

## TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 Penelitian Sebelumnya

Penelitian terkait dengan industri telekomunikasi sudah cukup banyak dilakukan, namun yang berkaitan dengan perpajakan masih sedikit jumlahnya. Salah satu yang telah meneliti perpajakan industri telekomunikasi adalah Ikhsan Triyanto yang melakukan penelitian mengenai Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Interkoneksi. Dalam penelitian tersebut, Ikhsan Triyanto mencoba menganalisa pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Interkoneksi ditinjau dari azas keadilan. Hasil penelitian menunjukkan keadilan PPN akhirnya lebih ditujukan pada bagaimana menentukan titik tengah antara keadilan (ability to pay) dan prinsip kesederhanaan (simplicity).

Dalam kaitannya dengan Pajak penghasilan Final, penulis merujuk kepada penelitian yang dilakukan oleh Ruston Tambunan yang meneliti tentang Kebijakan Pajak Berdasarkan Azas-Azas Perpajakan untuk Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi. Dalam penelitian ini Ruston Tambunan mencoba menganalisis apakah Pajak penghasilan atas usaha jasa konstruksi dalam pembaharuan system perpajakan nasional telah tepat dari azas-azas perpajakan yang baik terutama dalam aspek keadilan dalam pembebanan pajak, kepastian hukum dan kesederhanaan pemungutan pajak.

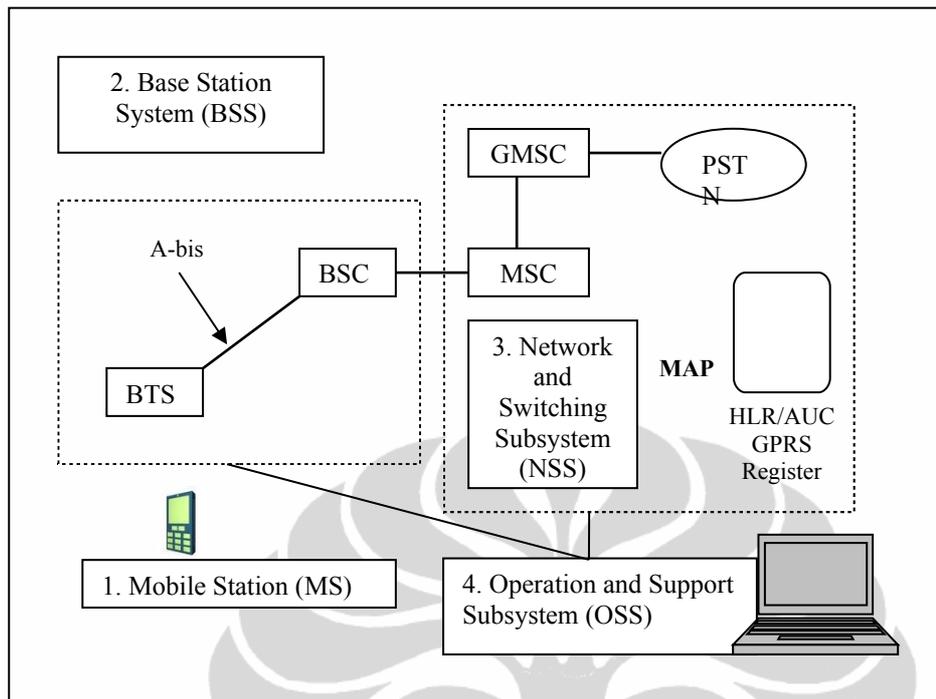
Benang merah penelitian pajak penghasilan persewaan menara dengan penelitian yang dilakukan Ikhsan Triyanto dan Ruston Tambunan adalah ruang lingkup industri yang sama yaitu telekomunikasi dan objek penelitian (menara telekomunikasi) yang dibangun dengan konstruksi tertentu yang khusus. Dari dua penelitian sebelumnya ini membantu penulis dalam melakukan penelitiannya.

### 2.2 GSM Network Architecture

Secara umum jaringan GSM (Global System for Mobile Communications) terdiri dari 4 hal utama, seperti digambarkan dalam gambar berikut ini:

Gambar 2.1

## Jaringan Utama GSM



Sumber: Modul Training PT. XYZ tahun 2005

### 1. *Mobile Station (MS)*

MS adalah alat telekomunikasi yang dibawa dan digunakan oleh pelanggan telekomunikasi<sup>5</sup>, yang lebih sering kita sebut dengan telepon genggam (*handphone*). MS terdiri dari 2 elemen utama yaitu perangkat telepon itu sendiri dan *Subscriber Identity Module* (yang lebih dikenal dengan sebutan Simcard). Perangkat telepon diidentifikasi oleh jaringan GSM melalui *International Mobile Equipment Identity* (IMEI) yang tertanam permanen di dalam *handphone* tersebut. Simcard merupakan sebuah kartu berukuran sangat kecil yang menyimpan identitas masing-masing pelanggan dan informasi lainnya seperti data yang ada dalam buku telepon (*phone book*) pelanggan. Simcard diidentifikasi oleh jaringan GSM melalui *International Mobile Subscriber Identity* (IMSI) yang tersimpan dalam simcard.

### 2. *Base Station System (BSS)*

<sup>5</sup> Andy Dorman, "The Essential Guide To Wireless Communications Application: From Cellular Systems to WAP and M-Commerce", Prentice Hall PTR, 2001: hal. 175

BSS merupakan sistem penghubung MS dengan *Network and Switching Subsystem* (NSS) yang berfungsi pemancar dan penerima komunikasi. Komponen utama yang ada dalam BSS adalah *Base Transceiver Station* (BTS) dan *Base Station Controller* (BSC).

BTS adalah sebuah radio dalam ukuran besar yang berfungsi mengenali suatu coverage area dalam jaringan, sedangkan BSC adalah system yang mengawasi kumpulan BTS dan mengatur sumber daya BTS tersebut. A-bis yang terdapat dalam gambar di atas adalah alat penghubung dari BTS ke BSC yang berfungsi mengkonversi sinyal dari sebuah base station menjadi bentuk yang lebih *landline-friendly*.

BTS adalah suatu system kombinasi yang menerima sekaligus memancarkan sinyal. Dengan dibantu sebuah menara maka cakupan area bisa lebih luas dan dapat menjangkau lebih banyak subscriber.

3. *Network and Switching System (NSS)*
4. *Operation and Support System (OSS)*

### 2.3 Teori Pemajakan

Ahli perpajakan Ray M. Somerfield, Hershel M. Anderson dan Horace R. Brock Jonovich merumuskan pajak sebagai berikut:

*“... any nonpenal yet compulsory transfer of resources from the private to the public sector, levied on the basis of predetermined criteria and without receipt of specific benefit of equal value, in order to accomplish some of a nation’s economic and social objectives”*<sup>6</sup>

Dari rumusan diatas, pengertian pajak dapat dijabarkan sebagai berikut : (a) *Nonpenal*; Pajak bukanlah suatu hukuman atau denda, sebab pajak bukan merupakan kesalahan dan kesengajaan atau ketidakpatuhan atas kewajiban hukum, (b) *Transfer of resources from the private to the public sector*, ini mirip dengan iuran kepada kas negara, namun *from the private sector* merupakan unsur baru, walaupun tidak seluruhnya benar, karena pajak itu juga dipungut dari BUMN dan BUMD, jadi dari sektor publik sendiri, (c)

<sup>6</sup> M. Sommerfeld, Prof, Hershel M. Anderson, Horace R. Brock (1981), *An Introduction to Taxation*, New York : Harcourt Brace Jonovich Inc. dalam Mansury R, Ph. D. (1996), *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Jakarta : Penerbit IND-HILL

*Compulsory*, sama dengan dapat dipaksakan atau *enforceable*, dan mengandung pengertian terhutang menurut peraturan perundang-undangan, (d) *Levied on the basis of predetermined criteria*, pajak selalu dipungut berdasarkan kriteria yang telah ditentukan. Undang-undang terlebih dahulu menentukan siapa-siapa subjek pajak yang dituju untuk dikenakan pajak dan objek pajak mana yang menyebabkan subjek pajak yang bersangkutan harus membayar pajak, (e) *Without the receipt of a specific benefit of equal value*, didalam pajak tidak ada manfaat yang secara spesifik dapat ditunjuk khusus untuk si pembayar pajak tersebut, (f) *In order accomplish some of nation's economic and social objectives*, pajak digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintah didalam menyelenggarakan pemerintahan dan melaksanakan pembangunan.

Dari pengertian-pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa pajak mengandung unsur-unsur pokok sebagai berikut :

- a. Pajak merupakan pungutan/iuran oleh Negara.
- b. Berdasarkan undang-undang
- c. Dapat dipaksakan
- d. Tidak ada hubungan langsung antara jumlah pembayaran pajak dengan kontra prestasi dari negara,
- e. Pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran umum pemerintah agar dapat menjalankan pemerintahan

Dengan melihat unsur-unsur yang terkandung di atas maka definisi pajak adalah iuran yang dapat dipungut berdasar undang-undang, tanpa ada manfaat yang secara langsung bisa didapatkan oleh wajib pajak dan hasilnya digunakan untuk menjalankan tata pemerintahan yang baik.<sup>7</sup> Dari definisi ini dapat dilihat pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam pelaksanaan fungsi negara/pemerintah, baik dalam fungsi alokasi, distribusi, stabilisasi dan regulasi maupun kombinasi antara keempatnya. Pada hakikatnya fungsi pajak dapat dibedakan menjadi dua, yaitu fungsi budgetair dan fungsi regulerend<sup>8</sup>.

- Fungsi Budgetair

Fungsi Pajak yang paling utama adalah untuk mengisi kas negara (*to raise government's revenue*). Fungsi ini disebut dengan fungsi budgetair atau fungsi penerimaan (*revenue function*). Pemungutan pajak yang baik sudah

<sup>7</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, "*Perpajakan, Teori dan Aplikasi*", Edisi 1, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2005: hal 68

<sup>8</sup> Ibid: hal. 39-41

seharusnya memenuhi asas *revenue productivity*. Oleh karena itu pulalah, dalam menentukan kebijakan pajak, berlaku *second base theory*. Jika suatu pajak sulit dipungut, padahal potensinya (sangat) signifikan maka mungkin saja pemerintah lebih mengedepankan asas *simplicity/ease of administration* dari pada asas *equality*, misalnya dengan menerapkan *scedular taxation*

- Fungsi Regulerend

Pada kenyataannya, pajak bukan hanya berfungsi untuk mengisi kas negara. Pajak juga digunakan oleh pemerintah sebagai instrumen untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang telah ditetapkan oleh pemerintah. Pajak, seperti *custom duties/tariff* (bea masuk), digunakan untuk mendorong atau melindungi (memproteksi) produk dalam negeri khususnya untuk melindungi *infant industry* dan atau industri-industri yang dinilai strategis oleh pemerintah. Selain itu, pajak juga dapat digunakan justru untuk menghambat atau mendistorsi suatu kegiatan perdagangan. Misalnya disaat kelangkaan minyak goreng, pemerintah mengenakan pajak ekspor yang tinggi guna membatasi atau mengurangi ekspor kelapa sawit. Pemerintah, juga mengenakan *excise* (cukai) terhadap barang dan atau jasa tertentu yang mempunyai eksternalitas negatif dengan tujuan mengurangi atau membatasi produksi dan konsumsi barang dan atau jasa tersebut.

Pemahaman atas sistem perpajakan yang baik harus ditopang oleh tiga hal yaitu Kebijakan Pajak, Undang-Undang pajak dan Administrasi Pajak:<sup>9</sup>

### 2.3.1 Kebijakan Pajak (*Tax Policies*)

Kebijakan pajak adalah kebijakan fiskal dalam arti yang sempit. Kebijakan fiskal adalah kebijakan ekonomi yang digunakan pemerintah untuk mengelola atau mengarahkan perekonomian Indonesia ke kondisi yang lebih baik dengan cara mengubah-ubah penerimaan dan pengeluaran pemerintah<sup>10</sup>. Sementara itu, pengertian kebijakan fiskal dalam arti sempit adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan apa yang akan dijadikan sebagai *tax base*, siapa-siapa yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa yang

<sup>9</sup> Ibid, hal. 93-100

<sup>10</sup> Raharja, Prathama et al, "*Teori Makro Ekonomi: Suatu Pengantar*", Edisi kedua, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2004, hlm.257

akan dijadikan sebagai objek pajak, apa-apa saja yang dikecualikan, bagaimana menentukan besarnya pajak yang terutang dan bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terutang.

Menurut Michael P. Devereux, isu-isu penting dalam kebijakan pajak adalah sebagai berikut:<sup>11</sup>

- a) *What should the tax base be: income, expenditure, or a hybrid?*
- b) *What should the tax rate schedule be?*
- c) *How should international income flows be taxed?*
- d) *How should environmental taxes be designed?*

### **Undang-Undang Pajak (*Tax Laws*)**

Undang-Undang Pajak yang dimaksudkan disini adalah bagian dari sistem perpajakan yang khusus dalam mengatur pajak sebagai penerimaan bagi negara. Undang-Undang Pajak adalah hukum pajak yang merupakan keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui kas negara. Oleh karena itu, hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan(hukum) yang berkewajiban membayar pajak. Mansury mendefinisikan hukum pajak sebagai “keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara.

Menurut lingkungannya, hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, selain dari hukum tata negara, hukum administrasi dan hukum publik, tetapi memiliki hubungan paling erat dengan hukum perdata. Hal ini disebabkan alasan-alasan berikut:<sup>12</sup>

- a. Hukum Pajak banyak menggunakan istilah hukum perdata
- b. Peristiwa-peristiwa dalam hukum perdata sering merupakan sasaran dan objek dari perpajakan.

<sup>11</sup> Michael P. Devereux, Editor, *The Economics of Tax Policy*, Oxford University Press, New York, 1996, hal. 9-21

<sup>12</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Ibid*: hal. 95

- c. Hukum perdata merupakan hukum umum yang berlaku pula pada hukum pajak, kecuali hukum publik menentukan lain.

Namun ada pula pihak yang berpendapat bahwa hukum pajak berdiri sendiri, yaitu dengan alasan berikut ini:

- a. Hukum pajak memiliki tugas yang bersifat lain dari hukum administrasi pada umumnya
- b. Hukum pajak dapat digunakan dan berfungsi sebagai sarana untuk pengembangan perekonomian negara.
- c. Hukum pajak memiliki karakteristik yang bersifat spesifik dalam mekanisme kerja.

Hukum pajak dibedakan menjadi dua, yaitu Hukum pajak material dan Hukum pajak formal. Hukum pajak material mengatur ketentuan-ketentuan mengenai siapa-siapa yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa saja yang dikenakan pajak dan apa-apa saja yang dikecualikan serta berapa besarnya pajak terutang. Dengan demikian, dalam hukum pajak material diatur mengenai:<sup>13</sup>

1. Objek pajak, keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa hukum yang dapat dikenakan pajak (objek pajak).
2. Subjek pajak, yaitu siapa saja yang dapat dikenakan pajak atau diwajibkan melaksanakan kewajiban perpajakan (subjek pajak).
3. Besarnya pajak yang terutang (dasar pengenaan pajak dan tarif pajak).

Hukum pajak Formal mengatur bagaimana mengimplementasikan hukum pajak material, oleh karena itu, dalam hukum pajak formal diatur prosedur (tata cara) pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan serta sanksi-sanksi bagi yang melanggar kewajiban perpajakan. Hukum pajak formal memuat bentuk dan cara-cara dalam melaksanakan hukum pajak material, antara lain berupa:<sup>14</sup>

1. Tata cara pendaftaran wajib pajak;

---

<sup>13</sup> Ibid

<sup>14</sup> Ibid, hal. 96

2. Kewajiban pembukuan, tata cara penyetoran pajak, tata cara pelaporan dan lain-lain;
3. Tata cara penetapan utang pajak, hapusnya utang pajak, cara penagihan utang pajak;
4. Prosedur pengajuan keberatan pajak, dan lain-lain;
5. Sanksi dan hak serta kewajiban wajib pajak maupun fiskus.

Hukum pajak formal yang jelas dan tegas sangat diperlukan untuk memberikan kepastian, baik bagi wajib pajak maupun fiskus. Tanpa didukung dengan hukum pajak formal yang jelas dan tegas, hukum pajak material tidak bisa dilaksanakan oleh wajib pajak dan fiskus tidak bisa melakukan pengawasan atau *law enforcement*.

Undang-undang Perpajakan adalah seperangkat peraturan perpajakan yang terdiri dari undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya. Konsistensi dan kejelasan antara Undang-Undang Perpajakan dengan peraturan dibawahnya haruslah dijaga dengan baik agar tidak menimbulkan ambiguitas yang pada akhirnya akan membingungkan wajib pajak. Ketidakjelasan peraturan akan menjadi salah satu faktor yang menyebabkan rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak.

Dalam praktik di lapangan, sering kali peraturan yang paling rendah, misalnya Surat Edaran Dirjen Pajak justru lebih berkuasa dibanding dengan Undang-Undang Pajak itu sendiri. Jika hal ini dibiarkan berlarut-larut, tentu akan menjadi preseden yang buruk, apalagi Surat Edaran dibuat tanpa harus mendapat persetujuan DPR. Apabila terjadi *dispute* (perselisihan atau perbedaan pendapat) antara wajib pajak dan fiskus dalam menafsirkan suatu undang-undang, pendapat Prof.Dr.J.H.A. Logemann dapat dijadikan pedoman. Urutan tentang cara-cara penafsiran itu adalah:<sup>15</sup>

1. Penafsiran menurut Ilmu Tata Bahasa;
2. Penafsiran menurut sejarah terjadinya hukum;
3. Penafsiran menurut sejarah terjadinya undang-undang;
4. Penafsiran secara sistematis;
5. Penafsiran secara sosiologis;

<sup>15</sup> R. Mansury, *Kebijakan Fiskal*, YP4, Jakarta, 1999: hlm. 154.

6. Penafsiran menurut analogi.

Secara spesifik, khusus untuk penafsiran undang-undang pajak, Prof. Santoso Brotodihardjo sendiri menyebutkan bahwa yang digunakan adalah penafsiran umum, analogi, autentik, penafsiran secara ketat dan ajaran peradilan (yurisprudensi).

### 2.3.2 Administrasi Pajak (*Tax Administration*)

Administrasi Pajak dalam arti luas meliputi fungsi, sistem dan organisasi/kelembagaan. Sebagai suatu sistem, kualitas dan kuantitas sumber daya manusia juga merupakan salah satu tolak ukur kinerja administrasi pajak. Administrasi perpajakan memegang peranan yang sangat penting karena seharusnya bukan saja sebagai perangkat law enforcement, tetapi lebih penting dari itu, sebagai *Service Point* yang memberikan pelayanan prima kepada masyarakat sekaligus pusat informasi perpajakan. Pelayanan seharusnya tidak boleh lagi dilakukan “ala kadarnya” karena akan membentuk citra yang kurang baik, yang pada akhirnya akan merugikan pemerintah jika *image* tersebut ternyata membentuk sikap “*taxphobia*”.

Pemberdayaan administrasi pajak seharusnya dilakukan dengan terlebih dahulu melakukan penelitian untuk mengetahui apa-apa sajakah yang sebenarnya menjadi *leverage* (pengaruh), yaitu tindakan dan perubahan dalam struktur yang dapat mengarah pada perbaikan/peningkatan (*improvements*) yang signifikan dan berlangsung selamanya. Seringkali, pengungkit mengikuti prinsip ekonomi di mana hasil terbaik tidak datang dari usaha berskala besar, tetapi dari tindakan kecil yang terfokus. Oleh karena itu, “reformasi” perpajakan yang hanya terfokus pada pengadopsian/penggunaan teknologi yang canggih yang membutuhkan biaya yang sangat besar tidak akan berarti apa-apa jika perbaikan mental model sumber daya manusianya tidak diperbaiki.

Ada banyak pendapat ahli tentang asas-asas perpajakan yang harus ditegakkan dalam membangun suatu sistem pemungutan perpajakan, dan mungkin yang paling terkenal adalah ‘Four Maxims’ dari Adam Smith. Menurut Adam Smith dalam bukunya *“An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of*

*Nations*" yang di kutip oleh R. Mansury pemungutan pajak hendaknya didasarkan atas empat asas, yaitu:<sup>16</sup>

a. *Equality*

Pajak itu harus adil dan merata, yaitu dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar (*ability to pay*) pajak tersebut, dan juga sesuai dengan yang diterimanya;

b. *Certainty*

Pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaiknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat: berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar dan bagaimana cara membayarnya. Apabila tidak ada pasti bagi Wajib Pajak tentang kewajiban pajaknya, maka pajak yang terutang bergantung pada "kebijaksanaan" petugas pajak yang dapat menyalahgunakan kekuasaannya untuk keuntungan dirinya;

c. *Convenience*

Saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak akan menyulitkan Wajib Pajak, dimana berdasarkan asas ini timbul dukungan yang kuat menerapkan sistem pemungutan yang disebut *Pay As You Earn (P.A.YE)*; dan

d. *Economy*

Biaya pemungutan bagi kantor pajak dan biaya memenuhi kewajiban pajak (*compliance cost*) bagi Wajib Pajak hendaknya sekecil mungkin. Demikian pula halnya dengan beban yang dipikul oleh Wajib Pajak, hendaknya juga sekecil mungkin dimana pajak hendaknya tidak menghalangi Wajib Pajak untuk terus melakukan kegiatan-kegiatan ekonomisnya.

Adam Smith dalam Mansury juga menyebutkan bahwa kepastian lebih penting dari keadilan. Suatu sistem yang telah dirancang menganut azas keadilan tapi tanpa kepastian ada kalanya bisa tidak adil. Tanpa kepastian, pelaksanaannya bisa tidak adil atau tidak selalu adil.<sup>17</sup> Menurut Mansury, kalau kepastian tersebut dihubungkan dengan 4 (empat) pertanyaan pokok akan menjadi sebagai berikut:

<sup>16</sup> R.Mansury. "*Pajak Penghasilan Lanjutan.*" Ind-Hill Co, 1996: Hal.4-5

<sup>17</sup> R. Mansury, Ibid: hal 5

- Harus pasti, **siapa siapa** yang harus dikenakan pajak;
- Harus pasti, **apa** yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subyek pajak;
- Harus pasti, **berapa** jumlah yang harus di bayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak; dan
  - Harus pasti, **bagaimana** jumlah pajak yang terhutang tersebut harus di bayar.

Menurut Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave, terdapat 2 (dua) aliran pemikiran yang dapat digunakan sebagai pendekatan dalam menentukan keadilan tersebut, yakni dengan melalui pendekatan prinsip manfaat (*benefit principle*) dan prinsip kemampuan membayar (*ability to pay*).<sup>18</sup> Pada pendekatan prinsip pertama, suatu sistem pajak dikatakan adil bila kontribusi yang diberikan oleh setiap wajib pajak, sesuai dengan manfaat yang diperolehnya dari jasa pemerintah. Sedangkan pada prinsip yang kedua, perekonomian memerlukan suatu jumlah penerimaan pajak tertentu, dan setiap wajib pajak diminta untuk membayar sesuai dengan kemampuannya. Agar prinsip manfaat dapat dilaksanakan, maka manfaat yang di peroleh wajib pajak tertentu dari pengeluaran pemerintah harus diketahui terlebih dahulu. Agar prinsip kemampuan membayar dapat diterapkan, kita harus mengetahui bagaimana kemampuan ini akan di ukur. Semua ini merupakan masalah yang sulit di atasi dan tidak ada satu pun pendekatan itu lebih unggul dalam praktek.<sup>19</sup>

Dalam pemungutan pajak, juga harus diperhatikan asas efisiensi. Asas efisiensi dapat dilihat dari dua sisi yaitu sisi fiskus dan sisi wajib pajak<sup>20</sup>. Dari sisi fiskus pemungutan pajak dapat dikatakan efisien jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan oleh kantor pajak lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Dari sisi wajib pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban pajaknya bisa seminimal mungkin. Dengan kata lain pemungutan pajak dikatakan efisien jika *cost of compliance*-nya rendah.

<sup>18</sup> Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave. "Keuangan Negara Dalam Teori Dan Praktek." Erlangga, 1991 : hal 232-233.

<sup>19</sup> Ibid, hal. 233

<sup>20</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *op cit*, hal. 136-140

*Compliance cost* tidak selalu biaya yang tangible - dapat dinilai dengan uang, tetapi juga dengan biaya yang intangible. Dari sisi wajib pajak, biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya dibedakan menjadi tiga kelompok, yaitu:

- a. *Direct Money Cost*, yaitu biaya yang atau beban yang dapat diukur dengan nilai uang yang arus dikeluarkan/ditanggung oleh wajib pajak berkaitan dengan proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan. Termasuk dalam kelompok ini adalah:
  1. honor/gaji pegawai divisi pajak (atau divisi akuntansi yang menangani perpajakan)
  2. Jasa konsultan pajak yang disewa wajib pajak
  3. Biaya transportasi pengurusan perpajakan
  4. Biaya pencetakan dan penggandaan formulir-formulir perpajakan
  5. Biaya jamuan, dan lain-lain
- b. *Time Cost* yaitu biaya berupa waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan, misalnya:
  1. waktu yang dibutuhkan untuk mengisi formulir-formulir perpajakan
  2. waktu yang dibutuhkan untuk mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) dan menyampaikan SPT
  3. waktu yang diperlukan untuk mendiskusikan tax management dan tax exposure dengan pihak konsultan pajak
  4. waktu yang diperlukan untuk membahas laporan hasil pemeriksaan dengan pemeriksa pajak
  5. waktu yang dibutuhkan untuk melakukan keberatan atau banding
- c. *Psychic Cost* yaitu biaya psikologis/psikis yang terjadi dalam proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan, misalnya stres yang terjadi saat pemeriksaan pajak, saat pengajuan keberatan dan banding.

Dari sisi fiskus istilah yang lebih tepat digunakan untuk mengukur efisiensi adalah *administrative cost* dan *enforcement cost*. *Administrative cost* merupakan biaya yang harus dikeluarkan pemerintah untuk menjalankan sistem administrasi perpajakan. Jadi *administrative cost* bukan hanya gaji pegawai pajak tetapi juga biaya operasional lainnya seperti biaya untuk

melakukan penyuluhan/sosialisasi perpajakan dan biaya yang dikeluarkan dalam menghadapi keberatan dan atau banding wajib pajak.

*Enforcement cost* adalah biaya yang terkait dengan penegakan hukum dan keadilan, yang dapat berupa:

- a. Biaya pelaksanaan pemeriksaan
- b. Biaya pelaksanaan penagihan
- c. Biaya pelaksanaan penyanderaan, dan lain-lain

Dalam menghitung biaya pajak yang dipikul oleh wajib pajak, hendaknya digunakan paradigma yang lebih luas dan komprehensif, yang bukan hanya memerhatikan atau menghitung tax burden dari marginal tax rate atau effective tax rate, tetapi juga dari biaya berikut:

1. *The Sacrifice of income* yaitu besarnya marginal tax atau besaran nominal pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak.
2. *The distortion cost*, yaitu biaya yang timbul akibat adanya pemungutan pajak yang mengharuskan perusahaan mengubah strategi manajemennya serta perubahan perilaku atau pola kebiasaan
3. *Compliance Cost* yaitu biaya yang dapat diukur dengan nilai uang (tangible) maupun biaya yang tidak dapat diukur dengan nilai uang yang harus dikeluarkan/ditanggung oleh wajib pajak berkaitan dengan proses pelaksanaan hak-hak dan kewajiban-kewajiban perpajakan.

Disamping asas-asas pemungutan tersebut diatas, terdapat syarat-syarat yang harus dipenuhi didalam pemungutan pajak, yaitu:<sup>21</sup>

#### 1. Syarat Yuridis

Undang-undang pajak yang normatif harus memberikan kepastian hukum dimana dalam penyusunan aturan atau kebijakan tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang memiliki kedudukan yang lebih tinggi. Hukum pajak sebagaimana hukum lainnya harus dapat memberikan kepastian hukum. Hukum pajak juga harus menyatakan keadilan yang jelas baik untuk negara maupun untuk rakyatnya. Hal tersebut mengharuskan bagi suatu negara untuk menerapkannya dalam undang-undang, karena pajak merupakan peralihan kekayaan dari

<sup>21</sup> Tjahjono Achmad dan Husein Fakhri M, "*Perpajakan*"; Penerbit dan Percetakan Akademi manajemen Perusahaan YKPN, Yogyakarta :, 2000: hal. 22-23

rakyat kepada pemerintah untuk membiayai pengeluaran negara. Padahal peralihan kekayaan dari satu pihak ke pihak lain tanpa adanya suatu kontra prestasi hanya bisa dilakukan dengan hibah atau wasiat atau dapat pula terjadi dengan perampokan, pencurian, dan sebagainya. Oleh karena itu, pajak harus diatur dengan undang-undang agar peralihan kekayaan dari pihak rakyat ke pihak pemerintah tidak dianggap sebagai perampokan, pencurian, dan sebagainya.

## 2. Syarat Ekonomis

Pemungutan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada penguasa tanpa adanya imbalan secara langsung harus disesuaikan dengan kemampuan masing-masing. Adanya pemungutan pajak diharapkan tidak mengganggu atau menghambat perekonomian dan menimbulkan dampak negatif terhadap perekonomian negara. Pengenaan pajak yang baik adalah jika dengan pengenaan tersebut tidak menimbulkan kemerosotan perekonomian. Untuk menghindari adanya kemerosotan perekonomian yang diakibatkan karena pengenaan pajak maka perlu diperhatikan bahwa pemungutan pajak harus diusahakan supaya jangan sampai menghambat kelancaran produksi dan perdagangan, harus diupayakan jangan menghalang-halangi rakyat dalam usahanya untuk mencapai kebahagiaan dan jangan sampai merugikan kepentingan umum.

## 3. Syarat Finansial

Sesuai dengan fungsi pajak sebagai sumber keuangan negara, maka haruslah pemungutan pajak sedapat mungkin cukup untuk menutup sebagian pengeluaran negara. Oleh karenanya pemungutan pajak harus diusahakan seefektif dan seefisien mungkin. Syarat ini mengisyaratkan bahwa biaya untuk mengenakan dan menagih pajak harus yang sekecil-kecilnya, dan harus lebih kecil dari pajak yang diperolehnya. Sebab hasil pemungutan pajak inilah yang ingin dicapai yang harus dapat menyumbang banyak untuk membiayai pengeluaran negara, termasuk biaya untuk aparatatur pajak sendiri. Jika biaya pemungutan pajak melebihi hasil yang dicapai, maka tujuan untuk memasukkan uang ke kas negara tidak tercapai. Untuk menghindari tunggakan pajak yang berlebihan maka pengenaan pajak diusahakan pada saat terbaik bagi wajib pajak. Saat tersebut misalnya saat terjadinya perbuatan, peristiwa, atau keadaan yang menjadi dasar

pengenaan pajak. Syarat ini juga menyatakan bahwa jika pembuat undang-undang pajak ingin menghapuskan suatu macam pajak maka harus diperhatikan terlebih dahulu kondisi keuangan negara. Jika anggaran belanja tidak dapat ditutup maka sebaiknya pajak tersebut dipertahankan terlebih dahulu.

#### 4. Syarat Sosiologis

Pajak harus dipungut sesuai kebutuhan masyarakat dengan memperhatikan keadaan dan situasi masyarakat pada saat tertentu. Karena pajak nantinya akan dipergunakan untuk kepentingan masyarakat, maka pemungutannya harus atas persetujuan masyarakat.

5. Kesederhanaan dalam sistem pemungutan, dengan sistem pemungutan pajak yang sederhana dan mudah dilaksanakan akan meningkatkan kesadaran masyarakat dalam membayar pajak.

### **Sistem Pemungutan Pajak**

Ada beberapa sistem pemungutan pajak yang dikenal, yaitu:<sup>22</sup>

- a. Sistem *self assesment*, yaitu sebuah sistem dimana wajib pajak sendiri yang menghitung, menetapkan, menyetorkan dan melaporkan pajak yang terutang. Dalam sistem ini fiskus hanya berperan untuk mengawasi, seperti misalnya melakukan penelitian apakah Surat Pemberitahuan (SPT) telah diisi dengan lengkap dan semua lampiran sudah disertakan, juga meneliti kebenaran penghitungan dan penulisan. Meskipun demikian, untuk mengetahui kebenaran (material) data yang ada dalam SPT, Fiskus akan melakukan pemeriksaan.
- b. Sistem *official Assessment*, yaitu sebuah sistem di mana fiskus berperan aktif dalam menghitung dan menetapkan besarnya pajak yang terutang. Berdasarkan surat ketetapan yang diterbitkan fiskus, wajib pajak membayar pajak yang terutang tersebut. Di Indonesia, Pajak Bumi dan Bangunan bisa dikatakan menganut sistem ini karena besarnya pajak yang terutang dihitung dan ditetapkan oleh fiskus melalui Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT)

<sup>22</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Lo cit.*: hal 108-109

- c. Sistem *Withholding*, yaitu suatu sistem di mana pihak ketiga (yang ‘dekat’ dengan wajib pajak) yang wajib menghitung, menetapkan, meyetorkan dan melaporkan pajak yang sudah dipotong/dipungut tersebut. Misalnya pemberi kerja wajib menghitung dan menetapkan berapa Pajak Penghasilan (PPh) yang harus dipotong atas penghasilan (gaji, upah, dan sebagainya) yang diterima oleh pegawainya. Lalu ia juga harus menyetorkan PPh yang telah dipotong tersebut, kemudian melaporkannya kepada Kantor Pelayanan Pajak.

Melalui sistem ini, pengenaan pajak langsung dikenakan pada saat transaksi. Menurut Munawir<sup>23</sup> sistem *withholding* membantu pemerintah dalam: 1) Pemungutan pajak bagi wajib pajak yang belum tahu atau belum mengerti tentang pajak; 2) ketepatan waktu pembayaran oleh wajib pajak; 3) Peningkatan kepatuhan oleh wajib pajak.

### 2.3.3 Konsep *Withholding Tax*

Terkait dengan sistem pemungutan pajak dengan sistem *withholding*, Yudkin menyatakan bahwa pembayar diwajibkan untuk mengurangi persentase tertentu dari pembayarannya dan meyetorkan jumlah yang dipotong tersebut ke pemerintah.

*Essentially, the withholding tax requires a payor to withhold (deduct) a percentage specified by law from his payment and to rent this withheld amount to the government. The law imposes the liability for the amount that should be withheld directly upon the payor, even though the underlying obligation being paid is that of the payee<sup>24</sup>*

Pemotongan/pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) merupakan bentuk penerapan pemungutan pajak dengan *withholding system*, di mana pajak yang dibayar oleh wajib pajak dipotong atau dipungut oleh pihak ketiga. Pemotongan/pemungutan merupakan pajak yang dibayar dalam tahun berjalan agar pelunasan pajak tersebut mendekati jumlah yang pajak yang akan terutang

<sup>23</sup> Munawir S, “*Perpajakan*”, Liberty, Yogyakarta, 1990: hal 43-44

<sup>24</sup> Leon Yudkin, “*A Legal Structure For Effective Income Tax Administration*”, Harvard Law School, Cambridge, 1971, hal 32

untuk tahun yang bersangkutan sehingga dapat mengurangi beban pajak tahunan.<sup>25</sup>

Bird sebagaimana dikutip oleh Nurmantu<sup>26</sup> menyatakan pajak yang dipotong oleh pihak ketiga dalam withholding tax mempunyai dua tipe yakni *provisional* dan final. *Withholding tax* yang bersifat sementara (*provisional*) adalah *withholding tax* yang kredit pajaknya dapat diperhitungkan sesudah akhir tahun dengan jumlah pajak penghasilan yang terutang atas seluruh penghasilan. *Withholding tax* yang bersifat final adalah *withholding tax* yang kredit pajaknya tidak lagi diperhitungkan atau dikreditkan dengan pajak terutang atas seluruh penghasilan.

Masyarakat berpendapat *withholding tax* yang bersifat sementara merupakan pinjaman bagi Negara untuk memenuhi kebutuhan periodiknya,<sup>27</sup> sedangkan bagi wajib pajak, pemotongan dan pemungutan pajak merupakan pemenuhan kewajiban yang dapat diterima sebagai pembayaran pajak di muka (*prepaid tax*) walaupun dirasakan sebagai “pemberian pinjaman terpaksa”.<sup>28</sup>

Objek dari *withholding tax system* adalah penghasilan, yang secara umum dapat dibagi dua yaitu *Business Income* dan *Passive Income*. Mansury menyatakan *Business Income* merupakan penghasilan yang berasal dari kegiatan usaha.

### 2.3.4 Konsep Penghasilan

Penghasilan telah diterima sebagai ukuran untuk menentukan kemampuan membayar pajak. Beberapa pihak lain ada yang berpendapat bahwa konsumsi merupakan pilihan yang jauh lebih baik. Penggunaan penghasilan sebagai dasar pengenaan pajak dipandang lebih adil dibanding dengan penggunaan konsumsi.

Ada satu konsep penghasilan yang dianggap paling mencerminkan keadilan tapi sekaligus dapat diaplikasikan, yaitu konsep yang dikemukakan oleh Schanz, Haig dan Simon (SHS Concept), dengan inti sebagai berikut.<sup>29</sup>

<sup>25</sup> Agus Setiawan, “*PPh Pemotongan & Pemungutan*”, Raja Grafindo Perkasa, 2006: hal 1

<sup>26</sup> Safri Nurmantu, “*Pengantar Perpajakan*”, Granit Kelompok Yayasan Obor Indonesia, Jakarta, 2005: hal 29-30

<sup>27</sup> Barata, Atep Adya dan Jajat Djuhadiat, “*Pemotongan dan Pemungutan PPh & KPLN*”, 2004: hal 3

<sup>28</sup> Adinur Prasetyo, hal. 36

<sup>29</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *ibid*: hal 144-145

1. George Schanz mengemukakan apa yang disebut dengan *The Accretion Theory of Income* yang menyatakan bahwa pengertian penghasilan untuk kepentingan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakaiannya, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa
2. Haig merumuskan penghasilan sebagai *the money value of the net accretion to one's economic power between two points of time, atau the increase or accretion in one's power to satisfy his wants in given period in so far as that power consists*
3. Menurut Henry C. Simons, penghasilan perseorangan secara luas mengandung arti sebagai pemanfaatan kontrol atas penggunaan sumber daya masyarakat yang terbatas. *"It has to do not with sensations, services or goods but rather with rights which command prices (or to which prices may be imputed)*

Konsep SHS ini juga yang dipakai dalam Pasal 4 Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia yang menyebutkan "Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun."<sup>30</sup>

Ahli perpajakan lain yang mengembangkan *accretion concept of Income* ini adalah Richard Musgrave dan Peggy Musgrave yang menuliskan:

*"Given the choice of using income as the tax base, it is evident, that as index of tax paying capacity should be broadly defined as the total accretion onto a person's wealth. All accretion should be included. Whether it be regular or fluctuating, expected or unexpected, realized or unrealized. No consideration should be given to how the income is used, i.e. whether it is saved or consumed. Moreover, income from all sources thus defined should be treated uniformly and be combines in a global income. Without globality, the application of progressive rate schedule can not serve its purpose of adapting the tax to the taxpayer's ability to pay."*<sup>31</sup>

<sup>30</sup> Sumber Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

<sup>31</sup> Musgrave, Richard A, and Peggy B. Musgrave, *"Public Finance in Theory and Practice"*, McGraw-Hill Book Company, Singapore, 1984: hal 243

### **Konsep Pajak Penghasilan Final dan Non Final**

Pajak penghasilan final adalah pajak yang dikenakan selama tahun berjalan atau pada satu saat tertentu selama tahun berjalan di mana dengan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan PPh Final tersebut, maka wajib pajak tidak perlu lagi melaporkan penghasilan yang bersangkutan dalam SPT Pajak Penghasilan untuk perhitungan pajak dengan tariff umum. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 46 tentang Akuntansi Pajak Penghasilan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia tahun 1997 mendefinisikan PPh Final sebagai berikut:

*Pajak Penghasilan Final adalah pajak penghasilan yang bersifat final, yaitu bahwa setelah pelunasannya, kewajiban pajak telah selesai dan penghasilan yang dikenakan pajak penghasilan final tidak digabungkan dengan jenis penghasilan lain yang terkena pajak penghasilan tidak final. Pajak jenis ini dapat dikenakan terhadap jenis penghasilan, transaksi, atau usaha tertentu.*

Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 pasal 17 ayat 1 mengatur tariff pajak secara progressif dan berlaku umum bagi wajib pajak dalam negeri orang pribadi sebagai berikut:

1. Tarif lapisan pertama sebesar 10% bagi lapisan penghasilan sampai dengan jumlah Rp50.000.000.-.
2. Tarif lapisan kedua sebesar 15% bagi lapisan penghasilan di atas Rp50.000.000.- sampai dengan Rp 250.000.000,-.
3. Tarif lapisan ketiga sebesar 25% bagi lapisan penghasilan sampai dengan jumlah Rp250.000.000.- sampai dengan Rp500.000.000,-
4. Tarif lapisan ketiga sebesar 30% bagi lapisan penghasilan di atas Rp500.000.000,-

Berbeda dengan tarif umum di atas, terdapat beberapa jenis penghasilan tertentu yang berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 pasal 4 ayat (2), melalui peraturan pemerintah dapat dikenakan Pajak dengan tarif khusus yang flat dan bersifat final. Adapun pertimbangan Pemerintah sesuai dengan yang

tercantum pada Peraturan Pemerintah yang mengatur tentang ketentuan pengenaan pajak penghasilan final tersebut dan Penjelasan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 yaitu untuk kemudahan dan kesederhanaan administrasi, dan memberikan kepastian hukum serta peningkatan kepatuhan masyarakat pembayar pajak. Contoh jenis penghasilan tertentu yang dimaksud adalah:

- a. penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;
- b. penghasilan berupa hadiah undian
- c. penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivative yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;
- d. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan bangunan;

Terdapat perbedaan mendasar antara pengenaan Pajak Penghasilan Non Final yang menggunakan tariff umum sesuai Undang-Undang Pajak Penghasilan Pasal 17 dengan Pajak Penghasilan Final yang menggunakan tariff tertentu. Tarif PPh Non Final diterapkan berdasarkan jumlah penghasilan kena pajak, sedangkan tariff tertentu PPh Final diterapkan langsung terhadap jumlah yang diterima atau diperoleh pada saat tertentu/tahun berjalan tanpa melihat besar kecilnya penghasilan. Dasar Pengenaan Pajak pada PPh Non Final umumnya adalah penghasilan neto setelah dikurangi dengan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan serta biaya-biaya lainnya yang diperkenankan untuk dikurangkan dari penghasilan bruto, sedangkan dasar pengenaan pajak PPh Final adalah penghasilan bruto tanpa menghiraukan biaya-biaya yang ada.

## 2.4 Teori Kebijakan Publik

Beberapa definisi kebijakan publik sebagaimana dikutip oleh Budi Winarno<sup>32</sup> antara lain adalah: Robert Eyestone secara luas mendefinisikan kebijakan publik sebagai hubungan suatu unit pemerintah dengan lingkungannya. Thomas R. Dye mendefinisikan kebijakan publik adalah apapun yang dipilih oleh pemerintah untuk dilakukan dan tidak dilakukan. Riant Nugroho<sup>33</sup> memberikan definisi yang sederhana yaitu kebijakan publik adalah keputusan yang dibuat negara, khususnya pemerintah, sebagai strategi untuk merealisasikan tujuan negara yang bersangkutan. Kebijakan publik adalah strategi untuk mengantar masyarakat pada masa awal memasuki masyarakat pada masa transisi untuk menuju pada masyarakat yang dicita-citakan. Dengan demikian, kebijakan publik adalah sebuah fakta strategis yang di dalamnya terangkum preferensi-preferensi politis dari para aktor yang terlibat dalam proses kebijakan, khususnya pada proses perumusan.

Bentuk kebijakan publik di Indonesia secara ringkas dapat dikelompokkan menjadi tiga, yaitu<sup>34</sup>:

1. Kebijakan publik yang bersifat makro atau umum, atau mendasar. Kebijakan ini memiliki bentuk sebagai Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang / Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden dan Peraturan Daerah.
2. kebijakan publik yang bersifat meso atau menengah atau penjas pelaksanaan. Kebijakan ini dapat berbentuk Peraturan Menteri, Surat Edaran Menteri, Peraturan Gubernur, Peraturan Bupati dan Peraturan Walikota. Kebijakannya dapat pula berbentuk Surat Keputusan Bersama atau SKB antar menteri, gubernur, bupati atau walikota.
3. kebijakan publik yang bersifat mikro adalah kebijakan yang mengatur pelaksanaan atau implementasi kebijakan di atasnya. Bentuk kebijakannya adalah peraturan yang dikeluarkan oleh aparat publik di bawah menteri, gubernur, bupati dan walikota.

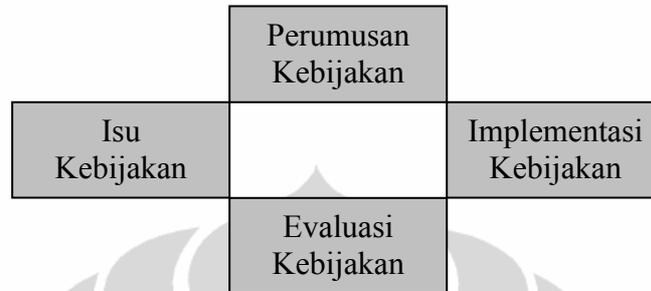
<sup>32</sup> Budi Winarno, "*Kebijakan Publik, Teori dan Proses*", Edisi Revisi, Medpress, Yogyakarta, 2007: hal 17

<sup>33</sup> Riant Nugroho, "*Public Policy*", Elex Media Komputindo, Jakarta, 2008: hal 55

<sup>34</sup> Ibid: hal 61-62

Kebijakan yang baik dan benar memiliki siklus skematik yang bersifat ideal-teoritis-metodologis, sebagaimana digambarkan oleh Riant Nugroho sebagai berikut<sup>35</sup>:

Gambar 2.2  
Pemahaman Dasar Proses Kebijakan



Sumber: Riant Nugroho, Public Policy

Gambar tersebut dapat dijelaskan dengan uraian berikut:

1. Isu kebijakan. Disebut isu apabila bersifat strategis, yakni bersifat mendasar yang menyangkut banyak orang atau bahkan keselamatan bersama, (biasanya) berjangka panjang, tidak bisa diselesaikan oleh orang-seorang, dan memang harus diselesaikan. Isu ini diangkat sebagai agenda politik untuk diselesaikan. Isu kebijakan terdiri atas dua jenis, yaitu problem dan goal. Artinya, kebijakan publik dapat berorientasi pada permasalahan yang muncul pada kehidupan publik, dan dapat pula berorientasi pada goal atau tujuan yang hendak dicapai pada kehidupan publik.
2. Isu kebijakan ini kemudian menggerakkan pemerintah untuk merumuskan kebijakan publik dalam rangka menyelesaikan masalah tersebut. Rumusan kebijakan ini akan menjadi hukum bagi seluruh negara dan warganya, termasuk pimpinan negara.
3. Setelah dirumuskan kemudian kebijakan publik ini dilaksanakan baik oleh pemerintah atau masyarakat maupun pemerintah bersama-sama dengan masyarakat.
4. Namun, dalam proses perumusan, pelaksanaan, dan pasca-pelaksanaan, diperlukan tindakan evaluasi sebagai sebuah siklus baru untuk dinilai apakah

<sup>35</sup> Ibid: hal 114-115

kebijakan tersebut sudah dirumuskan dengan baik dan benar dan diimplementasikan dengan baik dan benar pula.

5. Implementasi kebijakan bermuara kepada *output* yang dapat berupa kebijakan itu sendiri maupun manfaat langsung yang dapat dirasakan oleh penganfaat.

6. Di dalam jangka panjang kebijakan tersebut menghasilkan *outcome* dalam bentuk dampak kebijakan yang diharapkan semakin meningkatkan tujuan yang hendak dicapai dengan kebijakan tersebut.

Ada tiga kegiatan pokok yang berkenaan dengan kebijakan publik seperti yang tergambar dalam skema di atas, yaitu: Perumusan Kebijakan Publik, Implementasi Kebijakan Publik dan Evaluasi Kebijakan Publik

#### 2.4.1 Perumusan Kebijakan Publik

Kegiatan utama dari perumusan kebijakan adalah memilih alternatif-alternatif guna menangani masalah kebijakan, itu sebabnya perumusan kebijakan adalah inti dari kebijakan publik. Ada sekitar 13 model yang dapat digunakan dalam perumusan kebijakan, di antaranya adalah sebagai berikut:

1. Model Sistem (System), dikembangkan oleh Paine dan Naumes yang merujuk pada model system yang pertama kali dikenalkan oleh David Easton. Menurut model sistem, kebijakan publik dipandang sebagai tanggapan dari suatu sistem politik terhadap tuntutan-tuntutan yang timbul dari lingkungan yang merupakan kondisi atau keadaan yang berada di luar batas-batas system politik<sup>36</sup>. Dalam model ini dikenal tiga komponen yaitu input, proses dan output. Salah satu kelemahan pendekatan ini adalah terpusatnya perhatian pada tindakan-tindakan yang dilakukan pemerintah, dan pada akhirnya kita kehilangan perhatian pada apa yang tak pernah dilakukan oleh pemerintah<sup>37</sup>.

2. Model Proses yaitu model yang memberi asumsi bahwa politik

<sup>36</sup> David Easton (1965), dalam Budi Winarno, *ibid*, hal 95

<sup>37</sup> Wibawa (1994), dalam Riant Nugroho, *ibid*, hal 382

merupakan sebuah aktivitas sehingga mempunyai proses. Dengan demikian kebijakan publik juga merupakan proses politik yang meyeritakan rangkaian kegiatan sebagai berikut<sup>38</sup>:

Tabel 2.1

## Kebijakan Publik sebagai Proses

Identifikasi Permasalahan	Mengemukakan tuntutan agar pemerintah mengambil tindakan.
Menata agenda formulasi kebijakan	Memutuskan isu apa yang dipilih dan permasalahan apa yang hendak dikemukakan,
Perumusan proposal kebijakan	Mengembangkan proposal kebijakan untuk menangani masalah tersebut.
Legitimasi kebijakan	Memilih satu buah proposal yang dinilai terbaik untuk kemudian mencari dukungan politik agar dapat diterima sebagai sebuah hukum.
Implementasi kebijakan	Mengorganisasi birokrasi, menyediakan pelayanan dan pembayaran, dan pengumpulan pajak.
Evaluasi kebijakan	Melakukan studi program, melaporkan output-nya, mengevaluasi pengaruh (impact) dan kelompok sasaran dan non sasaran, dan memberikan rekomendasi penyempurnaan kebijakan.

Sumber: Riant Nugroho, Kebijakan Publik

3. Model Teori Permainan yang merupakan model yang sangat abstrak dan dedutif dalam perumusan kebijakan. Gagasan pokok kebijakan dalam model ini adalah, pertama, formulasi kebijakan berada dalam situasi kompetisi yang intensif, dan kedua, para actor berada dalam situasi pilihan yang tidak independent ke dependen melainkan situasi pilihan yang sama-sama bebas atau indenpenden. Inti terpenting dari teori permainan ini adalah bahwa ia mangakomodasi kenyataan paling riil, bahwa setiap Negara, setiap pemerintah, setiap masyarakat tidak hidup dalam vakum. Ketika kita mengambil keputusan, maka lingkungan tidak pasif, melainkan membuat keputusan yang bisa menurunkan keefektifan keputusan<sup>39</sup>.

Untuk merumuskan sebuah kebijakan tidak sederhana karena ada

<sup>38</sup> Ibid, hal 361-362

<sup>39</sup> Riant Nugroho, Ibid: hal 380

banyak model yang bisa dipilih. Masalahnya adalah, model mana yang paling sesuai dengan tugas perumusan atau formulasi kebijakan? Jawabannya tidak bisa dijawab dengan model A atau model B, ataupun campuran beberapa model karena memang tidak bisa dicampur begitu saja. Sebelum memilih model, ada dua hal yang harus ditentukan terlebih dahulu, yaitu:

1. Kompleksitas isu atau permasalahan
2. Ketersediaan sumber daya, khususnya kompetisi sumber daya manusia dan ketersediaan waktu.

Setelah dapat menentukan kedua hal di atas, maka dengan dasar itu bisa dipilih model perumusan kebijakan yang paling sesuai.

Analisis kebijakan tidak hanya bekerja menyiapkan rekomendasi kebijakan untuk disiapkan menjadi rumusan kebijakan, namun dapat juga dilibatkan lebih lanjut dalam perumusan kebijakan. Oleh karena itu, analisis kebijakan dapat berperan untuk ikut dalam tim yang merumuskan atau merancang kebijakan publik, baik dalam bentuk draft akademis hingga pasal-pasal perundangan.

Riant Nugroho menyajikan secara sederhana urutan proses sebagai berikut<sup>40</sup>:

1. Munculnya isu kebijakan. Isu kebijakan dapat berupa masalah kebutuhan masyarakat dan atau negara yang bersifat mendasar, mempunyai lingkup cakupan yang besar, dan memerlukan pengaturan pemerintah. Masalah dimaksud dapat merupakan masalah yang (a) sudah dan sedang muncul, dan (b) masalah yang berpotensi besar untuk muncul di masa depan. Kebutuhan yang dimaksud adalah (a) kebutuhan yang muncul pada saat ini dan (b) kebutuhan yang berpotensi muncul di masa depan, yang dapat bermula dari isu di masyarakat atau muncul sebagai akibat kebijakan sebelumnya. Di sini, masalah ketanggapan diperlukan, dalam arti pemerintah harus tanggap menangkap isu kebijakan. Waktu untuk menangkap isu kebijakan secara ideal adalah kurang dari 7 hari.

---

<sup>40</sup> Ibid, hal. 399-400

2. Setelah pemerintah menangkap isu tersebut, perlu dibentuk Tim Perumus Kebijakan, yang terdiri atas pejabat birokrasi terkait dan ahli kebijakan publik. Waktu untuk pembentukan ini paling lama 7 hari. Tim ini kemudian secara paralel merumuskan naskah akademik dan atau langsung merumuskan draft nol kebijakan. Bentuk draft nol tidak harus berbentuk pasal, melainkan hal-hal yang akan diatur oleh kebijakan dan risiko-risikonya. Untuk membuat konsep ini tidak harus dikontrakkan pada pihak luar, misalnya lembaga konsultan. Waktu untuk merumuskan naskah akademik bersama dengan draft kebijakan idealnya dua minggu (10 hari kerja).
3. Setelah terbentuk, rumusan draft nol kebijakan didiskusikan bersama forum publik, dalam jenjang sebagai berikut:
  - a. Forum publik yang pertama, yaitu para pakar kebijakan dan pakar yang berkenaan dengan masalah terkait. Apabila dimungkinkan, perlu diikutsertakan anggota legislatif yang membidangi bidang terkait. Diskusi dengan forum ini paling banyak dilakukan 3 kali dalam waktu paling lama 1 bulan. Tujuan diskusi ini adalah melakukan verifikasi secara akademis. Pada diskusi forum yang ke-4, materi diskusi dapat bersifat khusus, atau sudah dalam bentuk pasal-pasal, dalam bentuk kebijakan umum.
  - b. Setelah itu dilakukan diskusi dengan forum publik yang kedua, yaitu dengan instansi pemerintah di luar lembaga pemerintahan yang merumuskan kebijakan tersebut. Misanya kabupaten A mengundang kabupaten B dan C tetangganya, dan propinsi X di atasnya. Pertemuan antar instansi ini idealnya dilakukan paling lama 1 bulan.
  - c. Diskusi forum publik yang ketiga adalah dengan para pihak yang terkait langsung dengan kebijakan atau yang terkena dampak langsung. Diskusi ini bertujuan mendapatkan verifikasi secara sosial dan politik dari kelompok masyarakat yang terkait secara langsung. Diskusi ini idealnya dilakukan paling banyak 3 kali

dalam waktu 1 bulan

- d. Diskusi forum publik yang keempat adalah dengan seluruh pihak terkait secara luas, dengan menghadirkan tokoh-tokoh masyarakat, termasuk di dalamnya lembaga swadaya masyarakat yang mengurus isu terkait, asosiasi usaha terkait. Diskusi ini bertujuan untuk membangun pemahaman publik terhadap rencana munculnya suatu kebijakan. Forum ini dilaksanakan maksimal 2 kali dalam 1 bulan. Tujuannya bukan untuk mendapatkan persetujuan seluruh peserta, melainkan mendapatkan masukan khususnya kritisi publik terhadap kebijakan yang akan dibuat.

Hasil diskusi publik ini yang kemudian akan dijadikan materi penyusunan pasal-pasal kebijakan yang akan diberikan oleh Tim Perumus. Draft ini disebut draft-1 yang dirumuskan maksimal 1 minggu (5 hari kerja).

4. Draft-1 didiskusikan dan diverifikasikan dalam focused group discussion yang melibatkan dinas/instansi terkait, pakar kebijakan dan pakar dari permasalahan yang akan diatur. Diskusi ini dilaksanakan paling banyak 2 kali dalam jangka waktu maksimal 2 minggu (10 hari kerja)
5. Tim Perumus merumuskan draft-2, yang merupakan Draft Final dari kebijakan. Proses perumusan maksimal 1 minggu (5 hari kerja).
6. Draft final ini kemudian disahkan oleh pejabat berwenang, atau untuk kebijakan undang-undang, dibawa ke proses legislasi, yang secara perundang-undangan telah diatur.

#### **2.4.2 Implementasi Kebijakan Publik**

Implementasi kebijakan dalam pengertian yang luas merupakan Pelaksanaan undang-undang di mana berbagai aktor organisasi, prosedur dan teknik bekerja bersama-sama untuk menjalankan kebijakan dalam upaya untuk meraih tujuan-tujuan kebijakan dan program-program<sup>41</sup>. Menurut Ripley dan

<sup>41</sup> Lester dan Steward, dalam Budi Winarno, *ibid*, hal 144

Franklin<sup>42</sup>, implementasi mencakup tindakan-tindakan (tanpa tindakan-tindakan) oleh berbagai aktor, khususnya birokrat, yang dimaksudkan untuk membuat program berjalan. Implementasi tersebut mencakup banyak macam kegiatan. Pertama, badan-badan pelaksana yang ditugasi oleh undang-undang dengan tanggung jawab menjalankan program harus mendapatkan sumber-sumber yang dibutuhkan agar implementasi berjalan lancar. Sumber-sumber ini meliputi personil, peralatan, lahan tanah, bahan-bahan mentah dan uang. Kedua, badan-badan pelaksana mengembangkan bahasa anggaran dasar menjadi arahan-arahan konkret, regulasi, serta rencana-rencana dan desain program. Ketiga, badan-badan pelaksana harus mengorganisasikan kegiatan-kegiatan mereka dengan menciptakan unit-unit birokrasi dan rutinitas untuk mengatasi beban kerja. Akhirnya, badan-badan pelaksana memberi keuntungan atau pembatasan kepada para pelanggan atau kelompok-kelompok target. Mereka juga memberikan pelayanan atau pembayaran atau batasan-batasan tentang kegiatan atau apapun lainnya yang bisa dipandang sebagai wujud dari keluaran yang nyata dari suatu program<sup>43</sup>.

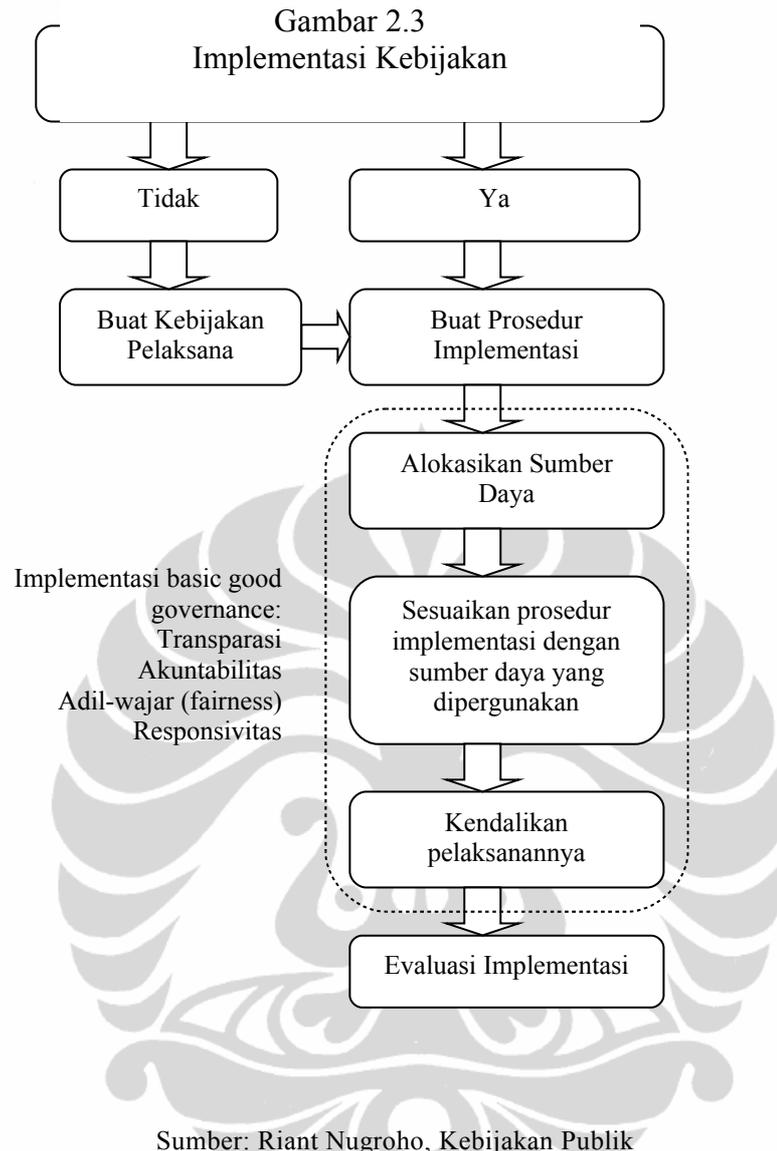
Tujuan kebijakan pada prinsipnya adalah melakukan intervensi . Oleh karena itu, implementasi kebijakan sebenarnya adalah tindakan intervensi itu sendiri. Secara sederhana Riant Nugroho menyajikannya dalam gambar berikut<sup>44</sup>:

---

<sup>42</sup> Randall B. Ripley dan Grace A. Franklin (1982), dalam Budi Winarno, *ibid*, hal 145

<sup>43</sup> *Ibid*, hal 146

<sup>44</sup> Riant Nugroho, *Ibid*: hal 462



Dari gambar tersebut tampak bahwa inti permasalahan implementasi kebijakan adalah bagaimana kebijakan yang dibuat disesuaikan dengan sumber daya yang tersedia. Di sini juga tampak adanya keharusan implementasi good governance khususnya pada elemen ‘penyesuaian prosedur implementasi dengan sumber daya yang dipergunakan’.

Dalam implementasi kebijakan, ada satu hal penting yang ditambahkan, yaitu *diskresi*, atau ruang gerak bagi individu pelaksana di lapangan untuk memilih tindakan sendiri yang otonom dalam batas wewenangnya apabila menghadapi situasi khusus, misalnya apabila kebijakan tidak mengatur atau mengatur berbeda dengan kondisi lapangan. Namun,

diskresi harus memiliki panduan yang akan membantu pelaksana untuk menyesuaikan diri apabila ada kasus-kasus khusus yang dihadapi ketika melakukan implementasi kebijakan. Panduan diskresi ini dapat dicantumkan pada bagian penjelasan rumusan kebijakan public, tentu dengan catatan panduan ini tidak menjadi “pasal karet” kebijakan yang pada akhirnya dapat menurunkan keefektifan implementasi kebijakan itu sendiri<sup>45</sup>.

### 2.4.3 Evaluasi Kebijakan<sup>46</sup>

Sebuah kebijakan public tidak bias dilepas begitu saja. Kebijakan harus diawasi, dan salah satu mekanisme pengawasan tersebut disebut “evaluasi kebijakan”. Evaluasi biasanya ditujukan untuk menilai sejauh mana keefektifan kebijakan public guna dipertanggungjawabkan kepada konstituennya. Sejauh mana tujuan dicapai. Evaluasi diperlukan untuk melihat kesenjangan antara “harapan” dan “kenyataan”.

Premis yang dikembangkan disini adalah bahwa setiap kebijakan harus dievaluasi sebelum diganti sehingga perlu ada klausul “dapat diganti setelah dilakukan evaluasi” dalam kebijakan public. Ada dua alasan pokok mengapa hal ini harus dipegang, yaitu:

1. Menghindari kebiasaan buruk administrasi public Indonesia, yaitu “ganti pejabat, harus ganti peraturan”.
2. Setiap kebijakan tidak dapat diganti dengan semerta-merta karena “keinginan” atau “selera” pejabat yang pada saat itu memegang kewenangan publik.

Tujuan pokok evaluasi bukanlah untuk mencari kesalahan, melainkan untuk melihat seberapa besarnya kesenjangan antara pencapaian dan harapan kebijakan public. Tugas selanjutnya adalah bagaimana mengurangi atau menutup kesenjangan tersebut. Jadi, evaluasi kebijakan public harus dipahami sebagai sesuatu yang bersifat positif. Evaluasi bertujuan untuk mencari kekurangan dan menutup kekurangan. Ciri dari evaluasi kebijakan adalah :

---

<sup>45</sup> Ibid, hal 463-464

<sup>46</sup> Ibid, hal 472-494

1. Tujuannya menemukan hal-hal yang strategis untuk meningkatkan kinerja kebijakan.
2. Evaluator mampu mengambil jarak dari pembuat kebijakan, pelaksana kebijakan, dan target kebijakan.
3. Prosedur dapat dipertanggungjawabkan secara metodologi.
4. Dilaksanakan tidak dalam suasana permusuhan atau kebencian.
5. Mencakup Rumusan, Implementasi, Lingkungan, dan Kinerja Kebijakan.

#### Evaluasi Formulasi Kebijakan Publik

Secara umum, evaluasi formulasi kebijakan public berkenaan dengan apakah formulasi kebijakan public telah dilaksanakan, sebagai berikut :

- a) Menggunakan pendekatan yang sesuai dengan masalah yang hendak diselesaikan, karena setiap masalah public memerlukan model formulasi kebijakan public yang berlainan;
- b) Mengarah pada permasalahan inti, karena setiap pemecahan masalah harus benar-benar mengarah pada inti permasalahannya;
- c) Mengikuti prosedur yang diterima secara bersama, baik dalam rangka keabsahan maupun dalam rangka kesamaan dan keterpaduan langkah perumusan;
- d) Mendayagunakan sumber daya yang ada secara optimal, baik dalam bentuk sumber daya waktu, dana, manusia, maupun kondisi lingkungan strategis.

Teknik evaluasi formulasi kebijakan public sendiri dapat mengacu pada model formulasi kebijakan publik apa yang dipergunakan. Model formulasi yang dipilih merupakan ukuran standar yang dapat dipergunakan untuk menilai proses formulasi. Jadi, secara praktis paling tidak ada tiga belas model evaluasi formulasi kebijakan publik (model pengamatan terpadu/mixed scanning dikeluarkan dari daftar), yaitu:

1. Model kelembagaan (*Institutional*)
2. Model Proses (*Process*)
3. Model Kelompok (*Group*)
4. Model Elite (*Elite*)
5. Model Rasional (*Rational*)
6. Model Inkremental (*Incremental*)
7. Model Teori Permainan (*Game Theory*)
8. Model Pilihan Publik (*Public Choice*)
9. Model Sistem (*System*)
10. Model Demokratis
11. Model Strategid
12. Model Deliberatif

Sederhananya, jika formulasi kebijakan menentukan untuk menggunakan model kelompok, karena masalah yang dihadapi akan dapat diselesaikan dengan model kebijakan yang dirumuskan dalam kelompok, proses formulasinya pun harus secara model kelompok. Apabila konsep model formulasinya adalah model kelompok, namun praktik formulasinya menggunakan model elite, dapat dikatakan bahwa formulasi kebijakan publik tidak dapat dipertanggungjawabkan secara proses.

Isu kedua adalah muatan. Apakah kebijakan itu sendiri bermuatan hal-hal yang relevan dengan masalah yang hendak dipecahkan. Diatas kita mencatat, bahwa kebijakan yang baik bermuatan pemecahan atas masalah-masalah yang paling strategis. Sederhananya, evaluator pertama kali dapat melihat apakah memang masalah yang dimuat dalam kebijakan tersebut merupakan masalah strategis atau jangan-jangan masalah teknis. Lebih mencemaskan lagi, jika masalahnya adalah ketahanan pangan namun pemecahannya adalah reklamasi pantai. Jadi dibutuhkan adanya kesesuaian yang berjenjang, yaitu:

1. Kesesuaian muatan dengan masalah,

2. Kesesuaian dengan masalah strategis, plus
3. Kesesuaian muatan dengan tujuan yang hendak dicapai.

Diluar kriteria dasar tersebut, formulasi kebijakan publik tidak dapat dipertanggungjawabkan.

Isu ketiga, setelah proses dan muatan, adalah bentuk kebijakan. Bentuk kebijakan dibagi menjadi tiga, yaitu bentuk secara makro, mikro, dan kata-per-kata. Bentuk makro adalah seperti menilai apakah benar kebijakan tersebut diwadhahi dalam bentuk Perda, atau Keputusan Bupati, dan lainnya seperti pendirian BUMN apakah atas dasar PP (Peraturan Pemerintah) yang dibuat oleh Presiden sebagai kepala pemerintahan, sehingga jika daerah membuat BUMD, bentuk yang paling tepat adalah Keputusan Kepala Daerah, bukan Perda.

Bentuk mikro adalah susunan kebijakan. Bentuk Perda, Keputusan Bupati, Surat Edaran, jelas berbeda satu sama lain. Kesemuanya harus sesuai dengan kebutuhan jenis kebijakan. Bentuk kata-per-kata mempunyai dua ukuran pokok, yaitu apakah menggunakan kata-per-kata sudah mewakili gagasan yang hendak dikemukakan dan apakah kata-per-kata sudah benar secara tata bahasa yang digunakan dan tata bahasa hukum. Kebijakan publik adalah sebuah keputusan yang berlaku untuk semua, karena itu kebijakan publik tidak dibenarkan untuk :

1. mengandung hal-hal yang dapat diinterpretasikan secara ganda, atau lebih;
2. tidak boleh ada kontradiksi antarpasal;
3. tidak ada pasal yang bersifat saling menjatuhkan;
4. tidak ada pasal yang menjadi perusak dari keefektifan kinerja kebijakan;
5. satu pasal atau ayat mengandung lebih dari satu muatan;
6. penggunaan bahasa tidak benar secara tata bahasa; dan
7. penggunaan bahasa tidak benar secara hukum.

## Evaluasi Implementasi Kebijakan Publik

Sebagian besar pemahaman evaluasi kebijakan publik berada pada domain ini. Hal ini bias dipahami karena memang implementasinya merupakan faktor penting kebijakan yang harus dilihat secara benar-benar.

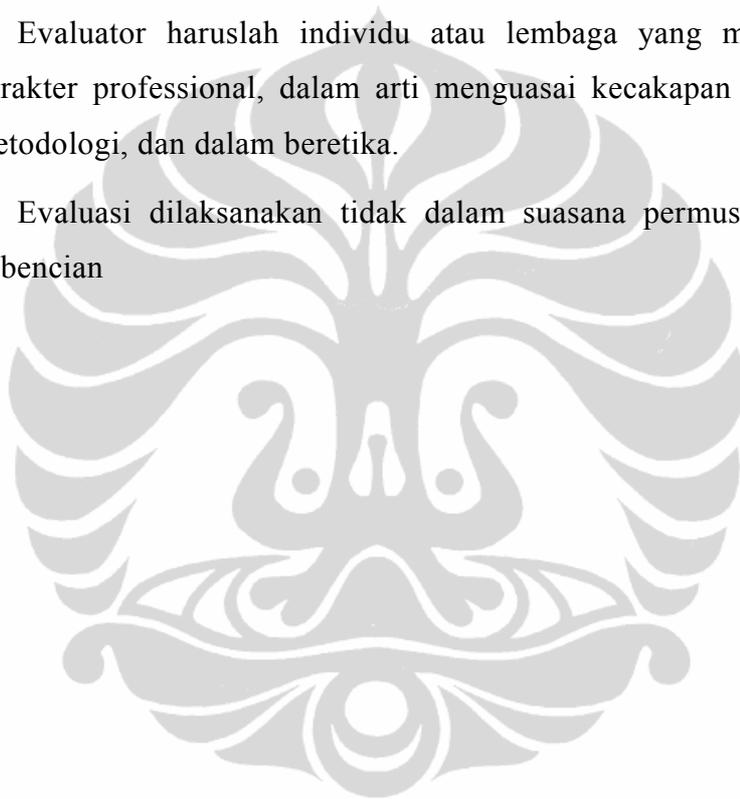
Mengikuti Sofian Effendi, tujuan evaluasi implementasi kebijakan publik adalah untuk mengetahui variasi dalam indicator-indikator kinerja yang digunakan untuk menjawab tiga pertanyaan pokok, yaitu :

- a. Bagaimana kinerja implemtasi kebijakan publik? Jawabannya berkenaan dengan kinerja implementasi publik (variasi dari *outcome*) terhadap variable independent tertentu.
- b. Faktor-faktor apa saja yang menyebabkan variasi itu? Jawabannya berkenaan dengan faktor kebijakan itu sendiri, organisasi implementasi kebijakan, dan lingkungan implementasi kebijakan yang mempengaruhi variasi *outcome* implementasi kebijakan.
- c. Bagaimana strategi meningkatkan kinerja implementasi kebijakan publik? Pertanyaan ini berkenaan dengan tugas pengevaluasi untuk memilih variable-variabel yang dapat diubah, atau actionable variable- variable yaitu variable yang bersifat natural atau variable lain yang tidak bias diubah tidak dapat dimasukkan sebagai variable evaluasi.

Namun demikian, ada beberapa hal yang dapat dipergunakan sebagai panduan pokok, yaitu :

1. Terdapat perbedaan tipis antara evaluasi kebijakan dan analisis kebijakan. Namun demikian, terdapat satu perbedaan pokok, yaitu analisis kebijakan biasanya diperuntukkan bagi lingkungan pengambil kebijakan untuk tujuan formulasi atau penyempurnaan kebijakan, sementara evaluasi dapat dilakukan oleh internal ataupun eksternal pengambil kebijakan.
2. Evaluasi kebijakan yang baik harus mempunyai beberapa syarat pokok, yaitu :

- a) Tujuannya menemukan hal-hal yang strategis untuk meningkatkan kinerja kebijakan.
  - b) Yang bersangkutan harus mampu mengambil jarak dari pembuat kebijakan, pelaksana kebijakan, dan target kebijakan.
  - c) Prosedur evaluasi harus dapat dipertanggungjawabkan secara metodologi.
3. Evaluator haruslah individu atau lembaga yang mempunyai karakter professional, dalam arti menguasai kecakapan keilmuan, metodologi, dan dalam beretika.
  4. Evaluasi dilaksanakan tidak dalam suasana permusuhan atau kebencian



### **BAB 3**

## **METODE PENELITIAN**