bulannya.

Terdapat dua isu utama yang perlu dicermati. Pertama, skema *gross split* menyiratkan bahwa bagian negara atas *lifting* sudah merupakan hak negara secara penuh. Oleh karena itu, penyetoran dana atas hasil penjualan *lifting* migas dimaksud seyogianya dapat dilakukan secara langsung ke Rekening KUN. Kedua, dana yang diterima di Rekening KUN diakui sebagai pendapatan-LRA. Apabila terjadi koreksi bagi hasil karena fluktuasi harga minyak, penyesuaian akuntansi mutlak diperlukan. Penyesuaian tersebut dapat berupa menambah realisasi pendapatan-LRA maupun mengoreksi pendapatan-LRA yang sudah dibukukan. Jika ICP berada pada kisaran $USD70 \leq ICP < USD85$ per barrel, tidak terjadi penyesuaian bagi hasil. Apabila harga minyak berada di luar interval tersebut, dilakukan penyesuaian besaran bagi hasil bagi kontraktor baik berupa koreksi positif maupun negatif. Koreksi positif bagi kontraktor berarti menambah bagian kontraktor dan mengurangi bagian Pemerintah. Koreksi positif timbul apabila realisasi ICP dalam bulan tertentu berada di bawah USD70 per barrel dalam 3 level: 2.5%, 5%, dan 7.5%. Pengurangan bagi hasil untuk Pemerintah harus diperhitungkan dengan hak Pemerintah periode berikutnya.

Sebaliknya, koreksi negatif bagi kontraktor berimplikasi pada pengurangan bagian kontraktor dan menambah bagian Pemerintah. Koreksi negatif dilakukan apabila realisasi ICP dalam bulan tertentu mengalami kenaikan mulai dari angka USD85 per barrel dalam 3 tingkatan: -2.5%, -5%, dan -7.5%. Penambahan bagi hasil Pemerintah akan menambah hak Pemerintah pada periode berikutnya. Penyesuaian bagi hasil bagi kontraktor yang disebabkan oleh komponen progresif berupa fluktuasi harga minyak perlu disertai dengan prosedur evaluasi yang efektif. Penyusunan dokumen sumber berupa berita acara

penyesuaian bagi hasil yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Kontrak Bagi Hasil *Gross split* perlu distandardisasi baik format dokumen maupun waktu pengerjaan. Apabila PNBP migas dari PSC *gross split* langsung disetor ke Rekening KUN dan sewaktu-waktu memerlukan evaluasi besaran bagi hasil karena mengikuti dinamika ICP, apakah DJA masih relevan untuk ditetapkan sebagai entitas akuntansi? Apakah tidak sebaiknya SKK Migas yang mengambil alih fungsi akuntansi khusus untuk pendapatan negara dari PSC *gross split*?

5. PENUTUP

Persoalan akuntansi penerimaan migas merupakan topik yang masih langka didiskusikan di dalam jurnal riset akuntansi terapan. Berdasarkan uraian pada bagian sebelumnya, terdapat beberapa simpulan sebagai berikut:

- a. Pemerintah telah menerapkan basis akrual pengakuan pendapatan-LO dengan asas bruto. Konfirmasi mengenai asas bruto ini dapat dijelaskan baik melalui konsep kepemilikan maupun pendekatan *full cycle*.
- b. Asas neto masih digunakan untuk pengakuan pendapatan-LRA karena mekanisme penyelesaian kewajiban pemerintah sektor hulu migas masih menggunakan prinsip earmarking terhadap dana hasil penjualan *lifting* migas. Patut dipertimbangkan untuk mengalokasikan dana penyelesaian kewajiban sektor migas melalui mekanisme APBN. Apabila mekanisme ini ditempuh, pengakuan pendapatan-LRA dapat menerapkan asas bruto sebagaimana transaksi pendapatan negara pada umumnya.
- c. Asas bruto yang digunakan oleh Pemerintah berupa pengakuan pendapatan-LO tanpa memperhitungkan faktor pengurang seperti *reimbursement* PPN, PBB Migas, pajak daerah, dan *fee* kegiatan usaha hulu migas. Asas bruto ditunjukkan dengan adanya pengakuan beban kegiatan usaha hulu migas dalam Laporan Operasional.
- d. Pemerintah saat ini belum mengakui seluruh komponen *cost recovery* sebagai beban dalam Laporan Operasional. Beban yang sudah diakui adalah beban penyusutan atas aset KKKS migas yang telah berubah statusnya menjadi BMN.
- e. Pengakuan *gross revenue* sebagai unsur laporan keuangan perlu didukung dengan kajian mendalam, terutama untuk menentukan apakah *gross revenue* sejatinya merupakan pendapatan hulu migas atau persediaan.
- f. PMK yang mengatur pedoman akuntansi PNBP migas perlu disempurnakan antara lain memperjelas penggunaan nilai tukar, pengakuan *gross revenue* apakah sebagai pendapatan atau persediaan, dan mengakomodir PSC *gross split*.

Implikasi Kebijakan

Hasil penelitian ini memberikan gambaran adanya implikasi kebijakan yang dapat ditempuh oleh Pemerintah untuk menyempurnakan prinsip, standar, dan metode dalam perlakuan akuntansi, khususnya terkait PNBP migas. Beberapa kebijakan yang dapat dipertimbangkan adalah:

- a. Perubahan mekanisme penyelesaian kewajiban sektor hulu migas dari *off-budget* menjadi mekanisme APBN guna mendorong transparansi penerimaan dan pengeluaran negara sektor migas.
- b. Pengakuan, pengukuran, dan penyajian/pengungkapan beban *cost recovery* dalam LKPP perlu diatur secara khusus.
- c. Hubungan kelembagaan antar entitas akuntansi yang mengelola transaksi hulu migas perlu diformalkan dalam peraturan perundangan khususnya menyangkut keterkaitan SKK Migas dalam proses bisnis akuntansi PNBP migas.
- d. PMK yang mengatur pedoman akuntansi PNBP migas dapat segera disempurnakan dengan mengakomodir isu-isu penting dalam penelitian ini seperti beban *cost recover* dan PSC *gross split*.

Keterbatasan

Hasil penelitian ini baru didukung oleh beberapa pandangan, pendapat, dan perspektif internal Pemerintah. Sekiranya sebelum selesainya penelitian ini, penulis memperoleh jawaban wawancara tertulis dari personil pemeriksa BPK, diyakini akan memberikan tambahan perspektif baru dari pihak eksternal Pemerintah terhadap hasil penelitian ini.

6. DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pemeriksa Keuangan. 2015. *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2015*.
- Cresswell, John, W. 2010. *Research Design: Pendekatan Kualitatif, Kuantitatif, dan Mixed*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Direktorat Jenderal Anggaran. 2017. *Laporan Keuangan Satker PNBK Khusus BUN Khusus Pengelola PNBK Migas Tahun 2016*.
- Hamzah, Andy, P. dan Kustiani, Nur Aisyah. 2014. *Dasar-Dasar Akuntansi Pemerintahan*. Tangerang Selatan: STAN-Press.
- Harahap, Doli Indra. 2012. *Perlakuan Akuntansi Pendapatan Minyak dan Gas Bumi (Migas) pada Kementerian Keuangan (Skripsi)*. Depok: Universitas Indonesia.
- Lubiantara, Benny. (2012). *Ekonomi Migas: Tinjauan Aspek Komersial Kontrak Migas*. Jakarta: PT Gramedia Mediasarana Indonesia.
- Pudyantoro, A., Rinto. 2013. *A to Z Bisnis Hulu Migas*. Jakarta Selatan: Petromindo.
- Rachmat. 2011. *Akuntansi Pemerintahan*. Bandung: CV Pustaka Setia.
- Triyuwono, Iwan. 2006. *Akuntansi Syariah: Perspektif, Metodologi, dan Teori*, Edisi Kelima. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Volta, Gulam Dalula May dan Kafabih, Firdaus. 2015. Reformulasi Sistem Bagi Hasil Melalui Kontrak Bagi Produksi Guna Mewujudkan Kedaulatan Migas. *Panggung Hukum* Vol.1, No.1, Januari 2015.
- Wibowo, Puji. 2017. Menyoal Dualisme Kebijakan Penyetoran Penerimaan Negara Sektor Hulu Migas. *Jurnal Manajemen Keuangan Publik*, Volume 2, Juli 2017.
- _____.2017a. “Analisis Dampak Penerapan Kontrak bagi Hasil Migas Gross Split Terhadap Praktik Akuntansi Pemerintah”. *Prosiding*. Seminar Inovasi Manajemen dan Akuntansi, Universitas Pancasila.
- _____.2010. “Peranan Rekening Migas dalam Optimalisasi Pendapatan Negara”. *The Indonesian Budget Overview*. Jakarta : Direktorat Jenderal Anggaran.
- Yuwana, Wirawan Purwa, Djamhuri, Ali, dan Andayani, Wuryan. 2016. Analisis Atas Pengakuan Pendapatan Pajak dan Migas Saat Permulaan Implementasi Basis AkruaI pada Akuntansi Pemerintah Pusat. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*. Jakarta:Badan Pemeriksa Keuangan.

