

Dampak Perpajakan Akibat Perubahan Batubara Menjadi Barang Kena Pajak Berdasarkan Undang-Undang No 11 Tahun 2020 Bagi Pengusaha Batubara (Studi Kasus PT XYZ)

Muhammad Abyan Al Haqi^{1*}, Yuniarwati²

^{1,2}Program Pendidikan Profesi Akuntan, Fakultas Ekonomi Dan Bisnis, Universitas Tarumanagara, Indonesia

Email: ¹⁾ abyanalhaqi37@gmail.com

Received : 23 November - 2024

Accepted : 26 December - 2024

Published online : 30 December - 2024

Abstract

The impact of changing the status of coal to Taxable Goods (BKP) based on Law No. 11 of 2020 and its implications for taxation for companies, with a case study of PT XYZ. The main problem faced is tax disputes due to differences in interpretation regarding the time of delivery of goods that affect the imposition of Value Added Tax (VAT). This study aims to evaluate the problem based on applicable accounting standards and tax regulations and provide recommendations to prevent similar disputes in the future. The research method used is descriptive qualitative with data collection techniques in the form of interviews, participatory observation, and analysis of related documents such as financial statements, tax invoices, and shipping documents. The results show that tax disputes arise due to discrepancies in revenue recognition and transaction recording between companies and tax authorities. PT XYZ should have recognized revenue at the time the Berita Acara Serah Terima (BAST) (also refer to Handover Report or Minutes of Handover) document was issued, which marked the transfer of rights and risks of the goods. In addition, the Input Tax credited before the company was confirmed as a Taxable Entrepreneur (PKP) was not in accordance with tax regulations. The implications of this study highlight the importance of adequate accounting documentation and revenue recognition as per accounting standards to ensure compliance with tax regulations.

Keywords: Taxation, Taxable Goods, Revenue Recognition.

Abstrak

Dampak perubahan status batubara menjadi Barang Kena Pajak (BKP) berdasarkan Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 dan implikasinya terhadap perpajakan bagi perusahaan, dengan studi kasus PT XYZ. Masalah utama yang dihadapi adalah sengketa pajak akibat perbedaan interpretasi terkait waktu penyerahan barang yang memengaruhi pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi permasalahan tersebut berdasarkan standar akuntansi dan peraturan perpajakan yang berlaku serta memberikan rekomendasi untuk mencegah sengketa serupa di masa mendatang. Metode penelitian yang digunakan adalah kualitatif deskriptif dengan teknik pengumpulan data berupa wawancara, observasi partisipatif, dan analisis dokumen terkait seperti laporan keuangan, faktur pajak, dan dokumen pengiriman. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sengketa perpajakan timbul karena ketidaksesuaian dalam pengakuan pendapatan dan pencatatan transaksi antara perusahaan dan otoritas pajak. PT XYZ seharusnya mengakui pendapatan pada saat dokumen Berita Acara Serah Terima (BAST) diterbitkan, yang menandai pengalihan hak dan risiko barang. Selain itu, Pajak Masukan yang dikreditkan sebelum perusahaan dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) tidak sesuai dengan peraturan perpajakan. Implikasi penelitian ini menyoroti pentingnya dokumentasi akuntansi yang memadai dan pengakuan pendapatan sesuai standar akuntansi untuk memastikan kepatuhan terhadap peraturan perpajakan.

Kata Kunci: Perpajakan, Barang Kena Pajak, Pengakuan Pendapatan.



1. Pendahuluan

Pembangunan nasional merupakan usaha dalam peningkatan aspek dalam masyarakat dan negara, sehingga sebuah negara dituntut untuk bisa berkembang demi mewujudkan tujuan nasional. Oleh karenanya pemerintah memerlukan sejumlah pendapatan yang besar untuk pelaksanaannya. Salah satu penghasilan negara bersumber dari pajak yang dikenakan kepada masyarakat yang telah menjadi wajib pajak (Sinaga et al., 2023; Tjondro & Tjaraka, 2023). Hal ini membuat pajak menjadi salah satu pendapatan negara terbesar.

Salah satu penerimaan pajak terbesar bagi negara yaitu Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Jenis pajak ini telah menyumbangkan penerimaan pajak terbesar karena sistem pemungutannya yang terdapat dalam berbagai mata rantai seiring bertambahnya faktor produksi yang memiliki tujuan menghasilkan barang ataupun jasa yang diberikan kepada konsumen (Prasetyowati & Panjawa, 2022). Salah satu cara pemerintah dalam meningkatkan penghasilan yang berasal dari PPN yaitu dengan dikenakannya penyerahan batubara yang merupakan salah satu barang mineral yang berpengaruh dalam meningkatkan perekonomian negara (Amirah & Trisnaningsih, 2022; Putri & Muhasan, 2021).

Pada 2 November 2020 dikeluarkannya Undang - Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja dalam Pasal 112 terdapat perubahan Undang - Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang PPN Pasal 4A terkait jenis barang ataupun jasa yang tidak dikenakan PPN. Perubahan tersebut menyatakan bahwa batubara telah masuk dalam jenis Barang Kena Pajak (BKP) sehingga penyerahannya perlu dipungut PPN. Berdasarkan Undang – Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang PPN Pasal 3A ayat 1, pemungutan PPN hanya bisa dilakukan oleh perusahaan yang sudah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP). Oleh karenanya Perusahaan yang memiliki aktivitas bisnis berhubungan dengan penyerahan BKP dan telah memiliki omset mencapai 4,8 Miliar dalam satu tahun buku dapat mengajukan untuk dikukuhkan sebagai PKP agar dapat memungut PPN sesuai dengan aturan yang ada. Perubahan ini berdampak pada perusahaan yang melakukan aktivitas pengiriman batubara, seperti yang terjadi pada PT XYZ yang merupakan perusahaan bergerak pada bidang perdagangan batubara (Qivi Hady Daholi & Dewantara, 2023).

Batubara dikirimkan oleh PT XYZ kepada pembeli dengan melewati jalur laut dari pelabuhan muat menuju pelabuhan bongkar. Proses pengiriman tersebut memerlukan waktu sekitar 1 hingga 2 bulan. Sampainya batubara di pelabuhan bongkar, dilakukan proses pengujian Analisis Sampling Batubara untuk menentukan harga akhir atau final karena dalam pengiriman batubara terjadi perubahan kandungan baik kualitas maupun kuantitas akibat dari pengaruh lingkungan sehingga harga batubara dapat berubah. Setelah harga akhir diketahui, maka perusahaan dapat menerbitkan dokumen Berita Acara Serah Terima (BAST) sebagai bukti bahwa batubara diserahkan dari penjual kepada pembeli.

Perubahan aturan terkait pengenaan PPN terhadap batubara berdampak pada pengiriman yang dilakukan oleh penjual saat menggunakan syarat pengiriman *Cost, Insurance, and Freight* (CIF). Terutama perubahan tersebut terjadi di tengah adanya transaksi yang dilakukan oleh beberapa perusahaan yang sedang melakukan pengiriman batubara. Pada kondisi awal pengiriman, batubara belum menjadi BKP atau perusahaan belum dikukuhkan PKP. Namun setelah batubara sampai dan ditagihkan, status batubara telah berubah menjadi BKP dan perusahaan yang melakukan pengiriman sudah menjadi PKP.

Kondisi pengiriman serta perubahan yang terjadi membuat banyak sengketa pajak antara perusahaan dengan pemeriksa pajak terkait dengan penentuan kapan penyerahan atas batubara dilakukan (Hartono et al., 2023). Terdapat tiga titik penentuan penyerahan batubara, pertama ketika batubara telah sampai di pelabuhan dan telah selesai bongkar, kedua pada saat hasil pengujian Analisis Sampling Batubara dikeluarkan, dan terakhir saat

terbitkannya dokumen BAST membutuhkan waktu lama, membuat rentang waktu yang cukup jauh dengan tanggal pengirimannya. Tiga hal tersebut berpengaruh apakah transaksi tersebut dipungut PPN atau tidak.

Berdasarkan hal tersebut, pembaharuan akan dilakukan dengan kajian baik secara akuntansi maupun perpajakan terkait perubahan batubara menjadi Barang Kena Pajak (BKP). Hal tersebut berdampak kepada pengiriman yang dilakukan sehingga menyebabkan permasalahan yaitu terjadinya sengketa pajak. Atas permasalahan tersebut akan dilakukan tinjauan berdasarkan standar akuntansi dan aturan perpajakan yang berlaku, sehingga ditemukan titik permasalahan yang selanjutnya akan menjadi dasar rekomendasi yang diberikan agar permasalahan tidak terjadi lagi. Atas hal tersebut penulis akan melakukan tinjauan pada PT XYZ terkait dengan permasalahan PPN, sehingga penelitian ini bertujuan untuk menjabarkan tinjauan dampak ditetapkannya batubara sebagai BKP (dampak perpajakan akibat perubahan batubara menjadi barang kena pajak berdasarkan Undang Undang No 11 Tahun 2020 bagi pengusaha batubara (studi kasus PT XYZ).

2. Tinjauan Pustaka

2.1. Akuntansi

Akuntansi merupakan sebuah sistem informasi keuangan yang dilakukan dengan mengidentifikasi dan mencatat untuk menghasilkan informasi yang relevan terkait dengan kondisi ekonomi dari suatu entitas, kemudian di komunikasikan kepada pihak kepentingan (Siregar, 2019; Yahya, 2020). Demikian akuntansi merupakan aktivitas untuk memberikan informasi terkait dengan keuangan suatu entitas kepada pihak berkepentingan agar dapat mengambil keputusan dari berbagai alternatif tindakan.

Aktivitas tersebut akan diidentifikasi terlebih dahulu untuk melihat apakah relevan dengan kegiatan yang dilakukan oleh entitas. Hasil dari identifikasi tersebut akan dicatat secara sistematis dan terorganisir sesuai dengan klasifikasi kegiatan serta sesuai dengan kronologisnya. Setelah proses pencatatan telah selesai, maka hasil output dari kegiatan akuntansi tersebut akan diolah menjadi sebuah informasi yang bersifat keuangan yaitu laporan keuangan.

2.2. Pendapatan

Pendapatan dapat didefinisikan sebagai penghasilan yang muncul dari aktivitas perusahaan yang normal seperti dari hasil penjualan barang ataupun jasa yang diterima dari pelanggan sehingga menimbulkan kenaikan aktiva atau penurunan utang, sewa, dividen, bunga maupun royalti pada periode tertentu (Haryati et al., 2022; Pangala et al., 2023; Siregar, 2019; Yahya, 2020). Pendapatan merupakan hal yang sangat penting bagi setiap entitas bisnis yang ada, karena menghasilkan profit dapat menjamin keberlangsungan suatu usaha. Jumlah pendapatan sendiri merupakan hal yang signifikan dalam laporan keuangan.

2.3. Pajak

Berdasarkan Undang - Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (KUP) Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan kegiatan pembangunan dalam segala bidang bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pajak sendiri merupakan penghasil dana bagi pemerintah untuk melakukan pembangunan pada negara. Maka pemerintah wajib untuk memenuhi segala kebutuhan masyarakat yang telah

dilaksanakan melalui pembangunan infrastruktur yang dilakukan (PRI 2007; Pratiwi et al., 2022; Safinatunnayah, 2023).

Berdasarkan dari beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa pajak merupakan suatu iuran yang dapat dipaksakan dan wajib bagi masyarakat untuk membayar untuk mengisi penerimaan negara yang akan digunakan membiayai pengeluaran negara untuk kemakmuran rakyat. Hasil yang didapatkan oleh masyarakat dalam membayar pajak bukanlah imbalan langsung yang dirasakan, melainkan dalam bentuk pembangunan infrastruktur dan fasilitas yang disediakan pemerintah untuk masyarakat.

2.4. Akuntansi Pajak

Akuntansi Pajak merupakan suatu aktivitas pencatatan keuangan yang dilakukan oleh perusahaan maupun lembaga lainnya untuk mengetahui besaran pajak yang harus dibayarkan kepada negara dan dalam perpajakan sendiri tidak terdapat istilah akuntansi, melainkan menggunakan istilah pembukuan di mana segala bentuk pencatatan dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan bagi wajib pajak merupakan dasar dari dilakukannya perpajakan dan hasil akhir dari dilakukannya akuntansi pajak ini adalah laporan keuangan fiskal (Khasanah et al., 2022; Temalagi et al., 2023; Wahyuning, 2023). Berdasarkan hal tersebut, akuntansi sendiri merupakan hal penting dalam perpajakan karena informasi dari yang terdapat di dalamnya digunakan sebagai perhitungan berapa pajak yang perlu perusahaan bayar kepada negara.

3. Metode Penelitian

Jenis Data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu terdapat dua kategori yaitu data primer dan data sekunder. Data primer sendiri merupakan data didapatkan secara langsung seperti dari hasil wawancara secara mendalam terkait dengan objek penelitian serta observasi partisipasi Dimana bukan hanya sebagai pengamat namun juga ikut terlibat dalam proses penyelesaian kasus, sedangkan data sekunder merupakan data yang diperoleh dari sumber yang sudah ada seperti dokumen yang digunakan dalam proses penjualan dan pemungutan PPN yaitu Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak (SPHP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Keputusan Keberatan, Laporan keuangan, ekualisasi PPN, SPT masa PPN, Invoice, Berita Acara Serah Terima Batubara (BAST) dan faktur pajak.

Teknik pengumpulan data pada penelitian ini pun terdapat tiga hal yang dilakukan diantaranya observasi ini dilakukan untuk mendapatkan data yang lengkap dan rinci terkait dengan permasalahan pemeriksaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada PT XYZ. Ikut mendampingi proses pemeriksaan pada PT XYZ diharapkan mendapatkan data yang relevan dan sesuai dengan penelitian. Wawancara dilakukan dengan narasumber dari salah satu partner dalam Kantor Konsultan Pajak (KKP) dan senior accounting yang bertugas dalam melakukan penyelesaian kasus terhadap PT XYZ. Dokumentasi dilakukan dengan membaca, mengkaji serta menganalisis dengan data berupa dokumen yang ada untuk nantinya akan diolah dan menjadi dasar dalam membuat penanganan serta penyelesaian kasus.

Analisis Data yang digunakan dalam penelitian adalah kualitatif deskriptif. Analisis dilakukan dengan mengelola data, mengorganisir data, memilah data dan pada akhirnya memutuskan untuk dapat menjelaskannya kepada orang lain dari hasil analisis tersebut. Analisis kualitatif deskriptif lebih fokus pada pemaparan dan interpretasi naratif dari data, serta penemuan pola atau tema utama yang muncul dari data tersebut.

Jenis penelitian kualitatif yang dilaksanakan yaitu studi kasus yang terjadi pada PT XYZ. Studi kasus sendiri merupakan penelitian berfokus pada subjek tertentu yang memiliki keunikan yang berbeda pada subjek penelitian pada umumnya (Sanasintani, 2020). Subjek

penelitian kali ini yaitu terkait dengan fenomena permasalahan pemeriksaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas penyerahan batubara yang dalam prosesnya memiliki keunikan sebab komoditas tersebut merupakan barang masuk kedalam karakteristik tertentu yaitu dengan kualitas dan kuantitas yang dapat berubah tergantung pada kondisi lingkungannya.

4. Hasil dan Pembahasan

4.1. Kasus Pajak Keluaran PT XYZ

Sengketa pajak terjadi apabila wajib pajak dan petugas pajak mengalami perbedaan persepsi terkait dengan ketentuan pajak. Penentuan titik penyerahan batubara telah membuat PT XYZ terlibat dalam kasus sengketa pajak karena perbedaan pendapat antara perusahaan dengan petugas pajak. Terjadinya kasus tersebut membuat perusahaan diindikasikan tidak memungut PPN serta tidak membuat Faktur Pajak atas Dasar Pengenaan Pajak (DPP) sebesar Rp122.000.000.000 yang berdampak pada total Pajak Keluaran perusahaan. Petugas pajak mengenakan setoran PPN yang kurang dibayar kepada perusahaan atas kasus tersebut.

Kasus terjadi saat PT XYZ memiliki kontrak pemasokan batubara dengan pengiriman sampai di pelabuhan bongkar pada Oktober 2020 menggunakan metode CIF. Pada saat pengiriman batubara masih termasuk sebagai Non – BKP dan perusahaan belum menjadi PKP, sehingga penyerahan batubara tidak dikenakan PPN. Namun karena batubara telah berubah menjadi BKP pada 2 November 2020, membuat PT XYZ dikukuhkan sebagai PKP pada 3 Desember 2020. BAST baru diterbitkan pada Januari 2021 setelah dokumen pengiriman lengkap dan harga akhir batubara telah ditetapkan dalam Analisis Sampling yang sebelumnya dilakukan setelah selesai bongkar. Berikut titik penyerahan menurut Petugas Pajak dan PT XYZ:

1. Titik Penyerahan Menurut Petugas Pajak

Petugas pajak berpendapat bahwa titik penyerahan batubara sendiri berada pada saat terbitnya BAST. Berdasarkan PP Nomor 1 Tahun 2012 dijelaskan bahwa PPN menjadi terutang pada saat hak penguasaan dialihkan kepada pelanggan. Dokumen BAST merupakan dokumen legal dan resmi bukti bahwa telah terjadi berpindah kepemilikan atau penguasaan batubara dari perusahaan kepada pembeli. Lalu pada PMK 238 Tahun 2012 dinyatakan bahwa pembuatan Faktur Pajak untuk karakteristik tertentu dibuat selambatnya pada saat pendapatan telah ditetapkan harga akhirnya. Maka pembuatan Faktur Pajak paling lambat saat diterbitkannya BAST. Demikian dikeluarkannya BAST pada Januari 2021, membuat penyerahan batubara terjadi setelah perusahaan menjadi PKP dan harusnya dipungut PPN.

2. Titik Penyerahan Menurut PT XYZ

PT XYZ berpendapat bahwa titik penyerahan batubara yaitu saat **selesai bongkar**. Pengiriman batubara menggunakan metode CIF membuat terjadi pengalihan kepemilikan atas batubara berada pada pelabuhan bongkar. Kewajiban perusahaan dalam kontrak penjualan telah terlaksana dan perusahaan sendiri dapat mengakui pendapatannya karena penyerahan sudah terjadi dan pendapatan yang diterima masuk di laba tahun 2020. Perusahaan menganggap bahwa BAST merupakan dokumen administratif yang merangkum seluruh proses pengiriman batubara dari keberangkatan hingga selesai, bukan merupakan saat terjadinya penyerahan. Berdasarkan hal tersebut penyerahan batubara masuk ke dalam pendapatan Desember 2020.

Berdasarkan perbedaan penentuan titik penyerahan batubara antara Petugas Pajak dan PT XYZ berdampak terhadap pengenaan PPN atas transaksi penjualan yang dilakukan oleh PT XYZ. Berikut pendapat PT XYZ dan Petugas Pajak terkait pengenaan PPN dalam transaksi penjualan yang dilakukan perusahaan:

Tabel 1. Pengenaan PPN atas Sengketa Pajak Menurut Petugas Pajak dan PT XYZ

Menurut Petugas Pajak	Menurut PT XYZ
Petugas Pajak telah melakukan pemeriksaan atas DPP PPN berdasarkan hasil ekualisasi data laporan keuangan PT XYZ dengan data yang berasal dari kartu pendapatan PT XYZ tahun 2020, data Faktur Pajak Keluaran, dokumen Berita Acara Serah Terima (BAST), dan Invoice. Demikian petugas pajak berpendapat bahwa pengiriman batubara yang dilakukan perusahaan belum dibuatkan faktur pajak atas transaksi dengan DPP sebesar Rp122.000.000.000. Atas transaksi tersebut seharusnya masuk dalam pendapatan tahun 2021 karena dokumen BAST dikeluarkan pada Januari 2021 berserta dengan tagihannya.	PT XYZ beranggapan bahwa atas Dasar Pengenaan Pajak (DPP) Rp122.000.000.000,- tersebut tidak dikenakan PPN dan tidak perlu untuk membuat Faktur Pajak karena penyerahan batubara dilakukan pada Oktober 2020 saat di pelabuhan dan selesai bongkar, saat itu batubara masih menjadi non-BKP dan perusahaan pun belum menjadi PKP. Maka transaksi penjualan tersebut masuk dalam pendapatan Oktober tahun 2020.

Sumber: Data diolah, 2024

Adanya perbedaan pendapat tersebut membuat terjadinya sengketa pajak karena kedua pihak mempertahankan pendapatnya. Akibat dari hal ini Pajak Keluaran milik perusahaan bertambah. Hal ini membuat PT XYZ memiliki PPN yang kurang bayar dan harus disetorkan kepada negara.

4.2. Kasus Pajak Masukan PT XYZ

Dampak perubahan batubara menjadi BKP terjadi juga pada Pajak Masukan PT XYZ. Petugas Pajak menemukan terdapat pengkreditan Pajak Masukan atas Faktur Pajak yang diterbitkan pada bulan November 2020 sebesar Rp5.000.000.000. Permasalahan terjadi karena pada saat diterbitkannya Faktur Pajak Masukan tersebut PT XYZ belum menjadi PKP dan baru dikukuhkan pada 3 Desember 2020.

Hal tersebut terjadi karena adanya transaksi pembelian yang dilakukan PT XYZ yang telah sampai di pelabuhan bongkar pada November 2020 dan mitra sebagai pihak penjual pun memberikan tagihan *Invoice* yang sudah disertai dengan Faktur Pajak Masukan. Pada saat menerima tagihan tersebut, PT XYZ belum menjadi PKP. Perusahaan membayar tagihan atas pembelian batubara tersebut pada Januari 2021 ketika perusahaan sudah menjadi PKP. Maka atas kasus ini berikut pendapat dai Petugas Pajak dan PT XYZ:

Tabel 2. Pengenaan PPN atas Sengketa Pajak Menurut Petugas Pajak dan PT XYZ

Menurut Petugas Pajak	Menurut PT XYZ
Petugas pajak menemukan terdapat Pajak Masukan yang perusahaan kreditkan pada Januari 2021 berasal dari Faktur Pajak Masukan yang memiliki tanggal terbit November 2020, sebelum perusahaan menjadi PKP. Membuat PT XYZ seharusnya tidak mengkreditkan Pajak Masukan tersebut, meskipun pembayaran dilakukan oleh perusahaan pada bulan Januari 2021. Pendapat Pajak didasarkan pada Pasal 9 ayat 5 dan Pasal 9 ayat 8 dalam UU Nomor 42 Tahun 2009.	Perusahaan melakukan kredit atas Pajak Masukan dikarenakan dalam tagihan terdapat Faktur Pajak bersamaan dengan <i>Invoice</i> yang dikirimkan oleh mitra. PT XYZ hanya melihat tanggal pembayaran yakni pada Bulan Januari 2021 dan pada tahun tersebut PT XYZ sudah PKP, sehingga perusahaan berpikir Pajak Masukan dapat dikreditkan.

Sumber: Data diolah, 2024

Demikian atas Pajak Masukan sebesar Rp5.000.000.000 tidak seharusnya dicatat sebagai Pajak Masukan dan dikreditkan pada Januari 2021. Hal ini menyebabkan Pajak Masukan yang dimiliki oleh PT XYZ berkurang. Oleh karenanya pada saat perhitungan setoran PPN pada perusahaan akan lebih besar menyebabkan perusahaan mengalami kurang bayar pada PPN.

4.3. Tinjauan Kebijakan Akuntansi Pendapatan dan Pajak pada PT XYZ

Berdasarkan kasus yang terjadi terkait dengan PPN tidak bisa lepas dari unsur akuntansi pendapatan. Hal ini dikarenakan titik permasalahan yang terjadi pada pembahasan kasus yakni saat kapan titik penyerahan barang ke pelanggan diakui. Berikut tinjauan atas kebijakan baik secara akuntansi maupun pajak. Akuntansi dan pajak merupakan dua hal yang berkaitan satu sama lain, di mana akuntansi sendiri merupakan dasar untuk melakukan setoran dan pelaporan pajak.

4.3.1. Tinjauan Akuntansi Pendapatan PT XYZ berdasarkan PSAK 72

Berikut tinjauan terkait dengan pelaksanaan penerapan PSAK 72 pada saat transaksi kontrak penjualan batubara tahun 2020 yang melibatkan kasus terjadinya pengakuan pendapatan yang berbeda, sehingga dari sini dapat disimpulkan bagaimana proses pelaksanaan akuntansi pendapatan pada kasus PT XYZ.

1) Pengakuan Pendapatan berdasarkan PSAK 72

Transaksi penjualan yang menjadi sengketa perpajakan berasal dari perjanjian kontrak PT XYZ dengan PT SHN pada tahun 2020 untuk memasok batubara, berikut informasi umum dalam kontrak:

Tabel 1. Kontrak Penjualan Tahun 2020

Pelanggan	PT SHN
Tanggal Kontrak	19/08/2020
Syarat Pengiriman	CIF
PLTU Tujuan	PLTU JTU
Tiba di PLTU	Oktober 2020

Sumber: Data diolah, 2024

Kontrak tersebut akan dianalisis berdasarkan 5 tahapan pengakuan pendapatan PSAK 72 dalam penjualan batubara yang dilakukan dalam kontrak tersebut. Berikut pelaksanaan setiap tahapan yang dilakukan oleh PT XYZ dalam pengakuan pendapatan:

1. Identifikasi kontrak pemasokan batubara

Langkah awal dalam proses pengakuan pendapatan yakni dengan melakukan identifikasi terhadap kontrak. PT XYZ sendiri membuat kontrak dengan pelanggan bertujuan untuk pemasokan batubara untuk PLTU. Agar mengetahui apakah kontrak telah memenuhi kriteria sesuai dengan PSAK 72 diantaranya:

- a. Persetujuan dan tanggung jawab melaksanakan kewajiban kontrak. PT XYZ dan pelanggan telah menyetujui kontrak pemasokan batubara dengan kedua belah pihak menandatangani kontrak dan keduanya telah berkomitmen melaksanakan hak dan kewajiban dalam kontrak.
- b. Penetapan hak atas pengalihan barang dan jasa dapat diidentifikasi. Perjanjian kontrak yang dilakukan antara PT XYZ dengan Pelanggan terdapat hak dan kewajiban setiap pihak tertera jelas, sehingga kedua pihak dapat melaksanakannya:

Tabel 2. Hak dan Kewajiban dalam Kontrak Pemasokan Batubara antara PT XYZ dengan Pelanggan

Keterangan	Hak	Kewajiban
PT XYZ	Perusahaan mendapatkan haknya setelah melakukan pengiriman batubara sesuai dengan ketentuan kontrak, berupa pembayaran atas penyelesaian kewajiban.	Perusahaan menyediakan batubara dengan kualitas dan kuantitas sesuai dengan perjanjian dalam kontrak, serta mengirimkan pada titik yang telah disepakati dan sesuai jadwal koordinasi.
Pelanggan	Pelanggan mendapatkan pasokan batubara sesuai dengan kuantitas dan kualitas yang telah disepakati serta dikirimkan sesuai titik pelabuhan yang disetujui kedua pihak.	Pelanggan melakukan pembayaran untuk setiap penerimaan batubara sesuai dengan perjanjian kontrak dan dilakukan dengan prosedur yang telah disepakati kedua pihak.

Sumber: Data diolah, 2024

- c. Terdapat jangka waktu pembayaran. Kontrak yang dibuat telah mencantumkan ketentuan pembayaran yang jelas. Kesepakatan antara PT XYZ dengan pelanggan memiliki ketentuan pembayaran dilakukan secara kredit dengan *Down Payment* (DP) minimal yaitu 50% dengan jangka waktu paling lambat 30 hari pada hari kerja. Pembayaran sendiri baru dapat dilakukan apabila tagihan berupa *invoice* serta dokumen pendukung proses penjualan diberikan.
- d. Terdapat substansi komersial pada kontrak. Kontrak yang dilakukan telah menimbulkan adanya risiko yang perlu ditanggung oleh PT XYZ. Hal ini dikarenakan metode pengiriman CIF yang membuat segala risiko saat pengiriman ditanggung oleh penjual. Namun adanya risiko tersebut menghasilkan pendapatan yang nantinya diterima oleh PT XYZ atas pemasokan batubara.
- e. Kemungkinan perusahaan dapat menagih imbalan atas pertukaran barang dan jasa yang dialihkan. PT XYZ akan melakukan evaluasi dan pertimbangan yang dilakukan oleh tim penagihan terkait kemampuan pelanggannya dalam melakukan pembayaran atas kontrak yang telah disepakati. Perusahaan akan melakukan tagihan kepada pelanggan saat tanggal jatuh tempo.

Berdasarkan kriteria tersebut, kontrak pemasokan batubara yang dijalankan oleh PT XYZ telah sesuai dengan PSAK 72.

2. Kombinasi Kontrak

Kombinasi kontrak dapat terjadi ketika perusahaan menawarkan lebih dari satu kontrak kepada pelanggan di waktu yang bersamaan dan kontrak tersebut berkaitan satu sama lain. Demikian kontrak tersebut dapat diakui sebagai satu kontrak tunggal. Berikut kesesuaian kriteria yang terdapat dalam PSAK 72 dengan kontrak yang dilakukan PT XYZ:

- a. Kontrak sebagai satu paket dengan tujuan komersial. Kontrak yang dijalankan oleh PT XYZ merupakan kesepakatan untuk melakukan pemasokan batubara. Kontrak tersebut dinegosiasikan untuk menjadi satu paket dengan tujuan komersial tunggal.
- b. Imbalan dalam satu kontrak tergantung harga dan pelaksanaan kontrak lain. Harga yang dibayarkan atas kontrak pemasokan batubara merupakan imbalan atas pelaksanaan satu kontrak yang telah tertera sebelumnya.
- c. Kewajiban pelaksanaan tunggal pada barang dan jasa yang dijanjikan. Kontrak pemasokan batubara antara PT XYZ dengan pelanggan merupakan kewajiban tunggal

yang terdiri atas penyediaan batubara, pengangkutan batubara dengan kapal, serta sumber lainnya yang termasuk dalam pemenuhan kewajiban dalam kontrak.

Atas hal tersebut kombinasi kontrak pemasokan batubara pada PT XYZ telah sesuai dengan PSAK 72.

3. Modifikasi Kontrak

Pada PSAK 72 menyatakan bahwa modifikasi dapat dilakukan ketika kedua belah pihak setuju dengan perubahan dalam kontrak terkait harga, kuantitas atau spesifikasi dari kesepakatan awal. Pada kontrak PT XYZ dengan pelanggan dapat melakukan amandemen pada kontrak. Perubahan yang dilakukan dapat berupa:

- a. Perubahan jangka waktu perjanjian kontrak.
- b. Perubahan terkait dengan perpanjangan kontrak.
- c. Perubahan kuantitas, kualitas serta spesifikasi batubara dari awal kesepakatan kontrak.

Apabila perubahan disetujui oleh PT XYZ dan pelanggan dengan ditandatanganinya dokumen amandemen tersebut, maka modifikasi yang dilakukan telah sesuai dengan PSAK 72.

4. Mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan

Perusahaan akan menilai barang yang ada pada perjanjian kontrak dan melakukan identifikasi sebagai kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan kepada pelanggan suatu barang yang bersifat dapat dibedakan. Penyerahan batubara yang dikirimkan oleh PT XYZ kepada pelanggan merupakan kewajiban pelaksanaan yang bersifat dapat dibedakan atau kewajiban dapat diidentifikasi secara terpisah dari perjanjian lainnya dalam kontrak. PT XYZ akan melakukan pengakuan pendapatan atas batubara apabila kewajiban pelaksanaan telah terpenuhi. Terbitnya BAST menjadi bukti bahwa perusahaan telah mengalihkan pengendalian barang kepada pelanggan. Maka PT XYZ berhak untuk mendapatkan pembayaran atas pelaksanaan kewajibannya.

Demikian identifikasi atas pelaksanaan kewajiban atas kontrak pemasokan batubara telah sesuai dengan PSAK 72.

5. Pemenuhan kewajiban pelaksanaan

Perusahaan dapat mengakui pendapatannya ketika Kewajiban pelaksanaan telah terpenuhi. Terpenuhinya kewajiban kepada pelanggan yang telah membuat kesepakatan kontrak dengan PT XYZ pada saat pelanggan mendapatkan manfaat pada saat batubara dikirim, sehingga PT XYZ baru memenuhi kewajibannya hanya pada waktu tertentu (*at the point*). PT XYZ sendiri mengakui pendapatannya ketika batubara telah selesai dibongkar. Berdasarkan hal tersebut berikut kesesuaian pengakuan pendapatan yang dilakukan oleh PT XYZ dengan kriteria pada PSAK 72:

- a. Perusahaan memiliki hak kini atas pembayaran.

PT XYZ mendapatkan pembayaran ketika dokumen BAST ditandatangani kedua pihak dan diterbitkan. Hal ini juga menandakan bahwa dokumen lain yang mendukung adanya pengiriman juga telah dikumpulkan dengan lengkap.

- b. Pelanggan memiliki hak legal atas aset.

Pelanggan baru mendapatkan hak legal atas pengiriman batubara saat BAST diterbitkan dan ditandatangani, dokumen tersebut baru dikeluarkan ketika batubara yang dikirimkan telah selesai di analisis dan harga akhir telah dikeluarkan.

- c. Perusahaan telah mengalihkan kepemilikan fisik atas barang.

Ketika batubara yang dikirimkan telah sampai di pelabuhan bongkar, titik ini telah menjadi penyerahan secara fisik batubara kepada pelanggan. Namun pengendalian atas batubara belum disetujui untuk dialihkan karena belum adanya dokumen BAST.

d. Manfaat dan risiko signifikan atas kepemilikan barang.

Ketika BAST diterbitkan, pelanggan mendapatkan manfaat beserta risiko atas kepemilikan batubara. Hal ini dikarenakan pada saat dokumen tersebut diterbitkan, pengalihan pengendalian berupa hak dan risiko batubara dianggap telah terjadi.

e. Pelanggan telah menerima aset.

Pelanggan dianggap telah menerima aset ketika dapat mengarahkan kemampuan untuk memanfaatkan batubara. Hal ini terjadi pada saat batubara selesai dibongkar langsung dilakukan proses pembakaran untuk PLTU sebagai bahan bakar, maka secara fisik pelanggan telah memanfaatkan batubara sesuai dengan haknya.

Berdasarkan kriteria pemenuhan kewajiban pelaksanaan berdasarkan PSAK 72 pada PT XYZ tidak sesuai karena perusahaan mengakui pendapatan saat batubara selesai bongkar, di mana pada saat itu pengalihan pengendalian berupa hak dan risiko batubara belum terjadi karena dokumen BAST sebagai bukti belum diterbitkan. Oleh karenanya kewajiban PT XYZ dianggap belum selesai saat bongkar karena pelanggan belum sepenuhnya menjadi pemilik atas batubara yang dikirimkan.

Atas tinjauan yang dilakukan berdasarkan kriteria PSAK 72 pengakuan pendapatan pada PT XYZ terdapat ketidaksesuaian yaitu pada tahapan pemenuhan kewajiban pelaksanaan. Hal ini dikarenakan PT XYZ mengakui pendapatan pada saat titik bongkar, di mana titik tersebut tidak memenuhi kriteria yang tercantum dalam tahap kelima Demikian pengakuan pendapatan seharusnya dilakukan pada saat BAST telah ditandatangani dan diterbitkan karena di titik tersebut pelanggan bukan hanya menerima secara fisik batubara tetapi pengendalian berupa hak dan risiko telah di serahkan dan terdapat bukti legal yang memperkuat dasar pengakuan.

2) Pengukuran Pendapatan berdasarkan PSAK 72

Pengakuan pendapatan menggunakan harga transaksi yang dialokasikan kepada setiap kewajiban pelaksanaan dalam kontrak. Perusahaan melakukan pengukuran terhadap perolehan yang semestinya diterima atas kontrak yang dilakukan. Berikut pengukuran pendapatan pada PT XYZ untuk kontrak tahun 2020:

1. Penentuan Harga Transaksi

Pada PSAK 72 harga transaksi ditentukan dengan melihat syarat kontrak. Penentuan harga transaksi batubara sendiri tidak lepas dari Permen ESDM Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Tata Cara Penetapan Harga Patokan Penjualan Mineral Logam Dan Batubara, di mana harga transaksi dalam kesepakatan kontrak menggunakan Harga Patokan Batubara (HPB) dan formula perhitungan yang dikeluarkan oleh Kementerian ESDM sebagai dasar acuan pengukuran yang telah ditetapkan. Ketika batubara telah sampai di pelabuhan bongkar, maka akan dilakukan Analisis Sampling Batubara untuk mengetahui kualitas dan kuantitas batubara terakhir saat bongkar. Demikian akan terjadi penyesuaian harga transaksi batubara yang disesuaikan dengan hasil analisis berupa *Certificate of Analysis* (COA) untuk kualitas dan *Certificate of Weight* (COW) untuk kuantitas. Demikian penentuan harga transaksi telah sesuai dengan PSAK 72.

2. Mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan

PT XYZ telah mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan yang telah disesuaikan dengan jumlah imbalan yang telah di estimasi berdasarkan harga jual berdiri sendiri (*stand alone selling price*) sebagai hak perusahaan. Harga transaksi batubara didasarkan pada HPB yang telah diatur oleh kementerian ESDM yang kemudian akan disesuaikan dengan harga hasil Analisis Sampling Batubara. Lalu akan ada perhitungan biaya

yang dikeluarkan oleh PT XYZ sebagai biaya pengurang yakni biaya asuransi surveyor independen, energi primer dan biaya pengurang muatan. Biaya pengurang tersebut tergantung pada metode pengiriman yang digunakan yaitu CIF oleh karenanya biaya tersebut ditanggung oleh PT XYZ. Pada saat dikeluarkannya BAST dan juga tagihan kepada pelanggan telah menggunakan harga yang sudah final yang sudah disesuaikan dengan perhitungan “Harga Dasar Batubara – Biaya Pengurang + Biaya Transportasi”. Demikian alokasi harga transaksi pada kewajiban pelaksanaan telah sesuai dengan PSAK 72.

Berdasarkan tinjauan yang dilakukan, PT XYZ telah melakukan pengukuran pendapatan sesuai dengan PSAK 72. Pada awal kontrak, penentuan harga melihat HPB sebagai acuan dalam menghitung harga transaksi di mana mengatur terkait harga yang digunakan dalam transaksi batubara. Lalu dilakukan penyesuaian kembali pada saat hasil analisis sampling terkait dengan kuantitas dan kualitas telah keluar. Perusahaan telah menerapkan dasar alokasi harga dengan harga jual berdiri sendiri, sehingga harga barang atau jasa dapat dibedakan.

3) Pencatatan Pendapatan

Metode yang digunakan oleh PT XYZ dalam pencatatan yaitu berbasis akrual (*Accrual Basis*), sehingga pengakuan dilakukan pada saat transaksi yang terkait sedang dilakukan tanpa melihat apakah bayaran atau kas telah masuk. Pencatatan atas pendapatan penjualan batubara PT XYZ dilakukan saat batubara selesai dibongkar dengan menggunakan perhitungan sementara yang dimiliki oleh perusahaan. Pencatatan ini menggabungkan seluruh pengakuan dalam satu bulan dan mencatatnya dalam Pendapatan yang masih harus dibayarkan (*Accrue Revenue*) menggunakan tanggal akhir pada bulan tersebut. Pencatatan tersebut dilakukan karena berdasarkan kartu pendapatan yang dimiliki perusahaan.

Maka berdasarkan kasus yang terjadi, PT XYZ mencatat pengakuan pendapatan atas transaksi penjualan batubara kepada pelanggan, berikut pencatatannya:

1. Jurnal pencatatan penjualan batubara berdasarkan kartu pendapatan:

Dr. Accrue Pendapatan – Bulan X Tahun X	XXX	
Cr. Penjualan Batubara Penyesuaian Kualitas		XXX

2. Jurnal penyesuaian yang dilakukan berupa koreksian baik naik maupun turun:

a. Penyesuaian kenaikan harga batubara:

Dr. Koreksi – Kapal X dan tonase	XXX	
Cr. Penjualan Batubara Penyesuaian Kualitas		XXX

b. Penyesuaian penurunan harga batubara:

Dr. Penjualan Batubara Penyesuaian Kualitas	XXX	
Cr. Koreksi – Kapal X dan tonase		XXX

3. Jurnal pencatatan pembayaran yang dilakukan pelanggan kepada PT XYZ:

Dr. Bank	XXX	
Dr. Hutang PPh Pasal 22	XXX	
Cr. Piutang Penjualan Hasil Prod – PLTU X		XXX

Demikian pencatatan yang dilakukan oleh PT XYZ. Berdasarkan hal tersebut, jelas bahwa PT XYZ dalam pencatatan pengakuannya tidak sesuai. Karena pencatatan pengakuan pendapatan digabung menjadi satu dalam akun *Accrue revenue*. Sehingga tidak ada bukti jelas pada tanggal berapa sebenarnya pengakuan pendapatan oleh PT XYZ dilakukan.

4.3.2. Tinjauan Pajak PT XYZ pada Pendapatan

Pada UU Nomor 16 Tahun 2009 Pasal 28 ayat 9 menyatakan bahwa dasar dari perhitungan pajak berasal dari pencatatan peredaran usaha, pendapatan bruto serta penjualan. Oleh karenanya akuntansi dan administrasi di dalamnya menjadi penting bagi perpajakan. Kesalahan dalam akuntansi dan administrasinya akan berdampak pada PPN, seperti halnya kasus yang terjadi di PT XYZ yang menyebabkan terjadinya sengketa pajak yang berpengaruh terhadap pajak keluaran perusahaan yang merupakan salah satu unsur dari setoran PPN.

1) Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Kasus sengketa pajak PT XYZ terjadi karena perbedaan titik penyerahan antara perusahaan dengan petugas pajak. Titik penyerahan sendiri menjadi penting karena menentukan juga terutangnya PPN atas transaksi batubara yang dilakukan oleh PT XYZ. Terdapat tiga titik penyerahan dalam transaksi penjualan batubara yang dilakukan yaitu saat batubara selesai bongkar, terbitnya hasil Analisis Sampling Batubara dan terbitnya BAST.

PT XYZ sendiri tidak memungut PPN atas transaksi dari kontrak dengan PT SHN. Hal ini dikarenakan titik penyerahan menurut perusahaan yaitu saat selesainya pembongkaran di pelabuhan dan dilakukannya Analisis Sampling Batubara pada Oktober 2020, perusahaan mengakui pendapatan pada saat selesainya bongkar. Pada saat itu batubara masih berstatus sebagai Non-BKP. Demikian meskipun *Invoice* dikirimkan oleh PT XYZ kepada pelanggan pada Januari 2021, tidak terdapat pengenaan PPN karena pada saat pengakuan pendapatan perusahaan tidak memasukkan perhitungan PPN.

Berdasarkan UU Nomor 42 Tahun 2009 Pasal 11 Ayat 1 pemungutan PPN didasarkan pada prinsip akrual, sehingga tidak melihat apakah pembayaran telah dilakukan atau belum. Penyerahan yang dimaksud dalam perpajakan tidak diatur secara spesifik, namun pada PP Nomor 1 Tahun 2012 Pasal 17 ayat 3 huruf a menyatakan bahwa penyerahan BKP juga dapat pada saat harga diakui sebagai pendapatan atau dibuatkannya Faktur Pajak disesuaikan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten.

Pada saat pembongkaran, batubara yang dikirimkan masih belum diketahui harga final yang akan perusahaan tagihkan, karena batubara sendiri merupakan barang yang harganya mengalami perubahan seiring dengan perubahan kualitas dan kuantitas saat pengiriman. Maka saat terutangnya PPN atas batubara saat dibuatnya Faktur Pajak yang mengikuti ketentuan PMK 238 Tahun 2012 di mana pembuatan Faktur Pajak menggunakan harga final. Berdasarkan hal tersebut, secara pajak terdapat dua titik yang dapat dijadikan sebagai penyerahan batubara yaitu saat hasil Analisis Sampling Batubara dikeluarkan dan terbitnya BAST.

2) Faktur Pajak Keluaran

Pembuatan Faktur Pajak diatur dalam UU Nomor 42 Tahun 2009 Pasal 13 ayat 1a. Batubara merupakan barang yang saat dilakukan penyerahannya, harga pada saat itu masih mengalami fluktuatif sehingga memerlukan waktu untuk analisis sampling dalam menentukan harga akhir dari batubara tersebut. Oleh karenanya pembuatan Faktur Pajak atas PPN batubara tidak pada saat penyerahan dilakukan, melainkan diatur dalam Peraturan Kementerian Keuangan.

Pembuatan Faktur Pajak pada PT XYZ atas penyerahan batubara perlu didasarkan pada PMK 238 tahun 2012. Hal ini dikarenakan batubara sendiri telah masuk ke dalam barang dengan karakteristik tertentu sesuai dengan Pasal 3 dalam Peraturan Menteri Keuangan yaitu Harga jual batubara mengalami fluktuasi karena perubahan HPB pada ESDM serta Kualitas dan kuantitas atau tonase batubara dapat berubah selama pengiriman tergantung pada lingkungan.

Hal tersebut membuat Faktur Pajak PPN batubara didasarkan pada PMK 238 tahun 2012 Pasal 2 ayat 1 bahwa paling lambat saat pendapatan telah dapat dihitung secara final, maka dapat dibuatkan faktur pajak. Perusahaan membuat Faktur Pajak atas penjualan batubara perlu menunggu hasil Analisis Sampling Batubara pada pelabuhan bongkar dikeluarkan berupa *Certificated Of Analysis (COA)* dan *Certificated Of Weight (COW)*. Demikian tanggal penerbitan Faktur Pajak dapat disamakan dengan tanggal *invoice* diterbitkan.

Berdasarkan hal tersebut, terutangnya PPN atas transaksi penjualan PT XYZ yang menjadi kasus permasalahan seharusnya bersamaan dengan pengakuan pendapatan dilakukan yaitu pada saat terbitnya BAST pada Januari 2021 karena telah memenuhi ketentuan sebagai titik penyerahan barang. Demikian karena pengakuan terjadi setelah batubara menjadi BKP dan perusahaan telah menjadi PKP, maka perusahaan wajib memungut PPN dan membuatkan faktur pajak atas transaksi tersebut.

4.3.3. Tinjauan Kebijakan Akuntansi Pembelian dan Pajak pada PT XYZ

1) Tinjauan Kebijakan Akuntansi Pembelian PT XYZ

Tinjauan pembelian sendiri akan didasarkan pada PSAK 14, meskipun perusahaan sendiri tidak memiliki persediaan karena aktivitas bisnis yang dilakukan seperti makelar di mana barang yang dibeli langsung dijual sehingga telah menjadi beban bagi perusahaan. Namun sebagai perusahaan yang bergerak dalam bidang perdagangan, komponen dalam PSAK tersebut sesuai dengan tinjauan yang akan dilakukan karena melibatkan barang dijual untuk kegiatan usahanya. Berikut proses pembelian yang dilakukan oleh PT XYZ:

Tabel 3. Proses Pembelian Batubara Kepada Mitra

Proses Pembelian	Keterangan
Menerima permintaan pemasokan batubara	Sebelum terjadinya pembelian antara PT XYZ dengan mitra, terlebih dahulu PT XYZ melakukan kontrak dengan pelanggan atas permintaan pemasokan batubara.
Pengajuan penugasan memasok batubara	Dibuatkannya Surat Penugasan Pemasokan Batubara kepada pelanggan atas kontrak yang telah disetujui.
Pemilihan mitra pertambangan	PT XYZ melakukan perencanaan terkait dengan mitra mana saja yang dapat memenuhi kebutuhan dalam kontrak tersebut. Dalam satu kontrak terdapat berbagai mitra di dalamnya.
Seleksi mitra sebagai pemasok	Pada proses ini disesuaikan dengan permintaan pemasokan batubara dalam kontrak, lalu dipilih mitra pertambangan yang memenuhi permintaan pemasokan.
Pemesanan pembelian batubara	Apabila mitra sudah ditentukan, maka PT XYZ akan membuat kontrak perjanjian pembelian dengan mitra yang dapat memenuhi pemasokan batubara yang telah diminta.

Sumber: Data diolah, 2024

Demikian proses pembelian batubara yang dilakukan oleh PT XYZ kepada mitra pertambangan. Kedua belah pihak pada awalnya telah menandatangani kontrak terlebih dahulu, di mana mitra akan mengirimkan batubara sesuai dengan permintaan pelanggan PT XYZ melalui permintaan pemasokan batubara.

a) Pengakuan Beban Atas Pembelian Batubara

Sesuai dengan PSAK 14 terkait barang dagang, begitu PT XYZ telah membeli batubara maka barang tersebut digolongkan sebagai barang dagang apabila telah memenuhi ketentuan berikut:

1. Pengalihan Hak kepemilikan produk

PT XYZ membeli batubara dari mitra, di mana sebelumnya telah terdapat kontrak perjanjian pembelian batubara yang dilakukan oleh perusahaan dengan mitra. Pengalihan kepemilikan sendiri tergantung pada metode apa yang digunakan dalam pengiriman, namun dalam kasus PT XYZ sendiri pengiriman dilakukan dengan metode CIF, sehingga baru menjadi milik PT XYZ setelah sampai di pelabuhan tujuan.

2. Pembelian produk untuk dijual kembali

Pembelian batubara yang dilakukan oleh PT XYZ pada dasarnya dilakukan atas permintaan kontrak pemasokan batubara oleh pelanggan, bukan untuk digunakan sebagai bahan produksi, sehingga batubara yang dibeli untuk dijual kembali.

3. Biaya penunjang pembelian

Dalam pembelian batubara sendiri terdapat biaya yang dikeluarkan, yaitu energi primer, biaya analisis surveyor, asuransi dan biaya lainnya dalam perjanjian kontrak.

Berdasarkan tinjauan tersebut, maka pembelian barang dagang PT XYZ sendiri telah sesuai dengan kriteria barang dagang sebagaimana yang terdapat pada PSAK 14. Meskipun oleh perusahaan tidak dicatat dalam akun persediaan. Namun pada saat pengiriman, batubara termasuk ke dalam barang dalam perjalanan yang artinya batubara yang sudah dibeli masih dalam perjalanan dan pengendalian barang belum berpindah tangan atau barang belum sampai tempat tujuan yang disepakati.

Perpindahan kepemilikan batubara sendiri tergantung pada metode pengiriman yang digunakan. Kasus yang terjadi pada pembelian tahun 2020 dilakukan dengan metode CIF sehingga kepemilikan batubara berpindah ketika batubara sampai pelabuhan bongkar kepada PT XYZ. Namun karena waktu penjualan dilakukan secara bersamaan dengan pembelian dan menggunakan metode pengiriman yang sama yaitu CIF, maka begitu batubara sampai di pelabuhan bongkar pembelian akan langsung diakui sebagai beban karena barang telah langsung dijual oleh PT XYZ kepada pelanggan. Hal ini telah sesuai PSAK 14 terkait dengan pengakuan beban.

Sesuai dengan kebijakan yang ada pada PT XYZ bahwa beban diakui secara akrual. Hal ini juga dihubungkan dengan pengakuan pendapatan atau biasa disebut dengan *Matching Cost Against Revenue*. Maka pembebanan atas biaya pembelian dapat disandingkan dengan pendapatan yang ada pada perusahaan saat periode tersebut.

- b) Pengukuran Pembelian

Pengukuran yang dilakukan menggunakan biaya pembelian yang terdiri atas harga beli, biaya pengangkutan, pajak, dan biaya lainnya. Berdasarkan PSAK 14 menyatakan bahwa pengukuran biaya harus didasarkan pada biaya perolehan dan estimasi nilai realisasi yang memiliki bukti paling andal yang tersedia. Estimasi atas pembelian batubara sendiri perlu melihat kondisi terakhir atas batubara dengan mempertimbangkan fluktuasi biaya dan harga akhirnya.

Pada penentuan awal harga batubara saat pengakuan pembelian oleh PT XYZ dilakukan dengan menggunakan perhitungan sementara yang di mana tidak didokumentasi secara benar oleh perusahaan. Hal ini menyebabkan tidak adanya dokumen dasar atas perhitungan sementara dan tidak dapat dipastikan apakah pengukuran atas pembelian batubara telah sesuai dengan baik secara akuntansi maupun menurut peraturan ESDM.

Pengakuan pembelian seharusnya menggunakan harga hasil penyesuaian antara perhitungan Harga Patokan Batubara (HPB) dengan harga berdasarkan hasil Analisis Sampling Batubara saat bongkar yaitu berupa COA dan COW, sesuai dengan acuan pada peraturan yang dikeluarkan Kementerian ESDM. Selain itu terdapat biaya pengurang tersebut

tergantung pada metode pengiriman yang digunakan yaitu CIF, maka perhitungan harga beli batubara berupa “Harga Dasar Batubara – Biaya Pengurang + Biaya Transportasi”. Demikian terdapat ketidaksesuaian dalam pengukuran pembelian batubara.

c) Pencatatan Pembelian

Pencatatan pembelian pada PT XYZ menggunakan akrual basis (*Accrual Basis*) yang mencatat tanpa melihat apakah perusahaan sudah membayar atau belum atas pembelian tersebut. PT XYZ mencatat pengakuan beban dengan menggunakan harga sementara dengan perhitungan tertentu dengan akun *Accrued Expense*. Kemudian melakukan penyesuaian apabila hasil Analisis telah diterbitkan. Waktu pencatatan sendiri pada saat akhir tiap bulannya saja, kecuali pada saat pembayaran PT XYZ mencatat sesuai dengan tanggal pembayaran. Berikut pencatatan pembelian yang dilakukan oleh PT XYZ:

1. Jurnal pencatatan pembelian

Dr. Accrue Harga Pembelian Batubara	XXX	
Cr. Hutang Pembelian Batubara		XXX
2. Jurnal koreksi penyesuaian harga pembelian batubara

Dr. Hutang Pembelian Batubara	XXX	
Cr. Koreksi – Kapal X dan tonase		XXX
3. Jurnal pembayaran pembelian batubara

Dr. Pembayaran Biaya Produksi Batubara	XXX	
Cr. Potongan PPh Pasal 22		XXX
Cr. Bank		XXX

Demikian pencatatan yang dilakukan oleh PT XYZ. Berdasarkan hal tersebut, jelas bahwa PT XYZ dalam pencatatan pengakuannya tidak sesuai. Karena pencatatan pengakuan pembelian digabung menjadi satu. Sehingga tidak ada bukti jelas pada tanggal sebenarnya perpindahan kepemilikan batubara antara PT XYZ dengan mitra.

2) Tinjauan Pajak PT XYZ pada Pembelian

Berubahnya batubara menjadi BKP bukan hanya berdampak pada Pajak Keluaran saja, tetapi berdampak pada Pajak Masukan. Meskipun pada pembelian dan Pajak Masukan tidak terdapat permasalahan pada PT XYZ, namun Pajak Masukan sendiri merupakan salah satu unsur dalam perhitungan setoran pajak.

a) Pajak Masukan atas Transaksi Pembelian Batubara

Pada kasus yang terjadi pada PT XYZ terdapat pembelian batubara kepada mitra pertambangan. Pengiriman dilakukan dengan metode CIF dan dikirimkan dari pelabuhan muat pada Oktober 2020. Pada saat pengiriman, telah terjadinya perubahan pada perpajakan yaitu batubara telah menjadi BKP sehingga atas penyerahannya dikenakan PPN. Pada saat batubara sampai di pelabuhan bongkar sudah dapat dikenakan PPN dan pada saat tagihan pun mitra sudah mengirimkan Tagihan beserta Faktur Pajak Masukan bagi PT XYZ.

Maka berdasarkan UU Nomor 42 Tahun 2009 Pasal 4 ayat 1 huruf a, bahwa atas transaksi pembelian atas batubara sudah tepat bagi Mitra untuk memungut PPN dari PT XYZ karena batubara sendiri sudah menjadi BKP. Dari hal tersebut, maka akan menimbulkan adanya Pajak Masukan bagi perusahaan yang membayar pemungutan PPN pada transaksi pembelian batubara. Namun perlu diingat bahwa adanya transaksi Pajak Masukan sendiri harus dilihat pada status perusahaan apakah sudah dikukuhkan sebagai PKP atau belum.

b) Kredit Pajak Masukan

Adanya Pajak Masukan sendiri tidak akan lepas dari apakah dapat dijadikan sebagai kredit pajak bagi perusahaan atau tidak. Pada PT XYZ sendiri permasalahan yang menyangkut terkait Pajak Masukan ketika Petugas Pajak berpendapat bahwa perusahaan telah mengkreditkan Faktur Pajak Masukan di mana tanggal terbit Faktur tersebut sebelum perusahaan dapat dikukuhkan sebagai PKP. Hal tersebut membuat Pajak Masukan milik PT XYZ seharusnya tidak dapat dikreditkan.

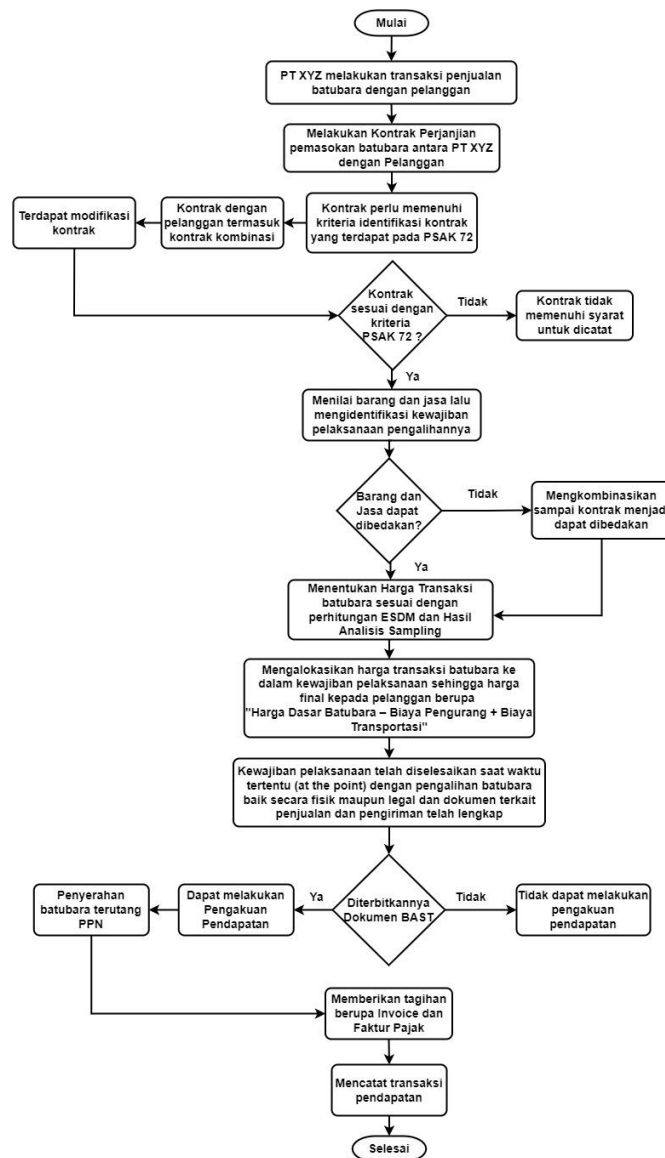
Pajak Masukan sendiri berdasarkan UU Nomor 42 Tahun 2009 Pasal 1 ayat 24 merupakan PPN yang sudah dibayarkan oleh Perusahaan Kena Pajak (PKP) karena telah mendapatkan BKP. Maka atas penyerahan BKP yang dilakukan oleh PKP yang berada pada posisi sebagai pembeli, wajib untuk membayarkan pengenaan PPN atas penyerahan BKP kepada penjual. Pada UU PPN Pasal 9 ayat 5 menjelaskan bahwa Pajak Masukan atas penyerahan BKP dapat dikreditkan selama pembukuan atas Pajak Masukan dapat dipastikan.

Meski demikian yang dapat melakukan pengkreditan pajak masukan sendiri hanya perusahaan yang telah dikukuhkan sebagai PKP. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Wijaya dan Dewina (2022) menyatakan bahwa pengkreditan pajak hanya dapat dilakukan oleh PKP karena merupakan *taxable person* yang sudah teradministrasi dalam data terkait Pajak Masukan, sehingga dokumen acuan jelas dan sesuai. Maka hal ini selaras dengan UU PPN Pasal 9 ayat 5.

Demikian bahwa PT XYZ yang mengkreditkan Pajak Masukan atas Faktur Pajak atas tagihan transaksi pembelian batubara yang diterbitkan 30 November 2020 tersebut tidak sesuai dan seharusnya dimasukkan ke dalam biaya pembelian batubara karena pada saat transaksi dilakukan PT XYZ masih termasuk dalam Non-PKP. Meskipun transaksi dilakukan setelah aturan terkait pengenaan PPN batubara disahkan.

4.4. Penyelesaian Kasus dan Rekomendasi Kebijakan Penjualan dan Pembelian Batubara

Perubahan batubara sebagai BKP membuat perusahaan perlu memerhatikan terkait dengan pengenaan PPN yang perlu disesuaikan dengan kondisi serta aturan dan standar yang berlaku. Berdasarkan hasil tinjauan yang dilakukan pada PT XYZ, berikut rekomendasi berupa skema atas penjualan batubara agar permasalahan tersebut tidak terulang lagi:



Gambar 1. Rekomendasi Skema Pengakuan Pendapatan

Sumber: Data diolah, 2024

Skema di atas berikut beberapa perbaikan yang dapat dilakukan oleh perusahaan:

1. Pengakuan pendapatan dilakukan saat dokumen resmi penyerahan diterbitkan

Pengakuan pendapatan sebaiknya dilakukan ketika dokumen resmi atas penyerahan batubara dikeluarkan. Berdasarkan tinjauan PSAK 72 (PSAK 115) atas transaksi penjualan batubara pada PT XYZ sebaiknya pengakuan pendapatan dilakukan saat dokumen Berita Acara Serah Terima (BAST) terbit. Hal ini dikarenakan pada saat dokumen tersebut dikeluarkan dapat diartikan bahwa kedua pihak dalam kontrak telah sepakat atas pengalihan barang dan terdapat dokumen pendukung yang lengkap dan akurat, sehingga pada saat pengakuan pendapatan terdapat dokumen dasar terjadinya transaksi. PT XYZ sendiri sebelumnya menjadikan selesai bongkar sebagai titik penyerahan, namun pada titik tersebut baik harga secara final maupun kelengkapan dokumen pengiriman tidak ada sehingga pengakuan pendapatan atas titik tersebut tidak memiliki dasar yang valid.

2. Pendapatan dan pembelian dicatat berdasarkan dokumen transaksi

Pencatatan baik pendapatan dan pembelian perlu dilakukan berdasarkan dokumen dan waktu transaksi terjadi, sehingga pencatatan dapat dengan mudah ditelusuri asalnya dan

keakuratan dapat dibuktikan dengan dokumen pendukung yang ada. Pencatatan yang dilakukan sesuai dengan tanggal transaksi dilakukan agar tidak terjadi kesalahan pencatatan periode yang mengakibatkan penyajian laporan keuangan yang tidak tepat. PT XYZ melakukan pencatatan baik atas pendapatan maupun pembelian batubara dengan menggabungkan transaksi pengakuan satu bulan ke dalam satu jurnal yang hanya dicatat pada akhir bulan saja. Hal ini akan menyulitkan apabila akan dilakukan penelusuran transaksi.

3. Melakukan dokumentasi dalam setiap kegiatan akuntansi

Dokumentasi dalam akuntansi sangat penting karena merupakan dasar bukti yang valid terkait transaksi keuangan yang dilakukan oleh perusahaan sehingga menghasilkan laporan keuangan yang andal. Pada PT XYZ sendiri Dokumen BAST baru dapat diterbitkan apabila dokumen pendukung pada pengiriman telah lengkap dan diserahkan kepada pelanggan. Namun dalam melengkapi dokumen tersebut membutuhkan banyak waktu, sehingga penerbitan BAST dapat memakan banyak waktu. Sebaiknya pada saat pengiriman, diperkirakan terlebih dahulu kapan batubara akan sampai di pelabuhan tujuan, sehingga dokumen atas pengiriman disiapkan lebih awal. Perpajakan sendiri menggunakan pembukuan perusahaan sebagai dasar dalam pengenaan pajak. Oleh karenanya pencatatan dan pembukuan dalam akuntansi menjadi penting bagi pajak, hal ini tercantum dalam UU Nomor 16 Tahun 2009 Pasal 28 ayat 11.

Demikian rekomendasi yang dapat diberikan berdasarkan kasus yang terjadi pada PT XYZ. Unsur yang terdapat dalam akuntansi dapat menimbulkan akibat terhadap pajak. Oleh karenanya penanganan dalam permasalahan pajak sendiri perlu perbaikan dalam akuntansi yang sudah dilakukan.

5. Kesimpulan

Berdasarkan dari hasil pembahasan dalam penelitian, berikut simpulan yang didapatkan. Pertama, dampak atas perubahan aturan batubara menjadi BKP yaitu pengenaan PPN atas transaksi pengiriman batubara pada saat penjualan maupun pembelian perlu dilihat pada waktu batubara menjadi BKP dan perusahaan menjadi PKP dan dua kondisi tersebut harus terpenuhi, apabila kedua kondisi tersebut tidak dipenuhi maka pengenaan PPN tidak bisa dilakukan. Sengketa pada PT XYZ sendiri merupakan dampak yang timbul akibat perubahan batubara menjadi BKP dan berdampak pada pengiriman yang dilakukan dengan syarat CIF, menyebabkan terdapat tiga titik penyerahan batubara. Hal tersebut membuat terdapat perbedaan pendapat terkait titik penyerahan antara Petugas Pajak dan PT XYZ yang berpengaruh terhadap pengenaan dan setoran PPN perusahaan. Selanjutnya, tinjauan yang dilakukan atas pendapatan PT XYZ berdasarkan akuntansi dan pajak menunjukkan bahwa perusahaan seharusnya mengakui pendapatannya saat terbit BAST pada Januari 2021 dan melakukan pemungutan PPN dan membuat Faktur Pajak. Tinjauan yang dilakukan atas pembelian PT XYZ berdasarkan akuntansi dan pajak menunjukkan bahwa Pajak Masukan yang diterima perusahaan tidak seharusnya dikreditkan karena Faktur Pajak Masukan diberikan kepada perusahaan masih belum menjadi PKP. Terakhir, berdasarkan tinjauan yang dilakukan, maka terdapat rekomendasi terkait dengan kasus yang terjadi pada PT XYZ yaitu pengakuan pendapatan dilakukan saat dokumen resmi penyerahan diterbitkan, pendapatan dan pembelian dicatat berdasarkan dokumen transaksi, dan melakukan dokumentasi dalam setiap kegiatan akuntansi.

Saran yang dapat disampaikan dalam penelitian ini yaitu sebaiknya perusahaan menerapkan akuntansi sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku dengan benar dan melakukan dokumentasi pada setiap kegiatan akuntansi dengan sebaik mungkin.

Dokumen sendiri menjadi sangat penting bagi pajak karena dari hal tersebut menjadi dasar pembuktian untuk perpajakan. Akuntansi sendiri merupakan dasar dari adanya perpajakan dalam perusahaan, sehingga apabila akuntansi dalam suatu perusahaan tidak dijalankan dengan baik, akan berimbas pada perpajakan dalam perusahaan.

6. References

- Amirah, S. A., & Trisnaningsih, S. (2022). Analisis Perbandingan antara Pengenaan Pajak Penjualan dan PPN akibat Perubahan PKP2B menjadi IUPK dan Adanya UU Cipta Kerja. *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 22(2), 1176–1182.
- Hartono, D., Indriyani, W., Iryani, B. S., Komarulzaman, A., Nugroho, A., & Kurniawan, R. (2023). Carbon tax, energy policy, and sustainable development in Indonesia. *Sustainable Development*, 31(4). <https://doi.org/10.1002/sd.2511>
- Haryati, D., Azmi, Z., Junaid, A., Putri, R. D., Purba, R., Qosim, N., Hasibuan, R., Ernayani, R., & Nurdin, M. (2022). Teori Akuntansi (DP Sari). *PT Global Eksekutif Teknologi*.
- Khasanah, U., Wicaksono, G., Alamanda, A. R., Darmawati, L. E. S., Patimah, S., Suyati, S., Handayani, P., Handayani, F., & Lestari, B. A. H. (2022). *Akuntansi Pajak*. Get Press.
- Pangala, K. G., Alexander, S. W., & Tirayoh, V. Z. (2023). Analisis Penerapan Psak No. 72 Pada Pt Yonda Sejahtera Manado: Analysis Of The Application Of PSAK No. 72 At PT Yonda Sejahtera Manado. *Jurnal LPPM Bidang EkoSosBudKum (Ekonomi, Sosial, Budaya, Dan Hukum)*, 7(4), 345–354.
- Prasetyowati, H., & Panjawa, J. L. (2022). Teknologi Dan Distribusi Pajak Mendukung Kualitas Pembangunan Manusia. *Transekonomika: Akuntansi, Bisnis Dan Keuangan*, 2(2), 23–36.
- Pratiwi, Y. T., Andayani, A., & Soeparno, K. (2022). Analisis Penerapan Pajak Pertambahan Nilai (Ppn) Atas Transaksi Penjualan Barang Kena Pajak Pada Pt. Novapharin. *INCOME*, 3(2), 58–71.
- Putri, N. A., & Muhasan, I. (2021). PPN Atas Penyerahan Batu Bara Dalam Undang-Undang Cipta Kerja (Menakar Potensi Kenaikan atau Penurunannya terhadap Penerimaan Negara). *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)*, 5(2), 108–113.
- Qivi Hady Daholi, T., & Dewantara, A. R. (2023). Indonesian “sixth method” on intercompany sales in coal mining industries. *International Transfer Pricing Journal*, 2023(6). <https://doi.org/10.59403/2p1zf>
- Safinatunnayah, Z. A. (2023). Pengaruh Pemeriksaan Pajak, Penagihan Pajak Dan Kepatuhan Wajib Pajak Terhadap Efektifitas Penerimaan Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Depok Cimanggis. *Jurnal Bina Akuntansi*, 10(2), 651–675.
- Sanasintani, S. P. (2020). Implementation Academic Supervisions By The Education Supervissors In Madrasah Ibtidaiyah Negeri (Min) Pahandut Palangka Raya. *Penamas*, 33(2), 293–306.
- Sinaga, S. T., Ekananda, M., Gitaharie, B. Y., & Setyowati, M. (2023). Tax Buoyancy in Indonesia: An Evaluation of Tax Structure and Policy Reforms. *Economies*, 11(12). <https://doi.org/10.3390/economies11120294>
- Siregar, S. V. N. P. (2019). *Akuntansi Keuangan berdasarkan SAK Berbasis IFRS (Buku 2)*.
- Temalagi, S., Dwianika, A., Oktris, L., & Anasta, L. (2023). *Akuntansi Pajak: Teori, Praktik, dan Implementasi*. Penerbit Salemba.
- Tjondro, E., & Tjaraka, H. (2023). How does market-based governance influence sustainable tax behaviour? Evidence from tax haven utilisation and tax avoidance. *International Journal of Sustainable Economy*, 16(1). <https://doi.org/10.1504/IJSE.2024.135200>
- Wahyuning, S. (2023). *Akuntansi Pajak*. Penerbit Yayasan Prima Agus Teknik, 1–105.
- Yahya, M. (2020). *Logika Dasar Akuntansi*. Mirra Buana Media.