

MENAKAR IMPLIKASI GOVERNMENT SPENDING SEKTOR HULU MIGAS

Oleh
Puji Wibowo
puji.wibowo@pknstan.ac.id

Abstrak

Upstream oil and gas in Indonesia has been very popular since the first implementation of Production Sharing Contract (PSC) in 1970s. One of the attractivenesses of Indonesian PSC is contractors shall not be burden by indirect taxes and other charges if they succeed to economically produce oil or gas and surrender to government. The mechanism of indirect taxes and other charges payment by Indonesian Government is not an ordinary system. The cash disbursement for fulfilling government's liabilities in upstream oil and gas sector is taken out from Oil and Gas Account, which is beyond form General State Account. This study attempts to analyze a number of problems arise in this off-budget scheme. This paper is also trying to evaluate established government expenditure regime in order to formulate recommendation. Based on our research, we conclude that policy concerning budget planning, execution, and reporting should be reconsidered, by taking fiscal impact into account, to improve the level of accountability and transparency.

Keywords: *earning management, good governance, hulu migas, off-budget, public expenditure*

A. Pendahuluan

Diawali dari ditemukannya cadangan migas yang sangat potensial, Pemerintah Indonesia memulai kegiatan pencarian dan pengeboran sumur migas secara besar-besaran sejak dekade 1970-an. Upaya penggalan sumber daya alam berbasis fosil tersebut sebenarnya sudah diinisiasi bahkan sejak jaman pra kemerdekaan. Namun, *euphoria* kegiatan hulu migas baru terasa menghangat paska kelahiran Orde Baru dengan terbukanya kesempatan kerjasama antara Pemerintah dengan pihak korporasi.

Idealnya, setiap negara yang memiliki dana besar, penguasaan teknologi, dan sumber daya manusia yang mumpuni di bidang migas, dapat mengelola sumber daya alam migas secara mandiri. Dengan keterbatasan modal dan penguasaan teknologi pada saat itu, Pemerintah menggandeng investor asing untuk menanamkan investasi hulu migas di tanah air.

Di dalam pengelolaan kegiatan usaha hulu migas, kita mengenal 3 skema kerjasama yaitu konsesi, *service contract*, dan *production sharing contract* (PSC). Karakteristik sumur migas di Indonesia sebagian besar berasal dari sumur-sumur marjinal, membutuhkan biaya besar dan menghadapi risiko tinggi akan kegagalan penemuan cadangan migas. Tentu saja hal tersebut kurang menarik minat investor apabila tidak dikompensasi dengan insentif fiskal yang menggiurkan. Pilihan atas pola kerjasama pengelolaan sumber daya migas pada akhirnya jatuh pada PSC atau kontrak bagi hasil.

Alomair sebagaimana dikutip Lubiantara (2006), melihat kaitan antara model kontrak dengan *Finding & Development cost* (F&D cost), mereka membagi menjadi tiga kelompok: *low*, *medium* dan *high cost* berdasarkan database *upstream cost* di seluruh dunia dan analisa *statistic*. Mereka berkesimpulan bahwa negara negara yang masuk kelompok *low cost* cenderung menggunakan tipe *service contract*, yang *medium* sebagian besar menggunakan PSC dan beberapa menggunakan *royalty tax*, sedangkan yang *high cost* umumnya menggunakan sistem *royalty tax* (*concession*). Dalam studi ini Indonesia masuk kelompok *medium cost*, sementara sebagian besar negara *Middle East*, masuk dalam kelompok *low cost*.

Alasan lain yang mendorong Pemerintah untuk memilih skema PSC dibandingkan model yang lain adalah di dalam model PSC, penguasaan sumber daya alam tetap di tangan Pemerintah. Disamping itu, Pemerintah tidak menanggung risiko akibat tidak ditemukannya cadangan migas (Pudyanoro 2012). Sistem kontrak karya maupun sistem konsesi menurut Ibnu Sutowo, Direktur Utama Pertamina pada masa awal penerapan PSC, kurang tepat untuk diimplementasikan antara lain karena manajemen pengelolaan sumber daya alam tidak berada di tangan Pemerintah. Oleh karena itu, Ibnu Sutowo lebih memilih skema bagi hasil atau produksi karena tetap mensaratkan Pemerintah selaku tuan rumah mempunyai kewenangan manajemen (Lubiantara 2012).

Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi (UU Migas). Pasal 6 ayat (2) mengatur bahwa kontrak kerjasama harus memuat ketentuan antara lain (i) kepemilikan sumber daya alam tetap di tangan Pemerintah sampai pada titik penyerahan, (ii) pengendalian manajemen operasi berada pada tangan Badan Pelaksana, dan (iii) modal dan risiko seluruhnya ditanggung oleh Badan Usaha dan Bentuk Usaha Tetap. Yang dimaksud dengan Badan Pelaksana adalah instansi yang menyelenggarakan pengelolaan kegiatan usaha hulu migas, dimana sejak pertengahan November 2012 Badan

Pelaksana (BPMIGAS) telah bermetamorfosis menjadi Satuan Kerja Khusus Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Migas (SKK Migas).

Sesuai ketentuan dalam PSC yang ditandatangani oleh Pemerintah dan perusahaan migas, secara umum, investor migas memperoleh dua fasilitas utama, yakni penggantian atas biaya operasi (*cost recovery*) dan pembebasan/penanggungan perpajakan tertentu sektor migas. Melalui skema PSC, Pemerintah memiliki beberapa keuntungan. Pertama, Pemerintah hanya perlu menyediakan wilayah kerja untuk dikelola oleh kontraktor migas 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). Keuntungan ketiga, Pemerintah tidak perlu mengeluarkan penggantian biaya operasional migas apabila sumur migas yang dikelola oleh kontraktor tidak menghasilkan *lifting* migas secara komersil. Oleh karena itu, Pemerintah tidak menanggung *exposure* APBN terkait kegiatan eksplorasi dan eksploitasi migas.

Sebaliknya, bagi kontraktor migas, klausul 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 penanggungan (*assume and discharge*) atas pajak-pajak tidak langsung dan pungutan lainnya.

Terkait dengan skema *assume and discharge* (A&D) 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 Nomor 600.000411980 (Rekening Migas) pada Bank Indonesia.

Affan dan Yunianto (2010) menyatakan bahwa kewajiban pemerintah tersebut dapat dipisahkan menjadi tiga kelompok yaitu (i) kewajiban kontraktual di bidang perpajakan berdasarkan konsep A&D, (ii) kewajiban kontraktual di bidang non perpajakan, dan (iii) komponen pengurang migas lainnya (pungutan lainnya) sesuai ketentuan perundang-undangan.

Mekanisme pengeluaran dana dari Rekening Migas tersebut sebenarnya kurang lazim dalam sistem APBN paska reformasi keuangan negara tahun 2003. Skema penyelesaian kewajiban Pemerintah sektor migas tersebut merupakan konsekuensi dari asas neto yang dipilih Pemerintah dalam pengelolaan penerimaan migas. Asas neto tersebut bersebarangan dengan asas bruto dalam pengelolaan pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Di dalam Pasal 16 ayat (3) UU tersebut dinyatakan bahwa penerimaan kementerian negara/lembaga/satuan kerja perangkat daerah tidak boleh digunakan langsung untuk membiayai pengeluaran.

Persoalan yang sering timbul di dalam pengelolaan kewajiban Pemerintah sektor hulu migas (kewajiban sektor migas) yang saat ini dijalankan oleh Pemerintah antara lain berupa transparansi penganggaran, likuiditas, dan praktik pertanggungjawaban pengelolaan penerimaan migas. Persoalan penganggaran muncul karena alokasi dana untuk kewajiban sektor migas tidak didokumentasikan secara formal di dalam Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA). Hal ini tentu saja mengurangi tingkat akuntabilitas anggaran karena informasi mengenai pagu dana untuk kewajiban sektor migas tidak diketahui oleh publik.

Aspek likuiditas menjadi persoalan menarik mengingat dana yang dipergunakan untuk menyelesaikan kewajiban sektor migas sangat terbatas, yakni hanya bersumber dari hasil penjualan *lifting* migas bagian negara yang masuk ke Rekening Migas. Oleh karena itu, tingkat likuiditas penyelesaian kewajiban dimaksud sangat tergantung pada kinerja kegiatan usaha hulu migas dan tingkat kepatuhan wajib bayar dalam menyeter kewajibannya ke Rekening Migas. Berbeda halnya dengan kewajiban Pemerintah non hulu migas yang diselesaikan melalui Rekening Kas Umum Negara (RKUN). Sepanjang dana di RKUN tersedia dan masih terdapat pagu anggaran, maka Pemerintah dapat menyelesaikan kewajiban atau komitmen kepada pihak ketiga.

Isu ketiga yang masih menjadi *never-ending discussion* antara Pemerintah dengan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah mengenai pengeluaran Pemerintah untuk kegiatan usaha hulu migas yang tidak melalui mekanisme APBN. Salah satu temuan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) TA 2015 adalah mengenai pengeluaran dari Rekening Migas yang dilakukan tidak melalui mekanisme APBN. BPK-RI menyarankan agar Menteri Keuangan meninjau kembali kebijakannya atas penggunaan Rekening Migas secara langsung tanpa melalui mekanisme APBN.

Bertitik tolak dari persoalan tersebut di atas, dipandang perlu untuk melakukan penelitian terkait praktik pengelolaan kewajiban sektor migas. Adapun rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: (i) apakah skema *government spending* sektor hulu migas saat ini masih sejalan dengan kaidah tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*)?; dan (ii) apakah terdapat alternatif skema *government expenditure* lain yang sejalan dengan prinsip-prinsip *good governance*, khususnya terkait akuntabilitas dan transparansi?

Penelitian ini bertujuan untuk melakukan evaluasi atas mekanisme penyelesaian kewajiban sektor migas yang telah dilaksanakan sejak pertama kali penerapan PSC di tanah air. Dengan penelitian ini diharapkan akan diperoleh alternatif model pengelolaan kewajiban Pemerintah sektor hulu migas yang sejalan dengan peraturan perundangan dan memenuhi prinsip-prinsip *good governance*, khususnya terkait aspek akuntabilitas dan transparansi. Oleh karena itu, penelitian ini nantinya dapat menjadi salah satu bahan pertimbangan para pengambil keputusan di birokrasi pemerintahan agar dapat merumuskan kembali kebijakan pengelolaan dana penerimaan migas yang lebih mencerminkan semangat reformasi keuangan negara.

B. Tinjauan Pustaka

Sejak diluncurkannya paket Undang-Undang di bidang keuangan negara tahun 2003 dan 2004, pengelolaan pendapatan, belanja, dan pembiayaan negara dalam APBN telah mengalami perubahan yang sangat revolusioner. Perubahan tersebut bertujuan membentuk skema pengelolaan keuangan negara secara tertib, ekonomis, efisien, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan. Pengelolaan keuangan negara harus dilakukan oleh orang-orang yang berkompeten, profesional disertai pedoman yang jelas sesuai dengan azas-azas tata kelola yang baik (*good governance*).

Dari segi pandang UNDP dalam Pangestika (2016:32), *governance* dikatakan baik (*good*) apabila sumber daya publik dan masalah-masalah publik dikelola secara efektif dan efisien, yang merupakan respon dari kebutuhan masyarakat. Menurut OECD dan *World Bank* dalam Handoyo (2014:4), *good governance* didefinisikan sebagai penyelenggaraan manajemen pembangunan solid dan bertanggungjawab yang sejalan dengan demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi yang langka, dan

pencegahan korupsi secara politik dan administrasi, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan kerangka kerja politik dan hukum bagi tumbuhnya aktivitas kewiraswastaan.

Adapun prinsip-prinsip *good governance* secara lebih luas menurut UNDP melalui LAN yang dikutip Tangkilisan (2005:115) meliputi: (i) partisipasi, (ii) penerapan hukum, (iii) transparansi, (iv) responsivitas, (v) orientasi, (vi) keadilan, (vii) efektivitas, (viii) akuntabilitas, dan (ix) strategi visi.

Terkait dengan akuntabilitas dapat diartikan bahwa elemen tersebut merupakan kemampuan memberi jawaban kepada otoritas yang lebih tinggi atas tindakan seseorang/sekelompok orang terhadap masyarakat luas dalam suatu organisasi (Syahrudin Rasul, 2003:8). Sedangkan menurut Mardiasmo (2002:21) akuntabilitas mencerminkan kemampuan untuk memberikan informasi kepada masyarakat terkait pelayanan Pemerintah. Adapun akuntabilitas sebagaimana ditegaskan di dalam Kerangka Konseptual Standar Akuntansi Pemerintahan (KK SAP) sebagaimana termaktub dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010, merupakan upaya untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

Mardiasmo sebagaimana dikutip oleh Darwanis dan Chairunnisa (2013:161) menyatakan bahwa akuntabilitas merupakan dasar pelaporan keuangan di pemerintah yang didasari oleh adanya hak masyarakat untuk mengetahui dan menerima penjelasan atas pengumpulan sumber daya dan penggunaannya. Hal ini menunjukkan bahwa akuntabilitas memungkinkan masyarakat untuk menilai pertanggungjawaban pemerintah atas semua aktivitas yang dilakukan pemerintah.

Selanjutnya, berkaitan dengan transparansi, dapat dikatakan bahwa salah satu unsur *good governance* tersebut berkaitan erat dengan aspek keterbukaan. Transparansi berarti mempertanggungjawabkan apa yang telah dilakukan dengan memberi informasi yang relevan atau laporan yang terbuka pada pihak luar atau organisasi mandiri (legislator, auditor, publik) dan dipublikasikan (Adiwirya dan Sudana 2015). Lebih lanjut, Mardiasmo (2006) mengungkapkan bahwa pembuatan laporan keuangan adalah suatu bentuk kebutuhan transparansi yang merupakan syarat pendukung adanya akuntabilitas yang berupa keterbukaan pemerintah atas aktivitas pengelolaan sumber daya publik.

Adapun KK SAP menyatakan bahwa transparansi adalah memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan (KK, SAP, 2010).

Pada prinsipnya pengelolaan kewajiban sektor migas berkaitan erat dengan manajemen kas atas dana yang tersedia di Rekening Migas. Tidaklah berlebihan apabila pengelolaan dana dimaksud perlu diarahkan pada tujuan pengelolaan kas negara pada umumnya. Murwanto, dkk. (2006) menyatakan bahwa tujuan pengelolaan kas negara antara lain untuk meminimalisasi kas menganggur (*idle cash*) dan mempercepat penyetoran negara. Percepatan penyetoran negara dibutuhkan agar dana dapat segera dipergunakan untuk membiayai kegiatan Pemerintah. Disamping itu, kerugian negara atas dana yang mengambang (*float*) di bank persepsi dapat diminimalisasi.

Lebih lanjut, terkait dengan unsur pengeluaran negara, Pemerintah perlu melakukan perhitungan yang cermat atas saat yang tepat untuk melunasi kewajibannya. Pemerintah dapat saja melunasi kewajibannya lebih cepat atau lebih lambat jika memang hal tersebut lebih menguntungkan (Murwanto, dkk. 2006).

Pengelolaan dana penerimaan migas diatur di dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 113/PMK.02/2009 tentang Rekening Migas sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan PMK Nomor 178/PMK.02/2015 antara lain mengatur bahwa penerimaan pada Rekening Migas berasal dari Bagian Pemerintah dari Sumber Daya Alam (SDA) yang berupa hasil penjualan minyak mentah, gas alam, dan *overlifting* KKKS. Adapun pengeluaran dari Rekening Migas terdiri dari penyelesaian kewajiban sektor migas dan penyetoran PNBPD SDA Migas ke RKUN. Kewajiban sektor migas yang didanai dari Rekening Migas meliputi Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), *reimbursement* Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan pajak daerah. Adapun pengeluaran non perpajakan terdiri dari Domestic Market Obligation (DMO) fee, *underlifting* KKKS, fee kegiatan hulu minyak dan gas bumi, dan kewajiban lainnya.

Mekanisme pembayaran kewajiban sektor migas diatur di dalam beberapa ketentuan perundangan. Pembayaran PBB Migas diatur di dalam PMK Nomor 26/PMK.03/2015, pembayaran DMO fee dan *underlifting* KKKS diatur di dalam PMK Nomor 230/PMK.02/2015, *reimbursement* PPN diatur di dalam PMK Nomor 158/PMK.02/2016,

dan pajak daerah diatur di dalam PMK Nomor 9/PMK.02/2016. Adapun peraturan perundangan yang mengatur secara teknis dan procedural untuk *fee* penjualan migas bagian negara, sampai saat ini masih dalam pembahasan intensif internal Kementerian Keuangan.

Pengeluaran dana berupa penyetoran PNBP SDA migas ke RKUN dilakukan secara periodik (umumnya bulanan) setelah dana untuk kewajiban Pemerintah yang akan dikeluarkan dari Rekening Migas dialokasikan dan/atau dibayarkan kepada *beneficiaries*. Mekanisme *earning process* inilah yang sering dikenal dengan asas neto penerimaan migas. Asas ini dianut antara lain karena adanya prinsip A&D bagi KKKS. 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.

Praktik *off-budget* untuk kewajiban sektor migas sebenarnya tidak sejalan dengan prinsip penganggaran yang baik menurut standar *The Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD). Kraan (2004) menjelaskan bahwa untuk mewujudkan penganggaran yang lebih efisien, diperlukan tiga pilar, yakni prinsip *universality*, *unity*, dan *specificity*. Prinsip *universality* menghendaki agar semua penerimaan baik pajak maupun pungutan harus dimasukkan di dalam anggaran. Prinsip *unity* mensyaratkan bahwa baik rencana pendapatan maupun pengeluaran hendaknya disampaikan kepada otoritas anggaran dalam satu dokumen penganggaran. Adapun prinsip *specificity* menyiratkan adanya pemisahan pencatatan antara pendapatan dan pengeluaran (*gross recording*).

Penerapan asas neto dalam penerimaan migas tersebut di atas dapat dikatakan sebagai upaya manajemen 'laba' di dalam perusahaan komersil yang kita kenal dengan sebutan *earning management*. Subramanyam (2014:623-624) menyatakan bahwa *earning management* terjadi apabila pihak manajemen menggunakan prinsip akuntansi yang dapat diterima umum, untuk tujuan melaporkan transaksi tertentu. Hal ini ditempuh karena adanya keleluasan dalam memilih dan menerapkan prinsip akuntansi untuk mencapai suatu tujuan seperti melakukan redistribusi beban antarperiode. Tujuan dari manajemen 'laba' ini antara lain untuk mengurangi fluktuasi pendapatan antar tahun. Beban yang ditangguhkan pembayarannya akan berakibat meningkatnya performa pendapatan pada tahun yang bersangkutan, demikian berlaku sebaliknya. Berkaitan dengan manajemen 'laba' tersebut, Subramanyam (2014:108-109) menyatakan pada prinsipnya terdapat tiga

bentuk *earning management* yaitu, (i) meningkatkan pendapatan, (ii) melakukan *big bath* atau menghabiskan beban pada tahun tertentu, dan (iii) melakukan *income smoothing*.

Dengan analogi di atas, maka besar kecilnya pendapatan PNBPD SDA Migas yang dilaporkan di dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dipengaruhi oleh besar kecilnya beban pengeluaran untuk kewajiban sektor migas. Semakin besar tagihan yang diselesaikan, semakin kecil pendapatan PNBPD SDA Migas. Sebaliknya, Pemerintah dapat mengupayakan realisasi PNBPD SDA Migas pada level yang dikehendaki dengan cara menunda pembayaran atas kewajiban sektor hulu migas.

C. Metode Penelitian

Guna mencapai tujuan penelitian di atas, penulis menggunakan metode riset kualitatif melalui tinjauan literatur dan wawancara atau diskusi dengan beberapa pihak yang berkompeten. Literatur yang dikaji oleh Penulis antara lain berupa buku-buku terkait kegiatan usaha hulu migas, PNBPD, ketentuan perundangan di bidang keuangan negara, artikel ilmiah dari jurnal baik nasional maupun internasional.

Adapun diskusi dan wawancara intensif dilakukan dengan para pihak yang selama ini berkepentingan terhadap laporan keuangan atas kegiatan usaha hulu migas (LK Satker Pengelola PNBPD migas). Responden dalam penelitian ini meliputi pejabat penyusun LK Satker Pengelola PNBPD Migas, BPK selaku auditor eksternal Pemerintah, Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan selaku *reviewer* laporan keuangan, Direktorat Jenderal Perbendaharaan c.q. Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan selaku pembina satker penyusunan laporan keuangan Bendahara Umum Negara (BUN), dan SKK Migas.

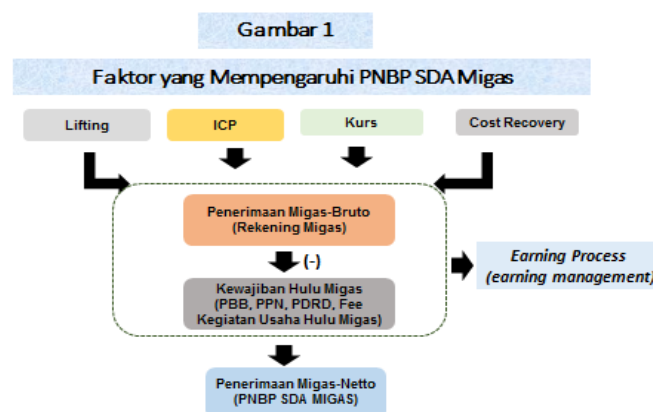
Beberapa isu utama yang didiskusikan dan relevan dengan tujuan penelitian ini antara lain:

- a. Permasalahan yang sering dihadapi Pemerintah terkait penerapan mekanisme *off-budget* untuk penyelesaian kewajiban Pemerintah sektor hulu migas
- b. Relevansi sumber pendanaan di luar mekanisme APBN dengan semangat reformasi keuangan negara.
- c. Penerapan asas neto dalam pengakuan pendapatan PNBPD SDA migas.
- d. Dampak terhadap postur APBN apabila pengeluaran pemerintah terkait kewajiban sektor hulu migas didanai melalui mekanisme APBN.
- e. Perbaikan yang perlu dilakukan apabila mekanisme pengelolaan kewajiban Pemerintah sektor hulu migas masih menganut skema *off-budget*.

Objek penelitian ini adalah Direktorat Penerimaan Negara Bukan Pajak Direktorat Jenderal Anggaran (Dit. PNBP-DJA) yang mempunyai tugas dan fungsi dalam penyelesaian kewajiban sektor migas dan sekaligus bertindak selaku entitas akuntansi (Satker Pengelola PNBP Migas). Adapun cakupan data yang menjadi ruang lingkup penelitian ini adalah periode 5 tahun (2012-2016). Data utama berupa LK Satker Pengelola PNBP Migas (*audited* untuk tahun 2012-2015 dan *unaudited* 2016) Proses pengambilan data dilakukan melalui *site-visit* ke kantor Dit. PNBP-DJA. Data yang terkumpul nantinya akan diolah untuk dianalisis melalui tiga perspektif yaitu dari perspektif perencanaan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban APBN.

D. Hasil Analisis dan Pembahasan

Faktor utama yang menjadi penentu besaran penerimaan migas adalah parameter ekonomi makro yang terdiri dari volume *lifting* migas, harga minyak mentah Indonesia (*Indonesian Crude Price-ICP*), dan nilai tukar (kurs). Penerimaan migas berasal dari hasil penjualan *lifting* migas bagian negara yang ditampung di dalam Rekening Migas dan sekaligus menjadi sumber pendanaan untuk penyelesaian kewajiban sektor migas. Apabila pada setiap periode tertentu (umumnya sebulan), masih terdapat saldo dana, uang negara tersebut akan ditransfer ke RKUN sebagai pendapatan PNBP SDA Migas. Sebagaimana dimaklumi, PNBP SDA Migas inilah yang merupakan pendapatan PNBP dari kegiatan usaha hulu migas yang dibagihasilkan ke daerah. Gambar 1 berikut ini menyajikan ikhtisar singkat faktor-faktor yang mempengaruhi besaran PNBP SDA Migas.



Sumber: Dit. PNBP-DJA

Gambar 1 di atas antara lain menginformasikan kepada kita bahwa terdapat proses *earning management* dari penerimaan migas (bruto) menjadi penerimaan migas (neto)

dengan variabel kewajiban hulu migas sebagai faktor/komponen pengurang. Dapat dikatakan di sini bahwa *earning process* dapat dilakukan untuk memperbesar maupun memperkecil penerimaan migas-neto (PNBP SDA Migas). Skema seperti ini mensyaratkan adanya kecukupan dana di Rekening Migas untuk memenuhi kewajiban sektor hulu migas. Apabila kewajiban tersebut tidak dapat dipenuhi dari dana pada Rekening Migas, maka terdapat dua konsekuensi yaitu: (i) penyelesaian kewajiban tersebut ditangguhkan dan (ii) tidak terdapat dana yang dipindahbukukan ke Rekening KUN sebagai PNBP SDA Migas.

Kewajiban Pemerintah sektor migas menurut jenis, mata uang, pihak penagih (*beneficiaries*), maupun periode penagihannya, dapat kita lihat pada Tabel 1 berikut.

Tabel 1
Jenis Kewajiban Pemerintah Sektor Hulu Migas

No	Kewajiban	Mata Uang	Penagih	<i>Beneficiaries</i>	Periode Tagihan
1	PBB Migas	Rupiah	Ditjen Pajak	Ditjen Pajak	Tahunan
2.	Reimbursement PPN	US\$	SKK Migas	KKKS	Bulanan
3.	DMO <i>fee</i>	US\$	SKK Migas	KKKS	Bulanan
4.	<i>Underlifting</i> KKKS	US\$	SKK Migas	KKKS	Tahunan dan Triwulanan*
5	<i>Fee</i> Kegiatan Hulu Migas**	US\$	SKK Migas	PT Pertamina (Persero)	Tahunan
6.	Pajak daerah	Rupiah	SKK Migas	Pemda***	Triwulanan

*) untuk KKKS tertentu sesuai PSC

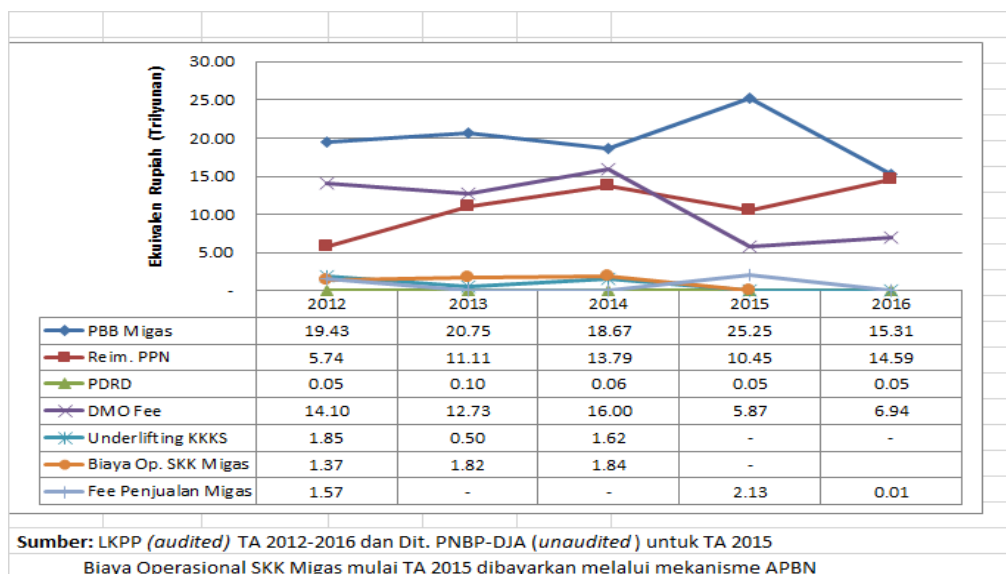
**) Sejak TA 2015, *fee* kegiatan usaha hulu migas hanya berupa *fee* penjualan migas bagian negara

***) Pemprov dan Pemkot/Pemkab daerah penghasil migas

Tabel 1 tersebut di atas memberikan sinyal bahwa Pemerintah harus memastikan ketersediaan dana pada Rekening Migas setiap bulannya. Ketidakmampuan Pemerintah menyelesaikan kewajiban pada waktunya dapat berdampak buruk terhadap iklim investasi migas. KKKS akan beranggapan bahwa Pemerintah tidak dapat memenuhi hak investor migas sebagaimana diatur di dalam PSC. Di sisi lain, kecukupan dana pada

Rekening Migas turut menjadi penentu performa capaian PNBP SDA Migas. Perkembangan pengeluaran Pemerintah untuk kewajiban sektor hulu migas tersaji pada Grafik 1 di bawah ini.

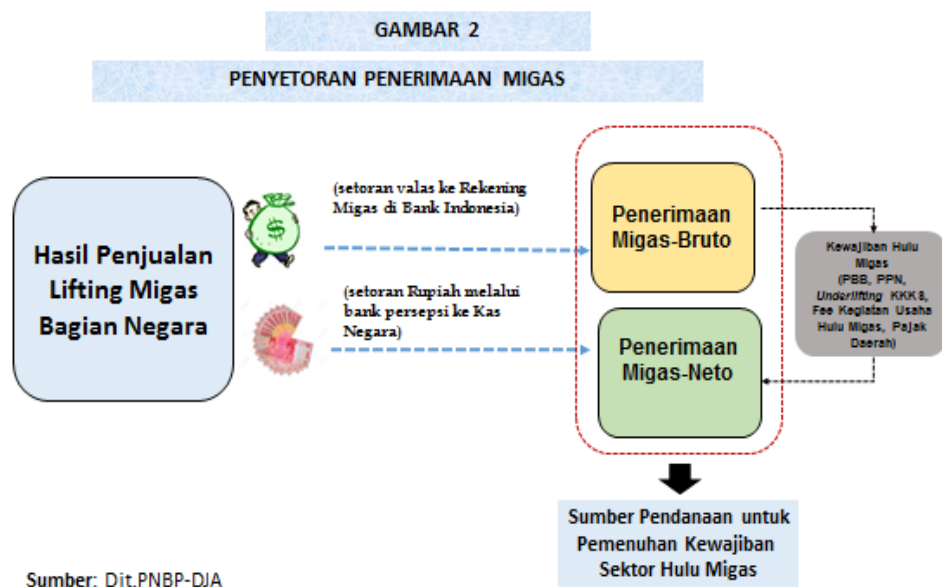
Grafik 1
Perkembangan Pengeluaran Pemerintah Sektor Hulu Migas



Grafik 1 di atas menyajikan perkembangan pengeluaran Pemerintah sektor hulu migas dalam lima tahun terakhir. Pengeluaran terbesar Pemerintah ditujukan untuk penyelesaian tagihan PBB Migas. Untuk pos pengeluaran PBB Migas ini tergolong unik. Di satu sisi pengeluaran PBB Migas mengurangi pendapatan PNBP SDA Migas. Namun, di sisi lain, pengeluaran dana dari Rekening Migas tersebut juga memberikan kontribusi bagi pendapatan PBB Migas. Total kewajiban sektor hulu migas yang dibayarkan oleh Pemerintah melalui Rekening Migas selama tahun 2012-2016 rata-rata mencapai Rp45 Trilyun. Jumlah tersebut apabila tidak dibebankan sebagai faktor pengurang pendapatan PNBP SDA Migas, akan menjadi *incremental revenue* bagi negara. Hanya saja, sebagai gantinya, negara harus mengalokasikan dana rata-rata sebesar Rp45 trilyunan melalui mekanisme APBN. Pengalokasian dana APBN untuk sektor hulu migas berdampak pada meningkatnya *mandatory spending* yang menjadikan komponen pendapatan dan belanja negara sebagai variabel *multiplier*. Mengenai hal ini akan dikupas lebih lanjut di dalam bagian perencanaan APBN.

Sumber penerimaan migas saat ini berasal dari penerimaan rupiah dan valas. Penerimaan migas dalam bentuk rupiah disetorkan oleh PT Pertamina (Persero) selaku pembeli utama minyak mentah bagian negara. Setoran dimaksud dilakukan ke kas negara

melalui bank persepsi. Adapun penerimaan dalam bentuk valas disetorkan ke Rekening Migas. Oleh karena itu, melengkapi penjelasan sebelumnya, sumber pendanaan untuk penyelesaian kewajiban sektor hulu migas sebenarnya tidak hanya bersumber dari Rekening Migas. Mengapa demikian? Hak Pemerintah dari pelaksanaan PSC prinsipnya berasal dari berupa hasil penjualan migas bagian negara. Menurut penulis, bentuk mata uang maupun mekanisme penyetoran hak Pemerintah tidak mengurangi A&D bahwa dari dana penerimaan migas inilah Pemerintah akan memenuhi hak-hak KKKS yang diatur di dalam PSC. Secara ringkas, sumber pendanaan untuk kewajiban Pemerintah sektor hulu migas tersaji pada Gambar 2 berikut ini.



Hasil penjualan *lifting* migas bagian negara dalam bentuk valas yang disetor ke Rekening Migas belum dapat diakui sebagai pendapatan negara karena Rekening Migas bukan RKUN. Sebaliknya, hasil penjualan *lifting* migas bagian negara dalam bentuk rupiah yang disetor ke kas negara melalui bank persepsi, dapat diakui sebagai pendapatan negara karena dana tersebut dilimpahkan ke RKUN pada hari yang sama. Dualisme mekanisme penyetoran hasil penjualan *lifting* migas bagian negara sebenarnya telah lama diatur di dalam PP Nomor 41 Tahun 1982. Pertanyaan yang sering dikemukakan oleh auditor BPK adalah bahwa penerimaan migas disetor ke dalam dua rekening, yaitu RKUN dan Rekening Migas. Namun demikian, sumber pendanaan untuk penyelesaian kewajiban sektor migas hanya berasal dari Rekening Migas. Apakah dananya selalu mencukupi?

Pengeluaran dana Pemerintah sebagaimana dijelaskan di atas dapat dikatakan sebagai sebuah skema *outlier* dalam pengelolaan keuangan negara. Ketidaklaziman skema *off-budget* dalam penyelesaian kewajiban Pemerintah sektor migas tersebut mempunyai konsekuensi terhadap APBN, antara lain:

- a. Ditinjau dari sisi perencanaan, transparansi perhitungan penerimaan migas sering dipertanyakan. Perhitungan target penerimaan migas harus memperhitungkan alokasi dana untuk penyelesaian kewajiban sektor migas yang merupakan 'komponen pengurang'. Variabel ini sering 'luput' dari pengamatan publik karena bukan merupakan bagian dari asumsi makro APBN.
- b. Dari sisi pelaksanaan APBN, ketersediaan dana di dalam Rekening Migas menentukan tingkat likuiditas Pemerintah. Hal ini tentu saja sangat tergantung pada hasil penjualan *lifting* migas bagian negara. *Earmarking* dana penerimaan migas di satu sisi memberikan jaminan alokasi dana untuk pelaksanaan *assume and discharge*. Namun di sisi lain, apabila parameter perhitungan penerimaan migas seperti harga minyak Indonesia (*Indonesian Crude Price-ICP*) dan volume *lifting* migas rendah, akan berpotensi mempengaruhi likuiditas Pemerintah dalam penyelesaian kewajiban sektor migas.
- c. Selanjutnya, berdasarkan perspektif pertanggungjawaban keuangan negara, akuntabilitas pengelolaan pengeluaran Pemerintah sebagaimana dijelaskan di atas dapat saja dipertanyakan. Mengapa demikian? Potensi *window dressing* atas penyajian angka realisasi pendapatan PNBPD SDA Migas akan selalu ada. Hal ini karena pengelolaan kewajiban Pemerintah sektor hulu migas tidak akan lepas dari *earning management* baik disengaja maupun tidak oleh instansi penyusun laporan keuangan transaksi hulu migas. Pada akhirnya kondisi seperti ini berpotensi menimbulkan temuan audit oleh auditor BPK.

Perencanaan APBN

Alokasi dana untuk kewajiban sektor migas dimulai dari proses perencanaan. Dalam proses penyusunan target penerimaan migas untuk RAPBN/RAPBN-P yang terdiri dari pajak penghasilan migas (PPh migas), PNBPD SDA Migas, dan PNBPD Migas lainnya, Pemerintah membuat perkiraan asumsi ekonomi makro. Asumsi ekonomi makro untuk RAPBN/RAPBN-P yang terkait penerimaan migas meliputi *lifting*, ICP, dan kurs. Variabel lain yang berpengaruh terhadap besaran penerimaan migas namun bukan

merupakan bagian dari asumsi ekonomi makro yaitu *cost recovery* dan kewajiban sektor migas. *Cost recovery* diambilkan dari *gross revenue* (*lifting* yang belum dibagihasilkan antara Pemerintah dan KKKS), sementara kewajiban sektor migas diambilkan dari *lifting* migas bagian negara.

Untuk kewajiban sektor hulu migas itu sendiri memiliki dua peran yaitu sebagai komponen pengurang dan sebagai pengeluaran dana Pemerintah (*government spending*). Sebagai komponen pengurang, besar kecilnya perkiraan tagihan atas kewajiban tersebut akan menentukan besaran angka target PNBP SDA Migas. Semakin besar perkiraan tagihan tersebut, semakin kecil perkiraan target PNBP SDA Migas. Angka pendapatan negara akan dipengaruhi oleh besaran angka pengeluaran negara.

Satu hal lagi yang perlu digarisbawahi di sini adalah bahwa tidak semua jenis kewajiban Pemerintah sektor hulu migas menjadi faktor pengurang dalam perhitungan target PNBP SDA Migas. Dari enam jenis kewajiban Pemerintah sektor Hulu Migas sebagaimana disajikan pada Tabel 1, hanya empat variabel yang diperhitungkan sebagai *contra account* bagi penerimaan migas, yaitu PBB Migas, *reimbursement* PPN, Pajak Daerah, dan *fee* kegiatan usaha hulu migas.

Ditinjau dari sisi pengeluaran dana Pemerintah, perkiraan tagihan kewajiban Pemerintah sektor hulu migas semestinya didokumentasikan dalam DIPA. Penerbitan DIPA mempunyai dua makna. Pertama, adanya otorisasi dari Pemerintah terkait alokasi dana. Kedua, sebagai pagu yang merupakan batas tertinggi untuk ditaati oleh para Kuasa Pengguna Anggaran (KPA). Dengan pagu tersebut, KPA tidak dapat melakukan pengeluaran dana yang melampaui pagu dimaksud.

Dari isu tersebut di atas, skema pengeluaran dana Pemerintah sektor hulu migas memiliki beberapa kelemahan. Pertama, penggunaan asas neto tidak sejalan dengan norma *treasury* yang diatur di dalam UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Di dalam ketentuan Pasal 16 ayat (3) antara lain mengatur bahwa penerimaan kementerian negara/lembaga tidak dapat digunakan langsung untuk membiayai pengeluaran. Mekanisme penganggaran sektor hulu migas yang menyajikan angka PNBP SDA Migas (neto) mengindikasikan bahwa tidak terdapat pemisahan antara penerimaan dan pengeluaran. Skema ini juga kurang selaras dengan prinsip *specifity* (pemisahan antara penerimaan dengan pengeluaran negara) dalam penganggaran sebagaimana telah menjadi *best practice* di negara-negara OECD.

Kedua, ketiadaan DIPA dalam alokasi anggaran sektor hulu migas tidak sepenuhnya mencerminkan tata kelola pemerintahan yang baik. Dokumen penganggaran untuk

kewajiban sektor hulu migas hanya berupa notulen rapat kesepakatan Pemerintah dengan Panitia Kerja (Panja) Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dalam pembahasan RAPBN/RAPBN-P. Kesepakatan tersebut tidak dimuat di dalam UU APBN/APBN-P. Oleh karena itu, menurut hemat penulis, Pemerintah tidak mengintegrasikan seluruh rencana pengeluaran pemerintah dalam dokumen penganggaran yang utuh (*unity principle*). Dokumen notulen rapat tersebut sejatinya juga tidak menjadi informasi publik karena ketiadaan akses masyarakat luas.

Ketiga, alokasi anggaran kewajiban sektor migas yang tertuang dalam notulen rapat kesepakatan Pemerintah dengan Panja DPR bukan merupakan batas tertinggi yang tidak boleh terlampaui. Apa buktinya? Berdasarkan data yang kami peroleh dari Satker Pengelola PNBP Migas, terdapat pengeluaran sektor hulu migas yang melampaui 'pagu', yakni pengeluaran untuk PBB Migas tahun 2015 dan 2016. Kenapa hal ini bisa terjadi? Terlampauinya 'pagu' tersebut karena fleksibilitas/diskresi pengelolaan dana berada pada Satker Pengelola PNBP Migas.

Keempat, di dalam notulen kesepakatan Pemerintah dengan Panja DPR, kewajiban Pemerintah yang secara *official* mendapat alokasi dari hasil penjualan migas bagian negara hanyalah empat jenis kewajiban yang menjadi faktor pengurang. Adapun alokasi dana untuk *underlifting* KKKS dan DMO *fee* tidak secara *official* memperoleh 'pagu'. *Underlifting* KKKS adalah suatu kondisi dimana pada suatu periode akuntansi, KKKS tersebut mengambil haknya di bawah prosentase bagi hasil yang diatur di dalam KKS. Dengan kondisi demikian, Pemerintah mengalami *overlifting* atau mengambil lebih dari hak yang semestinya. DMO *fee* pada prinsipnya merupakan nilai jual yang dibayarkan oleh Pemerintah atas volume minyak mentah bagian KKKS yang diserahkan kepada Pemerintah. Nilai *fee* tersebut bervariasi mulai dari ICP *full-priced* dalam 60 bulan pertama sampai dengan persentase tertentu dari ICP setelah melewati masa 5 tahun.

Kelebihan hak bagi hasil yang diambil Pemerintah tersebut (*underlifting* KKKS) dikompensasikan dalam bentuk tunai pada tahun anggaran berikutnya. Praktik *overlifting* dan *underlifting* merupakan keniscayaan dari pelaksanaan PSC. Perhitungan bagi hasil dalam tahun berjalan dilaksanakan berdasarkan perhitungan provisional karena belum memperhitungkan realisasi *cost recovery* secara utuh pada tahun berjalan. Bahkan sesuai ketentuan PMK Nomor 230/PMK.02/2015, penyelesaian *overlifting* dan *underlifting* dimungkinkan melalui mekanisme *offsetting* antara *over* dan *underlifting* di dalam suatu wilayah kerja migas. Oleh karena itu, sebenarnya dapat dipahami bahwa di dalam

penyusunan target pendapatan PNBP SDA Migas diasumsikan tidak terjadi *over* maupun *underlifting*.

Senada dengan skema *underlifting* di atas, DMO *fee* timbul karena adanya penyerahan volume minyak mentah bagian KKKS kepada Pemerintah. Minyak mentah tersebut selanjutnya dijual oleh Pemerintah kepada PT Pertamina (Persero) dalam rangka pemenuhan kebutuhan energi dalam negeri. Atas pembelian tersebut, perusahaan yang pernah menjadi raja migas selama beberapa dekade tersebut, membayar dengan harga sesuai ICP. Nah, dari sinilah sebenarnya sumber pendanaan untuk pembayaran DMO *fee*. Manakala DMO *fee* yang dibayarkan kepada KKKS sebesar 100% dari ICP, maka *fee* tersebut telah dapat ditutupi dari hasil penjualan minyak mentah kepada PT Pertamina (Persero). Terlihat bahwa DMO *fee* tidak membebani hasil penjualan migas bagian negara. Dana untuk pembayaran DMO *fee* sesungguhnya diambilkan dari hasil penjualan minyak mentah bagian KKKS kepada PT Pertamina (Persero). Sebaliknya, apabila DMO *fee* yang dibayarkan di bawah harga ICP (karena sumur migasnya berusia di atas 60 bulan), terdapat selisih yang menjadi PNBP Migas lainnya.

Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa alokasi dana untuk pembayaran *underlifting* KKKS dan DMO *fee* sebenarnya telah ada di dalam perhitungan target PNBP SDA Migas secara tersirat. Kompleksitas perhitungan dua komponen tersebut memang tidak mudah dipahami oleh publik. Hal inilah yang terkadang menjadi bahan diskusi yang cukup intens. Bahkan masih terdapat anggapan bahwa *underlifting* KKKS dan DMO *fee* sejatinya juga merupakan komponen pengurang. Pada tataran pelaksanaan, ketika terdapat tagihan *underlifting* KKKS dan DMO *fee*, Pemerintah tetap mengeluarkan sejumlah dana dari Rekening Migas. Oleh karena itu, aspek transparansi menjadi persoalan.

Apakah Pemerintah perlu merubah metode perhitungan PNBP SDA Migas dari asas neto menjadi bruto? Perubahan metode perhitungan tidak hanya berdampak pada aspek perencanaan tapi juga memiliki implikasi akuntansi. Jawaban atas pertanyaan ini tidak selalu mudah. Berdasarkan hasil diskusi kami dengan para responden, terdapat beberapa alternatif yang dapat dipertimbangkan.

Pertama, PNBP SDA Migas beralih menganut asas bruto sehingga seluruh kewajiban sektor hulu migas didanai APBN. Kelebihan dari alternatif ini adalah perhitungan target PNBP SDA Migas menjadi lebih transparan karena tidak lagi memperhitungkan faktor pengurang yang sering dianggap sebagai *hidden variable*. Dengan menggunakan asumsi makro yang sama (*ceteris paribus*), target PNBP SDA Migas secara otomatis akan mengalami kenaikan.

Namun demikian, terdapat risiko postur APBN yang perlu dipertimbangkan apabila alternatif ini ditempuh. Dengan meniadakan komponen pengurang penerimaan migas, target PNBPD SDA Migas akan menjadi lebih tinggi. Di sisi lain, terdapat kenaikan pada pos belanja. Hal ini terjadi karena adanya *mandatory spending* dalam APBN yang besarnya tergantung pada variabel tertentu pada pos pendapatan dan belanja negara. Sebagai contoh, sesuai konstitusi UUD 1945, dana untuk pendidikan harus dialokasikan sekurang-kurangnya 20 persen dari APBN. Apabila terdapat kenaikan belanja sebesar Rp100, maka alokasi untuk dana pendidikan harus naik sebesar Rp20. Demikian juga terdapat amanat dari UU Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan agar Pemerintah mengalokasikan dana sebesar 5 persen dari APBN. Belum lagi ketentuan mengenai dana bagi hasil SDA Migas yang besarnya 15,5 persen untuk minyak bumi dan 30,5 persen untuk gas bumi. Angka persentase tersebut masing-masing dikalikan dengan perkiraan PNBPD SDA Migas. Simulasi perbandingan perhitungan target PNBPD SDA Migas untuk APBN 2017 berbasis bruto dan neto beserta dampak fiskalnya disajikan dalam Tabel 2 berikut ini.

Tabel 2
Simulasi Dampak Fiskal Asas Bruto

Pos APBN	Asas Neto	Asas Bruto	
Pendapatan Negara	(Rp Milyar)		(Rp Milyar)
PNBPD SDA Migas	63,707.42	63,707.42+38,372.66	101,980.08
Belanja Negara			
PBB Migas	NA		13,466.89
Reimbursement PPN			21,000.55
Pajak Daerah			152.66
Fee Kegiatan Usaha Hulu Migas			3,652.57
Total kewajiban sektor hulu migas			38,272.66
Perkiraan Tambahan Belanja Negara (<i>Mandatory Spending</i>)			
Sektor Pendidikan (20%)		20%×38,272.66	7,654.53
Sektor Kesehatan (5%)		5%×38,272.66	1,913.63
DBH SDA Minyak Bumi (15.5%)		15.5%×50,086.56	7,763.42
DBH SDA Gas Bumi (30.5%)		30.5%×13,620.85	4,154.36
DAU (26% dari Pendapatan Dalam Negeri)		26%×38,272.66	9,950.89
Otsus Papua dan Aceh (@2% dari DAU)		4%×9,950.89	398.04
Total perkiraan tambahan <i>mandatory spending</i>			31,834.87
Perkiraan Tambahan Belanja Negara	Nihil		70,107.53
Potensi Tambahan Pendapatan Negara	Nihil		38,272.66
Perkiraan Tambahan Defisit APBN	Nihil		(31,834.87)
Sumber: perhitungan sendiri			

Dengan skema bruto di atas, Pemerintah mengalami *exposure* APBN berupa potensi defisit anggaran sebesar Rp31,83 Trilyun. Apakah ini menjadi harga yang sebanding dengan peningkatan akuntabilitas dan transparansi? Apakah kualifikasi opini audit BPK atas

LKPP akan naik kelas dari Wajar Dengan Pengecualian (WDP) menjadi Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)? Bisa jadi kemungkinan itu selalu ada.

Kedua, penerapan skema *mixed financing*. Sumber pendanaan untuk kewajiban sektor hulu migas berasal dari dua sumber yaitu dari Rekening Migas dan RKUN (mekanisme APBN). Mengapa alternatif ini layak dipertimbangkan? Dualisme pendanaan diartikan sebagai transisi dari *off-budget* menuju mekanisme APBN. Kalau kita selami karakteristik tiap-tiap kewajiban sektor hulu migas, maka akan kita dapati PBB Migas sebagai kewajiban yang teramat istimewa. Bukan hanya dualisme peran yang dimainkan (faktor pengurang penerimaan migas dan sumber pendapatan perpajakan), namun juga romantisme hubungan antara pihak penagih dan pembayar. Keduanya sama-sama instansi Kementerian Keuangan. Direktorat Jenderal Pajak bertindak selaku penagih, sementara yang berutang adalah Direktorat Jenderal Anggaran selaku satker pengelola PNPB Migas. Apabila dilakukan konsolidasian LKPP, maka transaksi utang-piutang antara kedua unit tersebut harus dieliminasi. Dengan demikian, di dalam LKPP tidak akan pernah dijumpai saldo piutang PBB Migas yang berasal dari KKS khususnya kontrak yang masih menerapkan prinsip A&D.

Apabila kita alihkan pendanaannya melalui mekanisme APBN, apa yang terjadi? Apakah rezim perpajakan saat ini akan mengadopsi skema PBB yang ditanggung Pemerintah? Pajak Ditanggung Pemerintah (DTP) merupakan pajak terhutang yang dibayar oleh Pemerintah dengan pagu anggaran yang telah ditetapkan dalam UU APBN. Tentu saja hal ini perlu dikaji secara hati-hati. DTP merupakan salah satu bentuk insentif fiskal untuk menggairahkan sektor perekonomian tertentu. Selama ini baru PPh dan PPN yang sudah mengenal skema DPT, sementara PBB, khususnya PBB Migas, masih nihil.

Pelaksanaan APBN

Persoalan utama dalam tahap pelaksanaan APBN adalah bagaimana Pemerintah dapat menjaga likuiditas dana di dalam Rekening Migas. Ketersediaan dana menjadi persyaratan mutlak bagi jaminan kepastian pembayaran hak-hak KKKS. Apabila dana Rekening Migas tidak mencukupi dan kewajiban Pemerintah urung ditunaikan, bisa jadi kepercayaan investor migas terhadap Pemerintah akan berkurang. Tidak ada istilah penambahan pagu sebagaimana pendanaan belanja Pemerintah pada mekanisme APBN. Pemerintah pun tidak bisa menginjeksi dana ke Rekening Migas tanpa melalui restu dari legislatif.

Pengalaman selama tahun 2015 dan 2016 yang ditandai dengan rendahnya ICP, telah menggugah kesadaran Pemerintah. Berdasarkan data yang kami peroleh, tercatat Pemerintah sekurang-kurangnya telah melakukan dua kali penyelesaian kewajiban sektor hulu migas non tunai. Proses tersebut ditempuh melalui mekanisme reklasifikasi akun pendapatan atau pergeseran akun. Kedua transaksi tersebut sama-sama diperuntukkan bagi penyelesaian PBB Migas TA 2015 dan 2016. Penyelesaian PBB Migas non tunai dilakukan sebagai imbas *earning process* atau *earning management* yang 'terpaksa' ditempuh Pemerintah demi memperkuat posisi keuangan negara pada kurun waktu itu. Pada tahun 2015, Satker Pengelola PNBPs Migas telah melakukan pemindahbukuan dana dari Rekening Migas ke RKUN sebesar kurang lebih Rp10 Trilyun pada periode akhir semester I. Dana yang dipindahbukukan tersebut dicatat sebagai PNBPs SDA Gas Bumi. Semestinya, sebelum dipindahbukukan, sesuai asas neto yang dianut Pemerintah, dilakukan alokasi (pencadangan) dana di Rekening Migas terlebih dahulu untuk menyelesaikan tagihan kewajiban Pemerintah sektor hulu migas.

Akibatnya, menjelang akhir tahun 2015, dana yang tersedia di Rekening Migas tidak mencukupi untuk membayar kewajiban PBB Migas. Pada akhirnya, dilakukanlah koreksi akun pendapatan dari PNBPs SDA Gas Bumi menjadi akun pendapatan PBB Migas kurang lebih sebesar Rp10 Trilyun. Kebijakan ini bisa ditempuh mengingat secara substansi akuntansi, Pemerintah belum sepenuhnya memperhitungkan kewajiban PBB Migas tersebut (asas neto). Konsekuensinya adalah realisasi PNBPs SDA Gas Bumi yang dilaporkan di LRA dianggap lebih saji. Untuk itulah, diperlukan koreksi pencatatan pendapatan negara. Hal serupa terjadi juga di tahun 2016 namun dengan situasi yang sedikit lebih rumit.

Selain masalah likuiditas, pengelolaan dana dalam Rekening Migas juga menyebabkan tertundanya realisasi pendapatan negara. Kondisi ini timbul karena Pemerintah harus memperhitungkan terlebih dahulu berapa dana yang harus dialokasikan dari Rekening Migas untuk menyelesaikan kewajiban sektor hulu migas. Apabila terdapat sisa dana pada setiap akhir bulan, dana tersebut dipindahbukukan ke Rekening Kas Umum Negara sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak sektor migas. Belum lagi apabila terdapat setoran di Rekening Migas yang tidak jelas peruntukannya. Satker pengelola PNBPs Migas tidak bisa mengeksekusi dana tersebut baik untuk penyelesaian kewajiban maupun untuk *earning management*.

Persoalan likuiditas kian kompleks karena adanya dualisme sistem penyeteroran. Setoran rupiah langsung ke kas negara melalui bank persepsi, sementara setoran valas ke

Rekening Migas. Padahal kedua dana tersebut digunakan sebagian untuk penyelesaian kewajiban Pemerintah. Belum lagi kita dihadapkan pada potensi *opportunity cost* akibat dana yang *idle* di Rekening Migas. Besaran remunerasi yang diperoleh dari Bank Indonesia atas dana tersebut belum sebanding dengan *multiplier effect* yang diperoleh apabila dana penerimaan migas dimanfaatkan untuk pendanaan APBN demi percepatan pembangunan infrastruktur.

Apabila Pemerintah tetap mempertahankan skema *government spending* berbasis pengelolaan dana di Rekening Migas, perlu kiranya dipertimbangkan hal-hal berikut. Pertama, perlu dikaji kembali mengenai mekanisme penyetoran PNBP SDA Migas. Jika memungkinkan, setoran rupiah oleh PT Pertamina (Persero) dialihkan ke Rekening Migas untuk mempermudah *earning management*. Hal ini juga untuk meminimalkan inkonsistensi asas neto itu sendiri. Kedua, perlu kiranya mempercepat penyelesaian pembangunan sistem informasi migas terintegrasi. Berdasarkan hasil diskusi kami dengan para pejabat Satker Pengelola PNBP Migas, saat ini sedang dibangun sistem interkoneksi antara Kementerian Keuangan dengan SKK Migas. Kehadiran sistem ini diharapkan antara lain akan mempermudah monitoring utang-piutang antara Pemerintah dengan KKKS maupun mengidentifikasi aliran kas masuk di Rekening Migas.

Pertanggungjawaban APBN

Titik krusial pengelolaan kewajiban sektor hulu migas bermuara pada pelaporan keuangan Pemerintah. Pengelolaan tersebut setidaknya berdampak pada pengakuan beban pada Laporan Operasional (LO) dan utang pada neraca. Dengan adanya penagihan dalam bentuk valas, akan timbul pula potensi keuntungan dan kerugian selisih kurs yang belum terealisasi pada LO. Munculnya tagihan atas transaksi tahun-tahun sebelumnya berdampak koreksi ekuitas (untuk mengoreksi adanya beban yang sebelumnya *understated*) dan pengakuan pendapatan lain-lain (untuk mengoreksi adanya beban yang sebelumnya *overstated*). Demikianlah *accounting treatment* menurut PSAP.

Problematika akuntansi yang timbul adalah dengan adanya kekhususan sumber pendanaan yang tidak berasal dari RKUN, ternyata masih menyisakan isu akuntansi antara lain: (i) saat pengakuan utang, (ii) *mismatch* LO dengan LRA, dan (iii) potensi salah saji akibat *earning management*. Di dalam PMK No. 124 Tahun 2016 sudah dinyatakan secara jelas bahwa saat pengakuan utang atas kewajiban Pemerintah sektor hulu migas adalah ketika tagihan dari instansi terkait telah diterima dan diverifikasi oleh Satker Pengelola PNBP Migas. Kebijakan ini tentu berpotensi menimbulkan persoalan mengingat

hampir seluruh tagihan terkait kewajiban sektor hulu migas selalu melibatkan SKK Migas. Hanya tagihan PBB Migas yang tidak melibatkan SKK Migas karena disampaikan secara langsung oleh DJP ke DJA selaku Satker Pengelola PNBP Migas. Bagaimana status tagihan kewajiban apabila (i) masih dalam proses verifikasi oleh SKK Migas sehingga belum disampaikan ke DJA; atau (ii) sudah diterima DJA, namun nilainya tidak disepakati oleh DJA sehingga dikembalikan ke SKK Migas.

Selama proses audit atas LKPP, BPK pernah mengemukakan bahwa seyogianya tagihan yang sudah diterima oleh SKK Migas dan selesai diverifikasi, bisa diperhitungkan sebagai utang Pemerintah meski tagihan belum diteruskan ke Dit.PNBP-DJA. Pendapat ini perlu direnungkan secara mendalam mengingat selama ini pendapat BPK tersebut menjadi cikal bakal bagi temuan audit di kemudian hari. Pengaturan atas kebijakan akuntansi utang sektor hulu migas sampai saat ini belum mengakomodir pendapat BPK di atas.

Pengeluaran dana Pemerintah yang tidak dilakukan melalui RKUN tidak dapat diakui sebagai belanja negara. Ini menimbulkan persoalan *mismatch* pelaporan transaksi beban hulu migas. Tagihan yang diterima oleh Pemerintah akan dicatat sebagai beban. Sementara penyelesaian atas tagihan dimaksud tidak akan muncul di LRA karena dananya berasal dari Rekening Migas. Transaksi seperti ini mirip dengan beban penyusutan, dimana timbulnya beban tidak mengakibatkan adanya pengakuan belanja negara untuk penyelesaiannya. Ketiadaan transaksi dimaksud di dalam LRA dapat menimbulkan penilaian oleh auditor BPK bahwa LRA Pemerintah memuat surplus yang *overstated* atau pun *understated deficit* karena ketiadaan pengakuan *government spending* hulu migas dalam realisasi APBN. Akibatnya, Laporan Perubahan SAL pada akhirnya disinyalir akan menyajikan angka yang kurang dapat diyakini kebenarannya.

Isu ketiga yang perlu memperoleh perhatian serius adalah transaksi penyelesaian kewajiban sektor hulu migas sarat dengan *earning management*. Adanya kaitan yang erat antara beban hulu migas dengan pendapatan-LRA menjadi sinyal bahwa penyajian pendapatan PNBP SDA Migas dapat lebih saji. Apabila *earning process* untuk mengalokasikan sebagian dana di Rekening Migas tidak berjalan sepenuhnya, kasus-kasus pergeseran akun pendapatan akan kerap terjadi, seperti transaksi penyelesaian sebagian utang PBB Migas tahun 2015 dan 2016. Kedua kasus tersebut disinyalir merupakan langkah untuk mencapai target Indikator Kinerja Utama (IKU). Diskresi

pengelolaan dana di Rekening Migas hingga kini belum memperoleh payung hukum yang kuat sehingga tingkat akuntabilitas atas *earning management* bisa jadi patut dipertanyakan.

E. Simpulan dan Saran

Berdasarkan hasil penelitian kami dapat disimpulkan bahwa pada prinsipnya skema *government spending* untuk penyelesaian kewajiban sektor migas belum sepenuhnya mencerminkan tingkat akuntabilitas dan transparansi seperti yang diharapkan. Hal ini terlihat dari beberapa fakta antara lain masih adanya variabel perhitungan angka target PNBP SDA Migas yang tidak diungkapkan secara utuh, ketiadaan dokumen penganggaran, dan kebijakan *earning management* yang belum didukung dengan payung hukum yang kuat. Penelitian lebih lanjut dibutuhkan untuk mengungkapkan tingkat intensitas *earning management* dilakukan oleh Pemerintah. Bagaimana dampak terhadap APBN selama ini, apakah lebih menguntungkan bagi negara atau tidak? Adakah motivasi individu turut berpengaruh terhadap upaya manajemen pendapatan tersebut, seperti adakah upaya tersebut juga didorong oleh hasrat pemenuhan target IKU?

Alternatif kebijakan yang dapat dipertimbangkan oleh Pemerintah adalah mengadopsi mekanisme APBN secara penuh, parsial, atau mempertahankan skema *existing* dengan perbaikan pada mekanisme penyetoran. Mekanisme pendanaan penuh dari APBN memerlukan kajian lebih lanjut mengenai kelayakan kebijakan DTP untuk memberikan insentif fiskal sektor hulu migas.

Pada akhirnya, semua itu berpulang pada sikap Pemerintah. Apakah skema *off-budget* untuk sektor hulu migas saat ini masih dianggap ideal karena pertimbangan asas manfaat. Atau bisa jadi timbul keberanian untuk mentransformasi mekanisme pengeluaran Pemerintah menuju mekanisme APBN baik secara parsial maupun menyeluruh. Tentu saja kebijakan ini juga perlu dipertimbangkan secara matang antara lain karena adanya *exposure* APBN berupa tambahan defisit. Apakah potensi defisit APBN menjadi harga yang sepadan bagi peningkatan akuntabilitas dan transparansi keuangan negara? Apabila perubahan kebijakan dimaksud berpotensi mendongkrak kualifikasi opini audit BPK atas LKPP dari WDP menjadi WTP, kenapa tidak?

DAFTAR PUSTAKA

Adiwirya, Muhammad Firdiansyah dan Sudana, I Putu. (2015). Akuntabilitas, Transparansi, dan Anggaran Berbasis Kinerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Denpasar. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 11(2): 611-628.

Affan dan Yunianto, Roolis. (2010). Penerimaan Sumber Daya Alam Migas. *Peranan Strategis PNBP dalam APBN*. Jakarta: Direktorat Jenderal Anggaran.

Murwanto, Rachmadi, Insyafiah, dan Subkhan. (2006). Manajemen Kas Sektor Publik. Jakarta: Lembaga Pengkajian Keuangan Publik dan Akuntansi Pemerintah (LPKPAP) Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK).

Darwanis dan Chairunnisa, Sephi. (2013). Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi*. 6 (2): 150-174.

Handoyo, Rismawan Joko. (2014). Penerapan *Good Governance* Dalam Pelayanan Publik di Kantor Camat Sangatta Utara Kabupaten Kutai Timur. *eJournal Ilmu Pemerintahan*, 2 (4):19-50.

Kran, Dirk-Jan. (2004). Off Budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4 (1): 121-142.

Lubiantara, Benny. (2012). Ekonomi Migas: Tinjauan Aspek Komersial Kontrak Migas. Jakarta: PT Gramedia Mediasarana Indonesia.

Lubiantara, Benny. (2006, 13 Desember). *Cost Recovery* dan Model Kontrak Perminyakan. Mendapat kembali dari <http://ekonomi-migas.blogspot.co.id/2006/12/cost-recovery-model-kontrak.html>.

Mardiasmo. (2006). Pewujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana *Good Governance*. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, 2 (1): 1 – 17.

Mardiasmo. (2002). Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta : Penerbit Andi.

Pangestika, Fierda. 2016. Pengaruh Pengendalian Internal, *Good Governance*, dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Pegawai Bidang Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Temanggung (Skripsi). Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Yogyakarta.

Pudyantoro, A., Rinto. (2013). *A to Z Bisnis Hulu Migas*. Jakarta Selatan: Petromindo.

Rasul, Syahrudin. (2003). *Pengintegrasian Sistem Akuntabilitas Kinerja dan Anggaran dalam Perspektif UU NO. 17/2003 Tentang Keuangan Negara*. Jakarta: PNRI.

Subramanyam, K.R. (2014). *Financial Statement Analysis, 11th edition*. NY: McGraw-Hill Education.

Tangkilisan, Hessel Nogi S. (2005). *Manajemen Publik*. Jakarta: Grassindo.

Wibowo, Puji. (2010). *Peranan Rekening Migas dalam Optimalisasi Pendapatan Negara. The Indonesian Budget Overview*. Jakarta : Direktorat Jenderal Anggaran.