



# SUBSTANSI

SUMBER ARTIKEL AKUNTANSI AUDITING DAN KEUANGAN



---

Artikel 5

Volume 6, Nomor 2,  
Tahun 2023

24-05-2023

---

## MAKNA ASAS NETO PENERIMAAN MIGAS SEBAGAI PENGECHUALIAN DALAM PRAKTIK AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

**Ali Tafriji Biswan\***

Politeknik Keuangan Negara STAN  
[altafz2009@gmail.com](mailto:altafz2009@gmail.com)

**Annisa Isnaini Maharotun**

Kementerian Keuangan  
[annisaisnaini6@gmail.com](mailto:annisaisnaini6@gmail.com)

\*Penulis Koresponden: [altafz2009@gmail.com](mailto:altafz2009@gmail.com)

---

**Dimasukkan:**  
01-05-2022

**Direvisi:**  
24-05-2023

**Diterima:**  
24-05-2023

---

### Sitasi:

Biswan, A. T., & Maharotun, A. I. (2023). Makna Asas Neto Penerimaan Migas Sebagai Pengecualian dalam Praktik Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. *Substansi: Sumber Artikel Akuntansi Auditing Dan Keuangan Vokasi*, 6(2). 56-73. <https://doi.org/10.35837/subs.v6i2.1584>

<https://jurnal.pknstan.ac.id/index.php/SUBS/article/view/1584>

---



Artikel ini dipersembahkan secara gratis dan terbuka oleh Program Diploma III Akuntansi Sektor Publik, Politeknik Keuangan Negara STAN. Artikel ini telah diterima untuk dimasukkan ke dalam Jurnal Substansi: Sumber Akuntansi, Auditing, dan Keuangan oleh Tim Editor resmi Politeknik.

## MAKNA ASAS NETO PENERIMAAN MIGAS SEBAGAI PENGECUALIAN DALAM PRAKTIK AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

**Ali Tafriji Biswan\***

Politeknik Keuangan Negara STAN  
altafz2009@gmail.com

**Annisa Isnaini Maharotun**

Kementerian Keuangan  
annisaisnaini6@gmail.com

\*Penulis Koresponden: [altafz2009@gmail.com](mailto:altafz2009@gmail.com)

### Abstrak:

**Tujuan penelitian** – Penelitian ini bertujuan untuk mendalami pemberlakuan akuntansi pendapatan migas dan kesesuaiannya dengan standar akuntansi pemerintah.

**Metode** – Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan model studi kasus dengan unit analisis Subdit Penerimaan Migas, Kementerian Keuangan. Teknik pengumpulan data dilakukan melalui dokumentasi, observasi, dan wawancara yang kemudian dianalisis dengan analisis kualitatif deskriptif.

**Temuan penelitian** – Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pendefinisian, pengklasifikasian, dan praktik akuntansi pengakuan, pengukuran, dan penyajian sesuai dengan standar akuntansi pemerintah. Untuk pengungkapan pendapatan migas pada Catatan atas Laporan Keuangan, masih perlu diperbaiki melalui penyediaan dukungan perangkat operasional.

**Implikasi praktis** – Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pemerintah dalam hal rekomendasi kebijakan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan di sektor migas.

**Kata kunci:** Pendapatan Migas; Asas Neto; Faktor Pengurang; Akuntansi; Indonesia.

### Abstract:

**Research objectives** – This research aims to explore the application of oil and gas revenue accounting and its conformity with government accounting standards.

**Method** – This research employed qualitative method with case study approach using the Oil and Gas Revenue Sub-Directorate, Ministry of Finance as unit analysis. Data collection techniques were carried out through documentation, observation, and interviews which were then analyzed with descriptive qualitative analysis.

**Research findings** – The results of this research indicate that practice of accounting recognition, measurement, and presentation are in accordance with government accounting standards. The disclosure of oil and gas revenues in the Notes still needs to be improved through the improvement of operational equipment support.

**Practical implication** – This research is expected to contribute to the government in terms of policy recommendations to improve the quality of financial reports in the oil and gas sector.

**Keywords:** Oil and Gas Revenue; Net Principle; Deduction Factor; Accountancy; Indonesia.

## PENDAHULUAN

Uraikan latar belakang, baik secara teoritis dan/atau faktual yang didasarkan pada pengamatan yang menimbulkan minat untuk dilakukannya penelitian. Latar belakang berisi informasi yang relevan untuk membantu memahami pokok permasalahan atau argumentasi yang menguatkan bahwa penelitian tersebut penting untuk dilaksanakan. Dalam latar

belakang dapat dimasukkan pula sejarah singkat objek yang diteliti, latar belakang dan permasalahan pokok atas pembahasan, kerangka berpikir, atau hasil-hasil penelitian lain yang relevan dengan permasalahan yang diajukan. Akuntansi pendapatan akrual pemerintah pusat dilaksanakan berdasarkan asas bruto, yaitu membukukan penerimaan bruto, tidak mengurangkannya dengan pengeluaran-pengeluaran. Dengan demikian, asas ini tidak memperkenankan pencatatan pengeluaran setelah dilakukan kompensasi antara penerimaan dan pengeluaran. Hal ini dipandang lebih bermanfaat untuk menjaga fungsi akuntabilitas pada laporan keuangan. Namun demikian, tidak semua pembukuan akrual tersebut menggunakan asas bruto. Sektor migas menerapkan pengakuan pendapatan dengan asas neto. Oleh karena itu, praktik akuntansi pemerintah pusat dipandang belum sepenuhnya mengungkapkan pengakuan hak kewajiban dan negara dalam PNBP migas karena masih menggunakan asas neto (Yuwana, 2016). Pengecualian pencatatan pendapatan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) minyak bumi dan gas (migas) menggunakan asas neto ini, yakni dicatat dari porsi pendapatan bagian pemerintah setelah memperhitungkan komponen pengurang migas, dalam hal ini biaya-biaya yang dikeluarkan dalam hal memperoleh pendapatan (Ali, 2016). Negara memerlukan waktu dan sumber daya untuk memperhitungkan kewajiban-kewajiban kontraktual pemerintah, seperti *reimbursement* Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) Migas, *underlifting* Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS), dan *Domestic Market Obligation* (DMO) *fee* yang harus dibayarkan terlebih dulu dalam rangka pelaksanaan kontrak kerja sama penerimaan migas. Di samping usaha eksploitasi mengandung risiko dan ketidakpastian, perhitungan kewajiban-kewajiban oleh pemerintah tersebut menuntut kecermatan agar pelaksanaan hak dan kewajiban tidak menabrak ketentuan perundang-undangan. Pada prinsipnya, dana untuk membayar kewajiban itu mau tidak mau harus disediakan pemerintah, dan perlu antisipasi jika ketersediaan dana kosong sehingga perlu penyesuaian akhir tahun (Wibowo, 2017).

Selain penerimaan pajak, sektor migas menjadi salah satu sumber utama pendapatan negara. Sejak 2014 sektor migas menyumbang penerimaan negara bukan pajak (PNBP) RI dalam jumlah signifikan (DJA, 2016). Lalu, pada 2021 sektor ini menyumbang sebesar Rp96 triliun dan merupakan sektor terbesar PNBP di Indonesia. Meskipun demikian, besaran penerimaan ini tidak terlepas dari fluktuasi produksi dan harga minyak dunia. Dalam kenyataannya, penerimaan sektor ini tidak terlepas dari faktor *lifting* minyak, kurs, *Indonesia Crude Price* (ICP), dan *cost recovery*. Hal ini diakui Aditia (2013) bahwa tentu bukan hal yang mudah untuk mencapai target penerimaan negara dari PNBP migas, mengingat penerimaan PNBP dari migas sangat dipengaruhi oleh beberapa hal, seperti harga minyak, *lifting* minyak, dan gas bumi. Ditinjau dari sisi pelaku (kontraktor), keberhasilan penerimaan negara juga dipengaruhi kemampuan pelaku usaha untuk meningkatkan produksi. Hal ini didukung oleh pengelolaan aset mereka (Putri, 2018). Pengelolaan sektor migas kita dilakukan oleh Direktorat Jenderal Anggaran (DJA), dalam hal secara teknis oleh Subdirektorat Penerimaan Migas yang menjalankan tata kelola penerimaan migas penyumbang pendapatan negara. DJA perlu mengatur cara yang paling tepat agar pengelolaan penerimaan migas dapat memaksimalkan kesejahteraan masyarakat dari hasil industri ini. Praktik akuntansi yang tepat akan mendukung tugas dan fungsi DJA tersebut. Di samping perpajakan, penerimaan migas merupakan andalan pemerintah untuk membiayai pembangunan.

Berangkat dari hal tersebut, diperlukan diskusi dan pemahaman lebih banyak mengenai pemberlakuan asas neto pada akuntansi migas. Diskusi meningkatkan inovasi perbaikan-perbaikan mendatang. Dari sisi jumlah, penelitian pemberlakuan asas neto dalam akuntansi migas masih jauh tertinggal jika dibandingkan dengan penelitian asas bruto yang lazim diberlakukan pada akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Studi akuntansi pemerintahan menyoroti hal-hal umum, seperti pengakuan pendapatan pajak dan bukan pajak,

pengeluaran belanja barang dan belanja modal, dan pengakuan beban yang umumnya menerapkan asas bruto. Studi Handaka (2017 dan Fitri (2018) memang menyinggung Dana Bagi Hasil (DBH) Sumber Daya Alam (SDA) Migas, namun keduanya tidak menyinggung bagaimana praktik pemberlakuan asas neto.

Studi Wibowo (2017) menyoal dualisme kebijakan penyeteroran penerimaan negara sektor hulu minyak dan gas bumi, belum spesifik membahas perhitungan asas neto. Studi lainnya Wibowo (2019) membahas penyelesaian kewajiban hulu migas yang *off-budget* (utang pihak ketiga), perlu pengaturan beban *cost recovery*, dan hubungan kelembagaan pengelola migas. Studi ini cukup lengkap memberi gambaran mekanisme atau tata kelola migas sehingga bermanfaat untuk pendalaman akuntansi migas. Skripsi Aisyah Rahman (2019) juga menganalisis terhadap sistem *cost recovery* dalam kontrak kerja sama pengelolaan minyak dan gas bumi dengan objek studi PT Pertamina EP. Studi Aisyah Rahman juga mendukung perlunya pembenahan dan kebijakan *cost recovery*. Intinya penekanan pada kejelasan perhitungan dan konsistensi pembukuannya.

Mencermati studi-studi kebijakan migas yang pernah dilakukan di atas, dipandang perlu mengkhususkan pada pemberlakuan asas neto sebagai bentuk pengecualian praktik akuntansi akrual sektro hulu migas. Masih sedikitnya jumlah penelitian asas neto pada akuntansi migas terlihat mencolok ketika calon peneliti mengetikkan kata kunci “asas neto” pada mesin pencarian elektronik. Keterbatasan itulah yang mendorong studi ini dilakukan, menambah khazanah studi pemberlakuan asas bruto pada akuntansi pemerintahan. Lebih spesifik, rumusan masalah studi ini sebagai berikut: (1) *bagaimana mekanisme pemberlakuan asas neto pada akuntansi migas?* (2) *bagaimana kesesuaian praktik akuntansi asas neto tersebut dari sisi pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan?* (3) *ppa yang harus dilakukan Subdirektorat Penerimaan Migas (sebagai unit analisis) untuk meningkatkan pengelolaan penerimaan migas?* Berdasarkan rumusan masalah tersebut, penelitian ini mencoba menjelaskan mekanisme pemberlakuan asas neto, menganalisis kesesuaian praktik akutansinya, dan memberikan masukan dan saran untuk perbaikan pengelolaan penerimaan migas.

## TINJAUAN PUSTAKA

Dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara Pasal 1 (9) dijelaskan bahwa penerimaan negara yaitu uang yang masuk ke kas negara. Lebih lanjut pendapatan negara didefinisikan sebagai hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih. Meskipun dari sisi akrual memiliki prinsip sama, pengertian pendapatan menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK 23) dan Buletin Teknis No. 23 lebih lengkap yakni arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal. Dalam Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, dikenal dua istilah pendapatan, yakni pendapatan-LO dan pendapatan-LRA. Laporan Operasional (LO) merepresentasikan basis akrual, sedangkan Laporan Realisasi Anggaran (LRA) merepresentasikan basis kas. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Pendapatan-LRA adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah (RKUN/D) yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

Sumber pendapatan negara beraneka ragam baik pajak maupun bukan pajak. Sektor migas merupakan bagian dari penerimaan bukan pajak. Menurut UU No. 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi, minyak bumi adalah hasil proses alami berupa hidrokarbon yang dalam kondisi tekanan dan temperatur atmosfer berupa fasa cair atau padat, termasuk aspal,

lilin mineral atau ozokerit, dan bitumen yang diperoleh dari proses penambangan, tetapi tidak termasuk batubara atau endapan hidrokarbon lain yang berbentuk padat yang diperoleh dari kegiatan yang tidak berkaitan dengan kegiatan usaha minyak dan gas bumi. Adapun gas bumi merupakan hasil proses alami berupa hidrokarbon yang dalam kondisi tekanan dan temperatur atmosfer berupa fasa gas yang diperoleh dari proses penambangan minyak dan gas bumi. Penerimaan minyak bumi dan gas bumi adalah penerimaan dari Pajak Penghasilan (dulu disebut Pajak Perseroan yakni PPs. Minyak) atas penjualan minyak mentah (*crude oil*) dan penjualan gas alam cair (*Liquified Natural Gas* = LPG) (Rachmat, 2010). Industri migas terbagi menjadi dua kegiatan usaha, yaitu, kegiatan hulu dan hilir. Kedua kegiatan ini merupakan kegiatan usaha pengelolaan migas dari eksplorasi hingga penjualan kepada konsumen. Kegiatan usaha hulu merupakan aktivitas menemukan dan mengeksplorasi sumber-sumber migas, melalui survei (eksplorasi) dan pengeboran (eksploitasi), sedangkan kegiatan usaha hilir adalah aktivitas usaha yang ditujukan untuk melakukan pengelolaan hidrokarbon yang dihasilkan melalui proses penyulingan (*refinery*), distribusi (pembangunan pipa), dan penjualan kepada konsumen (Stasiun Pengisian Bahan Bakar Umum atau SPBU) (Sunarya dan Taufik, 2017).

Penerimaan migas dicatat berdasarkan asas neto. Menurut Wibowo et al. (2010), metode pencatatan neto ini sejalan dengan pendapat pakar akuntansi pemerintahan yang tergabung dalam Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) sebagai lembaga independen yang menetapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Pencatatan penerimaan migas secara neto tersebut pada prinsipnya mengikuti *business process* dari penerimaan hulu migas sehubungan dengan hasil migas yang disetorkan belum dapat diakui sebagai pendapatan karena *earning process* belum selesai. *Earning process* belum selesai tersebut dikarenakan dalam porsi pendapatan bagian migas pemerintah, berdasarkan split bagi hasil sesuai *Production Sharing Contract* (PSC), masih terdapat hak pihak-pihak lain yang merupakan komponen pengurang penerimaan migas. Oleh karena itu, terhadap penerimaan tersebut perlu diperhitungkan terlebih dulu kewajiban kontraktual yang harus diselesaikan pemerintah sebelum dicatat menjadi pendapatan PNPB SDA Migas.

Penerimaan sektor ini tidak terlepas dari faktor *lifting* minyak, kurs, *Indonesia Crude Price* (ICP), dan *cost recovery*. Menurut Wibowo et al. (2010), *lifting* didefinisikan sebagai sejumlah minyak mentah dan/atau gas bumi yang dijual atau dibagi di titik penyerahan (*custody transfer point* atau *point of sales*). Harga jual minyak mentah itu sendiri ditentukan oleh jenis minyak mentah yang mempunyai karakteristik kandungan kimiawi, seperti kandungan karbon. Dalam kaitannya dengan biaya, *cost recovery* merupakan sistem oleh kontraktor migas untuk membiayai/menalangi terlebih dulu biaya eksplorasi dan eksploitasi, dan akan dikembalikan oleh pemerintah kalau ada produksi komersial. Meskipun perhitungan bisa berbeda antara kepentingan kontraktor dan pemerintah, akuntansi tetap memerlukan acuan perhitungan *cost recovery* dan konsistensi pembukuannya. Tidak dipungkiri proses bisnis migas mengandung unsur ketidakpastian. Dalam kasus ini, akuntansi pemerintahan meletakkan asas kepastian regulasi relatif lebih banyak dibandingkan dengan praktik akuntansi komersial yang lebih fleksibel.

Hak pihak lain dari porsi bagian migas pemerintah tersebut terdiri atas komponen perpajakan migas selain PPh migas yang merupakan konsekuensi klausul kontrak "*assume and discharge*" (yakni kewajiban perpajakan migas selain PPh migas yang ditanggung pemerintah) dan pungutan lainnya atau *fee* hulu migas yang terdiri dari imbalan Badan Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi (BPMIGAS) dan *fee* penjual migas sesuai ketentuan perundang-undangan. Dengan demikian, pendapatan migas baru diakui dan dicatat/dibukukan setelah dikurangi dengan komponen pengurang migas tersebut yang terdiri atas PBB Migas, *reimbursement* PPN Migas, dan Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD). PBB Migas merupakan bagian dari pelaksanaan pengenaan PBB sektor pertambangan di samping sektor lainnya, yaitu perdesaan, perkotaan, perkebunan,

perhutanan, dan pertambangan non migas. Pembayaran kembali (*reimbursement*) PPN merupakan pengembalian PPN atas perolehan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak kepada kontraktor atas PPN yang telah disetor ke kas negara. Komponen pengurang lainnya yang mempengaruhi perhitungan perkiraan penerimaan migas adalah kewajiban kontraktual non pajak yang meliputi DMO *fee* dan *underlifting* kontraktor. DMO merupakan kewajiban menyerahkan/menjual sebagian migas kepada negara untuk pemenuhan kebutuhan dalam negeri. *Underlifting* merupakan kekurangan pengambilan migas oleh badan usaha dibandingkan dengan haknya yang diatur dalam Kontrak Kerja Sama pada periode tertentu. Komponen pengurang migas lainnya (pungutan lainnya) berasal dari ketentuan perundang-undangan, misalnya *fee* penjual untuk Pertamina dan *fee* untuk BPMIGAS.

Menurut Wibowo et al. (2010), penerimaan migas yang ditetapkan dalam APBN dan dicatat pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) terdiri dari: (1) Penerimaan PNBPN SDA Migas, yakni yang dicatat dari porsi bagian pemerintah setelah memperhitungkan komponen pengurang migas. Dalam APBN, PNBPN SDA Migas juga diklasifikasikan menjadi dua pos yaitu (1) SDA Minyak Bumi dengan kode akun 421111 dan (2) SDA Gas Alam dengan kode akun 421211; (2) Penerimaan PPh Migas, yakni setoran pajak penghasilan kontraktor migas. Ada dua pos dalam APBN yang termasuk dalam Pos PPh Migas yaitu (1) PPh Minyak Bumi dengan kode akun 411111 dan (2) PPh Gas Bumi dengan kode akun 411112; (3) Penerimaan Lainnya dari Kegiatan Usaha Hulu Migas, yaitu pendapatan minyak mentah DMO dan pendapatan lainnya dari kegiatan hulu migas antara lain berupa transfer material dan bonus produksi. Selain itu, juga terdapat pendapatan atas denda, bunga dan penalti atas kontrak PNBPN migas. Pendapatan Lainnya dari Kegiatan Usaha Hulu Migas yang meliputi Pendapatan Minyak Mentah DMO (Kode Akun 423132) dan Pendapatan Lainnya dari Kegiatan Hulu Migas (Kode Akun 423139). Klasifikasi pendapatan tersebut diperlukan untuk memisahkan pendapatan yang benar-benar berasal dari penerimaan minyak bumi dan penerimaan yang berasal dari gas bumi. Selain itu, sistem penganggaran diperlukan untuk menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) terutama Laporan Realisasi Anggaran (LRA) jenis pendapatan dan belanja sesuai akun masing-masing dalam Bagan Akun Standar (BAS).

Menurut Rachmat (2010), pengakuan adalah proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja, dan pembiayaan, sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan. Terkait hal ini, berdasarkan PMK No. 217/PMK.02/2017 tentang Petunjuk Teknis Akuntansi Penerimaan Negara Bukan Pajak dari Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi, penerimaan migas dapat diakui sebagai realisasi pendapatan migas apabila sudah disetorkan ke rekening Kas Umum Negara (KUN). Tiap akhir bulan, penerimaan migas yang sudah bersih (neto) dari komponen pengurang migas akan dipindahbukukan dari Rekening Migas No. 600.000411 ke rekening KUN No. 600.502411. Karena penerimaan migas dalam Rekening Migas No. 600.000411 masih dalam satuan mata uang US Dollar, sedangkan realisasi penerimaan negara harus dicatat dengan satuan mata uang Rupiah, maka penerimaan migas saat dipindahbukukan ke rekening KUN akan dikonversi ke dalam Rupiah dengan menggunakan kurs tengah Bank Indonesia saat transaksi terjadi.

Khusus untuk PT Pertamina, terkait penyerahan minyak bagian pemerintah ke kilang, PT Pertamina menyetor secara langsung atas utang migasnya ke rekening KUN dengan satuan mata uang Rupiah. Atas penyetoran dalam mata uang Rupiah tersebut, maka pemerintah dapat secara langsung mengakui setoran dari Pertamina sebagai realisasi pendapatan atas minyak bumi. Secara konseptual, pendapatan dari penjualan minyak dan gas bumi harus diakui pada saat terjadinya transaksi penjualan minyak dan gas bumi, bukan pada saat minyak dan gas bumi diproduksi (Haryono, 2003). Menurut Wibowo et al. (2010), dalam

menghitung perkiraan penerimaan PNBP SDA Migas (per kontraktor), formula yang digunakan sudah ditentukan sebagaimana diatur dalam kontrak bagi hasil. Dalam kontrak model PSC, formulanya sebagai berikut:

**$[(ICP \times Lifting \times \text{Jumlah hari dalam satu tahun}) - \text{Cost Recoverable}] \times \% \text{ Bagian Pemerintah} \times \text{Kurs}] - \text{Komponen Pengurang}$**

Keterangan: ICP merupakan *Indonesian Crude Price* yakni rata-rata harga minyak mentah Indonesia. *Lifting* merupakan volume minyak bumi dan gas alam yang di-*lift* dan menjadi nilai *monetary unit*. *Cost Recoverable* adalah biaya-biaya yang dapat dikembalikan kepada kontraktor migas, diatur dalam PSC. % Bagian Pemerintah adalah besaran (%) bagi hasil migas untuk pemerintah, diatur dalam PSC. Komponen Pengurang merupakan kewajiban kontraktual pemerintah terkait dengan kegiatan Usaha Hulu migas antara lain. pembayaran PBB migas, *reimbursement* PPN dan pembayaran PDRD.

Sesuai dengan PMK No. 217/PMK.02/2017, disebutkan bahwa dalam pengelolaan PNBP Migas, pengakuan pendapatan-LRA dilakukan dengan menggunakan asas neto, yaitu pendapatan PNBP SDA Migas akan diakui sebagai PNBP setelah memperhitungkan kewajiban pemerintah baik kewajiban perpajakan maupun non perpajakan. Dana yang terdapat dalam Rekening Minyak dan Gas Bumi yang belum teridentifikasi jenis penerimaan dan peruntukannya akan diakui sebagai pendapatan yang ditunda. Adapun pendapatan-LO diakui berdasarkan asas bruto. Kebijakan lain dalam penyusunan laporan keuangan adalah kewajiban pemerintah tidak secara otomatis akan membebani APBN. Hal ini karena sumber dana yang harus disediakan untuk penyelesaian kewajiban pemerintah berasal dari dana penerimaan migas yang ditampung di dalam Rekening Minyak dan Gas Bumi, sehingga petunjuk teknis akuntansi ini tidak mengakui adanya pos belanja. Pengeluaran terkait dengan penyelesaian kewajiban pemerintahan diakui sebagai beban atau sebagai pengurang pendapatan operasional.

Pelaporan penerimaan migas harus dinyatakan dalam mata uang Rupiah. Penyajian aset, dan/atau kewajiban dalam mata uang lain selain dari Rupiah harus dijabarkan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Nilai valuta asing atas pendapatan PNBP Migas yang berasal dari pemindahbukuan dana Rekening Minyak dan Gas Bumi, dijabarkan dalam mata uang Rupiah sesuai dengan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pemindahbukuan. Tujuan umum penyusunan Laporan Keuangan Satker PNBP Migas adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, perubahan ekuitas, dan hasil operasi. Secara khusus, tujuan pelaporan keuangan Satker PNBP Migas adalah untuk menyajikan informasi yang berguna bagi pengambil keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas Satker PNBP Migas sebagai entitas akuntansi atas proses bisnis pengelolaan PNBP Migas. Komponen Laporan Keuangan Satker PNBP Migas terdiri atas Neraca, Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Catatan atas Laporan Keuangan merupakan penjelasan atau perincian atau analisis atas nilai suatu pos yang terjadi di dalam LRA, Neraca Pemerintahan, dan Laporan Arus Kas (Rachmat, 2010). Menurut PP No. 71 Tahun 2010, termasuk pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan lain yang diperlukan agar terwujud penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya. Tujuan penyajian CaLK adalah meningkatkan transparansi laporan keuangan dan penyediaan pemahaman yang lebih baik atas informasi keuangan pemerintah. Sesuai dengan PMK No. 217/PMK.02/2017, pengungkapan pendapatan migas-LRA meliputi informasi mengenai wajib bayar yang memberikan kontribusi PNBP migas maupun mekanisme penyetoran dan pembayaran yang dilakukan oleh wajib bayar. Apabila

terdapat pemindahbukuan dana dari Rekening Migas ke Rekening KUN valas atau penyeteroran pendapatan ke Rekening KUN Rupiah pada hari terakhir pada akhir tahun anggaran (31 Desember), pengakuan pendapatan-LRA mengikuti kebijakan langkah-langkah akhir tahun yang diterbitkan oleh Menteri Keuangan.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan model studi kasus dengan unit analisis Subdit Penerimaan Migas. Dengan menekankan pengumpulan data primer dan sekunder, diharapkan studi ini bisa lebih mendalam. Pada intinya peneliti menganalisis perlakuan akuntansi pendapatan migas mulai tinjauan umum, klasifikasi, pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan di laporan keuangan. Teknik pengumpulan data dilakukan melalui dokumentasi, observasi, dan wawancara. Uraian kualitatif deskriptif dimaksudkan untuk menjelaskan praktik akuntansi pendapatan migas, lalu menganalisis kesesuaiannya dengan standar akuntansinya, dan memberi jawaban atas pertanyaan (rumusan) penelitian yakni bagaimana mekanisme pemberlakuan asas neto pada akuntansi migas, bagaimana kesesuaian praktik akuntansi asas neto tersebut dari sisi pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan, dan apa yang harus dilakukan Subdirektorat Penerimaan Migas (sebagai unit analisis) untuk meningkatkan pengelolaan penerimaan migas.

Tahapan studi ini mencakup pengumpulan data, pengolahan data dan pembahasan hasil, dan simpulan. Teknik pengumpulan data yang digunakan untuk mendapatkan hasil pembahasan yang memadai, adalah studi pustaka, dokumentasi, observasi, dan wawancara. Dalam hal ini studi pustaka merupakan kegiatan untuk menghimpun informasi yang relevan dengan topik atau masalah yang menjadi objek penelitian terhadap buku-buku, literatur-literatur, catatan-catatan, dan laporan-laporan yang ada. Dalam praktiknya, data diperoleh dengan membaca dan mempelajari buku-buku literatur, media cetak, literatur ilmiah, situs-situs internet, serta peraturan perundang-undangan yang relevan dengan objek yang dianalisis. Studi dokumen merupakan pelengkap dari penggunaan metode observasi dan wawancara dalam penelitian kualitatif (Sugiyono, 2008). Pengamatan atau observasi adalah salah satu metode penelitian lapangan yang dilakukan terhadap suatu proses atau objek dengan maksud merasakan dan kemudian memahami secara langsung pengetahuan dan gagasan yang sudah diketahui sebelumnya, untuk mendapatkan informasi-informasi yang berkaitan dengan topik yang menjadi bahasan guna mendapatkan data yang lengkap dan akurat. Beberapa kali peneliti dapat memperoleh kesempatan mengamati proses pembukuan dan pengelolaan penerimaan migas pada unit analisis.

Adapun dokumentasi merupakan cara mengumpulkan dokumen berdasarkan bukti yang akurat dari pencatatan sumber-sumber informasi khusus berupa catatan, transkrip, buku, surat kabar, majalah, notulen, rapat, agenda, dan sebagainya. Metode dokumentasi dalam penelitian ini akan dilakukan dengan mengumpulkan dan mempelajari dokumen yang berkaitan dengan pokok pembahasan penelitian, misalnya Laporan Keuangan Subdit Penerimaan Migas Direktorat Jenderal Anggaran (DJA), pedoman pelaporan, dan ketentuan terkait. Teknik yang ditempuh untuk memperoleh data dokumentasi adalah berkunjung langsung ke Subdit Penerimaan Migas lalu meminta/mengumpulkan data.

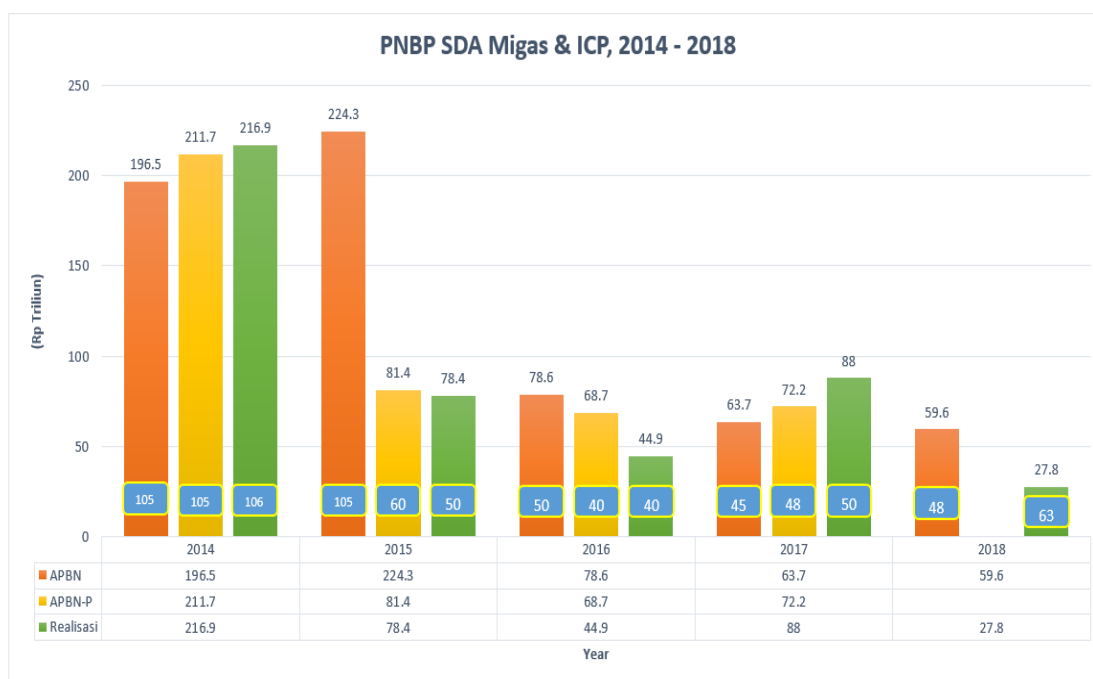
Wawancara merupakan proses memperoleh keterangan untuk tujuan penelitian dengan cara tanya jawab bertatap muka antara si penanya atau pewawancara dan si penjawab atau narasumber dengan menggunakan alat yang dinamakan daftar pertanyaan. Teknik ini dilakukan dengan melakukan wawancara secara langsung dengan pihak-pihak yang terkait untuk mendapatkan informasi yang berhubungan dengan kajian ilmiah yakni pegawai/pejabat pada Subdit Penerimaan Migas DJA. Data yang diperoleh dibahas dan didiskusikan dengan narasumber dari Subdit Penerimaan Migas (Ibu EV, Bapak JS, dan

Bapak JK) dan tenaga ahli di bidang akuntansi migas (Bapak PW). Dengan pertimbangan teori dan praktik, diharapkan studi menemukan hasil analisis terbaik terkait praktik akuntansi migas, menggunakan asas neto. Setelah pembahasan, peneliti membuat simpulan jawaban pertanyaan (rumusan) penelitian dan saran perbaikan bagi pengelolaan penerimaan migas ke depannya.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

PNBP Migas merupakan salah satu transaksi khusus pemerintah yang perlu perhatian khusus karena pengelolaannya yang cukup kompleks. Transaksi yang mencapai triliunan dollar, membuat pemerintah wajib menjaga salah satu sumber penerimaan di Indonesia ini. Oleh karena itu, dalam kegiatan akuntansinya, PNBP Migas sudah berkali-kali mengalami perubahan peraturan mengingat relatifitas dari kegiatan migas itu sendiri. Pada tahun 2015, peraturan yang menjadi dasar akuntansi migas adalah PMK No. 256/PMK.05/2015 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Khusus. Pada tahun 2016, untuk mengakomodasi kerumitan transaksi migas yang ada di Indonesia, pemerintah mengeluarkan peraturan khusus terkait migas, yaitu PMK No. 124/PMK.02/2016 tentang Petunjuk Teknis Akuntansi Penerimaan Negara Bukan Pajak dari Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi. Kemudian, pada tahun 2017 pemerintah memperbarui PMK sebelumnya dengan menambah peraturan terkait penggunaan kurs mata uang asing dalam pengukuran pendapatan migas. Penggunaan kurs mata uang asing akan meningkatkan aspek relevansi laporan keuangan. PNBP Migas merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang cukup besar selain penerimaan pajak. Sebelum ini, penerimaan migas merupakan primadona yang menjadi idola Indonesia dalam memenuhi target pendapatan negara. Bisa dibilang bahwa migas menjadi andalan Indonesia, sehingga Indonesia pernah disebut-sebut sebagai negara penghasil migas yang utama di dunia. Namun, beberapa tahun belakang, pendapatan atas migas di Indonesia mengalami penurunan yang cukup signifikan, yang awalnya menyumbang sebesar 85% dari total pendapatan negara, turun drastis menjadi 7% dari total pendapatan negara. Penurunan ini terjadi karena berkurangnya produksi migas nasional dan merosotnya harga minyak dunia. Gambar 1 menunjukkan tren penerimaan PNBP migas.

Berdasarkan Gambar 1, penerimaan migas dari tahun 2014-2018 semakin turun dari Rp216,9 triliun menjadi Rp27,8 triliun. Hal ini karena ICP terus-menerus mengalami fluktuasi dari 2014-2018. Pada 2014, penerimaan negara dari migas sebesar Rp216,9 triliun, tertinggi dalam lima tahun terakhir, dengan ICP sebesar US\$105/barel. Ketika harga minyak merosot menjadi US\$50/barel, pada 2015 pendapatan negara dari migas tinggal Rp78,4 triliun. Tahun 2016, rata-rata harga minyak hanya berkisar di US\$40/barel. Total pendapatan negara dari migas hanya Rp44,9 triliun, terendah dalam 5 tahun terakhir. Kemudian pada tahun 2017 naik menjadi Rp88 triliun dengan harga minyak berkisar di US\$50/barel. Pada quarter awal 2018, pendapatan negara dari migas mencapai Rp27,8 triliun dengan ICP berkisar di US\$63/barel. Artinya, penerimaan negara dari migas dari 2014 ke 2018 mengalami penurunan sampai Rp189,1 triliun. Selain itu, jumlah *lifting* minyak bumi yang semakin hari semakin berkurang mengurangi jumlah pendapatan migas yang bisa diakui Indonesia. Minyak merupakan salah satu sumber daya alam yang tidak dapat diperbarui karena membutuhkan waktu hingga bertahun-tahun lamanya. Hal ini juga terjadi karena jumlah minyak yang ada pada sumur migas Indonesia relatif sedikit apabila dibandingkan dengan jumlah minyak yang dihasilkan di negara-negara Arab. Kurs mata uang asing juga berpengaruh dalam menentukan pendapatan migas Indonesia. Fluktuasi kurs mata uang asing di Indonesia sangat mempengaruhi jumlah pendapatan yang diakui oleh pemerintah. Penurunan cadangan migas nasional dalam beberapa tahun terakhir terus terjadi. Investor harus bisa menyediakan dana untuk biaya eksplorasi dan produksi sehingga kontraktor yang bertugas untuk mencari sumur minyak dapat melaksanakan tugasnya.

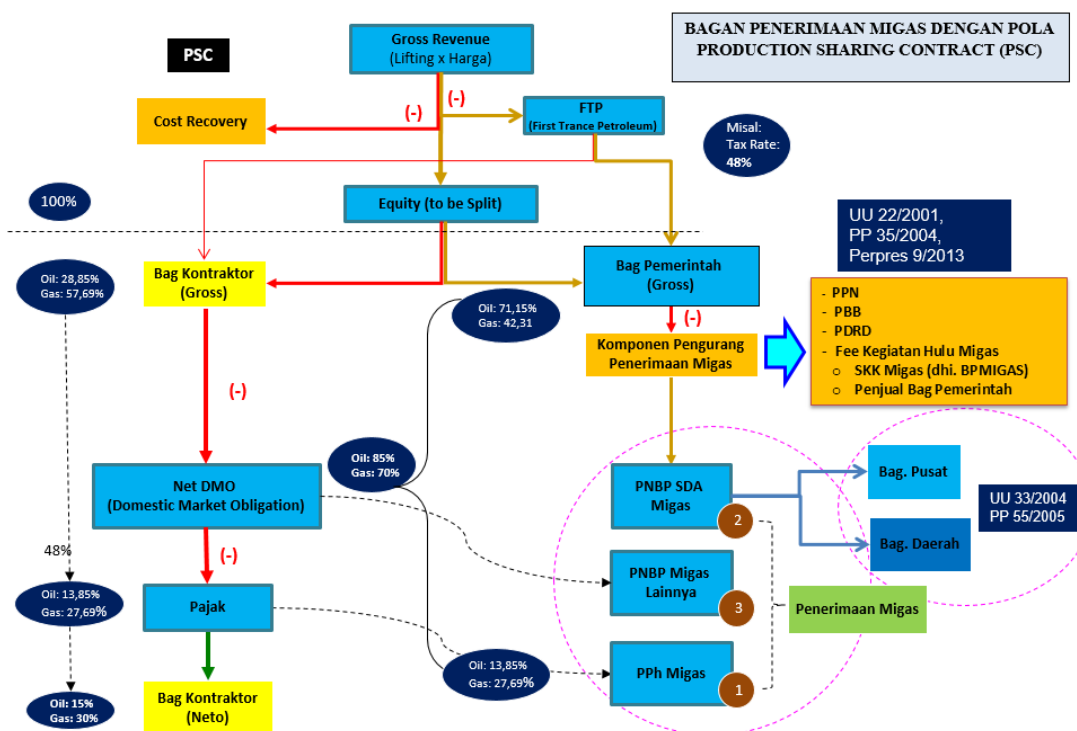


**Gambar 1. Tren Penerimaan PNBP Migas**

**Sumber: Laporan Keuangan DJA (2018)**

Di sisi lain, Pemerintah Indonesia bersama dengan Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS) serta Satuan Kerja Khusus Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi (SKK Migas) berupaya untuk menahan laju penurunan sumur migas yang terjadi tersebut dengan berbagai program peningkatan aktivitas eksplorasi. Cadangan migas nasional secara umum tersebar sepanjang nusantara mulai dari pulau Sumatera hingga Papua dengan besaran cadangan di wilayah barat cenderung lebih besar daripada wilayah timur. Penerimaan migas di Indonesia berasal dari kegiatan kontraktor migas menggunakan pola *Production Sharing Contract* (PSC), sehingga terdapat sistem bagi hasil antara pemerintah dan kontraktor (Kamelia Albaar, 2016). Perjanjian PSC di Indonesia dianggap sudah memenuhi ketentuan UUD 145 pada Pasal 33 yang mengisyaratkan bahwa kekayaan negara migas tetap berada di tangan pemerintah walaupun pengelolaanya dilakukan oleh pihak lain. Dipakainya pola PSC diharapkan dapat mengoptimalkan produksi minyak yang ada di Indonesia sehingga dapat meningkatkan penerimaan negara khususnya migas. Dalam kontrak kerja sama model PSC ada dua pihak yang mempunyai kepentingan, yaitu kontraktor dan investor.

Dalam kontrak PSC, ditentukan bahwa semua biaya yang digunakan untuk mendapatkan minyak dan gas meliputi proses eksplorasi, pengembangan, dan semua biaya operasional yang dikeluarkan kontraktor akan ditanggung oleh pemerintah. Metode ini disebut dengan *cost recovery*. Namun, seluruh risiko yang terjadi dalam mendapatkan migas menjadi tanggungan kontraktor. Apabila dalam prosesnya ternyata kontraktor mengalami kegagalan dalam menghasilkan produk secara komersial, biaya tersebut tidak diganti oleh pemerintah. Kerugian sepenuhnya ditanggung oleh kontraktor. Selain itu, dalam kontrak bagi hasil, kontraktor harus menyerahkan sebagian hasil produksi minyaknya kepada pemerintah untuk memenuhi kebutuhan BBM masyarakat. Minyak yang diserahkan ini disebut dengan *Domestic Market Obligation* (DMO). Gambar 2 tersebut menjelaskan mengenai alur proses penerimaan negara dengan pola *Production Sharing Contract* (PSC). Awalnya, pendapatan kotor atas penerimaan migas yang berasal dari total lifting minyak dikali dengan harga dikurangi dengan *cost recovery*.



**Gambar 2. Bagan Penerimaan Migas dengan Pola *Production Sharing Contract***

**Sumber: Laporan Keuangan DJA (2018)**

Dari pengurangan tersebut kemudian diperoleh jumlah *equity to be split* sebelum dibagi untuk bagian negara dan bagian kontraktor. Pajak yang diterapkan sebesar 48% dari nilai pendapatan yang diterima. Bagian negara yang didapatkan masih merupakan jumlah kotor yang masih harus dikurangkan dengan faktor-faktor pengurang, seperti *reimbursement* PPN, pembayaran PBB, pembayaran PDRD, dan pembayaran *fee* migas sebagai kewajiban pemerintah yang harus dipenuhi apabila kontraktor menghasilkan produk komersial. Setelah dikurangi dengan faktor pengurang, penerimaan migas bersumber dari tiga macam, yaitu PNBP SDA Migas, PNBP Migas Lainnya, dan PPh Migas, dimana PNBP SDA Migas masih dibagi menjadi bagian pusat dan bagian daerah sesuai dengan Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 dan Peraturan Pemerintah No. 55 Tahun 2005. Selain itu, penerimaan migas juga berasal dari *net* DMO yang didapat dari bagian kontraktor atas penjualan produk komersial. Jumlah akhir yang menjadi proporsi kepemilikan penerimaan minyak untuk pemerintah adalah sebesar 85% dan bagian kontraktor sebesar 15%, sedangkan untuk penerimaan gas sebesar 70% bagian pemerintah dan 30% bagian kontraktor. Bagian neto kontraktor adalah penerimaan migas yang sudah dikurangi dengan DMO dan PPh yang disetorkan kepada pemerintah.

Di samping penerimaan migas sebagaimana uraian sebelumnya, peneliti memandang penting meninjau SDM pengelola migas tersebut. Berdasarkan data 2019/2020, dan hasil wawancara dengan salah satu pegawai di Subdit Penerimaan Migas DJA terkait dengan SDM yang mengelola penerimaan di migas, ada total enam belas orang pegawai di Subdit Penerimaan Migas. Dengan pembagian tugas satu orang sebagai Kasubdit, empat orang sebagai Kasi, dan sisanya sebelas orang adalah staf. Dari total 16 pegawai, sebelas orangnya merupakan lulusan Politeknik Keuangan Negara STAN dan lainnya merupakan lulusan kampus lain, seperti Universitas Diponegoro, Universitas Padjajaran, Universitas Pamulang, Universitas Sumatera Utara, dan Universitas Bakrie. Pegawai tersebut masuk ke Kemenkeu menggunakan jalur umum sebagai PNS Kemenkeu. Dilihat dari latar belakang pendidikan

pegawai yang ada di Subdit Penerimaan Migas, akuntansi migas adalah hal yang awam karena belum sepenuhnya dipelajari di kampus. Berdasarkan pengamatan dan wawancara, pada mulanya sebagian besar pegawai belum memahami akuntansi migas karena memang materi ini cukup kompleks. Namun, SDM yang ada di Subdit Penerimaan Migas tidak serta merta diterjunkan ke sana tanpa ilmu dasar mengenai pengelolaan migas. Subdit mencanangkan diklat pengelolaan migas untuk menambah ilmu dan pengalaman pegawai pada waktu itu.

Pada saat anggaran SKK Migas bukan dana yang bersumber dari APBN, pemerintah kerap menyelenggarakan berbagai Diklat *Production Sharing Contract* guna menambah ilmu pegawai yang tergabung dalam entitas pengelola migas (Nurhasanah, 2016). Diklat tersebut dihadiri oleh para pegawai Subdit Penerimaan Migas DJA, pegawai SKK Migas, dan pegawai lain yang punya hubungan kerja dengan pengelolaan migas. Dalam diklat tersebut, pokok bahasan utamanya adalah mengenai pola PSC yang menjadi pola penerimaan migas di Indonesia. Hingga 2018 dan 2019, diklat-diklat terkait pengelolaan migas sudah jarang dilakukan lagi, karena dianggap pegawai sudah memahami mekanisme penerimaan migas. Apabila terjadi masalah dalam mekanisme penerimaan migas, solusinya dilaksanakan dengan rapat internal pegawai Subdit Penerimaan Migas dan rapat dengan SKK Migas dengan cara meninjau kembali peraturan yang menjadi dasar pengelolaan penerimaan migas. Meskipun sudah dianggap memiliki pemahaman migas, pelatihan dalam berbagai bentuk (alternatif) tetap penting diselenggarakan. Apalagi mengingat perkembangan migas tidak terlepas dari teori dan praktik global (Setiawan, 2015).

Subdit Penerimaan Migas DJA mempunyai tugas untuk mencatat transaksi penerimaan migas negara dan mengklasifikasikan pendapatan migas berdasarkan sumbernya. Berdasarkan wawancara dengan narasumber, klasifikasi PNBP Migas didasarkan pada kelompok PNBP migas yang diterima oleh negara yang tercantum dalam postur APBN. Pendapatan migas pada DJA dapat dilihat pada Tabel 1. Berdasarkan Tabel 1, pendapatan migas diklasifikasikan ke dua kelompok yakni Pendapatan SDA dan PNBP Lainnya. Pendapatan SDA dikelompokkan lagi menjadi Pendapatan Minyak Bumi (421111) dan Pendapatan Gas Bumi (421211), sedangkan untuk PNBP Lainnya diklasifikasikan menjadi Pendapatan Minyak Mentah DMO (423132), Pendapatan Lainnya Kegiatan Usaha Hulu Migas (423133), dan Pendapatan Denda, Bunga, dan Penalti dari Kegiatan Usaha Hulu Migas (423139). Pendapatan SDA dikategorikan menjadi Pendapatan Minyak Bumi dan Gas Bumi karena keduanya merupakan produk utama yang dihasilkan dari proses pengolahan minyak. PNBP Lainnya dikategorikan menjadi tiga, yaitu Pendapatan Minyak Mentah DMO, Pendapatan atas Kegiatan Hulu Migas, dan Pendapatan Denda, Bunga serta Penalti Kegiatan Hulu Migas. Ketiga pos tersebut merupakan pendapatan sampingan yang didapatkan saat proses pengolahan minyak oleh pemerintah.

Klasifikasi pendapatan tersebut penting untuk menjelaskan sumber pendapatan utama dan lainnya (sampingan) sebagaimana dalam konsep akuntansi keuangan pada umumnya (operasional dan non operasional). Konsep ini yang diadopsi dalam akuntansi pemerintahan. Pendapatan migas yang disajikan dalam LRA tersebut pada dasarnya diklasifikasikan berdasarkan jenis/kelompok PNBP sesuai Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat. Jadi, klasifikasi itu memperjelas sumber pendapatan dan keselarasannya dengan perlakuan akuntansi pendapatan. Telah dikemukakan pada bagian sebelumnya bahwa pendapatan migas diakui menggunakan asas neto. Dalam praktiknya, Subdit Penerimaan Migas DJA menjalankan prinsip ini yakni pendapatan diakui pada saat kas sudah masuk ke RKUN atau Kas Negara pada bank persepsi dengan asas neto. Hal ini selaras dengan yang disampaikan Subdit Penerimaan Migas DJA bahwa nilai pendapatan (penerimaan migas) diakui sebesar nilai kas bersih yang diterima pemerintah. Artinya, nilai tersebut sudah dikurangi dengan pembayaran kewajiban pemerintah. Subdit Penerimaan Migas DJA mengakui pendapatan minyak bumi berdasarkan pada *earning process* yang belum selesai.

**Tabel 1. Klasifikasi Pendapatan Migas**

| Kode   | Kelompok/Rincian                                                    |
|--------|---------------------------------------------------------------------|
| -      | Pendapatan Sumber Daya Alam                                         |
| 421111 | Pendapatan Minyak Bumi                                              |
| 421211 | Pendapatan Gas Bumi                                                 |
| -      | PNBP Lainnya                                                        |
| 423132 | Pendapatan Minyak Mentah DMO                                        |
| 423133 | Pendapatan Lainnya Kegiatan Usaha Hulu Migas                        |
| 423139 | Pendapatan Denda, Bunga, dan Penalti dari Kegiatan Usaha Hulu Migas |

**Sumber: Diolah dari Laporan Keuangan DJA (2018)**

Untuk dapat diakui sebagai pendapatan pada LRA, dibutuhkan proses identifikasi dan perhitungan kewajiban pemerintah. Sebelum disetorkan melalui Rekening Khusus Migas, penerimaan atas migas dikurangi terlebih dulu dengan kewajiban yang sudah diperhitungkan. Apabila kas atas pendapatan telah masuk ke RKUN, maka atas jumlah tersebut diakui sebagai pendapatan minyak bumi. Pengakuan pendapatan minyak bumi didukung dengan dokumen sumber yaitu, Surat Setoran Bukan Pajak, Bukti transfer ke Rekening KUN, Rekening Migas, Surat Permintaan Pemindahbukuan kepada Bank Indonesia yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Perbendaharaan (DJPb), dan Bukti Penerimaan Negara.

Sama halnya dengan pendapatan gas bumi dan pendapatan minyak mentah DMO. Kedua pendapatan tersebut diakui dengan mengakui kewajiban pembayaran pemerintah terlebih dulu. Setelah kewajiban pembayaran pemerintah dibayarkan, kas akan disetorkan ke RKUN kemudian diakui sebagai pendapatan di LRA. Kewajiban pemerintah yang mempengaruhi pengakuan pendapatan terdiri dari pembayaran PBB, *reimbursement* PPN, pembayaran PDRD, dan pembayaran *fee* migas kepada kontraktor, pembayaran DMO *fee*, dan *underlifting* migas pemerintah. Pemerintah wajib mengidentifikasi dan mencadangkan dana untuk membayar kewajiban pemerintah sebelum pendapatan migas. Pembayaran PBB dan PDRD migas oleh kontraktor yang telah dibayarkan ke daerah tempat dilaksanakannya pengelolaan minyak dikembalikan kepada kontraktor sesuai dengan prinsip *assume and discharge*. *Reimbursement* PPN dibayarkan kembali kepada kontraktor atas uang yang sudah dikeluarkan untuk pembayaran PPN kepada pemerintah, dengan syarat kontraktor tersebut sudah memberikan bagian kepada pemerintah (*revenue*) sesuai dengan prinsip *assume and discharge*.

Kewajiban lain yang mengurangi porsi pendapatan pemerintah adalah DMO *fee*. Atas penyediaan bahan bakar minyak (BBM) kepada masyarakat oleh kontraktor, pemerintah memiliki kewajiban sebagai timbal balik untuk mengganti minyak dengan pemberian imbalan berupa *fee* kepada kontraktor. Kemudian, kewajiban pembayaran *fee* kepada kontraktor dibayarkan kepada dua pihak. Pihak pertama adalah Pertamina sebagai manajemen pengelolaan migas sebagai bentuk imbalan karena telah menjadi badan independen yang menjual migas pemerintah kepada rakyat. Selanjutnya, dibayarkan kepada Badan Pengatur Hilir Minyak dan Gas Bumi (BPH Migas) selaku pengawas penyediaan dan pendistribusian BBM dan gas bumi serta pengangkutan gas bumi melalui pipa pada kegiatan usaha hilir. Dalam melakukan tugas pengawasan distribusi BBM dan gas bumi, BPH Migas memerlukan biaya operasional, biaya inilah yang ditanggung oleh pemerintah dan menjadi pengurang dalam pendapatan migas.

*Underlifting* migas kontraktor muncul apabila pemerintah mengambil bagian migas lebih besar dari porsi seharusnya, misalnya lebih dari 80% untuk minyak bumi dan 70% untuk gas bumi. Dalam kondisi ini, pemerintah berkewajiban untuk membayar secara tunai (*cash settlement*) kepada kontraktor sejumlah kelebihan/*overlifting* yang diambil oleh pemerintah dalam rangka pelaksanaan PSC. Pengakuan pendapatan lainnya kegiatan usaha hulu migas dan pendapatan denda, bunga, dan penalti dari kegiatan usaha hulu migas berbeda dengan pengakuan pendapatan migas. Karena pengakuannya mengikuti *earning process* yang telah selesai, kas langsung diakui sebagai pendapatan saat kegiatan sudah selesai. Tidak ada kewajiban pemerintah yang perlu diperhitungkan oleh pemerintah sebelum menyetor kas ke RKUN.

Saat studi dilakukan, proses pengakuan pendapatan migas oleh Subdit Penerimaan Migas menggunakan bantuan pengolah data *excel*, belum aplikasi tersendiri. Transaksi yang terjadi akan diinput secara manual ke *excel* oleh pegawai Subdit Penerimaan Migas. Pencatatan transaksi ini dilakukan berdasarkan dokumen sumber pendapatan yang sudah diterangkan sebelumnya. Dilihat dari sudut pandang pengendalian internal, pencatatan yang mengandalkan ketersediaan dokumen sumber ini sudah memadai. Kekurangannya hanya pada aplikasi yang digunakan. Ke depannya perlu dipikirkan pembuatan sistem aplikasi terintegrasi. Di samping memudahkan pekerjaan, studi Ali (2016) menekankan bahwa pengolahan data dan transaksi pengolahan secara manual akan menyisakan inefisiensi dalam penggunaan waktu dan usaha. Aplikasi membantu mengatasi permasalahan inefisiensi, meski pembangunannya membutuhkan biaya investasi awal.

Kewajiban PBB migas diakui sebagai koreksi pendapatan akrual. Di Buku Besar Kas tidak dilakukan pencatatan ayat jurnal. Khusus untuk penjurnalan kewajiban PBB Migas, kita mendebitkan Pendapatan-LO (Migas) dan mengkreditkan Utang Pihak Ketiga Migas - PBB Migas. Hal ini untuk menghindari *double entry* pada LKPP, dimana jurnal tagihan PBB migas sebagai pengurang pendapatan dicatat oleh DJA juga dicatat oleh DJP sebagai pendapatan, sehingga saat nanti dikonsolidasi tidak akan ada dua jurnal mengenai PBB migas. Pada akhir tahun akan diakui keuntungan atas pendapatan atas selisih kurs jika terdapat perbedaan kurs saat transaksi. Seluruh transaksi migas dinilai dengan US Dollar, sehingga nilai kurs mempengaruhi besaran penerimaan migas. Kurs yang digunakan adalah kurs rata-rata Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Nilai ini akan disesuaikan, kemudian diakui keuntungan atau kerugian selisih kurs yang terealisasi. Dari segi waktu, pengakuan pendapatan selisih kurs ini sudah tepat mengingat pemerintah harus mengakui kewajiban pemerintah terlebih dulu sebelum mengakui Pendapatan LRA - Migas pada akhir tahun.

Berdasar pengolahan wawancara dan diskusi, Subdit Penerimaan Migas sudah cukup konsisten menjalankan pengukuran pendapatan dengan asas neto. Hal ini dilakukan dengan tiga cara sesuai jenis pendapatan. Pertama, PNBP migas lainnya diakui sebesar nilai nominal Rupiah atau ekuivalen Rupiah yang masuk ke kas negara pada bank persepsi. Nilai ini diukur saat *earning process* pengelolaan pendapatan migas telah selesai dan tidak perlu memperhitungkan kewajiban pemerintah yang harus dibayarkan ke kontraktor. Kedua, pendapatan minyak mentah DMO diakui sebesar proporsional pendapatan SDA minyak bumi yang telah diterima di rekening KUN dengan cara direklasifikasi akun dari pendapatan SDA minyak bumi.

**Tabel 2. Ilustrasi Pengukuran Pendapatan Minyak Mentah DMO**

| Kontraktor                   | Persentase DMO | Pendapatan Minyak Bumi<br>(Rp) |
|------------------------------|----------------|--------------------------------|
| BOB BSP-Pertamina Hulu (CPP) | 20%            | 6.585.650.280                  |

**Sumber: Laporan Tahunan DJA (2018)**

Untuk mengukur pendapatan minyak mentah DMO-LRA, Subdit Penerimaan Migas DJA mereklasifikasi pendapatan minyak bumi sebesar proporsional pendapatan yang berhasil diterima. Besarnya pendapatan minyak mentah DMO berbeda tergantung dengan kesepakatan yang dibuat dengan kontraktor pada Kontrak Kerja Sama (KKS). Tabel 2 mengilustrasikan pengukuran pendapatan minyak mentah. Maka, pendapatan minyak mentah DMO-LRA adalah perkalian persentase DMO dan pendapatan minyak bumi yakni  $20\% \times \text{Rp}6.585.650.280,00 = \text{Rp}1.317.130.056,00$ . Dengan demikian, dihasilkan pendapatan minyak mentah DMO sebesar  $\text{Rp}1.317.130.056,00$ . Ketiga, untuk PNBP SDA Migas, termasuk di dalamnya adalah pendapatan minyak bumi dan gas bumi, serta pendapatan denda, bunga, dan penalti yang setorannya tergabung dalam rekening migas, diukur dengan ketentuan yang ada di Modul II Petunjuk Teknis Pemindahbukuan dalam Rangka Proses Pengakuan dan Pengukuran PNBP Migas. PNBP SDA Migas diukur berdasar nilai bersihnya, dengan memperhitungkan kewajiban pemerintah yang harus dibayarkan kepada kontraktor, sedangkan pendapatan denda, bunga dan penalti diukur sebesar nilai saat *earning process* telah selesai tanpa pengurangan unsur apapun. Secara garis besar, pendapatan minyak bumi dan gas per kontraktor dapat diilustrasikan dengan rumus berikut:

**$[(ICP \times Lifting \times \text{Jumlah hari dalam satu tahun}) - \text{Cost Recoverable}] \times \% \text{ Bagian Pemerintah} \times \text{Kurs}] - \text{Komponen Pengurang}$**

Maka, perhitungan pendapatan-LRA (migas) adalah

**$[(US\$ 51 \times 84 \text{ MBOPD} \times 365 \text{ hari}) - \text{Rp}10.604.571.000,00] \times 85\% \times \text{Rp}13.381,00] - \text{Rp}14.461.686.703,00$**

Jadi, pemerintah mengakui pendapatan migas sebesar  $\text{Rp}17.664.205.029.444.900,00$ . Dengan demikian, perlu diperhatikan kembali bahwa pengukuran PNBP SDA Migas tidak terlepas dari tiga faktor utama, yaitu *lifting* minyak bumi, ICP, dan kurs mata uang asing. Pertama, *lifting* minyak bumi adalah volume minyak bumi yang berhasil dihasilkan dari lapangan migas atau produksi migas. Misalnya, pada 2015 jumlah *lifting* minyak bumi sekitar 785 MBOPD, lalu pada 2016 menjadi 303 MBOPD, dan pada 2017 berkisar 293 MBOPD. Uniknya, data mengenai *lifting* migas tidak dicantumkan dalam CaLK Subdit Penerimaan Migas DJA, tetapi dapat ditemukan di Laporan Tahunan Kementerian ESDM dan SKK Migas.

**Tabel 3. Pengukuran Pendapatan Migas dengan Asas Neto**

| Item                    | Angka                                              | Keterangan                                                                                                                                                |
|-------------------------|----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ICP                     | US\$ 51/barel                                      | <i>Indonesian Crude Price</i> yakni rata-rata harga minyak mentah Indonesia                                                                               |
| Kurs                    | Rp13.381,00                                        | Mata uang asing                                                                                                                                           |
| <i>Lifting</i>          | 84 MBOPD ( <i>Million Barrels of Oil per Day</i> ) | Volume minyak bumi dan gas alam yang di- <i>lift</i> dan menjadi nilai <i>monetary unit</i>                                                               |
| <i>Cost Recoverable</i> | Rp10.604.571.000,00                                | Biaya-biaya yang dapat dikembalikan kepada kontraktor migas yang diatur dalam PSC                                                                         |
| % Bagian Pemerintah     | 85%                                                | Besaran (%) bagi hasil migas untuk pemerintah yang diatur dalam PSC                                                                                       |
| Komponen Pengurang      | Rp14.461.686.703,00                                | Kewajiban kontraktual pemerintah terkait dengan kegiatan usaha hulu migas antara lain pembayaran PBB migas, <i>reimbursement</i> PPN, dan pembayaran PDRD |
| Jumlah hari satu tahun  | 365 hari                                           |                                                                                                                                                           |

**Sumber: Laporan Tahunan DJA (2018)**

Kedua, ICP atau *Indonesian Crude Price* adalah harga jual minyak di Indonesia, nilai ini mempengaruhi banyaknya pendapatan minyak di Indonesia. Misalnya, pada 2015 ICP di Indonesia sebesar US\$50/barel, lalu pada 2016 turun menjadi US\$40/barel, dan pada 2017 naik kembali menjadi US\$50/barel. Naik turunnya ICP dipengaruhi oleh tinggi rendahnya permintaan dan penawaran serta fluktuasi harga minyak mentah dunia. Tingginya nilai ICP ini kadang menjadi berkah bagi APBN. Misalnya, cukup tingginya nilai ICP pada 2017 menyebabkan jumlah pendapatan migas melampaui nilai APBN-P yaitu sebesar Rp88 triliun. Terakhir, pendapatan migas dipengaruhi oleh kurs mata uang asing. Karena transaksi migas dinilai dengan US Dollar, nilai kurs mempengaruhi besaran penerimaan migas. Misalnya, pada akhir 2016 nilai kurs rupiah terhadap US Dollar sebesar Rp13.513,00 dan pada akhir 2017 sebesar Rp13.548,00. Kurs yang terus berubah-ubah mendorong pemerintah mengeluarkan regulasi pengukuran menggunakan kurs rata-rata Bank Sentral pada tanggal pelaporan (PMK No. 217/PMK.02/2017). Nilai ini akan disesuaikan di akhir tahun karena adanya perbedaan kurs pada transaksi, kemudian diakui keuntungan atau kerugian selisih kurs yang terealisasi. Misalnya, pada 2015 terdapat keuntungan atas selisih kurs sebesar Rp491.737.743.086,00, lalu pada 2016 terdapat kerugian atas selisih kurs sebesar Rp16.094.124.803,00, dan pada 2017 terdapat keuntungan atas selisih kurs sebesar Rp3.696.687.110,00.

Berdasarkan olah data dan pembahasan, Subdit Penerimaan Migas DJA telah konsisten menyajikan pendapatan migas dengan asas neto di LRA sebesar nilai kas yang sudah diterima di RKUN. Narasumber menjelaskan bahwa itu artinya, nilai yang dicantumkan dalam LRA adalah nilai kas bersih penerimaan migas yang sudah dikurangkan dengan pembayaran-pembayaran kewajiban pemerintah. Kewajiban pemerintah tersebut adalah pembayaran PBB, *reimbursement* PPN, pembayaran PDRD, dan pembayaran *fee* migas kepada kontraktor, pembayaran DMO *fee*, dan *underlifting* migas. Demikian juga halnya dengan pendapatan minyak mentah DMO yang harus memperhitungkan pembayaran kewajiban pemerintah atas DMO *fee*. Sementara itu, untuk pendapatan PNPB lainnya selain pendapatan minyak mentah DMO merupakan penerimaan yang sifatnya berbeda. Pendapatan atas denda, bunga, dan penalti serta pendapatan lainnya dari kegiatan usaha hulu migas akan dilaporkan di LRA tanpa memperhitungkan unsur-unsur lainnya atau penerimaan yang *earning process* telah selesai. Terkait kewajiban, pemerintah menyajikannya di Neraca bagian kewajiban sebagai utang kepada pihak ketiga yang wajib untuk dibayarkan kepada pihak lain. Nilai ini akan mengurangi nilai pendapatan migas negara.

Subdit Penerimaan Migas juga konsisten menyajikan pendapatan migas dalam mata uang Rupiah. Apabila dalam penyajiannya menggunakan mata uang lain, maka harus dijabarkan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah Bank Sentral Indonesia pada tanggal pelaporan. Penggunaan kurs dalam pengukuran pendapatan migas menyebabkan selisih lebih atau kurang atas transaksi migas. Selisih lebih atau kurang ini akan diakui sebagai pendapatan atau beban dalam laporan keuangan. Paling tidak praktik akuntansi migas telah mengakomodasi penggunaan mata uang lain, sehingga regulasi memberikan pijakan bagi penyajian ke depan. Di samping itu, pengakuan selisih lebih atau kurang sebagai pendapatan maupun beban selaras dengan konsep penggunaa mata uang asing dalam pengukuran dan penyajian berdasarkan praktik akuntansi keuangan pada umumnya. Dalam prosesnya, pendapatan migas dicatat dengan valuta asing dan disimpan di Rekening Khusus Migas No. 600.000411980 di Bank Indonesia, baru kemudian dipindahbukukan ke Rekening KUN Valas No. 600.502411980 setelah kewajiban pemerintah dibayarkan. Oleh karena itu, pada saat dilaporkan nilai penerimaan migas yang ada di RKUN Valas harus dirubah menjadi mata uang Rupiah dengan kurs tengah Bank Indonesia.

Pendapatan migas di Subdit Penerimaan Migas DJA diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan informasi tambahan berupa nilai estimasi pendapatan, realisasi, dan persentase realisasi. Penyajian CaLK yang memadai akan meningkatkan pemahaman

atas informasi keuangan pemerintah dan mewujudkan transparansi laporan keuangan. Objek studi telah mengungkapkan rincian angka pendapatan untuk PNBP SDA Migas dan PNBP migas lainnya. Diungkapkan juga nilai estimasi pendapatan dan realisasi (dalam Rupiah), dan persentase capaian. Misalnya, pada 2017 nilai estimasi pendapatan untuk PNBP SDA Migas sebesar Rp72.207.890.000.000,00 dengan nilai yang terealisasi sebesar 113,34% yaitu Rp81.842.943.969.910,00. Untuk PNBP Migas Lainnya, diestimasi sebesar Rp4.465.170.000.000,00 dengan realisasi sebesar 150,36% sebesar Rp6.713.635.693.780,00. Realisasi PNBP Migas pada 2017 mencapai 115,5% dari estimasi APBN-P terjadi karena terlampauinya target ICP yang ditetapkan pada APBN-P sebesar USD48 per barel dengan realisasi ICP mencapai USD51,19 per barel. Nilai realisasi yang tertera di LRA telah memperhitungkan koreksi atas adanya reklasifikasi akun yang berasal perubahan alokasi pendapatan minyak bumi menjadi pendapatan gas bumi dan pendapatan minyak mentah DMO. Pendapatan gas bumi telah memperhitungkan koreksi atas reklasifikasi akun yang berasal dari perubahan dari pendapatan minyak bumi menjadi pendapatan gas bumi.

Penerimaan SDA merupakan PNBP yang terkait dengan kegiatan eksploitasi sebagai kegiatan utama pengolahan migas. Hasil penerimaan migas ini nantinya akan dibagikan ke daerah dalam rangka desentralisasi fiskal. Makin baik pengelolaan penerimaan migas, kesejahteraan dapat diwujudkan. Mengacu pada PMK No. 217/PMK.02/2017, laporan keuangan harus mengungkapkan informasi mengenai wajib bayar yang memberikan kontribusi PNBP migas maupun mekanisme penyetoran dan pembayaran yang dilakukan oleh wajib bayar. Nah, jika ditilik pada CaLK yang ada, yang dijelaskan pada pendapatan migas DJA baru terkait faktor-faktor yang mempengaruhi pendapatan seperti *lifting* minyak bumi, ICP, dan kurs mata uang asing. Belum ada pengungkapan mengenai wajib bayar maupun mekanisme penyetoran PNBP migas Subdit Penerimaan Migas DJA. Dari sisi ini, informasi dalam CaLK berkurang keandalan dan kelengkapannya.

## SIMPULAN DAN SARAN

Terkait praktik akuntansi pengakuan, pengukuran, dan penyajian laporan keuangan, Subdit Penerimaan Migas sudah cukup konsisten dalam menerapkannya. Pendapatan migas diklasifikasikan menurut kelompok PNBP, yaitu Pendapatan SDA (terdiri dari Pendapatan Minyak Bumi dan Pendapatan Gas Bumi) dan PNBP Lainnya (terdiri dari Pendapatan Minyak Mentah DMO, Pendapatan Lainnya Kegiatan Usaha Hulu Migas, dan Pendapatan Denda, Bunga dan Penalti). Pengakuan pendapatan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan bahwa pendapatan migas diakui dengan asas neto, yaitu saat kas masuk ke rekening RKUN dengan memperhitungkan komponen pengurang terlebih dulu sebagai kewajiban pemerintah. Praktik ini perlu dipertahankan agar tujuan pemberlakuan asas neto terwujud efektif dan transparan. Dalam pengelolaan *database*, objek studi perlu membangun basis data yang lebih komprehensif (bukan sistem manual). Misalnya, bekerja sama dengan SKK Migas untuk membuat sebuah aplikasi khusus guna membantu proses pencatatan transaksi migas yang ada di Indonesia. Kemudian, aplikasi tersebut juga dibuat agar dapat melakukan rekonsiliasi dengan SKK Migas, PT. Pertamina, dan Kementerian ESDM selaku pengelola migas untuk kemudahan pembuatan laporan terkait pengelolaan migas.

Dari segi pengungkapan, DJA perlu meningkatkan pengungkapan informasi migas di CaLK yakni tidak terbatas pada faktor-faktor yang mempengaruhi penerimaan migas, tetapi juga mengungkapkan informasi mengenai wajib bayar yang memberikan kontribusi PNBP Migas maupun mekanisme penyetoran dan pembayaran yang dilakukan wajib bayar. Kelengkapan pengungkapan akan meyakinkan publik dalam membaca dan menggunakan laporan keuangan untuk pengambilan keputusan. Kesan transparansi juga dapat diwujudkan seiring reformasi birokrasi pemerintahan. Untuk meningkatkan keandalan dan kelengkapan, sekaligus menghindari potensi salah informasi, disarankan objek studi

melakukan *review* informasi yang diolah sebelum disebarkan kepada khalayak umum sehingga informasi yang diterima oleh pengguna laporan keuangan lengkap dan andal.

Pelatihan khusus di bidang migas yang diterapkan objek perlu diteruskan dan dikembangkan mengingat akuntansi migas belum banyak diperoleh di bangku kuliah. Pelatihan-pelatihan terkini (*update*) terkait migas juga penting mengingat persoalan migas merupakan salah satu persoalan global. Harus sering ditengok perkembangan-perkembangan global dan membedahnya di kelas-kelas diskusi. Meskipun diupayakan meneliti pemberlakuan asas neto sebaik mungkin, studi ini tentu masih mengandung kelemahan terutama keterbatasan narasumber. Disadari bahwa pengelola penerimaan PNBP migas memang ada pada Subdit Penerimaan Migas DJA. Studi berikutnya bisa melibatkan narasumber tidak hanya Subdit Penerimaan Migas DJA dan tenaga pakar (akademisi) migas, namun juga melibatkan yang lain (misalnya SKK Migas dan pelaksana (kontraktor)) yang memberikan pengalaman lain.

## DAFTAR PUSTAKA

- Aditia, Nico. (2013). Mengoptimalkan Pendapatan Negara, *www.kemenkeu.go.id*.
- Aisyah Rahman, Mega Puspita. (2019). Analisis Cost Recovery Dalam Kontrak Kerja Sama Pengelolaan Minyak dan Gas Bumi (Studi Kasus PT Pertamina EP), [www.academia.edu](http://www.academia.edu).
- Ali, Alfajri. (2016). Rancang Bangun Aplikasi Penjualan Barang Berbasis Java Programming. *Jurnal Simtika*, Vol. 2 No. 1 (2019).
- Buletin Teknis No. 23 tentang *Akuntansi Pendapatan Nonperpajakan*.
- Fitri. (2018). Pengaturan Kewenangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah terhadap Dana Bagi Hasil Pertambangan Minyak Bumi. *Jurnal Sains Sosio Humaniora*, Vol. 2 No. 2 (2018).
- Handaka, Riya Dwi. (2017). Analisis Peranan Dana Bagi Hasil Minyak Bumi dan Gas Bumi sebagai Pendanaan Desentralisasi. *Jurnal Manajemen Keuangan Publik*, Vol. 1 No. 2 (2017), hal. 27-35.
- Kamelia Albaar, Siti. (2016). Analyses of Production Sharing Contract and Taxation Aspects in Oil and Gas Upstream Industry in Indonesia. *Jurnal Ilmiah Universitas Bakrie*.
- Nurhasanah, Vivi Lusita. (2016). Pengaruh Keselamatan, Kesehatan Kerja, dan Pendidikan Pelatihan Terhadap Kinerja Karyawan Migas. *Jurnal Manajemen*, Vol. 4, No. 1 (2016).
- Peraturan Menteri Keuangan No. 217/PMK.02/2017 tentang *Petunjuk Teknis Akuntansi Penerimaan Negara Bukan Pajak dari Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi*.
- Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 23 tentang *Pendapatan*.
- Putri, Alisa Lahasa. (2018). Analisis Kinerja Keuangan pada Perusahaan Migas yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2015-2017. *Skripsi*. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Makassar.
- Rachmat. (2010). *Akuntansi Pemerintahan*. Bandung: CV Pustaka Setia.
- Setiawan, Vikry dan Rahmat Hidayat. (2015). Pengaruh Metode Pelatihan Terhadap Kompetensi Karyawan NDT (Non-Destructive Test) PADA PT XYZ. *Jurnal Akuntansi, Ekonomi, dan Manajemen Bisnis*, Vol. 3 No. 2 (2015), hal. 142-149.
- Sugiyono. (2008). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta

- Sunarya, Wahyudin dan Giri Ahmad Taufik. (2017). *Pengantar Hukum Minyak dan Gas Indonesia*. Depok: Kantor Hukum Wibowo & Rekan.
- Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*.
- Undang-Undang No. 22 Tahun 2001 tentang *Minyak dan Gas Bumi*.
- Wibowo, Puji et al. (2010). *Buku 2: Topik-Topik Khusus Pengelolaan PNBP*. Jakarta: DJA.
- Wibowo, Puji. (2017). Menyoal Dualisme Kebijakan Penyetoran Penerimaan Negara Sektor Hulu Minyak dan Gas Bumi. *Jurnal Manajemen Keuangan Pemerintah*, Vol. 1 No. 1 (2017).
- Wibowo. (2019). Menuju Kebijakan Akuntansi yang Paripurna: Studi Kasus Penerimaan Negara Bukan Pajak Sektor Hulu Migas. *Balance Vocation Accounting Journal*, [Vol. 3 No. 1](#) (2019).
- Yuwana, Wirawan Purwa. (2016). Kisah di Balik Penundaan dan Permulaan Implementasi Basis Akrua pada Akuntansi Pemerintah Pusat. *Tesis*. [Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis](#) Universitas Brawijaya.