



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ANALISIS IMPLEMENTASI BIAYA TENAGA KERJA PADA  
PERKEBUNAN KELAPA SAWIT (STUDI PADA PT X)**

**SKRIPSI**

**NATALIA DIANA CANDRA DEWI  
1006817265**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI  
KEKHUSUSAN ADMINISTRASI FISKAL  
DEPOK  
JUNI 2012**



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ANALISIS IMPLEMENTASI BIAYA TENAGA KERJA PADA  
PERKEBUNAN KELAPA SAWIT (STUDI PADA PT X)**

**SKRIPSI**

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana di  
bidang Ilmu Administrasi**

**NATALIA DIANA CANDRA DEWI  
1006817265**

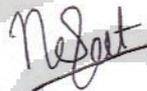
**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI  
KEKHUSUSAN ADMINISTRASI FISKAL  
DEPOK  
JUNI 2012**

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

**Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri,  
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk  
telah saya nyatakan dengan benar.**

**Nama : Natalia Diana Candra Dewi**

**NPM : 1006817265**

**Tanda Tangan :** 

**Tanggal : 27 Juni 2012**

## HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :  
Nama : Natalia Diana Candra Dewi  
NPM : 1006817265  
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal  
Judul Skripsi : Analisis Implementasi Biaya Tenaga Kerja pada Perkebunan Kelapa Sawit (Studi pada PT X)

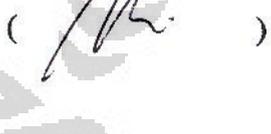
**Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi pada Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia**

### DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak. (  )

Penguji : Dr. Haula Rosdiana, M.Si. (  )

Ketua Sidang : Drs. Asrori, M.A., FLMI (  )

Sekretaris Sidang : Erwin Harinurdin, S.Sos., MS.Ak. (  )

Ditetapkan di : Depok

Tanggal : 27 Juni 2012

## KATA PENGANTAR

Puji syukur saya kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “Analisis Implementasi Biaya Tenaga Kerja pada Perkebunan Kelapa Sawit (Studi pada PT X)”. Penulisan skripsi ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Ilmu Administrasi Jurusan Administrasi Fiskal pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia. Saya menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan skripsi ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan skripsi ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

- (1) Prof. Dr. Bambang Shergi Laksmono, M.Sc., selaku Dekan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik;
- (2) Drs. Asrori, M.A., FLMI, selaku Ketua Program Ilmu Administrasi;
- (3) Dr. Ning Rahayu, M.Si., selaku Ketua Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal Sarjana Ekstensi Departemen Ilmu Administrasi;
- (4) Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak., selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, pikiran, dan ilmu untuk mengarahkan saya dalam penyusunan skripsi ini;
- (5) Dr. Haula Rosdiana, M.Si., yang telah bersedia menjadi penguji dalam sidang skripsi;
- (6) Erwin Harinurdin, S.Sos., MS.Ak., yang telah bersedia menjadi sekretaris sidang skripsi;
- (7) Murwendah, S.IA., yang telah memberikan arahan kepada penulis dalam penulisan skripsi ini;
- (8) Pihak PT X yang telah banyak membantu dalam usaha memperoleh data dan informasi (Bapak Markian Gunawan, Bapak Budi, Ibu Ida Manggarita, Ibu Ida Sumintar, Bapak Iksan, Mba Diana);
- (9) Para informan yang telah bersedia memberikan informasi yang dibutuhkan oleh penulis untuk melengkapi data dalam penyelesaian penulisan skripsi ini;

- (10) Bapak, mama, dan adik yang telah memberikan doa serta dukungan kepada penulis dari awal, proses, hingga akhir kuliah ini;
- (11) Bapak Johan Yanto, yang selalu memberikan energi positif kepada penulis;
- (12) Stefanus Binawan Utama dan keluarga, yang memberikan doa dan dukungan kepada penulis dari awal, proses, hingga akhir kuliah ini;
- (13) Teman seperjuangan Naela, Nineung, Sari, Made Ariasta, dan Mba Anggita;
- (14) Semua teman Administrasi Fiskal 2010 yang tidak dapat disebutkan satu per satu.

Akhir kata, saya berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga skripsi ini membawa manfaat bagi semua pihak.

Tangerang, Juni 2010

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI  
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

---

---

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Natalia Diana Candra Dewi  
NPM : 1006817265  
Program Studi : Administrasi Fiskal  
Departemen : Ilmu Administrasi  
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik  
Jenis Karya : Skripsi

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

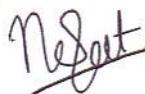
**ANALISIS IMPLEMENTASI BIAYA TENAGA KERJA PADA PERKEBUNAN KELAPA SAWIT (STUDI PADA PT X)**

berserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok  
Pada tanggal : 27 Juni 2012

Yang menyatakan



(Natalia Diana Candra Dewi)

## ABSTRAK

Nama : Natalia Diana Candra Dewi  
Program Studi : Administrasi Fiskal  
Judul : Analisis Implementasi Biaya Tenaga Kerja pada Perkebunan Kelapa Sawit (Studi pada PT X)

Skripsi ini membahas perbedaan perlakuan atas biaya tenaga kerja di perkebunan kelapa sawit antara pajak (Kebijakan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008) dengan akuntansi (Standar Akuntansi Keuangan Nomor 16), dampak implementasi dan solusi alternatif. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan jenis penelitian eksplanatif. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa berdasarkan konsep aset yang dibangun sendiri, biaya dan penghasilan, implementasi biaya tenaga kerja berdasarkan Kebijakan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 tidak sesuai diterapkan di industri perkebunan kelapa sawit.

Kata Kunci:

Biaya Tenaga Kerja, Perkebunan Kelapa Sawit, Dampak Implementasi Kebijakan, Akuntansi.

## ABSTRACT

Name : Natalia Diana Candra Dewi  
Study Program: Fiscal Administration  
Tittle : Labor Cost Implementation Analysis on palm plantations ( case study on PT X)

The focus in this research is about the difference treatment of labor cost in palm plantations between tax regulation ( Republic of Indonesia finance ministerial policy number 249/PMK.03/2008) and accounting ( Financial Accounting Standart number 16), implementation impact and alternative solution in PT X. This research using explanative research for qualitative approach. This research result conclude by the concept of asset self-construction, cost and income, labor cost implementation base on Republic of Indonesia Finance Ministerial Policy number 249/PMK.03/2008 is not appropriate on palm plantations industry implementation.

Keyword:

Labor cost, Palm Plantations , Policy Implementation Impact, Accounting.

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL .....	i
LEMBAR PENGESAHAN .....	iii
KATA PENGANTAR .....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH .....	vi
ABSTRAK .....	viii
DAFTAR ISI .....	x
DAFTAR GAMBAR .....	xiv
DAFTAR TABEL .....	xv
<b>1. PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang .....	1
1.2 Pokok Permasalahan .....	5
1.3 Tujuan Penelitian .....	6
1.4 Signifikansi Penelitian .....	6
1.5 Sistematika Penulisan .....	7
<b>2. KERANGKA PEMIKIRAN .....</b>	<b>9</b>
2.1 Tinjauan Pustaka .....	9
2.2 Kerangka Teori .....	10
2.2.1 Konsep Biaya .....	10
2.2.1.1 Konsep Biaya dalam Akuntansi .....	10
2.2.1.2 Konsep Biaya dalam Pajak .....	13
2.2.2 Konsep Penghasilan .....	14
2.2.2.1 Konsep Penghasilan dalam Akuntansi .....	14
2.2.2.2 Konsep Penghasilan dalam Pajak .....	15
2.2.3 <i>Capital Expenditure and Revenue Expenditure</i> .....	17
2.2.4 Kapitalisasi Biaya .....	18

2.2.5 Biaya dalam Proses Tanaman .....	18
2.2.6 Aset Tetap .....	19
2.2.6.1 Aset Tetap yang Dibangun Sendiri ( <i>Self-Construction</i> ) .....	20
2.2.7 Penyusutan .....	20
2.3 Kerangka Pemikiran .....	20
<b>3. METODOLOGI PENELITIAN .....</b>	<b>22</b>
3.1 Pendekatan Penelitian .....	22
3.2 Jenis Penelitian .....	23
3.2.1 Jenis Penelitian Berdasarkan Tujuan Penelitian .....	23
3.2.2 Jenis Penelitian Berdasarkan Manfaat Penelitian .....	23
3.2.3 Jenis Penelitian Berdasarkan Dimensi Waktu .....	24
3.3 Teknik Pengumpulan Data .....	24
3.4 Teknis Analisis Data .....	25
3.5 Informan .....	25
3.6 Proses Penelitian .....	26
3.7 Pembatasan Penelitian .....	26
<b>4. GAMBARAN UMUM DAN PENCATATAN AKUNTANSI PERKEBUNAN DI PT X .....</b>	<b>28</b>
4.1 Profil PT X .....	28
4.1.1 Pendirian Perusahaan .....	28
4.1.2 Kegiatan Usaha .....	28
4.1.3 Tenaga Kerja .....	31
4.2 Pencatatan Akuntansi Perkebunan Kelapa Sawit .....	32
4.2.1 <i>International Accounting Standard</i> (IAS) 41 .....	32
4.2.2 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 16 .....	32
4.2.3 Pencatatan dan Perlakuan Akuntansi Akun Tanaman .....	33
4.2.3.1 Bibitan ( <i>Nursery</i> ) .....	33
4.2.3.1.1 Pengukuran dan Pengakuan Biaya Terkait Bibitan ..	34

4.2.3.1.2	Reklasifikasi Bibitan Menjadi Tanaman Belum Menghasilkan .....	34
4.2.3.2	Tanaman Belum Menghasilkan ( <i>Immature Plant</i> ) .....	35
4.2.3.2.1	Pengukuran dan Pengakuan Biaya Terkait Tanaman Belum Menghasilkan .....	35
4.2.3.2.2	Reklasifikasi Tanaman Belum Menghasilkan Menjadi Tanaman Menghasilkan .....	37
4.2.3.3	Tanaman Menghasilkan ( <i>Mature Plant</i> ) .....	37
4.2.3.3.1	Pengukuran dan Pengakuan Biaya Terkait Tanaman Menghasilkan .....	38
4.2.3.3.2	Penyusutan Tanaman Menghasilkan .....	38
4.2.3.4	Hasil Panen Tanaman Kelapa Sawit .....	39
4.2.3.5	Hasil Olahan Panen Tanaman Kelapa Sawit .....	40
4.2.3.5.1	Pengukuran dan Pengakuan Biaya Terkait Hasil Olahan Panen Tanaman Kelapa Sawit .....	40
4.3	Penyajian pada Laporan Posisi Keuangan .....	41
4.3.1	Klasifikasi Akun Tanaman .....	41
4.3.2	Pengakuan dan Pengukuran Akun Tanaman .....	42
4.3.3	Penyusutan Akun Tanaman .....	43
4.3.4	Pengungkapan Akun Tanaman .....	43
<b>5.</b>	<b>ANALISIS IMPLEMENTASI BIAYA TENAGA KERJA PADA PT X .....</b>	<b>45</b>
5.1	Analisis Biaya Tenaga Kerja dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 yang Tidak Diperbolehkan Dikapitalisasi pada Perkebunan Kelapa Sawit seperti yang Dilakukan oleh PSAK Nomor 16 ...	45
5.2	Analisis Dampak atas Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 Mengenai Biaya Tenaga Kerja yang Tidak Diperbolehkan Dikapitalisasi pada PT X .....	53
5.2.1	Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 di PT X .....	53
5.2.1.1	Implementasi Biaya Tenaga Kerja Sebelum Terbit Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 di PT X .....	54
5.2.1.2	Implementasi Biaya Tenaga Kerja Setelah Terbit Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 di PT X .....	56

5.2.2 Dampak Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 di PT X .....	57
5.2.2.1 Kerugian Fiskal Semakin Besar .....	58
5.2.2.2 <i>Timing Difference</i> Menjadi <i>Permanent Difference</i> .....	60
5.2.2.3 Lain-lain .....	65
5.3 Analisis Solusi yang Dapat Dilakukan oleh PT X untuk Mengantisipasi Dampak Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 .....	66
5.3.1 Pengendalian Tenaga Kerja .....	66
<b>6. SIMPULAN DAN SARAN .....</b>	<b>68</b>
6.1 Simpulan .....	68
6.2 Saran .....	69
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>70</b>
<b>DAFTAR RIWAYAT HIDUP</b>	
<b>LAMPIRAN-LAMPIRAN</b>	

## DAFTAR GAMBAR

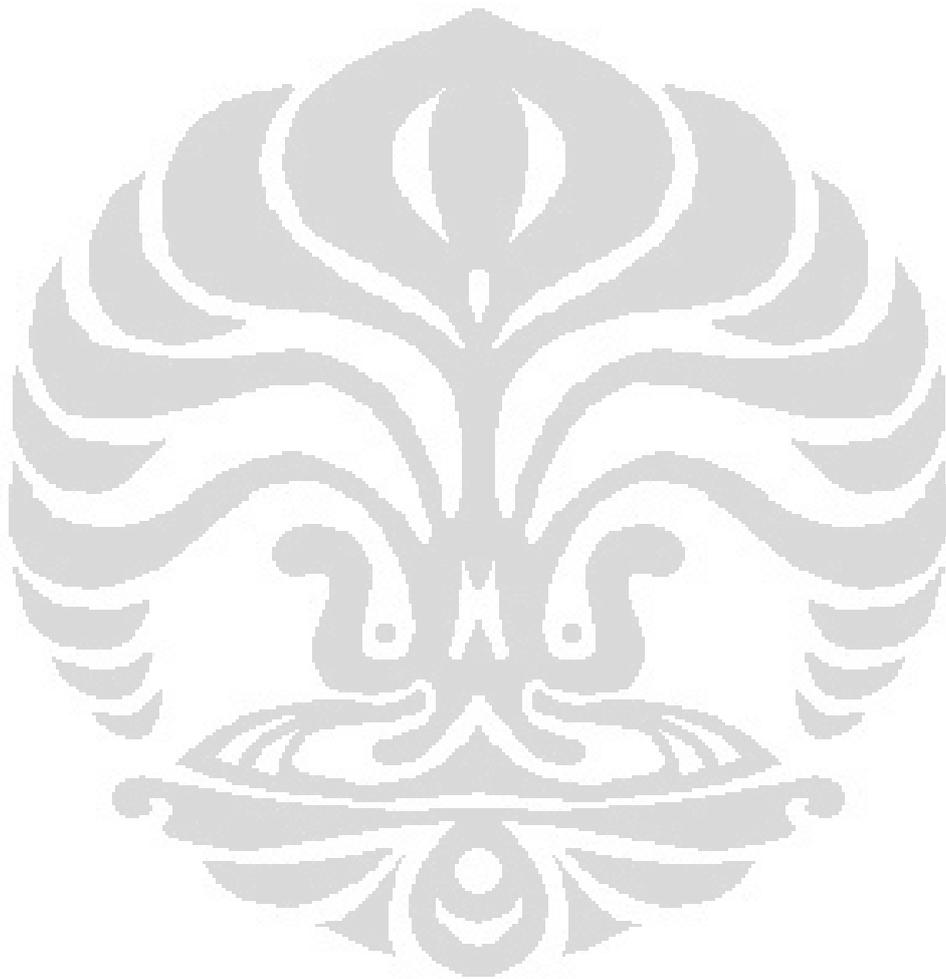
Gambar 2.1 Alur Pemikiran Penelitian .....	21
--	----



## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Volume dan Nilai Ekspor Minyak Sawit Indonesia .....	1
Tabel 1.2	Luas Areal Pengusahaan dan Produksi Perkebunan Kelapa Sawit Seluruh Indonesia .....	2
Tabel 1.3	Biaya Umum dan Biaya Tenaga Kerja untuk Lahan Kelapa Sawit Seluas 1 ha .....	3
Tabel 2.1	Tinjauan Penelitian Terdahulu .....	9
Tabel 5.1	Rincian Biaya Tenaga Kerja PT X .....	56
Tabel 5.2	Laporan Perkembangan Tanaman Kelapa Sawit PT X .....	57
Tabel 5.3	Posisi Keuangan PT X .....	58





## BAB 1

### PENDAHULUAN

#### 1.1 Latar Belakang

Sekitar 85% lebih pasar dunia minyak sawit dikuasai oleh Indonesia dan Malaysia (Pahan, 2008, hal.1). Kini kelapa sawit menjadi salah satu komoditas primadona ekspor Indonesia. Kontribusi kelapa sawit dapat dilihat dari volume dan nilai ekspor setiap tahun. Volume dan nilai ekspor minyak sawit dari tahun 2005 disajikan pada Tabel 1.1.

**Tabel 1.1**  
**Volume dan Nilai Ekspor Minyak Sawit Indonesia**

Tahun	Ekspor	
	Volume (Ton)	Nilai (000 US\$)
2005	11,418,987	4,344,303
2006	11,745,954	4,139,286
2007	13,210,742	8,866,445
2008	18,141,006	14,110,229
2009	21,151,127	11,605,431

Sumber: Direktorat Jenderal Perkebunan

Berdasarkan data pada Tabel 1.1, perbandingan nilai ekspor minyak sawit dari tahun 2007 ke tahun 2008 cukup signifikan dari 8,86 juta USD di tahun 2007 menjadi 14,11 juta USD atau naik lebih kurang 59,14%.

Cerahnya prospek komoditi minyak sawit dalam perdagangan minyak nabati dunia telah mendorong pemerintah Indonesia untuk memacu pengembangan areal perkebunan kelapa sawit (*Pertumbuhan*, 2012). Dalam pengembangan areal perkebunan dan produksi kelapa sawit pemerintah tidak berperan sendiri, karena petani (rakyat) dan swasta pun ikut berperan. Luas areal perusahaan dan produksi perkebunan kelapa sawit seluruh Indonesia dari tahun 2005 disajikan pada Tabel 1.2.

**Tabel 1.2**  
**Luas Areal Pengusahaan dan Produksi Perkebunan Kelapa Sawit**  
**Seluruh Indonesia**

Tahun	Luas Areal (Ha)				Produksi (Ton)			
	Petani (rakyat)	Pemerintah	Swasta	Total	Petani (rakyat)	Pemerintah	Swasta	Total
2005	2,356,895	529,854	2,567,068	<a href="#">5.453.817</a>	4,500,769	1,449,254	5,911,592	<a href="#">11.861.615</a>
2006	2,549,572	687,428	3,357,914	<a href="#">6.594.914</a>	5,783,088	2,313,729	9,254,031	<a href="#">17.350.848</a>
2007	2,752,172	606,248	3,408,416	<a href="#">6.766.836</a>	6,358,389	2,117,035	9,189,301	<a href="#">17.664.725</a>
2008	2,881,898	602,963	3,878,986	<a href="#">7.363.847</a>	6,923,042	1,938,134	8,678,612	<a href="#">17.539.788</a>
2009	3,013,973	608,580	3,885,470	<a href="#">7.508.023</a>	7,247,979	1,961,813	9,431,089	<a href="#">18.640.881</a>
2010	3,314,663	616,575	3,893,385	<a href="#">7.824.623</a>	7,774,036	2,089,908	9,980,957	<a href="#">19.844.901</a>

Sumber: Direktorat Jenderal Perkebunan

Berdasarkan data Tabel 1.2 dapat diketahui luas pengembangan areal berbanding lurus dengan peningkatan jumlah produksi.

Kelapa sawit merupakan salah satu usaha perkebunan yang banyak diminati investor (Hartanto, 2011, hal. 29). Salah satu faktor pendorong investasi adalah dengan adanya permintaan sawit dunia yang meningkat seiring dengan laju pertumbuhan penduduk dunia, permintaan akan sawit terus meningkat seiring dengan banyaknya negara maju yang beralih dari penggunaan lemak-trans ke alternatif yang lebih sehat yaitu minyak sawit. Dikemukakan bahwa sekitar 80% produksi minyak sawit dunia digunakan untuk makanan (World Growth. Palm Oil Green Development Campaign Februari. 2011). Selain itu, minyak sawit digunakan sebagai bahan dalam produk nonmakanan, termasuk produksi bahan bakar hayati, sabun, detergen dan surfaktan, komestik, obat-obatan, serta beraneka ragam produk rumah tangga dan industri lainnya. Berinvestasi di bidang ini tidaklah sedikit dan tidak langsung dapat dinikmati. Produksi sawit dimulai pada tahun ke 4 dan terus berproduksi sampai pohon sawit berusia 25 tahun. Di samping itu, perkebunan kelapa sawit cukup banyak menggunakan tenaga kerja yang memiliki peranan yang sangat penting sebagai pelaku (aktor) dalam mencapai tujuan (*Ketenagakerjaan*, 2012). Dengan demikian, biaya yang dikeluarkan untuk tenaga kerja tidaklah sedikit dan berbeda tiap tahunnya. Gambaran mengenai biaya umum dan biaya untuk tenaga kerja dari tahun ke-1 sampai dengan tahun ke-4 untuk lahan kelapa sawit seluas 1 hektare (ha) disajikan pada Tabel 1.3.

**Tabel 1.3**  
**Biaya Umum dan Biaya Tenaga Kerja**  
**untuk Lahan Kelapa Sawit Seluas 1 ha**

Tahun Ke -	Jumlah Biaya (Rp,-)		
	Umum	Tenaga Kerja	Total
1	4.780.250	2.340.000	7.120.250
2	1.423.600	2.743.600	4.167.200
3	1.881.200	1.320.000	3.201.200
4	1.385.200	6.120.000	7.505.200

Sumber: Hartanto, *Sukses Besar Budidaya Kelapa Sawit*, 2011, hal. 32-39.

Biaya umum yang dimaksud adalah biaya yang dikeluarkan untuk bibit, pupuk, alat, dan perlengkapan, sedangkan yang dimaksud biaya tenaga kerja adalah biaya yang dikeluarkan untuk tenaga kerja yang langsung berhubungan dengan tanaman sawit. Dari Tabel 1.3 biaya umum dan biaya tenaga kerja untuk lahan kelapa sawit seluas 1 ha setiap tahun berbeda. Pada tahun ke-1 biaya umum lebih tinggi daripada tahun setelahnya sebab pada tahun ke-1 perusahaan membeli bibit. Tahun ke-4 biaya yang dikeluarkan untuk tenaga kerja lebih besar daripada tahun sebelumnya sebab pada tahun ke-4 perusahaan membutuhkan banyak tenaga kerja untuk persiapan panen.

Pada tahun ke-1 sampai dengan ke-3 merupakan masa pengembangan. Berdasarkan PSAK (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan) Nomor 6 reformat 2007 paragraf 5 prinsip akuntansi yang berlaku umum bagi setiap perusahaan dalam tahap pengembangan, baik dalam pengakuan pendapatan maupun dalam menentukan apakah biaya dibukukan sebagai beban pada periode berjalan, atau ditangguhkan pembebanannya (dikapitalisasi) untuk disusutkan/diamortisasi selama beberapa periode sesuai dengan pemulihan manfaatnya di masa depan. Penangguhan pembebanan tersebut hanya terbatas pada biaya-biaya yang memiliki manfaat di masa depan yang antara lain meliputi beban pendirian perusahaan. Selanjutnya dalam PSAK Nomor 16 revisi 2007 tentang Aset Tetap paragraf 15 suatu aset tetap yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai aset pada awalnya harus diukur sebesar biaya perolehan. Dalam paragraf 16 huruf (b) biaya perolehan aset tetap meliputi biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk

membawa aset ke kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan maksud manajemen, dalam paragraf 17 huruf (a) contoh biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah biaya imbalan kerja yang timbul secara langsung dari pembangunan atau akuisisi aset tetap. Berangkat dari pernyataan-pernyataan tersebut maka atas biaya umum dan biaya tenaga kerja yang terjadi selama dalam tahap pengembangan oleh perusahaan dikapitalisasi ke dalam nilai tanaman yang nanti akan menjadi aset dan disusutkan ketika tanaman tersebut mulai menghasilkan sampai dengan masa manfaatnya habis.

Terhadap biaya penyusutan yang terjadi berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (untuk selanjutnya disebut UU PPh) Pasal 6 ayat (1) huruf b penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dan Pasal 11A. Dilihat dari penggolongan harta seperti diatur dalam Pasal 11 ayat (3) UU PPh penyusutan atas tanaman sawit tidak diatur oleh UU PPh, maka berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-19 /PJ.313/1991 tentang Penggolongan Harta untuk Menghitung Penyusutan Tanaman Keras dan Ternak, tanaman keras serta ternak (selain ternak potong) dapat dimasukkan dalam penggolongan harta Golongan 1, 2 atau 3 tergantung dari masa manfaat dari tanaman keras dan ternak yang bersangkutan.

Salah satu perusahaan yang bergerak di bidang kelapa sawit adalah PT X. PT X mendapat izin usaha di Tenggarong, Kalimantan Timur. Luas lahan sampai dengan 31 Desember 2011 adalah 10.796,66 ha, dimana seluas 10.049,28 ha merupakan lahan yang sudah ditanami, sedangkan sisanya seluas 747,38 ha merupakan lahan yang belum ditanami. Perusahaan ini baru saja berdiri, memulai membuka lahan di tahun 2006, tahun 2007 dimulai pembibitan, dan tahun tanam pertama di 2008. Terkait dengan biaya tenaga kerja yang telah diuraikan di atas, setiap tahunnya PT X mengeluarkan biaya untuk tenaga kerja rata-rata 19,82 milyar.

Sebelum diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 (untuk selanjutnya disebut PMK 249) yang berlaku 1 Januari 2009, PT X mengacu pada penjelasan Pasal 28 ayat (7) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 (untuk selanjutnya disebut UU KUP) pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undang perpajakan menentukan lain. Dengan demikian, atas biaya tenaga yang dikeluarkan

selama Tanaman Belum Menghasilkan (untuk selanjutnya disebut TBM) oleh PT X dikapitalisasi dalam nilai aset yaitu Tanaman Menghasilkan (untuk selanjutnya disebut TM). Atas nilai TM tersebut akan disusutkan selama masa manfaat TM, untuk pengelompokan masa manfaatnya secara pajak mengacu pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-19 /PJ.313/1991 tentang Penggolongan Harta untuk Menghitung Penyusutan Tanaman Keras dan Ternak.

Setelah terbitnya PMK 249, atas biaya tenaga kerja yang dikeluarkan selama TBM tidak dapat dikapitalisasi dalam nilai TM. Jumlah biaya tenaga kerja yang tidak dapat dikapitalisasi oleh PT X pada tahun 2010 dan 2011 masing-masing 18, 14 miliar rupiah dan 17,51 miliar rupiah. Selama masa TBM posisi keuangan perusahaan dalam keadaan rugi. Dengan dibebankan sekaligus atas biaya gaji tersebut akan mengakibatkan rugi perusahaan bertambah besar.

## **1.2 Pokok Permasalahan**

Berkenaan dengan kontroversi PMK 249 dengan PSAK Nomor 16 revisi 2007 seperti yang telah diuraikan di atas, perlu dilakukan analisis objektif dan menyeluruh terhadap seluruh aspek dari kebijakan untuk sepenuhnya dipertimbangkan oleh pembuat kebijakan. Berdasarkan pemaparan sebelumnya, rumusan masalah yang diangkat peneliti, antara lain:

1. Mengapa biaya tenaga kerja dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 tidak diperbolehkan untuk dikapitalisasi pada perkebunan sawit seperti halnya yang dilakukan oleh PSAK Nomor 16?
2. Bagaimana dampak atas implementasi Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 mengenai biaya tenaga kerja yang tidak diperbolehkan dikapitalisasi pada PT X?
3. Bagaimana solusi alternatif yang dapat dilakukan PT X untuk mengantisipasi dampak implementasi Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 mengenai biaya tenaga kerja yang tidak diperbolehkan dikapitalisasi?

## **1.3 Tujuan Penelitian**

Adapun tujuan dari penelitian ini, adalah:

1. Untuk menganalisis mengapa atas biaya tenaga kerja dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 tidak diperbolehkan dikapitalisasi pada perkebunan sawit seperti halnya yang dilakukan oleh PSAK Nomor 16.
2. Untuk menganalisis dampak atas implementasi Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 mengenai biaya tenaga kerja yang tidak diperbolehkan dikapitalisasi pada PT X.
3. Untuk menganalisis solusi alternatif yang dapat dilakukan PT X untuk mengantisipasi dampak implementasi Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 mengenai biaya tenaga kerja yang tidak diperbolehkan dikapitalisasi.

#### 1.4 Signifikansi Penelitian

Signifikansi penelitian yang diharapkan dalam penelitian ini adalah:

1. Signifikansi akademis, penelitian ini diharapkan dapat memperluas pengetahuan peneliti dan pembaca tentang mengapa atas biaya tenaga kerja dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 yang tidak diperbolehkan untuk dikapitalisasi pada perkebunan sawit seperti halnya yang dilakukan oleh PSAK Nomor 16.
2. Signifikansi Praktis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan saran kepada Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka perumusan kebijakan perpajakan atas biaya tenaga kerja yang dikapitalisasi pada perusahaan kelapa sawit dan dapat memberikan masukan bagi pihak-pihak lain yang memiliki kepentingan perihal ini.

#### 1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dalam penyusunan laporan penelitian ini adalah sebagai berikut:

##### BAB 1 PENDAHULUAN

Bab ini akan membahas mengenai latar belakang masalah, pokok permasalahan, tujuan penelitian, signifikansi penelitian, dan sistematika penelitian.

##### BAB 2 KERANGKA PEMIKIRAN

Bab ini akan membahas tinjauan pustaka dan teori-teori yang relevan dengan penelitian ini.

### BAB 3 METODE PENELITIAN

Dalam bab ini akan dijelaskan pula mengenai metode penelitian yang digunakan dalam penyusunan penulisan yang terdiri dari pendekatan penelitian, jenis penelitian, metode penelitian, informan penelitian, proses penelitian dan pembatasan penelitian.

### BAB 4 GAMBARAN UMUM PT X

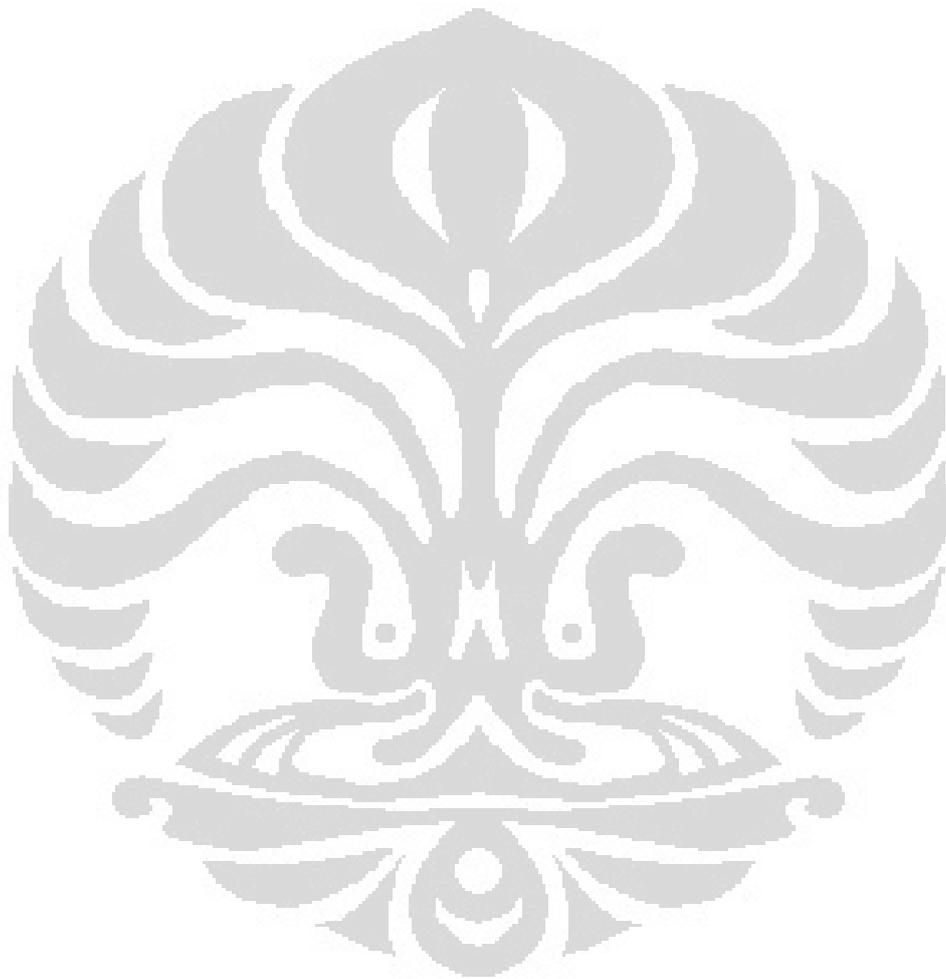
Bab ini akan menjelaskan mengenai tahapan-tahapan usaha perkebunan kelapa sawit yang dilakukan oleh PT X. Selain itu juga akan dijelaskan mengenai kapitalisasi biaya tenaga kerja pada PT X.

### BAB 5 ANALISIS IMPLEMENTASI BIAYA TENAGA KERJA PADA PT X

Dalam bab ini akan dijelaskan mengenai, pertama analisis mengapa atas biaya tenaga kerja dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 tidak diperbolehkan dikapitalisasi pada perkebunan sawit seperti halnya yang dilakukan oleh PSAK Nomor 16, kedua analisis dampak atas implementasi Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 mengenai biaya tenaga kerja yang tidak diperbolehkan dikapitalisasi di PT X, dan yang terakhir analisis solusi alternatif yang dapat dilakukan PT X untuk mengantisipasi dampak implementasi Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 mengenai biaya tenaga kerja yang tidak diperbolehkan dikapitalisasi.

### BAB 6 SIMPULAN DAN SARAN

Bab ini memberikan simpulan mengenai kebijakan perlakuan pajak dan standar akuntansi keuangan terkait dengan biaya tenaga kerja bagi perusahaan kelapa sawit dan memberikan saran terkait dengan permasalahan yang ada.



## BAB 2

### KERANGKA PEMIKIRAN

#### 2.1 Tinjauan Pustaka

Penelitian mengenai “Analisis Implementasi Biaya Tenaga Kerja pada Perkebunan Kelapa Sawit Studi pada PT X” yang dilakukan oleh peneliti, diperlukan peninjauan terhadap penelitian-penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya. Dalam melakukan peninjauan penelitian, peneliti mengambil dua hasil penelitian yang relevan dengan akuntansi keuangan terkait dengan aset tetap. Tinjauan pustaka penelitian dapat dilihat pada Tabel 2.1.

**Tabel 2.1**  
**Tinjauan Penelitian Terdahulu**

<b>Keterangan</b>	<b>Deden Riyadi, tahun 2010</b>	<b>Subagyo, tahun 2002</b>
Judul Karya Ilmiah	Analisis Nilai Wajar Tanaman Kelapa Sawit Berdasarkan <i>International Accounting Standard 41 Agriculture</i> Dibandingkan dengan Berdasarkan Penyataan Standar Akuntansi Keuangan 16 Aset Tetap Studi pada PT Agro Indonesia	Implikasi Perubahan Ketentuan Perpajakan tentang Harta Berwujud dan Penyusutan Perpajakan harta Berwujud dan Penyusutan Terhadap Laporan Keuangan Komersial dan Laporan Keuangan Fiskal (Suatu Studi Perbandingan antara Ketentuan Perpajakan dengan Standar Akuntan Keuangan)
Fokus Kajian	Meneliti dan mengetahui perbedaan nilai tercatat, akun-akun lain, tingkat pengungkapan, potensi pajak penghasilan terutang tanaman kelapa sawit akibat perbedaan nilai wajar antara pengukuran berbasis harga	Menguraikan mengenai berbagai hal tentang harta berwujud dan penyusutan dengan merujuk pada SAK dan ketentuan perpajakan, termasuk membahas berbagai aspek perlakuan

	pasar sesuai dengan IAS 41, dengan nilai wajar berbasis biaya perolehan sesuai dengan PSAK 16 model biaya;	
Temuan	Pengukuran nilai wajar berdasarkan IAS 41 menghasilkan nilai wajar yang berbeda dibandingkan dengan pengukuran nilai wajar berdasarkan PSAK 16 dengan model biaya; Hal-hal yang diungkapkan dalam laporan keuangan sesuai dengan IAS 41 memiliki kesamaan dengan	Terdapat persamaan dan perbedaan perlakuan akuntansi harta berwujud antara SAK dengan ketentuan perpajakan. Perbedaan perlakuan akuntansi utamanya ada pada: klasifikasi dan cara penyajian; biaya perolehan dan cara perolehan; penghentian, penarikan atau pelepasan; penyusutan;
<b>Keterangan</b>	<b>Deden Riyadi, tahun 2010</b>	<b>Subagyo, tahun 2002</b>
	ketentuan pengungkapan dalam PSAK 16 jika basis pengukurannya menggunakan biaya perolehan dikurangi akumulasi depresiasi dan penurunan nilai. Walaupun demikian, sesuai dengan sifatnya yang spesifik mengatur perlakuan akuntansi untuk aset biologik, ketentuan pengungkapan dalam IAS 41 lebih rinci dibandingkan dengan ketentuan dalam PSAK 16; Keuntungan akibat perubahan nilai wajar potensial untuk dikenai pajak penghasilan karena keuntungan ini dapat	Ketentuan perpajakan dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994, khususnya yang mengatur masalah harta berwujud dan penyusutan, tidak terdapat lagi kesalahan mendasar dan dalam berbagai hal telah terdapat banyak kesesuaian dengan Standar Akuntansi Keuangan. Perbedaan yang terjadi dapat dikategorikan sebagai perbedaan yang bersifat sementara atau beda waktu dan ini dapat dijumpai dengan melakukan rekonsiliasi antara laporan keuangan komersial dan

	<p>dipandang sebagai hasil penerapan konsep akrual dalam akuntansi, dan keuntungan ini dapat dianggap sebagai tambahan kemampuan ekonomis entitas perkebunan kelapa sawit sehingga dapat dianggap sebagai obyek pajak sesuai dengan undang-undang pajak penghasilan; Adopsi IAS 41 menjadi standar akuntansi keuangan agrikultur di Indonesia berpotensi masalah karena prinsip pengukuran berbasis biaya perolehan (model biaya) yang selama ini digunakan dalam PSAK 16. Jika tidak direncanakan dengan baik, adopsi IAS 41 dapat menjadikan perbandingan laporan keuangan entitas kelapa sawit antar entitas atau antar periode untuk satu entitas akan menjadi sulit dipahami.</p>	<p>laporan keuangan fiskal.</p>
--	--	---------------------------------

Sumber: Diolah Peneliti

Dalam penelitian ini, peneliti melakukan penelitian yang berbeda dengan penelitian sebelumnya. Peneliti menganalisis tentang perbedaan perlakuan antara pajak dan akuntansi mengenai biaya tenaga kerja merujuk pada Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 dan PSAK 16 di PT X.

## 2.2 Kerangka Teori

### 2.2.1 Konsep Biaya

#### 2.2.1.1 Konsep Biaya dalam Akuntansi

Dalam tata praktik keuangan dan akuntansi terlebih dalam pengertian ekonomi, pengertian kedua hal tersebut berbeda. Biaya identik dengan pengeluaran yang mengharapkan kontraprestasi dari tujuannya dan biasanya kontraprestasi tersebut terjadi pada masa yang akan datang. Sedangkan ongkos merupakan sejumlah pengeluaran yang terjadi akibat adanya imbal jasa karena telah memanfaatkan barang atau jasa tertentu dan mendapatkan manfaatnya langsung pada saat pengeluaran itu terjadi (Putong, 2010, hal. 193). Bustami dan Nurlela (2006, hal. 4) juga mengemukakan bahwa biaya dalam akuntansi biaya diartikan dalam dua (2) pengertian yang berbeda, yaitu:

1. Biaya (*cost*) adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu.
2. Beban (*expense*) adalah biaya yang telah memberikan manfaat dan sekarang telah habis.

Weygandt, Kieso dan Kimmel (1998, hal.15) berpendapat bahwa "*Expenses are the decrease in owner's equity that result from operating the business. They are the cost of assets consumed or services used in the process of earning revenue*". Ditambahkan oleh Solomon (2004, hal.98) yang berpendapat bahwa "*Expense represents the cost of goods or services used up or consumed to produce revenue*".

Di dalam akuntansi, dikenal *matching principle*. Prinsip ini melihat kecocokan antara biaya yang terjadi pada suatu periode dengan penghasilan yang dihasilkan pada periode. Herist, Rollins, dan Perri (2011, hal.26) menyatakan bahwa *all expenses directly associated with the production of the reported revenue must be reported within the same period on the income statement. Revenue is then realized when it is earned and the sale has been completed or a service has been provided. Accordingly, all of the expenses necessary to get the product into sale condition, or for service to be completely provided, must be matched to this realized revenue in order to obtain the correct profit from the transaction.*

Kieso, Weygandt, dan Warfield (2008, hal.41) pun mengemukakan bahwa *In recognizing expenses, the approach is "Let the expenses follow the revenues". Companies recognize expenses not when they pay wages or make a product, but when the work (service) or the product actually contributes to revenue. Thus, companies tie expense recognition to revenue recognition. This practice is referred to as matching principle, because it dictates that efforts (expenses) be matched with accomplishment (revenues) whenever it is reasonable and practicable to do so.*

Biaya harus dibebankan sesuai dengan pengakuan dan periode penghasilan (Riahi dan Belakoui, 2011, hal.244). Semua biaya itu dibebankan kepada produk barang dan jasa yang akan dijual untuk mendapatkan penghasilan. Apabila ditemukan kesulitan dalam menerapkan konsep *matching*, maka pembebanan biayanya dapat dilakukan secara rasional dan sistematis. Apabila di dalam biaya yang dikeluarkan tersebut masih terdapat potensi penghasilan di masa yang akan datang, maka pembebanannya dapat ditunda. Sebaliknya, jika tidak ada lagi kemungkinan diperolehnya penghasilan dari biaya tersebut, maka pembebanannya dapat langsung dilakukan. Hery (2009, hal.142) membagi pengakuan beban ke dalam 3 kategori:

1. Penandingan langsung (*direct matching*), mengaitkan beban dengan pendapatan tertentu sering dikenal sebagai proses penandingan. Contoh: harga penjualan pokok merupakan yang dapat ditandingkan dengan pendapatan yang dihasilkan dari penjualan barang. Beban ini akan dilaporkan dalam periode yang sama sebagaimana pendapatan penjualan diakui.
2. Alokasi secara sistematis dan rasional, melibatkan pengeluaran modal yang memiliki masa manfaat lebih dari satu periode. Pengeluaran modal (*capital expenditure*) adalah biaya-biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh aktiva tetap, meningkatkan efisiensi operasional dan kapasitas produktif aktiva tetap, serta memperpanjang masa manfaat aktiva tetap. Dengan kata lain, pengeluaran modal adalah pengeluaran-pengeluaran yang tidak dibebankan langsung sebagai beban dalam laporan laba rugi,

melainkan dikapitalisasi terlebih dahulu sebagai aktiva di neraca. Ketika aktiva tetap tersebut sudah memberikan manfaat maka atas pengeluaran modal tersebut dibebankan melalui alokasi yang sistematis yaitu dengan penyusutan.

3. Pengakuan segera, dilakukan atas beban-beban yang hanya memberikan manfaat dalam periode ketika beban tersebut dibayarkan atau terjadi, dan tidak terkait dengan pendapatan tertentu, tetapi secara tidak langsung membantu menciptakan pendapatan.

### 2.2.1.2 Konsep Biaya dalam Pajak

Rosdiana dan Irianto mengemukakan bahwa dalam menghitung penghasilan kena pajak, tidak selalu pengeluaran yang diperkenankan sebagai pengurang mengikuti konsepsi akuntansi "*matching concept*" (2012, hal. 186-187). Lebih lanjut dikemukakan bahwa pajak tidak mengatur bagaimana seseorang menjalankan manajemen perusahaannya. Dalam keperluan perpajakan terdapat ketentuan-ketentuan mengenai biaya-biaya yang diperbolehkan untuk dijadikan pengurang (*deductible expenses*), antara lain:

1. Biaya-biaya tersebut harus mempunyai hubungan langsung dengan penghasilan yang diterima oleh Wajib Pajak, atau yang dikenal di Indonesia dengan istilah biaya mendapatkan, menagih dan memelihara (3M) penghasilan. Dengan demikian, pengeluaran yang bersifat pribadi maupun tidak berhubungan langsung dengan 3M penghasilan tidak bisa dijadikan *deductible expenses*.
2. Pajak mengutamakan prinsip *substance over form*. Dengan kata lain tidak menjadi masalah istilah atau nama biaya tersebut, yang terpenting hakikat dari biaya tersebut, yaitu untuk apa biaya tersebut dikeluarkan. Sepanjang biaya tersebut dikeluarkan untuk mendapatkan penghasilan, maka boleh dijadikan sebagai *deductible expenses*.

Menurut Gunadi (2005, hal. 156), untuk dapat dikurangi dari penghasilan kena pajak, biaya harus dapat memenuhi beberapa kualifikasi, yaitu:

1. Penghasilan yang diperoleh atau diterima sehubungan dengan biaya yang dimaksud harus merupakan penghasilan kena pajak. Jika penghasilan yang diperoleh bukan merupakan objek pajak, maka biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk memperoleh penghasilan tersebut tidak dapat dijadikan sebagai pengurang penghasilan menurut pajak.
2. Jika penghasilan dikenakan pajak maka pemajakan akan bersifat final atau tidak final. Hal lain yang perlu diperhatikan juga adalah mengenai biaya-biaya yang terkait dalam usaha mendapat, menagih dan memelihara penghasilan yang merupakan objek Pajak Penghasilan Final. Atas biaya tersebut tidak boleh menjadi pengurang dalam perhitungan Penghasilan Kena Pajak, dan atas labanya pun tidak menjadi penambah dalam perhitungan dasar Penghasilan Kena Pajak.

Selain biaya-biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan, kerugian pada periode sebelumnya pun dapat menjadi pengurang penghasilan. Dikatakan oleh Lewis (1984, hal. 110) *if capital gains should be included in regular income for purposes of corporation income taxes, then capital losses should be fully deductible from income for tax purposes*. Ditekankan pula oleh Lewis *the basic principle in the carry over of losses from one taxable period to another is that the tax accounting period is, to some extent, arbitrary, and some form of averaging is necessary if income is to be defined in a consistent way among individuals and firms over a period longer than one tax accounting period. Loss carry over to other tax periods is allowed to avoid discriminating against risk-taking on the part of firms; taxing income in profitable years gives the government a share in successful investments, but unsuccessful ventures are carried by the investor alone unless losses can be transferred to profitable years. This is particularly important to new ventures and to new industries; risks of losses in early years are higher in new ventures than in expanding operations of established enterprises*. Dengan demikian secara fiskal kerugian fiskal yang terjadi pada periode sebelumnya dapat mengurangi laba bersih fiskal, hal ini dimaksudkan untuk adanya pemerataan penghasilan bagi perusahaan.

## 2.2.2 Konsep Penghasilan

### 2.2.2.1 Konsep Penghasilan dalam Akuntansi

Penghasilan setiap perusahaan berbeda, tergantung dari jenis usaha perusahaan. Jika perusahaan bergerak pada bidang jasa, maka penghasilan yang dihasilkan adalah dari pemberian jasa. Jika perusahaan bergerak dalam bidang perdagangan atau manufaktur, maka penghasilan yang didapatkan berasal dari penjualan produk perusahaan tersebut.

Weygandt, Kieso dan Kimmel (1998, hal.14) memberikan pengertian penghasilan adalah *the gross increase in owner's equity resulting from business activities entered into for the purpose of earning income. Generally revenue result from the sale of merchandise, the performance of service, the rental of property and the lending money.* Salomon (2004, hal. 96) juga berpendapat bahwa *Revenue increases the retained earnings component of owner's equity. This increase in retained earnings occurs whenever one of the following three types of operating activities or transactions occurs: merchandise sales; services rendered; Interest or dividends received or receivable.* Penghasilan juga didefinisikan oleh Smith dalam Soemarso adalah jumlah yang dapat dikonsumsi tanpa harus mengakibatkan penurunan modal, termasuk modal tetap (*fixed capital*) maupun modal berputar (*circulating capital*). (Soemarso, 2007, hal. 165).

### 2.2.2.2 Konsep Penghasilan dalam Pajak

Konsep penghasilan untuk tujuan pajak penghasilan dapat berbeda dari konsep penghasilan pada akuntansi komersial, karena perpajakan umumnya berkaitan dengan ketersediaan uang untuk membayar pajak (*wherewithal to pay*), kemudahan, penagihan pajak, kepastian, keadilan vertikal dan horizontal serta dapat dipakai sebagai suatu instrumen kebijakan ekonomi dan sosial dengan nama dan dalam bentuk apapun (Gunadi, 2005, hal.148). Schanz dan Davidson dalam Mansury (1996, hal. 62) mengemukakan penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakaiannya, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang

dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa, hal ini disebut *accretion theory of income*. Jadi apa yang dipakai untuk konsumsi ataukah disimpan untuk konsumsi dikemudian hari tidak penting, yang penting adalah bahwa penerimaan atau perolehan tersebut merupakan tambahan kemampuan ekonomis. Haig dalam Mansury (1996, hal.62) memiliki definisi yang mirip dengan Schanz. Haig merumuskan penghasilan itu sebagai *the increase or accretion in one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of (a) money itself, or, (b) anything susceptible of valuation in terms of money*". Selanjutnya Haig menekankan bahwa hakekat penghasilan itu adalah kemampuan untuk memenuhi kebutuhan untuk mendapatkan kepuasan, jadi bukan kepuasan itu sendiri. Oleh karena itu penghasilan itu didapat pada saat tambahan kemampuan itu didapat dan bukan pada saat kemampuan dipakai guna menguasai barang dan jasa pemuas kebutuhan dan bukan juga pada saat barang dan jasa tersebut dipakai untuk memuaskan kebutuhan. Simons (Mansury, 1996, hal. 63) juga mengembangkan definisi penghasilan untuk keperluan perpajakan sebagaimana telah diuraikan oleh Haig. Simons mengemukakan bahwa penghasilan sebagai Objek Pajak haruslah bisa dikwantifikasikan, jadi harus bisa diukur dan mengandung konsep perolehan (*acquisitive concept*). *Acquisitive concept* mengandung makna, bahwa menyangkut perolehan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang dapat dipergunakan untuk memenuhi kebutuhan. Simons pada dasarnya mengajukan ide tentang keadilan pengenaan pajak yang didasarkan atas hal-hal yang dapat diukur secara obyektif dan bukan atas dasar perasaan yang subyektif. Dengan demikian tema pokok dari Schanz, Haig dan Simons tersebut adalah *the accretion theory* itu adalah satu-satunya teori yang menelorkan konsep penghasilan yang memungkinkan untuk menerapkan *the ability-to-pay approach*.

Dalam pengenaan pajak dikenal konsep *Ability to Pay Principle*. Gans, King, dan Mankiw (2011, hal. 267) mengatakan *the idea that tax should be levied on a person according to how well that person can shoulder the burden*. Dengan demikian pajak akan dikenakan sesuai dengan seberapa besar kemampuan orang atau badan dalam menanggung beban pajaknya. Goode dalam Holmes menyatakan bahwa *the belief that the individual tax is the fairest of all taxes arises from conviction that it accords best with ability to pay. Net income is a*

*measure of a person's capacity to command economic resource, and, intuitively, it seems to be a good indicator of ability to help finance government.* (Holmes, 2001, hal. 21). Merujuk pada Goode dalam Holmes cara terbaik dalam pengenaan pajak adalah dengan melihat kemampuan membayar seseorang atau badan, laba bersih merupakan indikator yang baik dalam penentuan pengenaan pajak.

Mansury (1992, hal.37) juga berpendapat mengenai prinsip pajak ini *the ability to pay principle would distribute tax burdens according to the taxpayer's ability to contribute to the financing of government. The yardstick to measure one's ability to pay might be net income, property or wealth, expenditures, or some combination of two or all three of these indexes.* Hal yang sama juga dikatakan oleh Maslove (2000, hal. 80), *income, expenditure and wealth, an increase in any of these suggests an increase in ability to pay*, bahwa kemampuan seseorang atau badan dalam membayar pajak dapat dilihat dari peningkatan beberapa hal seperti: pendapatan, pengeluaran, dan kekayaan. Maslove juga menegaskan sama seperti yang dikatakan oleh Goode *in practice, the net income concept has remained the prime basis for taxation based on ability to pay.*

Menurut Gunadi (2005, hal.132) untuk keperluan perpajakan terdapat dua pendekatan pendefinisian penghasilan, yaitu:

- a. Pendekatan sumber (*source concept of income*)  
Pendekatan sumber membatasi untuk kepentingan pajak, sehingga pendekatan ini berpendapat bahwa pengertian penghasilan adalah gunggungan penghasilan dari usaha dan tenaga, harta tak bergerak, harta bergerak dan hak atas pembayaran berkala. Menurut konsep sumber, terdapat beberapa penghasilan yang diakui oleh akuntansi tapi dianggap bukan penghasilan bagi ketentuan perpajakan (bukan objek pajak).
- b. Pendekatan pertambahan (*accretion concept of income*).  
Pendekatan pertambahan, mendefinisikan penghasilan secara lebih meluas, yang meliputi unsur pertambahan kekayaan dan pengeluaran konsumsi tanpa memperhatikan adanya sumber dan kontinuitas aliran kemampuan ekonomis yang dimaksud.

### 2.2.3 *Capital Expenditure and Revenue Expenditure*

Penghitungan penghasilan, Gunadi mengatakan total biaya meliputi semua biaya atau pengurang terhadap penghasilan. Sehubungan dengan periode akuntansi pemanfaatannya, pengeluaran dipisahkan antara pengeluaran kapital (*capital expenditure*, yaitu setiap pengeluaran yang memberi manfaat lebih dari satu periode dan dibuku atau dicatat sebagai aktiva) dan pengeluaran penghasilan (*revenue expenditure*, yaitu pengeluaran yang dapat memberi manfaat hanya satu periode yang bersangkutan dan dibuku atau dicatat sebagai beban). Perbedaan antara pengeluaran penghasilan (beban) menjadi penting untuk dapat menetapkan besarnya penghasilan dan beban yang tepat (*proper matching*) dan ketelitian penghitungan laba suatu periode. (1997, hal.153)

### 2.2.4 **Kapitalisasi Biaya**

Semua pengeluaran yang diperlukan dalam mengakuisisi dan menyiapkan aset untuk digunakan harus dicatat sebagai biaya aset atau dikapitalisasi (Libby, Libby, dan Short, 2007, hal. 397). Biaya yang dikapitalisasi tersebut tidak dicatat sebagai biaya dalam periode saat ini. Seperti yang diungkapkan oleh Hery dalam sub bab 2.2.1.1 bahwa pengeluaran modal adalah pengeluaran-pengeluaran yang tidak dibebankan langsung sebagai beban dalam laporan laba rugi, melainkan dikapitalisasi terlebih dahulu sebagai aktiva di neraca, karena pengeluaran ini akan memberikan manfaat bagi penciptaan pendapatan di masa mendatang. Pengeluaran-pengeluaran dalam kategori ini akan dicatat dengan cara mendebit akun aktiva terkait. Nantinya, secara sistematis dan rasional, bagian dari harga perolehan aktiva akan dialokasikan menjadi beban pada masing-masing periode yang menerima manfaat atas pengeluaran modal tadi. Secara berkala, bagian dari biaya atau harga perolehan (*cost*) ini akan dialokasikan menjadi beban (*expense*), yaitu beban penyusutan aktiva tetap (2009, hal 143-144). *Capitalized cost* menurut Horngren, Foster, dan Datar (1994, hal.41) adalah biaya yang mula-mula dicatat sebagai aktiva dan selanjutnya menjadi beban.

Kieso, Weygandt, dan Warfield (2009, hal.7) mengemukakan bahwa periode kapitalisasi (*capitalization period*) adalah periode waktu dimana biaya harus dikapitalisasi, yang dimulai apabila ketiga kondisi berikut terjadi:

1. Pengeluaran untuk aktiva telah dilakukan;
2. Aktivitas yang diperlukan untuk mempersiapkan aktiva agar dapat digunakan sedang berjalan;
3. Biaya atas pengeluaran tersebut telah terjadi.

### 2.2.5 Biaya dalam Proses Tanaman

Reksohadiprodjo dalam bukunya Akuntansi Management Perkebunan, mengatakan biaya langsung atau *prime cost* adalah biaya tenaga kerja langsung dan biaya bahan mentah langsung. Biaya tidak langsung atau *biaya overhead* adalah biaya pabrik selain biaya tenaga kerja langsung dan biaya bahan mentah langsung. (1982, hal.20)

Biaya pada perkebunan budidaya, adalah sebagai berikut (Reksohadiprodjo, 1982, hal. 21):

1. Proses persemaian, proses ini merupakan investasi. Biaya untuk proses ini terdiri dari upah buruh, clon, alat-alat pelindung dan supervisi. Biaya langsung disini adalah upah karyawan penggarap tanah, penabur, pembibit.
2. Proses pembukaan tanaman baru/ulangan, hasil persemaian yaitu bibit akan ditanam di atas persiapan tanah tertentu. Tahap ini pun merupakan investasi. Biaya terdiri dari upah langsung, alat-alat, bahan-bahan kimia, alat-alat pertanian kecil, penyusutan traktor dan lain-lain, plus harga bibit dan biaya pemeliharaan.
3. Proses pemeliharaan Tanaman Belum Menghasilkan (TBM), setelah selesai ditanam dan mulai tumbuh, perlu dipelihara. Biaya langsung disini adalah upah karyawan yang melakukan pemupukan, pengobatan, pemberantasan alang-alang, dan lain-lain beserta dengan pupuk, obat,

pembasmi hama, dan lain-lain. Tujuan untuk menjaga potensi investasi sehingga menghasilkan dalam waktu 3 tahun

4. Proses pemindahan Tanaman Belum Menghasilkan (TBM) ke Tanaman Menghasilkan (TM), setelah pemeliharaan TBM ini cukup matang dan menjadi pohon-pohon yang dapat dipetik perlu dilakukan usaha-usaha “pemindahan” sehingga jelas: nilai persemaian, nilai TBM dan nilai TM.

### 2.2.6 Aset Tetap

Aset tetap misalnya tanah, bangunan, mesin dan peralatan harus memenuhi kriteria untuk dapat disebut aset tetap, yaitu: digunakan untuk operasi dan tidak dijual, digunakan dalam jangka panjang dan disusutkan, dan memiliki substansi fisik. Hal itu sebagaimana dikemukakan oleh Kieso, Weygandt, dan Warfield (2008, hal.472) *the major characteristics of property, plant, and equipment are as follows: they are acquired for use in operations and not for sale, they are long-term in nature and usually depreciated, they possess physical substance.* Godfrey et al. (2010, hal.228) *assets defined in relation to three essential characteristics: future economic benefits, control by an entity, and past events.*

#### 2.2.6.1 Aset Tetap yang Dibangun Sendiri (*Self-Construction*)

Harahap mengatakan semua biaya langsung yang digunakan untuk membangun suatu aktiva harus dikapitalisasi (2002, hal.30). Perusahaan sering membangun sendiri aktiva yang dibutuhkan, hal ini disebabkan oleh tiga hal, yaitu: menekan biaya, memanfaatkan fasilitas yang tidak terpakai (*idle capacity*), keinginan untuk mendapatkan mutu yang lebih baik.

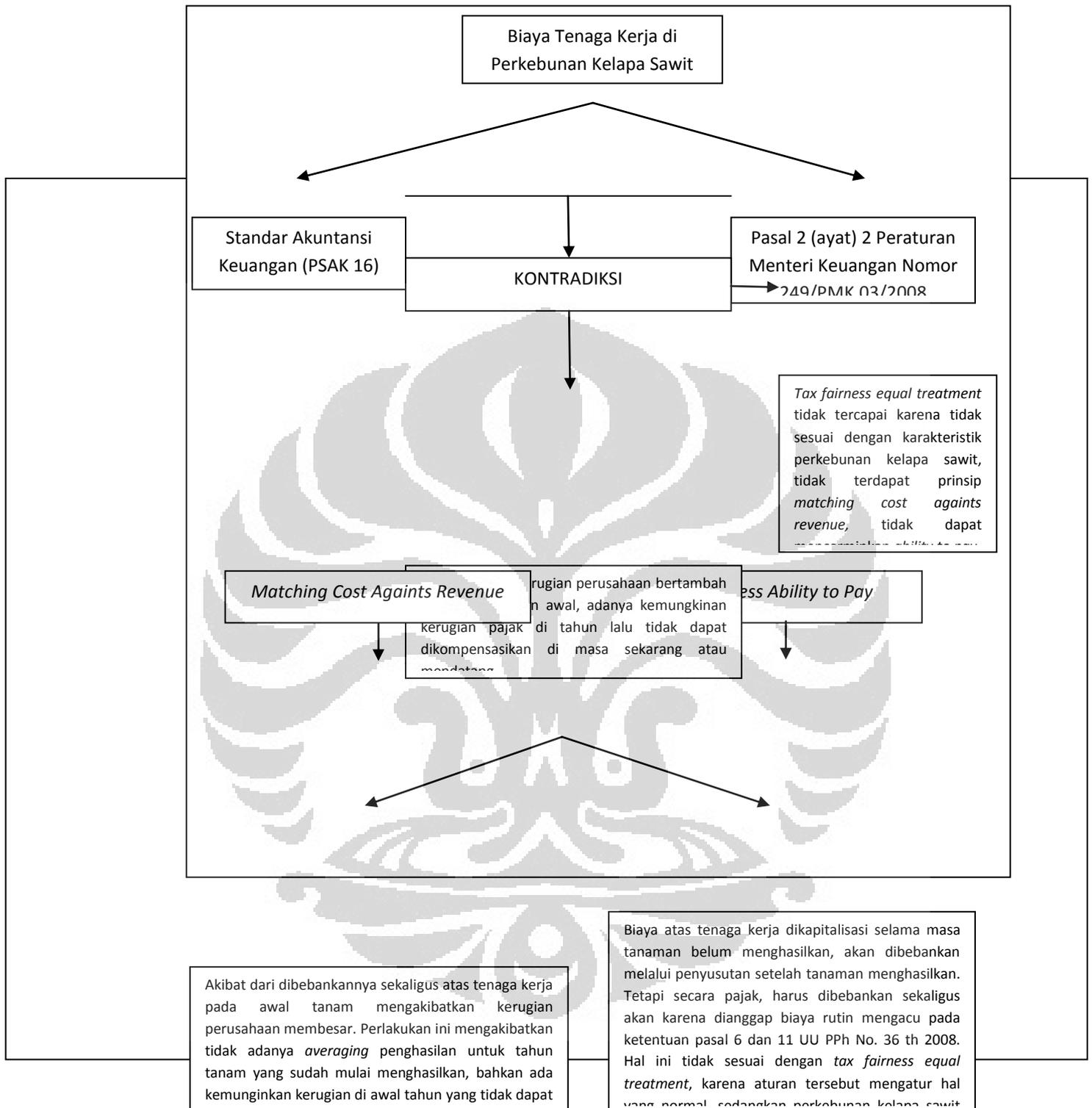
### 2.2.7 Penyusutan

Aset tetap yang digunakan dalam usaha dibebankan melalui penyusutan. Definisi penyusutan kembali disampaikan oleh Kieso, Weygandt, dan Warfield (2008, hal.521) *depreciation is the accounting process of allocating process the cost of tangible assets to expense in a systematic and rational manner to those periods expected to benefit from the use of the asset.* Selanjutnya, Weygandt, Kieso, & Kimmel (2005, hal.406) menuturkan bahwa dalam menghitung penyusutan ditentukan oleh beberapa faktor, *three factors affect the computation of depreciation: cost, useful life (is an estimate of the expected productive life), and salvage value (is an estimate of the asset's value at the end of its useful life).*

### 2.3 Kerangka Pemikiran

Penelitian ini berangkat dari adanya perbedaan perlakuan antara pajak dengan akuntansi mengenai biaya tenaga kerja di perkebunan kelapa sawit. Perbedaan perlakuan terletak pada perbedaan pengakuan biaya. Dampak dari adanya perbedaan tersebut adalah menyebabkan kerugian perusahaan bertambah besar pada tahun awal, adanya kemungkinan kerugian pajak di tahun lalu tidak dapat dikompensasikan di masa sekarang atau mendatang.

Berdasarkan uraian di atas, alur pemikiran peneliti dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:



**Gambar 2.1**  
**Alur Pemikiran Penelitian**

Sumber: Diolah Peneliti

## BAB 3

### METODE PENELITIAN

#### 3.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Digunakan pendekatan kualitatif karena bermula dari fenomena yang muncul dari perbedaan perlakuan antara pajak dengan standar akuntansi keuangan mengenai biaya atas tenaga kerja yang tidak dapat dikapitalisasi pada perusahaan kepala sawit. Oleh karena itu, penulis ingin menjelaskan secara menyeluruh mengenai fenomena tersebut.

Creswell (1994, hal. 1) penelitian kualitatif didefinisikan sebagai sebuah proses penyelidikan untuk memahami masalah sosial atau masalah manusia, berdasarkan pada penciptaan gambaran holistik lengkap yang dibentuk dengan kata-kata, melaporkan pandangan informan secara terperinci, dan disusun dalam sebuah latar alamiah. Denzim dan Lincoln menyatakan bahwa penelitian kualitatif adalah penelitian yang menggunakan latar alamiah, dengan maksud menafsirkan fenomena yang terjadi dan dilakukan dengan jalan melibatkan berbagai metode yang ada (Moleong, 2005, hal.5)

Marshall dan Rossman ( 1989, hal.45-46), ada beberapa alasan mengapa penulis menggunakan pendekatan kualitatif, yakni:

- a. *Research that cannot be done experimentally for practical or ethical reason*
- b. *Research that delves in depth into complexities and processes*
- c. *Research that seeks to explore where and why policy, folk wisdom, and practice do not work*
- d. *Research on unknown societies or innovative systems*
- e. *Research on informal and unstructured linkages and processes in organizations*
- f. *Research on real, as opposed to stated, organizational goals.*

Peneliti menggunakan pendekatan kualitatif dengan alasan merujuk kepada Marshall dan Rosman bahwa penelitian ini tidak dapat dilaksanakan secara eksperimental, selain itu penelitian ini juga menggali secara mendalam tentang perbedaan perlakuan antara pajak dengan akuntansi mengenai biaya tenaga kerja di perkebunan kelapa sawit.

## 3.2 Jenis Penelitian

### 3.2.1 Jenis Penelitian Berdasarkan Tujuan Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitian, penelitian ini merupakan penelitian eksplanatif. Tujuan penulis menggunakan penelitian eksplanatif yaitu untuk mencari penjelasan yang lebih tentang mengapa terdapat perbedaan perlakuan antara pajak dengan standar akuntansi keuangan mengenai biaya atas tenaga kerja pada perusahaan kelapa sawit. Seperti dikatakan oleh Neuman penelitian eksplanatif yaitu: *“Research in which the primary purpose is to explain why events occur and to build, elaborate, extend or test theory”* (Neuman, 2006, hal.35), penelitian ini merujuk pada Neuman bertujuan untuk menjelaskan mengapa terdapat perbedaan perlakuan antara pajak dengan akuntansi mengenai biaya tenaga kerja di perkebunan kelapa sawit menggunakan teori yang relevan.

### 3.2.2 Jenis Penelitian Berdasarkan Manfaat Penelitian

Dari sisi manfaat, penelitian ini adalah penelitian murni. Menurut Neuman (2006, hal. 24), definisi dari penelitian ini adalah *“Basic research advances fundamental knowledge about the social world. It focuses on refuting or supporting theories that explain how the social world operates, what make things happen, why social relation are a certain way, and why society changes.”* Penelitian murni merupakan dasar dari kemajuan pengetahuan tentang dunia sosial. Penelitian murni berfokus pada menyangkal atau mendukung teori-teori yang menjelaskan bagaimana sesuatu hal terjadi, sehingga penelitian ini bermaksud untuk menemukan jawaban dari pertanyaan yang menjadi fokus pada

penelitian yang telah ditentukan, yaitu untuk memahami mengapa terdapat perbedaan perlakuan antara pajak dengan akuntansi mengenai biaya tenaga kerja di perkebunan kelapa sawit, untuk mengetahui dampak dari perbedaan perlakuan tersebut, dan bagaimana solusi untuk menghadapi adanya perbedaan perlakuan tersebut.

### 3.2.3 Jenis Penelitian Berdasarkan Dimensi Waktu

Neuman membedakan tiga dimensi penelitian yang terkait dengan waktu, yakni yang pertama adalah *cross-sectional*, yang kedua adalah *longitudinal* yang terdiri dari *panel*, *time series*, dan *cohort analysis*, serta yang ketiga adalah *case study*. Berdasarkan dimensi waktu yang digunakan, penelitian ini merupakan penelitian *case study*. Sejalan dengan yang diungkapkan Neuman mengenai *case study research* adalah “*Case study research, research that is an in-depth examination of an extensive amount of information about very few units or cases for one period or across multiple periods of time.*” (Neuman, 2006, hal.40).

Melalui penelitian *case study* ini, peneliti akan mencari tahu bagaimana pengimplementasian Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 pada perusahaan. Di samping itu juga peneliti dapat menganalisis dampak dari diimplementasikan peraturan tersebut.

### 3.3 Teknik Pengumpulan Data

Penelitian ini dalam teknik pengumpulan datanya menggunakan data kualitatif, yaitu:

#### 1. Studi Literatur

Studi literatur yang dilakukan dalam mengumpulkan data penelitian ini adalah mempelajari beberapa literatur-literatur seperti buku, skripsi atau tesis terdahulu, majalah, artikel, serta dokumen lain yang mendukung.

## 2. *Field Research*

Informasi dan data penelitian dapat diperoleh melalui penelitian lapangan (*field research*). Seperti dikatakan oleh Neuman, *field research* adalah “*qualitative research in which the researcher directly observes and records notes on people in natural setting for an extended period of time*” (Neuman, 2006, hal. 46). Pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu studi lapangan dengan melakukan wawancara mendalam (*in dept interview*) dengan beberapa informan yang kompeten di bidang perpajakan dan akuntansi.

### 3.4 Teknik Analisis Data

Ditinjau dari teknik analisis data, dalam penelitian ini menggunakan teknik analisis data kualitatif. Menurut Bogdan dan Biklen dalam Moleong (2006, hal. 248) analisis data kualitatif adalah upaya yang dilakukan dengan jalan bekerja dengan data, mengorganisasikan data, memilah-milahnya menjadi satuan yang dapat dikelola, mensintesiskannya, mencari dan menemukan pola, menemukan apa yang penting dan apa yang dipelajari, dan memutuskan apa yang dapat diceriterakan kepada orang lain. Dalam penelitian kualitatif data merupakan sesuatu hal yang sangat penting, sebab dalam analisa data yang dilakukan dalam penelitian ini dengan cara membandingkan data-data yang didapat di lapangan dengan wawancara beberapa narasumber dan memastikan keabsahan data tersebut. Oleh karena itu, penulis membandingkannya dengan teori-teori yang terkait dengan data tersebut. Adanya perbedaan perlakuan mengenai biaya tenaga kerja antara pajak dengan standar akuntansi keuangan memiliki dampak terhadap laporan keuangan perusahaan kelapa sawit.

### 3.5 Informan

Pemberi informasi dalam penelitian ini disebut sebagai informan. Peneliti harus menentukan siapa yang akan dijadikan informan. Neuman berpendapat informan yang baik harus memenuhi 4 karakteristik (2006, hal.411), antara lain:

“1. *The informant who is totally familiar with the culture*

2. *The individual I currently involved in the field.*

3. *The person can spend time with the researcher.*

4. *Nonanalytic individuals make better informants.*”

Berdasarkan kriteria tersebut, maka informan yang akan diwawancarai oleh penulis, sebagai berikut:

1. Direktorat Jenderal Pajak

Peneliti melakukan wawancara dengan Direktorat Peraturan Perpajakan II. Wawancara dilakukan dengan Arief Santoso dan Hendra, Staf Peraturan PPh Badan.

2. PT X

Wawancara dilakukan dengan Markian Gunawan, Direktur PT X dan Iksan, Manajer *Budgeting* untuk PT X.

3. Kantor Konsultan Pajak

Wawancara dilakukan dengan Sonny Triharsono, SH., MSc. Partner FA. Jaja Zakaria, Sonny Triharsono, Budiharto & Rekan.

4. Kantor Akuntan Publik

Wawancara dilakukan dengan Andy Santoso., Manajer Kantor Akuntan Publik Tanudiredja, Wibisana & Rekan (*Price Water Coopers*).

5. Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK)

Wawancara dilakukan dengan Dr. Sylvia Veronica Nalurita Purnama Siregar S.E., Ak. Salah satu anggota DSAK.

6. Akademisi

Wawancara dilakukan kepada pihak akademisi selaku pihak independen yang menguasai konsep pajak dan akuntansi. Peneliti melakukan wawancara dengan Dr. Tafsir Nurchamid Ak., M.Si dan Christine S.E., Ak., M.Int.Tax.

### 3.6 Proses Penelitian

Proses penelitian dalam penulisan skripsi ini berawal ketika melihat laporan *deffered tax* tahun 2011 milik PT X. Dalam laporan tersebut terdapat perbedaan temporer dari rugi yang nilainya material. Ternyata dalam komponen kerugian tersebut terdapat biaya atas tenaga kerja yang tidak dapat dikapitalisasi selama PT X belum menghasilkan. Perihal itu merujuk pada Peraturan Menteri Keuangan

Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008. Dari hal yang ditemukan peneliti, terdapat kontroversi antara peraturan pajak tersebut dengan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 16. Oleh karena itu, selanjutnya peneliti mengumpulkan beberapa literatur terkait dengan permasalahan tersebut.

### **3.7 Pembatasan Penelitian**

Penelitian ini terbatas pada perusahaan kelapa sawit dalam tahap pengembangan yaitu PT X. Hal yang dibahas mengenai biaya atas tenaga kerja selama belum menghasilkan. Berkenaan dengan itu, terkait dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.03/2008 tentang Penyusutan Atas Pengeluaran untuk Memperoleh Harta Berwujud yang Dimiliki dan Digunakan dalam Bidang Usaha Tertentu Pasal 2 ayat (2) dengan Peraturan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 6 tentang Perusahaan dalam Tahap Pengembangan, Nomor 16 tentang Aset Tetap, dan Nomor 46 tentang Akuntansi Pajak Penghasilan.



Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik Industri Perkebunan (untuk selanjutnya disebut SE 02), industri perkebunan memiliki karakteristik khusus yang membedakannya dengan sektor industri lain, yang ditunjukkan oleh adanya aktivitas pengelolaan dan transformasi biologik atas tanaman untuk menghasilkan produk yang akan dikonsumsi atau diproses lebih lanjut. Kegiatan industri perkebunan pada umumnya dapat digolongkan menjadi:

1. Pembibitan dan penanaman, yaitu proses pengelolaan bibit tanaman agar siap untuk ditanam dan diikuti dengan proses penanaman.
2. Pemeliharaan, berupa pemeliharaan tanaman melalui proses pertumbuhan dan pemupukan hingga dapat menghasilkan produk.
3. Pemungutan hasil, yaitu proses pengambilan atau panen atas produksi tanaman untuk kemudian dijual atau dibibitkan kembali.
4. Pengemasan dan pemasaran, yaitu proses lebih lanjut yang dibutuhkan agar produk tersebut siap dijual.

Kegiatan perusahaan perkebunan seringkali bekerja sama dengan masyarakat setempat dan pihak terkait lainnya. Bentuk kerja sama meliputi pengadaan proyek kebun plasma di atas lahan milik masyarakat atau penyediaan lahan perusahaan yang dikelola oleh masyarakat.

Kegiatan usaha yang dilakukan oleh PT X adalah menjalankan usaha dalam bidang perkebunan kelapa sawit yaitu menyelenggarakan dan mengelola usaha perkebunan kelapa sawit terpadu dengan unit pengolahannya menjadi minyak kasar dari nabati, memasarkan, menjual serta mendistribusikan minyak kasar dari nabati atau produk-produknya di dalam negeri, mendirikan pabrik untuk memproduksi minyak kelapa sawit dari nabati dan produk yang berhubungan.

Tahapan-tahapan kegiatan usaha yang dilakukan oleh PT X sama seperti perusahaan perkebunan kelapa sawit lain, seperti yang dikemukakan oleh Pardamean (2008), antara lain:

1. Membuka kebun kelapa sawit, hal-hal yang perlu dilakukan, seperti: survei (pendahuluan dan kelayakan); perizinan usaha perkebunan kelapa sawit; kemitraan dalam pembangunan dan pengelolaan perkebunan kelapa sawit.
2. Mengelola kebun, meliputi:
  1. Pembibitan, merupakan langkah awal yang sangat menentukan keberhasilan penanaman di lapangan;
  2. Tanaman Baru (untuk selanjutnya disebut TB), hasil kegiatan mulai dari pengadaan dan pengembangan benih sampai bibit ditanam di lapangan sebagai tanaman budidaya. Kegiatan dari TB, seperti: survei dan *blocking area*; pembukaan lahan; pengawetan tanah; memancang; penataan afdeling dan blok; penanaman tanaman penutup tanah; membuang lubang tanam dan penanaman; parit dan *drainase*; jaringan jalan.
  3. Pemeliharaan Tanaman Belum Menghasilkan (untuk selanjutnya disebut TBM), tanaman baru yang sudah tumbuh dengan baik di lapangan dan statusnya ditetapkan telah memasuki masa TBM. TBM dikelompokkan menjadi tiga, yaitu:
    1. TBM 1 : tanaman pada tahun ke I (0-12 bulan)
    2. TBM 2 : tanaman pada tahun ke II (13-24 bulan)
    3. TBM 3 : tanaman pada tahun ke III (25-30 bulan)

Intensitas kerja dan biaya pada masing-masing kelompok tersebut berbeda. Kegiatan pada TBM, meliputi: konsolidasi; pemeliharaan infrastruktur kebun; penyisipan; pemberantasan ilalang; pemeliharaan tanaman penutup tanah; membuka dan merawat piringan; pemupukan; kastrasi; pemberantasan hama dan penyakit; persiapan panen pada tanaman muda (panen pada umumnya dimulai setelah tanaman sawit berumur 3-4 tahun dan buahnya telah masak (5-6 bulan setelah penyerbukan)).

4. Pemeliharaan Tanaman Menghasilkan (untuk selanjutnya disebut TM), tanaman kelapa sawit mulai menghasilkan pada umur 24-30 bulan. Buah yang pertama keluar masih dinyatakan sebagai buah pasir. Artinya, buah tersebut belum dapat diolah di PKS, karena kandungan minyaknya masih rendah. Pemeliharaan TM harus dilakukan dengan cara intensif, termasuk pengawasan yang terus-menerus terhadap serangan hama dan penyakit. Pemeliharaan pada TM dapat dibagi berdasarkan kelompok umur, sebagai berikut:

- a. Tanaman muda : 4-5 tahun
- b. Tanaman remaja : 6-12 tahun
- c. Tanaman tua : > 13 tahun

Hal-hal yang dilakukan pada tahapan ini, antara lain: pembasmian alang-alang, pemberantasan gulma, pemupukan, pembasmian hama dan penyakit, penunasan (pemangkasan) pelepah daun, konsolidasi dan inventarisasi, pemeliharaan infrastruktur kebun, pemeliharaan saluran *drainase*.

5. Panen, suatu areal tanaman sudah dapat disebut sebagai TM dan dapat dipanen apabila 60% atau lebih buahnya telah matang; tanaman telah berumur  $\pm$  31 bulan; berat janjangan (tandan) telah mencapai 3 kg atau lebih; atau penyebaran panen telah mencapai 1:5, yaitu setiap 5 pohon terdapat 1 tandan buah yang matang panen. Kebun yang memenuhi persyaratan tersebut dapat mulai dipanen dan disebut dengan kebun TM. Pekerjaan panen adalah memotong, mengumpulkan, dan mengangkut tandan matang ke pabrik. Kegiatan panen juga termasuk memelihara kondisi tanaman agar tetap baik.

6. Membangun dan mengelola PKS, pengembangan tanaman kelapa sawit selalu disertai dengan pembangunan pabrik. Hal ini disebabkan minyak sawit mudah mengalami perubahan kimia dan fisika selama berada dalam tandan dan pengolahan. Oleh sebab itu, pengembangan kelapa

sawit tanpa disertai dengan pabrik merupakan usaha sia-sia. Dalam pembangunan PKS harus mempertimbangkan beberapa faktor, antara lain: lokasi, kapasitas olah, tata letak, rancangan, dan organisasi.

### 4.1.3 Tenaga Kerja

Di PT X tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman dikenal dengan dua istilah, Buruh Harian Lepas ( untuk selanjutnya disebut BHL) dan Buruh Harian Tetap ( untuk selanjutnya disebut BHT). Perbedaan kedua jenis tenaga kerja tersebut adalah sistem penggajian. BHL penentuan gaji berdasarkan kehadiran seorang pekerja, jika seorang pekerja tidak hadir maka ia kehilangan hak untuk digaji karena ia tidak melakukan kewajiban sebagaimana telah dijadualkan. Berbeda dengan BHT, meskipun seorang pekerja itu tidak hadir, ia berhak menerima upah dengan syarat ia dapat memberikan alasan dan bukti pendukung sesuai dengan aturan perusahaan.

## 4.2 Pencatatan Akuntansi Perkebunan Kelapa Sawit

### 4.2.1 *International Accounting Standard (IAS) 41*

Hlaciuc, Mihalciuc, dan Iancu (2008) mengatakan *The International Accounting Standard IAS 41 – Agriculture prescribes accounting treatment, financial sheet drawing and information related to biological assets and agricultural activities from the harvesting point. Agricultural activity is the management by an entity of the biological transformation and harvest of biological assets for sale or for conversion into agricultural produce or into additional biological assets. A biological asset is a living animal or plant.* Dengan demikian, pencatatan akuntansi untuk perkebunan kelapa sawit mengacu pada *International Accounting Standard (IAS) 41* (untuk selanjutnya disebut IAS 41). Aktivitas agrikultural dipertanggungjawabkan menggunakan kerangka biaya historis. Aktivitas ini meliputi pemeliharaan hewan ternak, budidaya tumbuhan dan pemanenan hasil aktivitas tersebut. Aturan ini mengakui pendapatan pada saat

hasil yang dipanen terjual, selama periode pertumbuhan ternak dan tanaman, semua biaya yang terjadi diakumulasikan sebagai *work in progress*, dan persediaan hasil panen yang dicatat sesuai biayanya dikurangi dengan penurunan nilai aset.

#### 4.2.2 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 16

IAS 41 *Agriculture* belum diadopsi sebagai PSAK yang khusus mengatur aktivitas agrikultural. Oleh karena itu, pengaturan untuk aset yang berasal aktivitas agrikultural menerapkan PSAK 16 karena adanya beberapa kesamaan sifat antara aset biologik dengan aset tetap. Definisi aset tetap berdasarkan PSAK 16 dalam paragraf 6 adalah aset berwujud yang: (a) dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif; dan (b) diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode. Paragraf 15 suatu aset tetap yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai aset pada awalnya harus diukur sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan (*cost*) yang dimaksud sesuai dalam paragraf 6 yaitu jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar dari imbalan lain yang diserahkan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi atau, jika dapat diterapkan, jumlah yang diatribusikan ke aset pada saat pertama kali diakui sesuai dengan persyaratan tertentu dalam PSAK lain. Biaya perolehan aset tetap dalam paragraf 16 meliputi: (a) harga perolehannya, termasuk bea impor dan pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan-potongan lain; (b) biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen; (c) estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset. Kewajiban atas biaya tersebut timbul ketika aset tersebut diperoleh atau karena entitas menggunakan aset tersebut selama periode tertentu untuk tujuan selain untuk menghasilkan persediaan. Kemudian dalam PSAK 16 nilai tercatat adalah nilai yang disajikan dalam neraca setelah dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi penurunan nilai.

## 4.2.3 Pencatatan dan Perlakuan Akuntansi Akun Tanaman

### 4.2.3.1 Bibitan (*Nursery*)

Bibit kelapa sawit yang merupakan cikal bakal tanaman kelapa sawit dicatat sebagai bibitan ketika proses pembibitan dimulai. Proses pembibitan yang dilakukan oleh PT X menggunakan tahapan pekerjaan, yaitu pembibitan awal (*pre nursery*) dan pembibitan utama (*main nursery*). Pembibitan awal dilakukan selama 3 bulan, dimana bibit ditempatkan di dalam *polybag* berukuran kecil dan selanjutnya dipindahkan ke pembibitan utama dengan *polybag* berukuran besar selama 9 bulan.

#### 4.2.3.1.1 Pengukuran dan Pengakuan Biaya Terkait Bibitan

Selama proses pembibitan tersebut, ada beberapa biaya terkait yang akan dikapitalisasi sehingga akan meningkatkan nilai bibitan. Biaya-biaya tersebut antara lain biaya pembelian bibit, upah pekerja yang mengurus bibit, biaya pembelian *polybag*, serta biaya pemeliharaan dan biaya lain. Biaya tersebut diukur berdasarkan *historical cost* yaitu sebesar biaya yang dikeluarkan untuk melakukan transaksi tersebut dan diakui saat terjadinya. Misalnya, biaya pembelian bibit diakui saat bibit tersebut diterima oleh perusahaan, upah pekerja diakui setiap pembayaran upah bulanan, biaya pembelian *polybag* diakui saat *polybag* tersebut diterima oleh perusahaan, serta biaya pemeliharaan dan biaya lainnya diakui saat terjadinya.

Pada awalnya, biaya-biaya tersebut diklasifikasikan sebagai biaya administrasi umum. Setelah biaya tersebut diakui, biaya tersebut akan dikapitalisasi ke dalam akun bibitan oleh sistem yang digunakan perusahaan dengan memberikan kode tertentu. Misalnya, biaya tersebut diberi kode. Setiap

sistem melihat kode tersebut, maka akan otomatis mengkapitalisasi biaya tersebut ke akun bibitan.

Pencatatan yang dilakukan:

<i>Nursery</i>	xxx
Biaya	xxx

#### 4.2.3.1.2 Reklasifikasi Bibitan Menjadi Tanaman Belum Menghasilkan

Selain kapitalisasi biaya terkait, nilai bibitan juga dipengaruhi dengan adanya proses reklasifikasi dari bibitan menjadi TBM. Reklasifikasi ini dilakukan ketika bibitan telah melalui proses pembibitan utama, yaitu sekitar 12 bulan setelah dilakukan pembibitan. Reklasifikasi ini akan mengurangi nilai bibitan dan akan menambah nilai TBM.

Reklasifikasi ini akan dicatat dengan jurnal sebagai berikut:

TBM	xxx
<i>Nursery</i>	xxx

(jurnal ini akan mengurangi nilai bibitan dan menambah nilai TBM dengan jumlah yang sama)

Secara keseluruhan, berikut adalah pergerakan yang terjadi pada akun bibitan PT X selama tahun 20xx akibat adanya kapitalisasi biaya terkait dan reklasifikasi ke TBM:

Saldo awal	xxx
Penambahan:	
Penambahan biaya	xxx
Pengurangan:	

Reklasifikasi ke TBM	(xxx)
Saldo akhir	<u>xxx</u>

#### 4.2.3.2 Tanaman Belum Menghasilkan (*Immature Plant*)

Tanaman kelapa sawit diklasifikasikan sebagai TBM pada saat pemindahan dan penanaman bibit ke area perkebunan, yaitu saat 12 bulan setelah pembibitan mulai dilakukan. Pada saat ini, tanaman kelapa sawit memasuki tahap pemeliharaan yaitu proses pertumbuhan dan pemupukan hingga tanaman tersebut menghasilkan produk. Walaupun pada tahap ini tanaman kelapa sawit mungkin untuk terkena beberapa risiko terkait industri perkebunan kelapa sawit seperti risiko kebakaran, wabah penyakit, dan risiko lainnya.

##### 4.2.3.2.1 Pengukuran dan Pengakuan Biaya Terkait Tanaman Belum Menghasilkan

TBM dicatat sebesar biaya perolehannya. Biaya perolehan awal tersebut terdiri dari akumulasi biaya pembukaan lahan (*land clearing*), penanaman bibit (*plantation*), pemupukan (*manuring*), pemeliharaan, dan alokasi biaya tidak langsung lainnya sampai dengan tanaman yang bersangkutan dinyatakan menghasilkan dan dapat dipanen. Biaya tidak langsung yang dimaksud seperti beban pinjaman yang timbul dari pendanaan dan biaya lain yang digunakan untuk membiayai pengembangan TBM.

Dalam pembukaan lahan (*land clearing*), ada beberapa pekerjaan yang dilakukan. Pekerjaan itu antara lain meliputi pembuatan jalan, jembatan, teras, dan infrastruktur, pembersihan (*felling*), pemetakan (*stacking*), serta pematangan. Perusahaan mengerjakan pekerjaan tersebut dengan menyewa kontraktor. Biaya pembukaan lahan merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk persiapan area perkebunan. Biaya-biaya itu diakui ketika timbul kewajiban pembayaran atas pekerjaan tersebut.

Biaya terkait dengan pekerjaan pembukaan lahan menurut kebijakan perusahaan dapat dikapitalisasi ke dalam akun aset dalam penyelesaian (*construction in process/CIP*)-infrastruktur dan akun tanaman belum menghasilkan. Biaya yang dikapitalisasi ke dalam akun CIP-infrastruktur antara lain biaya terkait pembuatan jalan, jembatan, teras, dan infrastruktur. Sedangkan, biaya yang dikapitalisasi ke dalam akun TBM antara lain biaya terkait pembersihan, pemetakan, dan pematangan termasuk biaya rental *bulldozer* yang digunakan untuk pembersihan lahan. Jurnal yang dicatat untuk mencatat kapitalisasi biaya terkait yaitu:

TBM	xxx
Biaya	xxx

(akibat jurnal kapitalisasi ini, TBM akan bertambah nilainya sebesar biaya terkait)

Berdasarkan PSAK 26, beban bunga, selisih kurs yang merupakan penyesuaian atas beban bunga, dan biaya lainnya yang terjadi sehubungan dengan pinjaman yang digunakan untuk pembiayaan pengembangan TBM dan pembukaan lahan dikapitalisasi. Kapitalisasi biaya pinjaman dihentikan pada saat tanaman yang bersangkutan dinyatakan menghasilkan. Biaya pinjaman ini merupakan alokasi biaya tidak langsung yang dapat dikapitalisasi. Contoh jurnal yang digunakan untuk mencatat kapitalisasi biaya pinjaman ini yaitu:

TBM	xxx
Beban bunga	xxx

(akibat jurnal kapitalisasi ini, TBM akan bertambah nilainya sebesar beban bunga pinjaman terkait)

#### 4.2.3.2.2 Reklasifikasi Tanaman Belum Menghasilkan Menjadi Tanaman Menghasilkan

Nilai tercatat TBM tidak hanya dipengaruhi oleh reklasifikasi dari bibitan dan kapitalisasi biaya pinjaman, tetapi juga dipengaruhi oleh reklasifikasi dari TBM ke TM. Reklasifikasi ini akan mengurangi nilai tercatat TBM dan menambah nilai tercatat TM. Tanaman kelapa sawit memerlukan waktu 4 tahun sejak penanaman bibit di area perkebunan untuk menjadi tanaman menghasilkan. Atau dengan kata lain, reklasifikasi ini dilakukan ketika tanaman telah berumur 4 tahun sejak dicatat sebagai TBM.

Jurnal yang dicatat terkait reklasifikasi TBM menjadi TM adalah:

TM	xxx
TBM	xxx

(reklasifikasi ini akan mengurangi nilai TBM dan menambah nilai TM dengan jumlah yang sama)

Secara keseluruhan, berikut adalah pergerakan yang terjadi pada akun TBM PT X selama 20xx akibat adanya kapitalisasi biaya, reklasifikasi dari bibitan, dan reklasifikasi ke TBM:

Saldo awal	xxx
Penambahan:	
Reklasifikasi dari bibitan	xxx
Kapitalisasi biaya	xxx
Pengurangan:	
Reklasifikasi ke TM	(xxx)
Saldo akhir	<u>xxx</u>

Jurnal penyesuaian



(jurnal ini akan menambah nilai TM dan mengurangi TBM dengan jumlah yang sama).

#### 4.2.3.3.2 Penyusutan Tanaman Menghasilkan

Selain reklasifikasi dari TBM, nilai TM juga disusutkan selama taksiran masa produktif tanaman yang bersangkutan yaitu selama 20 tahun. Metode penyusutan yang digunakan yaitu metode garis lurus. Penyusutan ini dilakukan karena tanaman kelapa sawit lama kelamaan akan kehilangan kemampuan untuk memproduksi dan akan tidak bermanfaat lagi secara ekonomis bagi perusahaan. Jadi, perusahaan harus menyesuaikan nilai tanaman tersebut selama masa manfaatnya dengan melakukan penyusutan. Pada akhir masa manfaatnya, tanaman tersebut dihentikan pengakuannya dengan cara ditebang atau diganti dengan tanaman lain.

Beban penyusutan TM yang terjadi selama tahun 20xx yaitu sebesar Rp xxx. Jurnal yang digunakan untuk mencatat beban penyusutan tersebut yaitu:

Beban penyusutan-TM	xxx
Akumulasi penyusutan-TM	xxx

Terkait penyusutan tanaman ini, perusahaan harus mengelola pencatatan beban penyusutan setiap kelompok tanaman sejak tanaman tersebut direklasifikasi, karena tidak semua tanaman secara serempak direklasifikasi menjadi TM. Tiap tahun perusahaan melakukan reklasifikasi tersebut dengan nilai tanaman yang berbeda-beda pula. Oleh karena itu, untuk menjaga supaya nilai TM yang dilaporkan sesuai dengan kenyataan perusahaan perlu mengelola pencatatan biaya penyusutan ini dengan sebaik-baiknya.

Secara keseluruhan, berikut pergerakan yang terjadi pada akun TM PT X selama tahun 20xx akibat adanya kapitalisasi biaya dan penyusutan:

Saldo awal tahun	xxx
Reklasifikasi dari TBM	xxx

<b>Saldo akhir tahun</b>	<u>xxx</u>
<b>Akumulasi penyusutan</b>	
Saldo awal tahun	xxx
Penyusutan tahun berjalan	xxx
Saldo akhir penyusutan	<u>xxx</u>
Nilai buku penyusutan)	xxx (saldo akhir tahun-saldo akhir penyusutan)

#### 4.2.3.4 Hasil Panen Tanaman Kelapa Sawit

Setelah tanaman diklasifikasikan sebagai TM, tanaman tersebut memasuki tahap pemungutan hasil atau panen. Panen merupakan salah satu kegiatan yang penting pada pengelolaan TM. Keberhasilan panen akan menunjang pencapaian produktivitas tanaman. Begitu pula sebaliknya, kegagalan panen akan menghambat pencapaian produktivitas tanaman. Pengelolaan tanaman yang baik tidak ada artinya jika panen tidak dilakukan secara optimal.

Panen adalah proses pemotongan tandan dari pohon hingga pengangkutan ke pabrik. Tandan yang sudah dipanen disebut TBS. Tanaman kelapa sawit akan menghasilkan TBS selama 20 tahun. Dalam proses selanjutnya, TBS ini akan diproses lebih lanjut menjadi minyak kelapa sawit dan inti sawit. TBS yang sebaiknya dipanen yaitu yang memenuhi kriteria sebagai buah matang.

#### 4.2.3.5 Hasil Olahan Panen Tanaman Kelapa Sawit

Hasil panen kelapa sawit berupa TBS kemudian langsung diolah menjadi CPO dan PK. Oleh karena itu, TBS setelah dipanen tidak diklasifikasikan sebagai persediaan, tetapi TBS langsung diproses di pabrik dan dianggap sebagai bahan baku dimana langsung dimasukkan ke dalam perhitungan HPP bagi minyak

kelapa sawit maupun inti sawit. Hasil olahan inilah yang nanti akan dijual dan menjadi sumber pendapatan bagi perusahaan.

#### **4.2.3.5.1 Pengukuran dan Pengakuan Biaya Terkait Hasil Olahan Panen Tanaman Kelapa Sawit**

Seperti yang sudah dijelaskan sebelumnya, TBS yang dipanen akan langsung diolah menjadi CPO dan PK pada hari yang sama. Nilai persediaan barang jadi CPO dan PK dihitung berdasarkan biaya-biaya yang dikeluarkan selama proses produksi dari TBS menjadi CPO atau PK baik biaya produksi langsung maupun tidak langsung. Biaya langsung terdiri dari pemupukan dan pemeliharaan TM. Sedangkan, biaya tidak langsung terdiri dari biaya penyusutan aset tetap, TM, dan hak guna usaha atau hak guna bangunan.

1. Biaya pembelian TBS, biaya ini merupakan biaya yang timbul dari transaksi pembelian TBS dari perusahaan lain. Jadi, selain menggunakan TBS yang dihasilkan sendiri, perusahaan juga membeli TBS dari perusahaan lain.
2. Biaya pabrikasi, meliputi biaya *overhead* atas proses produksi CPO dan PK.
3. Biaya panen dan pengumpulan, yaitu biaya yang timbul selama mengumpulkan hasil panen tanaman kelapa sawit. Biaya tersebut antara lain biaya terkait peralatan panen, biaya gaji permanen, biaya transportasi dari tempat panen ke pabrik kelapa sawit, dan biaya bongkar muat TBS di pabrik kelapa sawit.
4. Biaya pemupukan dan pemeliharaan, yaitu biaya pemupukan dan pemeliharaan yang terjadi setelah aset tanaman diklasifikasikan sebagai tanaman menghasilkan. Biaya tersebut meliputi biaya pemeliharaan infrastruktur seperti jalan dan jembatan, biaya pemberantasan hama, biaya pemupukan, biaya sanitasi kelapa sawit, biaya transportasi terkait kegiatan pemeliharaan tanaman, dan biaya pengawasan terkait pemeliharaan dan

pemupukan. Biaya ini juga mencakup biaya gaji pekerja terkait kegiatan pemupukan dan pemeliharaan tanaman.

5. Biaya tidak langsung, terdiri dari biaya penyusutan aset tetap, biaya penyusutan TM, dan biaya amortisasi hak guna usaha (HGU) atau hak guna bangunan (HGB). Biaya penyusutan aset tetap terkait kegiatan perkebunan dialokasikan berdasarkan luas area tanam. Biaya tersebut dialokasikan ke HPP berdasarkan luas area tanam TM, sedangkan yang dialokasikan ke biaya administrasi umum berdasarkan luas area tanam TBM. Biaya administrasi umum itu kemudian akan dikapitalisasi ke dalam nilai TBM. Jadi, ketika perusahaan belum memiliki TM, semua biaya penyusutan aset tetap terkait kegiatan perkebunan akan dicatat sebagai bagian dari nilai TBM. Secara keseluruhan berikut komponen-komponen yang masuk ke dalam perhitungan HPP PT X:

Biaya pembelian TBS	xxx
Biaya pemupukan dan pemeliharaan	xxx
Biaya pabrikasi	xxx
Penyusutan dan amortisasi	xxx
Biaya panen dan pengumpulan	xxx
<b>Beban Pokok Produksi</b>	<b><u>xxx</u></b>
Persediaan barang jadi awal tahun	xxx
Persediaan barang jadi akhir tahun	(xxx)
<b>Beban Pokok Penjualan</b>	<b><u>xxx</u></b>

### 4.3 Penyajian pada Laporan Posisi Keuangan

#### 4.3.1 Klasifikasi Akun Tanaman

##### PSAK 16

Penyajian akun tanaman pada laporan posisi keuangan terletak pada aset tidak lancar. Klasifikasi akun tanaman tidak dijelaskan secara khusus dalam

PSAK 16. Namun dilihat dari karakteristiknya, TBM dapat diklasifikasikan sebagai aset biologik dalam proses karena TBM belum dapat digunakan dalam kegiatan operasi perusahaan sampai menjadi TM. Sedangkan, TM diklasifikasikan sebagai aset biologik memiliki kemiripan karakteristik seperti yang sudah dijelaskan sebelumnya.

### **IAS 41**

Penyajian akun tanaman pada laporan posisi keuangan diletakkan pada aset tidak lancar. Sedangkan klasifikasi akun tanaman dibagi menjadi 2 yaitu *immature* dan *mature*.

#### **4.3.2 Pengakuan dan Pengukuran Akun Tanaman**

### **PSAK 16**

Pengakuan awal aset tetap sebesar biaya perolehan pada saat pengakuan awal yaitu kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar dari imbalan lain yang diserahkan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi atau, jika diterapkan, jumlah yang diatribusikan ke aset pada saat pertama kali diakui sesuai dengan persyaratan tertentu dalam PSAK lain. Setelah pengakuan awal, perusahaan dapat memilih metode biaya atau model revaluasi. Model biaya yaitu pencatatan aset tetap sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai aset. Sedangkan model revaluasi yaitu metode pencatatan aset tetap menggunakan nilai wajar pada tanggal revaluasi dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai yang terjadi setelah tanggal revaluasi.

### **IAS 41**

Aset biologik diukur berdasarkan nilai wajarnya dikurangi estimasi biaya *point of sales* pada saat panen, kecuali jika nilai wajarnya tidak dapat diukur secara andal. Apabila terdapat pasar aktif, nilai wajar dari suatu aset biologik atau produk agrikultur ditentukan dari harga kuota pada pasar tersebut. Namun, jika

tidak ada pasar yang aktif untuk aset biologik atau produk agrikultur, nilai wajar dapat ditentukan dari harga transaksi pasar yang terakhir dari suatu aset biologik, harga pasar untuk aset yang sejenisnya dengan penyesuaian untuk merefleksikan perbedaan, atau menggunakan perbandingan sektor. Dalam beberapa kasus, nilai wajar aset biologik dapat dihitung dengan mendiskontokan nilai sekarang dari arus kas bersih yang diharapkan dari suatu aset pada tarif pasar saat ini sebelum pajak apabila harga yang ditentukan oleh pasar tidak tersedia pada kondisinya saat ini. Jika nilai wajarnya tidak dapat diukur secara andal, aset biologik dapat diukur berdasarkan biayanya dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian atas penurunan nilai.

### **4.3.3 Penyusutan Aset Tanaman**

#### **PSAK 16**

Penyusutan aset dimulai pada saat aset tersebut berada pada lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen. Aset tetap disusutkan sebesar jumlah tercatatnya dikurangi nilai residu selama masa manfaat aset tersebut. Penyusutan dapat menggunakan metode garis lurus, saldo menurun, dan metode jumlah unit.

#### **IAS 41**

IAS 41 tidak mengatur secara khusus mengenai penyusutan aset biologik. PT X melakukan penyusutan aset biologik menurut IAS 41 mengikuti ketentuan penyusutan aset tetap seperti di atur dalam IAS 16. Penyusutan dimulai ketika aset siap untuk digunakan atau berada pada lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan. Metode penyusutan yang dapat digunakan yaitu metode garis lurus, metode saldo menurun, dan metode jumlah unit produksi.

#### 4.3.4 Pengungkapan Akun Tanaman

##### PSAK 16

Pengungkapan yang diperlukan terkait aset tetap yaitu dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat bruto, metode penyusutan yang digunakan, umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan awal dan akhir periode, dan rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode.

##### IAS 41

IAS 41 menyatakan bahwa suatu entitas harus mengungkapkan mengenai akumulasi keuntungan atau kerugian yang timbul selama periode berjalan saat pengakuan awal aset biologik dan produk agrikultur dan dari perubahan nilai pasar dikurangi estimasi biaya *point of sales* dari aset tersebut. Perusahaan juga harus memberikan penjelasan mengenai tiap kelompok aset biologik, metode dan asumsi dalam menentukan nilai pasar dari setiap kelompok produk agrikultur pada saat panen dan setiap kelompok aset biologik. Namun, apabila nilai wajar dari aset biologik tidak dapat diukur secara andal, pengungkapan yang perlu dilakukan oleh perusahaan meliputi deskripsi aset biologik, penjelasan mengapa nilai wajar tidak dapat diukur secara andal, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, nilai buku dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode serta keuntungan atau kerugian pada saat penghapusan aset.

## BAB 5

### Analisis Implementasi Biaya Tenaga Kerja pada PT X

#### 5.1 Analisis Biaya Tenaga Kerja dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 yang Tidak Diperbolehkan Dikapitalisasi pada Perkebunan Kelapa Sawit seperti yang Dilakukan oleh PSAK Nomor 16

Industri perkebunan memiliki karakteristik khusus yang membedakannya dengan sektor industri lain, yang ditunjukkan oleh adanya aktivitas pengelolaan dan transformasi biologik atas tanaman untuk menghasilkan produk yang akan dikonsumsi atau diproses lebih lanjut. Kekhasan dalam industri perkebunan kelapa sawit adalah tanaman kelapa sawit tersebut merupakan aset bagi perusahaan. Dalam pencatatan secara akuntansi mengacu kepada IAS 41 yaitu tanaman tersebut termasuk dalam aset biologik, namun di Indonesia aturan tersebut belum diadopsi sehingga atas pencatatan dan pengakuan nilai mengacu kepada PSAK 16.

Praktik industri perkebunan kelapa sawit dalam kegiatannya adalah melakukan proses menanam dan merawat tanaman sampai dengan menghasilkan, kemudian atas hasil tanaman tersebut diolah lebih lanjut di pabrik kelapa sawit sehingga dihasilkan produk yang siap untuk dijual. Proses menanam membutuhkan waktu yang tidak sedikit, lebih kurang 3-4 tahun tanaman tersebut mulai menghasilkan. Selain waktu yang tidak sedikit, diperlukan pula jumlah tenaga kerja yang tidak sedikit untuk mengurus tanaman. Perusahaan menggunakan tenaga kerja sendiri, untuk memperoleh kualitas yang baik dari tanaman tersebut sebab diawasi oleh pihak perusahaan sendiri.

Selama proses menanam sampai dengan tanaman tersebut menghasilkan, perusahaan tidak memiliki pendapatan usaha sebab belum ada bahan kelapa sawit yang dapat diolah kemudian dijual. Dengan demikian atas segala biaya yang dikeluarkan dikapitalisasi. Dalam melakukan kapitalisasi biaya, tidak serta merta seluruh biaya dikapitalisasi, tetapi mengacu pada aturan yang berlaku. Perusahaan melakukan kapitalisasi atas seluruh biaya yang berhubungan langsung dengan tanaman ke dalam nilai aset, sedangkan biaya yang tidak berhubungan langsung dibebankan sekaligus pada

tahun terjadinya. Contoh biaya yang berhubungan langsung dengan tanaman yang dikapitalisasi ke dalam nilai tanaman, seperti: bibit, pupuk, sewa alat berat, upah tenaga kerja, biaya pembukaan lahan, dan lain sebagainya. Kapitalisasi biaya-biaya tersebut berhenti setelah tanaman mulai menghasilkan.

Berdasarkan penjelasan Pasal 28 ayat (7) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 (untuk selanjutnya disebut UU KUP) pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undang perpajakan menentukan lain. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 (untuk selanjutnya disebut PMK 249) adalah salah satu peraturan perpajakan yang mengatur lain. PMK 249 mengatur penyusutan untuk bidang usaha tertentu, salah satunya industri tanaman keras yaitu perkebunan kelapa sawit. Perbedaan pengaturan dengan Standar Akuntansi Keuangan (untuk selanjutnya disebut SAK) terletak pada pasal 2 ayat (2) tidak termasuk sebagai pengeluaran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja. Maksud dari aturan ini adalah atas biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja tidak boleh dikapitalisasi dalam nilai aset.

Dasar pertimbangan terbitnya PMK 249 ialah ketentuan Pasal 11 ayat (7) [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) (untuk selanjutnya disebut UU PPh), hal ini terdapat dalam konsideran PMK 249 bagian menimbang. Seperti dikatakan oleh Arief Santoso:

*“Dalam UU PPh Pasal 11 ayat (7) dinyatakan bahwa atas penyusutan harta berwujud yang dimiliki atau digunakan dalam bidang usaha tertentu diatur dalam peraturan menteri keuangan, jadi ini memang mengatur penyusutan usaha di bidang tertentu. Bisa dilihat di bagian konsideran menimbang. Jadi, PMK 249 diterbitkan untuk melaksanakan Pasal 11 ayat (7) UU PPh.”* (Wawancara dengan Arief Santoso, tanggal 24 Mei 2012)

Seperti yang dikatakan oleh Indrati (2007, hal. 55) peraturan pelaksanaan (*verordnung*) merupakan peraturan-peraturan yang terletak di bawah undang-undang yang berfungsi menyelenggarakan ketentuan-ketentuan dalam undang-undang peraturan pelaksanaan bersumber dari kewenangan delegasi. Dengan

demikian, PMK 249 terbit bukan dilatarbelakangi oleh UU PPh tetapi atas delegasi dari UU PPh.

PMK 249 mengatur penyusutan secara khusus untuk industri-industri yang memiliki karakteristik khusus seperti kehutanan, perkebunan tanaman keras, dan peternakan. Kekhususan tersebut terletak pada kegiatan usaha dan terdapat aset biologik yang perlu untuk disusutkan. Penyusutan didasarkan atas nilai perolehan. Dalam pasal 2 ayat (2) PMK 249 dinyatakan bahwa atas pengeluaran untuk tenaga kerja harus dikeluarkan dalam komponen aset yang disusutkan. Arief Santoso mengungkapkan:

*“Kan harus diperhatikan juga ketentuan umumnya. Di penjelasan Pasal 6 ayat (1) sudah dijelaskan bahwa pembebanan biaya dibagi 2 yaitu mempunyai masa manfaat tidak lebih dari 1 tahun dan lebih dari 1 tahun (melalui penyusutan atau amortisasi). Untuk biaya gaji termasuk dalam biaya yang mempunyai masa manfaat tidak lebih dari 1 tahun, sehingga harus dibebankan di tahun pengeluaran. Untuk tambahan bisa juga dilihat di penjelasan Pasal 11A ayat (6). Kapitalisasi biaya tidak diperkenankan untuk biaya operasional yang bersifat rutin seperti gaji.”* (Wawancara dengan Arief Santoso, tanggal 24 Mei 2012)

Maksud dari pernyataan Arief Santoso adalah biaya tenaga kerja dikeluarkan dalam komponen nilai aset berdasarkan ketentuan perpajakan mengacu kepada penjelasan Pasal 6 ayat (1) UU PPh beban-beban yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto dapat dibagi dalam 2 (dua) golongan, yaitu beban atau biaya yang mempunyai masa manfaat tidak lebih dari 1 (satu) tahun dan yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun. Beban yang mempunyai masa manfaat tidak lebih dari 1 (satu) tahun merupakan biaya pada tahun yang bersangkutan, misalnya gaji, biaya administrasi dan bunga, biaya rutin pengolahan limbah dan sebagainya, sedangkan pengeluaran yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun, pembebanannya dilakukan melalui penyusutan atau melalui amortisasi. Di samping itu, apabila dalam suatu tahun pajak didapat kerugian karena penjualan harta atau karena selisih kurs, kerugian-kerugian tersebut dapat dikurangkan dari penghasilan bruto. Selanjutnya diperjelas dalam huruf a ayat tersebut biaya-biaya yang dimaksud pada ayat ini lazim disebut biaya sehari-hari yang boleh dibebankan pada tahun pengeluaran. Untuk dapat dibebankan sebagai biaya, pengeluaran-pengeluaran tersebut harus

mempunyai hubungan langsung maupun tidak langsung dengan kegiatan usaha atau kegiatan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang merupakan objek pajak. Jadi biaya tenaga kerja merupakan biaya yang mempunyai masa manfaat tidak lebih dari satu tahun maka harus dibebankan sekaligus pada tahun terjadinya.

Di samping itu juga diatur dalam penjelasan pasal 11A ayat (6) UU PPh dalam pengertian pengeluaran yang dilakukan sebelum operasi komersial, adalah biaya-biaya yang dikeluarkan sebelum operasi komersial, misalnya biaya studi kelayakan dan biaya produksi percobaan tetapi tidak termasuk biaya-biaya operasional yang sifatnya rutin, seperti gaji pegawai, biaya rekening listrik dan telepon, dan biaya kantor lainnya. Untuk pengeluaran operasional yang rutin ini tidak boleh dikapitalisasi tetapi dibebankan sekaligus pada tahun pengeluaran.

Tidak diperbolehkannya biaya atas tenaga kerja dikapitalisasi secara pajak dikarenakan biaya atas tenaga kerja dianggap sebagai biaya rutin berdasarkan ketentuan umum UU PPh. PMK 249, merupakan aturan khusus yang diterapkan untuk industri khusus. Dengan demikian, PMK 249 tidak dapat diterapkan dalam industri khusus jika mengacu pada ketentuan umum. Jika PMK 249 diterapkan dalam industri ini, maka secara pajak tidak akan tercapai asas keadilan horizontal *Equal treatment for the equal* (Mansury, 1996, hal. 12), yaitu industri dengan karakteristik khusus harus diperlakukan secara khusus tidak dapat diperlakukan sama dengan industri lainnya. Menurut Tafsir Nurachmid:

*“Penetapan SK Menteri Keuangan yang mengatur itu dibebankan sebagai biaya khusus untuk industri-industri yang sifatnya adalah normal accounting/operating cycle lebih dari satu tahun.”*  
(Wawancara dengan Tafsir Nurachmid, tanggal 22 Mei 2012)

Seperti telah diuraikan sebelumnya, kegiatan di industri perkebunan kelapa sawit adanya proses menanam dan untuk menghasilkan membutuhkan waktu lebih kurang 3-4 tahun, maka atas biaya-biaya (yang berhubungan langsung dengan tanaman) yang dikeluarkan selama masa itu harus dikapitalisasi, sebab bukan merupakan biaya yang bersifat rutin. Dengan dikapitalisasi biaya tenaga kerja tersebut selama masa belum menghasilkan asas keadilan dapat tercapai.

Selain dasar pertimbangan melalui peraturan perundangan ada dasar lain mengapa biaya tenaga kerja tidak diperbolehkan untuk dikapitalisasi. Menurut Hendra:

*“Terkait dengan biaya tenaga kerjanya, sulit dipisahkan antara mana yang benar-benar khusus untuk petani yang mengurus tanaman sawit dengan pekerjaan lain. Maka dibuat mudah dengan dibebankan sekaligus.”* (Wawancara dengan Hendra, tanggal 24 Mei 2012)

Hal itu senada dituturkan oleh Sonny Triharsono:

*“Sebenarnya ini merupakan kepentingan praktisasi DJP saja. Kebanyakan masalah yang dihadapi selalu ditanyakan berapa jumlah biaya tenaga kerja dan berapa PPh Pasal 21-nya. Jika dikapitalisasi otomatis biaya tersebut tidak matching antara SPT Tahunan Badan dengan SPT PPh Pasal 21, dan atas selisihnya sulit dilacak. Dalam praktik susah untuk mem membedakan mana yang merupakan benar-benar tenaga kerja yang melekat dengan tanaman itu.”* (Wawancara dengan Sonny Triharsono, tanggal 25 Mei 2010)

Selain karena ketentuan umum dasar terbitnya PMK 249 adalah untuk kepraktisan pihak DJP dalam pemeriksaan di industri perkebunan kelapa sawit. Sesuai dengan tujuan utama dari sistem pajak dan lembaga pelaksanaannya adalah untuk menghimpun sejumlah penerimaan yang cukup untuk membiayai komitmen pemerintah (Rosdiana dan Irianto, 2012, hal. 46), hal ini dimaksudkan agar tidak hilangnya potensi penerimaan negara. Dengan dibebankan sekaligus atas biaya tenaga kerja, maka dapat diketahui dengan jelas berapa PPh Pasal 21 yang harus disetorkan kepada kas negara.

Di Indonesia, pengaturan mengenai akuntansi perkebunan secara umum belum ada. Namun, pedoman akuntansi perkebunan yang dikeluarkan oleh regulator dan asosiasi industri, sudah ada yaitu Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN yang disusun oleh Perkebunan PTPN dan PT RNI. Sementara untuk industri perkebunan yang dikelola oleh selain BUMN mengacu kepada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (untuk selanjutnya disebut PSAK). IAS 41 *Agriculture* belum diadopsi sebagai PSAK yang khusus mengatur aktivitas agrikultural. Oleh karena itu, pengaturan untuk aset yang berasal aktivitas agrikultural menerapkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 16

(untuk selanjutnya disebut PSAK 16) karena adanya beberapa kesamaan sifat antara aset biologik dengan aset tetap.

Tanaman kelapa sawit bagi industri perkebunan kelapa sawit merupakan aset tetap, sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Nomor 16 Revisi 2007 (untuk selanjutnya disebut PSAK 16) definisi aset tetap adalah aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif; dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu tahun. Senada dengan Godfrey et al. (2009, hal.228) *assets defined in relation to three essential characteristics: future economic benefits, control by an entity, and past events*. Tanaman kelapa sawit memiliki manfaat di masa mendatang selama 20-25 tahun, tidak untuk dijual melainkan diusahakan untuk dapat berproduksi diolah menjadi sesuatu sesuai dengan kemauan manajemen. Hasil olahan utama dari tanaman kelapa sawit adalah *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel (PK)*.

Nilai perolehan suatu aset tetap tergantung dari biaya perolehan (*cost*). Menurut PSAK 16 adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar dari imbalan lain yang diserahkan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi atau, jika dapat diterapkan, jumlah yang diatribusikan ke aset pada saat pertama kali diakui sesuai dengan persyaratan tertentu dalam PSAK lain. Komponen biaya perolehan aset tetap meliputi:

1. harga perolehannya, termasuk bea impor dan pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan-potongan lain;
2. biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen; dan
3. estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset. Kewajiban atas biaya tersebut timbul ketika aset tersebut diperoleh atau karena entitas menggunakan aset tersebut selama periode tertentu untuk tujuan selain menghasilkan persediaan.

Merujuk kepada Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN atas aset tanaman yang merupakan aset tetap disebut Aset Tanaman, yaitu aset tanaman perkebunan yang belum menghasilkan (aset pembibitan). Biaya perolehan awal aset tanaman antara lain:

1. Biaya yang diakui sebagai bagian dari pembibitan, yaitu:
  - a. Biaya input adalah harga perolehan bibit dan biaya lainnya yang dikeluarkan entitas sampai dengan bibit siap tanam.
  - b. Biaya proses adalah biaya-biaya yang dikeluarkan setelah biaya input sampai menjadi bibit tanaman berikutnya yang terdiri dari:
    1. Biaya tenaga kerja langsung di unit/kebun untuk pemeliharaan aset tanaman belum menghasilkan meliputi imbalan kerja yang terkait langsung dengan pembudidayaan tanaman seperti upah tenaga kerja;
    2. Biaya-biaya lainnya yang terjadi di unit/kebun yang dapat diatribusikan secara langsung ke aset tanaman seperti:
      - a. biaya penyiapan lahan (*land clearing*);
      - b. biaya handling dan pengangkutan bibit tanaman;
      - c. biaya penanaman, pemupukan, dan pemeliharaan;
      - d. biaya pengujian aset tanaman;
      - e. biaya komisi profesional yang menangani aset tanaman
  - c. Alokasi biaya tidak langsung, biaya tidak langsung yang dapat dikapitalisasi ke aset tanaman semusim antara lain biaya pinjaman.
2. Biaya penyisipan, antara lain:
  - a. biaya penyisipan/sulaman suatu aset tanaman dalam areal pembibitan diakui sebagai penambah jumlah tercatat aset tanaman.
  - b. biaya penyisipan/sulaman suatu aset tanaman dalam areal kebun diakui sebagai beban.

Biaya tenaga kerja dikatakan oleh Usry dan Matz (1984, hal. 382) merupakan sumbangan tenaga manusia pada perusahaan. Biaya tenaga kerja pada perkebunan kelapa sawit yang dimasukkan ke dalam komponen harga perolehan tanaman aset karena merupakan biaya yang diatribusikan secara langsung. Reksohadiprodjo (1982, hal.21) menyebutkan biaya upah karyawan penggarap tanah, penabur, pembibit, pemelihara merupakan biaya langsung dan masuk kedalam komponen nilai Tanaman Belum Menghasilkan (untuk selanjutnya disebut TBM). Biaya tenaga kerja yang dikapitalisasi oleh perusahaan merupakan biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman, bukan merupakan biaya administrasi atau biaya rutin seperti yang dimaksud dalam ketentuan perundang-undangan perpajakan. Seperti dikatakan Andy Santoso:

*“Biaya tenaga kerja yang dikeluarkan selama tanaman belum menghasilkan itu akan dikumulatifkan terus, sampai dengan tanaman itu menghasilkan, jadi kita melihatnya sebagai bagian dari harga perolehan aset. Sebenarnya di Indonesia belum memiliki aturan tersendiri untuk mengatur perkebunan. Secara internasional sebenarnya sudah ada yaitu IAS 41. Nah, disitu ada historical cost. Nilai aset itu dicatat sebagai nilai tanaman. Sampai dengan saat ini di Indonesia khusus untuk perkebunan atas nilai tanaman yang merupakan aset, melihat ke aturan yang diatur dalam PSAK 16. Jika dianalogikan, mungkin aset sebelum dipakai dilakukan instalasi, nah biaya instalasi itu merupakan bagian dari harga perolehan dari aset itu. Biaya tenaga kerja di perkebunan sawit bukan merupakan biaya rutin sampai dengan tanaman menghasilkan.”* (Wawancara dengan Andy Santoso, tanggal 1 Juni 2012)

Mulyadi (1978, hal. 7) menerangkan bahwa biaya administrasi dan umum adalah biaya-biaya yang terjadi dalam hubungannya dengan kegiatan yang tidak dapat diidentifikasi dengan aktivitas produksi, contoh dari biaya administrasi dan umum adalah gaji direksi, gaji eksekutif, biaya rapat pemegang saham, sumbangan, dan lain-lain. Dalam PSAK 16 disebutkan pula contoh biaya-biaya yang bukan merupakan biaya perolehan aset tetap adalah: (a) biaya pembukaan fasilitas baru; (b) biaya pengenalan produk baru (termasuk biaya iklan dan aktivitas promosi); (c) biaya penyelenggaraan bisnis di lokasi baru atau kelompok

pelanggan baru (termasuk biaya pelatihan staf); dan (d) administrasi dan biaya *overhead* umum lainnya. Atas biaya tenaga kerja yang merupakan biaya administrasi tidak masukan ke dalam nilai aset tetap.

Dengan demikian biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman secara akuntansi dikapitalisasi dan tidak dibebankan sekaligus selama tanaman belum menghasilkan. Sama dengan pendapat Tafsir Nurchamid :

*“Beban kepegawaian dibebankan sebagai unsur biaya yang harus dikapitalisir, secara accounting sendiri tidak tepat kalo tidak dikapitalisir. Biaya yang harus dikapitalisir sampai dengan menghasilkan. PSAK 16 sudah tepat. SAK itu dipikirkan oleh pihak yang kompeten, independen tetapi juga memperhatikan perhitungan biaya dan pendapatan yang tepat dan juga untuk keselamatan perusahaan.”* (Wawancara dengan Tafsir Nurchamid , tanggal 22 Mei 2012)

## **5.2 Analisis Dampak atas Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 Mengenai Biaya Tenaga Kerja yang Tidak Diperbolehkan Dikapitalisasi di PT X**

### **5.2.1 Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 di PT X**

Perlakuan aset tetap secara umum diatur dalam PSAK 16, demikian pula untuk industri kelapa sawit dapat mengacu pada aturan ini. Aset tetap pada perkebunan kelapa sawit dapat dianalogikan seperti suatu aset yang dibangun sendiri (*self-construction*). Manajemen perlu menanam tanaman tersebut sampai dengan mulai menghasilkan dan merawat sampai masa manfaat habis. Merujuk pada Harahap dalam buku Akuntansi Aktiva Tetap (2002, hal.30) semua biaya langsung yang digunakan untuk membangun suatu aktiva harus dikapitalisasi. Harahap juga mengatakan salah satu alasan mengapa perusahaan membangun sendiri aktiva yang dibutuhkan karena keinginan untuk mendapatkan mutu yang lebih baik. PT X dalam penanaman tanaman dilakukan oleh karyawan sendiri,

kecuali untuk pembuatan parit, pembuatan jalan, dan lain-lain yang memerlukan alat berat PT X menggunakan kontraktor lokal. Dengan demikian, biaya tenaga kerja yang langsung berhubungan dengan tanaman dapat dikapitalisasi ke dalam nilai aset. Dikatakan oleh Sylvia Veronika:

*“PSAK 16 jika dikaitkan dengan self constructed asset (aset yang dibangun sendiri) semua biaya yang terkait masuk. Misalkan kita bangun gedung, biaya tenaga kerja, material, biaya bunga untuk bayar pinjaman, semua masuk ke dalam total cost. Jika disamakan dengan self constructed asset ya biaya tenaga kerja masuk ke dalam harga perolehannya. Tenaga kerja langsung boleh masuk kedalam harga perolehan, namun tenaga kerja yang duduk di kantor tidak boleh.”* (Wawancara dengan Sylvia Veronika, tanggal 5 Juni 2012)

Semua pengeluaran yang diperlukan untuk menyiapkan tanaman sehingga dapat menghasilkan oleh PT X dikapitalisasi. Sejalan dengan prinsip biaya, semua pengeluaran yang diperlukan dalam mengakuisisi dan menyiapkan aset untuk digunakan harus dicatat sebagai biaya aset atau dikapitalisasi (Libby, Libby, dan Short, 2007, hal. 397), maka biaya tenaga kerja tersebut tidak dicatat sebagai biaya dalam periode saat ini. Heri (2009, hal.142) mengungkapkan bahwa pengeluaran modal adalah pengeluaran-pengeluaran yang tidak dibebankan langsung sebagai beban dalam laporan laba rugi, melainkan dikapitalisasi terlebih dahulu sebagai aktiva di neraca, karena pengeluaran ini akan memberikan manfaat bagi penciptaan pendapatan di masa mendatang. Dengan demikian, biaya tenaga kerja merupakan *capital expenditure* (Gunadi, 1997, hal. 153).

### **5.2.1.1 Implementasi Biaya Tenaga Kerja Sebelum Terbit Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 di PT X**

Sebelum diterbitkannya PMK 249, PT X mengacu pada penjelasan Pasal 28 ayat (7) UU KUP, bahwa pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undang perpajakan menentukan lain.

Dengan demikian, atas biaya tenaga kerja yang dikeluarkan selama TBM oleh PT X dikapitalisasi dalam nilai aset, yaitu tanaman kelapa sawit sampai dengan menjadi TM. Biaya tenaga kerja yang masuk ke dalam nilai aset akan dibebankan melalui penyusutan selama masa manfaat, sebab biaya tenaga kerja tersebut merupakan *capitalized cost*. Horngren, Foster, dan Datar (1994, hal.41) mengemukakan *capitalized cost* adalah biaya yang mula-mula dicatat sebagai aktiva dan selanjutnya menjadi beban.

PT X melakukan penyusutan atas TM selama masa manfaat TM habis. Seperti yang dikemukakan oleh Kieso, Weygandt, dan Warfield (2008, hal.521) *depreciation is the accounting process of allocating process the cost of tangible assets to expense in a systematic and rational manner to those periods expected to benefit from the use of the asset*. Penyusutan yang dilakukan dengan menggunakan metode garis lurus. Secara komersial manajemen memutuskan bahwa masa manfaat dari aset tersebut adalah 20 tahun. Sementara secara fiskal diatur dalam ketentuan khusus di Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-19 /PJ.313/1991 tentang Penggolongan Harta untuk Menghitung Penyusutan Tanaman Keras dan Ternak. Berdasarkan aturan tersebut dalam nomor 3 disebutkan dilihat dari penggolongan harta seperti diatur dalam Pasal 11 ayat (3) [UU PPh](#) maka tanaman keras serta ternak (selain ternak potong) dapat dimasukkan dalam penggolongan harta golongan 1, 2 atau 3 tergantung dari masa manfaat dari tanaman keras dan ternak yang bersangkutan, maka secara fiskal atas aset tanaman tersebut di PT X masuk ke dalam kelompok 3 yang berarti penyusutan secara fiskal selama 16 tahun dan juga menggunakan garis lurus.

PT X dalam melakukan pembebanan atas biaya tenaga kerja, selama ini konsisten. Ketika masa tanaman masih belum belum menghasilkan, maka atas biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman tersebut akan dikapitalisasi menambah nilai tanaman. Saat memasuki masa menghasilkan, atas biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman tersebut tidak lagi dikapitalisasi namun dibebankan sekaligus ke Harga Pokok Penjualan (untuk selanjutnya disebut HPP). Jika kondisi dalam suatu blok terdapat tanaman yang belum menghasilkan dan yang sudah menghasilkan, atas biaya tenaga kerja yang

berhubungan langsung dengan tanaman oleh PT X akan biayakan sesuai proporsi. Hal ini seperti yang diutarakan oleh Markian Gunawan:

*“Untuk kebun yang menghasilkan seluruhnya dibiayakan, untuk yang belum menghasilkan dikapitalisasi ke aktiva tanaman yang berhubungan. Kalo ada sebagian yang belum dan sudah diproporsi.”* (Wawancara dengan Markian Gunawan, tanggal 7 Mei 2012)

Pembebanan atas tenaga kerja yang dilakukan oleh PT X sudah sesuai dengan PSAK 16 dan konsep *asset self construction*, yaitu biaya-biaya yang berhubungan langsung untuk membangun suatu aset dapat dimasukkan ke dalam nilai aset. Pembebanan atas biaya tersebut akan dilakukan melalui penyusutan selama masa manfaat.

#### **5.2.1.2 Implementasi Biaya Tenaga Kerja Setelah Terbit Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 pada PT X**

Setelah terbitnya PMK 249, PT X sebagai WP yang patuh pada peraturan perundang-undangan melakukan apa yang dimaksudkan oleh peraturan tersebut. Secara fiskal PT X tidak melakukan kapitalisasi atas biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman yang belum menghasilkan. Berikut rincian biaya tenaga kerja PT X disajikan pada Tabel 5.1.

**Tabel 5.1**  
**Rincian Biaya Tenaga Kerja**  
**PT X**

<b>Tahun</b>	<b>Biaya Tenaga Kerja (miliaran rupiah)</b>			
	<b>Kapitalisasi</b>	<b>Administratif</b>	<b>HPP</b>	<b>Total</b>
2007	7,87	0,63	0	8,50
2008	10,86	0,75	0	11,61
2009	19,78	1,08	0	20,86

2010	18,14	0,38	2,93	21,45
2011	17,51	0,29	18,88	36,68

Sumber: Diolah Peneliti

Penerapan PMK 249 dilakukan di PT X mulai di tahun 2010, padahal peraturan tersebut berlaku efektif pada tanggal 1 Januari 2009. Hal ini dikarenakan PT X tidak mengetahui adanya PMK 249. PT X mengetahui adanya PMK 249 dari eksternal audit, sebagaimana yang dikatakan oleh Markian Gunawan:

*“Saya diberitahu oleh eksternal audit.”* (Wawancara dengan Markian Gunawan, tanggal 7 Mei 2012)

Sesuai data yang terdapat dalam Tabel 5.1, diketahui bahwa PT X dalam melakukan kapitalisasi biaya tenaga kerja tidak atas semua biaya tenaga kerja, tetapi dipisahkan sesuai dengan pos-pos terkait. Biaya tenaga kerja dialokasikan ke 3 pos. Pos 1 merupakan pos biaya yang dikapitalisasi, biaya-biaya yang terdapat dalam pos ini merupakan biaya-biaya yang berhubungan langsung dengan tanaman yang belum menghasilkan (*nursery* dan TBM). Pos 2 biaya administratif, atas biaya ini pembebanannya langsung karena ini merupakan biaya yang tidak berhubungan langsung dengan tanaman yang belum menghasilkan. Terakhir di pos 3, ini merupakan biaya yang berhubungan langsung dengan tanaman yang sudah menghasilkan. Dengan menerapkan PMK 249 di tahun 2010 oleh PT X maka total biaya tenaga kerja yang tidak dapat dikapitalisasi sebesar 35,92 miliar rupiah.

Telah dijelaskan di atas bahwa biaya tenaga kerja yang masuk ke dalam pos HPP dikarenakan adanya tanaman yang sudah menghasilkan. Pada tahun 2007 – 2009 tanaman kelapa sawit yang dimiliki oleh PT X belum menghasilkan. Laporan perkembangan tanaman kelapa sawit PT X disajikan dalam Tabel 5.2.

**Tabel 5.2**

**Laporan Perkembangan  
Tanaman Kelapa Sawit PT X**

**Universitas Indonesia**

Uraian	Satuan	Tahun				
		2007	2008	2009	2010	2011
Nursery	Ha	-	214	119	95	75
TBM	Ha	738	3.890	7.771	6.388	6.410
TM	Ha	-	-	-	2.720	3.639
Jumlah Karyawan	Orang	423	482	1.532	1.818	2.475

Sumber: Diolah Peneliti

Laporan ini menyajikan seberapa luas lahan *nursery* (pembibitan), TBM, dan TM. Selain itu, jumlah tenaga kerja yang langsung menangani hal-hal tersebut. Dari Tabel 5.2 dapat diketahui jumlah tenaga kerja setiap tahunnya meningkat sesuai dengan perkembangan dari tanaman kelapa sawit. TM dimulai pada tahun tanam ke 3, yaitu tahun 2010, maka atas biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan TM secara komersial dibebankan sekaligus sejumlah nilai yang masuk ke dalam pos HPP.

### 5.2.2 Dampak Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 di PT X

Implementasi peraturan yang telah dilakukan pasti memiliki dampak, baik positif maupun negatif. Sama dengan PMK 249 yang pasti juga memiliki dampak bagi perusahaan bidang usaha perkebunan kelapa sawit yang menerapkan aturan tersebut. Permasalahan yang timbul dari pengimplementasian PMK 249 adalah biaya tenaga kerja tidak boleh dikapitalisasi. Kondisi yang terjadi baik perusahaan swasta maupun perusahaan yang dimiliki negara (BUMN) dalam bidang perkebunan kelapa sawit adalah mengkapitalisasi biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman yang belum menghasilkan. Setelah tanaman menghasilkan biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung tersebut akan langsung dibebankan pada tahun terjadinya.

PT X merupakan perusahaan dibidang perkebunan kelapa sawit yang berdiri di tahun 2006. Tahun tanam pertama PT X dilakukan di 2008. Sesuai laporan perkembangan tanaman kelapa sawit PT X pada Tabel 5.2, di tahun 2010 yang

merupakan tahun tanam ke 3 tanaman kelapa sawit mulai menghasilkan. Dengan keadaan demikian dampak terhadap laporan keuangan PT X adalah rugi. Keadaan posisi keuangan PT X sebelum pajak disajikan pada Tabel 5.3.

**Tabel 5.3**  
**Posisi Keuangan PT X**

Tahun	Nilai laba / rugi miliaran rupiah
2007	(4,950)
2008	(29,254)
2009	37,611
2010	(10,720)
2011	(56,572)

Sumber: Diolah Peneliti

Dari Tabel 5.3 dapat diketahui posisi keuangan PT X sebelum pajak dalam keadaan rugi, meskipun pada tahun 2009 posisi keuangan PT X mengalami laba. Laba tersebut diakibatkan adanya keuntungan selisih kurs sebesar 40, 057 miliar rupiah bukan berasal dari kegiatan pokok perusahaan. Di tahun 2010 dan 2011 posisi keuangan kembali dalam keadaan rugi dikarenakan penjualan di tahun tersebut belum signifikan, meskipun tahun 2010 dan 2011 tanaman sudah menghasilkan namun buah dari tanaman tersebut belum dapat diolah. Seperti yang dikemukakan oleh Pardamean buah yang pertama keluar masih dinyatakan sebagai buah pasir, artinya buah tersebut belum dapat diolah di pabrik kelapa sawit (PKS) karena kandungan minyaknya masih rendah (Pardamean, 2011, hal. 90). Selain itu, biaya-biaya atas tanaman yang sudah menghasilkan dibebankan sekaligus masuk ke dalam pos HPP dan tidak dikapitalisasi.

#### **5.2.2.1 Kerugian Fiskal Semakin Besar**

Dampak pertama dari pengimplementasian PMK 249 di PT X adalah membuat rugi fiskal PT X semakin besar. Sesuai dengan penjelasan di atas pada Tabel 5.3 dan penjabaran, PT X mengalami rugi. Biaya atas tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman dibebankan sekaligus mengakibatkan kerugian PT X bertambah besar. Seperti dikatakan oleh Andy Santoso:

“Jika posisi keuangan rugi, kemudian atas biaya tenaga kerja dibebankan maka rugi akan semakin besar.” (Wawancara dengan Andy Santoso, tanggal 1 Juni 2012)

Berikut ilustrasi kerugian PT X secara fiskal semakin besar (dalam miliaran rupiah):

Tahun 2010

Rugi komersial	(10,720)
Koreksi fiskal:	
Biaya tenaga kerja dibebankan sekaligus	<u>(18,14 )</u>
Rugi fiskal	(28,860)

Tahun 2011

Rugi komersial	(56,572)
Koreksi fiskal:	
Biaya tenaga kerja dibebankan sekaligus	<u>(17,51 )</u>
Rugi fiskal	(74,082)

Dikaitkan dengan *matching principle*, penerapan PMK 249 tidak sesuai dengan prinsip tersebut, sebab *matching principle* melihat kecocokan antara biaya yang terjadi pada suatu periode dengan penghasilan yang dihasilkan pada periode. Herist (2011, hal. 26) menyatakan bahwa *all expenses directly associated with the production of the reported revenue must be reported within the same period on the income statement. Revenue is then realized when it is earned and the sale has been completed or a service has been provided. Accordingly, all of the expenses necessary to get the product into sale condition, or for service to be completely provided, must be matched to this realized revenue in order to obtain the correct profit from the transaction.* Biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman dibebankan sekaligus mengakibatkan pendapatan di masa yang

akan datang tidak cocok dengan biaya pada tahun terjadinya penghasilan. Biaya harus dibebankan sesuai dengan pengakuan dan periode penghasilan (Riahi dan Belakoui, 2011, hal 244).

Seperti disampaikan oleh Markian Gunawan:

*“Dalam hal kesesuaian antara pendapatan dan biaya. Dengan standar akuntansi yang berlaku umum dan yang sangat berhubungan adalah PSAK 16, maka sebenarnya WP itu melakukan konsistensi antara pendapatan yang dihasilkan dengan bebannya. Kalo untuk biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja, biaya gaji yang berhubungan dengan aktiva untuk tanaman yang belum menghasilkan itu konsisten harus dikapitalisasi karena juga belum ada penghasilannya. Dan ketika aktiva tanaman itu mulai menghasilkan maka, biaya tenaga kerja itu dibiayakan ditambah biaya depresiasi yang tadi dikapitalisasi sebelumnya, justru kalo engga dikapitalisasi atau dibiayakan langsung tidak ada kesesuaian antara pendapatan dengan biaya gitu.”*  
(Wawancara dengan Markian Gunawan, tanggal 7 Mei 2012)

Sama seperti yang diutarakan oleh Tafsir Nurhamid:

*“Secara pajak tidak tepat. Pengenaan pajak itu harus obyeknya ada, tapi pertemuan biaya dan pendapatan itu dipotong-potong demikian mengakibatkan yang obyeknya belum tentu ada dikenakan pajak. Harus matching cost againts revenue adalah yang pas. Biaya yang harus dikapitalisir sampai dengan menghasilkan, mau rugi atau laba itu urusan lain. Secara hukum tidak salah, biaya boleh dibebankan asal immaterial, yang paling tepat adalah dikapitalisir sampai dengan menghasilkan. Tidak boleh biaya berjalan pendapatan belum masuk. Mempertemuan pendapatan dan biaya dalam accounting dikenal dengan konsep matching cost itu harus jalan. Tidak boleh biaya dicatat tapi pendapat belum ada. Jadi dari pajak pun nggak tepat itu bisa mematikan, malah obyek pajak yang bisa jangka panjang menjadi lebih pendek.”* (Wawancara dengan Tafsir Nurhamid, tanggal 22 Mei 2012)

Biaya tenaga kerja yang tidak dapat dikapitalisasi oleh PT X masing-masing untuk tahun 2010 dan 2011 sebesar 18,14 miliar dan 17,51 miliar. Menurut pendapat Tafsir Nurchamid atas nilai tersebut yang paling tepat adalah dikapitalisasi sampai dengan menghasilkan.

#### **5.2.2.2 *Timing Difference Menjadi Permanent Difference***

Dampak adanya perubahan dari *timing difference* menjadi *permanent difference* merupakan akibat dari dampak kerugian fiskal yang membesar. Berdasarkan Pasal 6 ayat (2) UU PPh Jika pengeluaran-pengeluaran yang diperkenankan berdasarkan ketentuan pada ayat (1) setelah dikurangkan dari penghasilan bruto didapat kerugian, kerugian tersebut dikompensasikan dengan penghasilan neto atau laba fiskal selama 5 (lima) tahun berturut-turut dimulai sejak tahun berikutnya sesudah tahun didapatnya kerugian tersebut. Jika rugi fiskal tidak dapat dimanfaatkan atau digunakan selama 5 tahun berturut-turut maka, secara fiskal kerugian tersebut tidak dapat mengurangi laba bersih fiskal.

Melihat karakteristik dari tanaman kelapa sawit atas tanaman yang menghasilkan pada tahun 2010 dan 2011 belum dapat memberikan hasil yang maksimal. Sekitar mulai tahun tanam ke 7 tanaman menghasilkan tersebut akan mulai terlihat memberikan hasil lebih maksimal. Seperti telah diuraikan di bab 1 bahwa luas lahan PT X sampai dengan 31 Desember 2011 adalah 10.796, 66 ha, total luas 10.049, 29 ha merupakan lahan yang sudah ditanami, sedangkan sisa seluas 747, 38 ha belum ditanami, maka tidak dapat diseragamkan pada tahun tanam ke 7 atas semua lahan tersebut menghasilkan. Dengan demikian PT X akan kehilangan *tax loss carry forward*. Seperti dituturkan oleh Markian Gunawan atas dampak dari penerapan PMK 249:

*“Secara jangka pendek mungkin tidak banyak, secara jangka panjang ada. PMK membebankan secara langsung artinya WP hanya diberikan kesempatan dalam 5 tahun untuk menggunakan kerugiannya tersebut akibat dari biaya yang dibebankan sekaligus tadi. Praktis untuk industri kelapa sawit yang jangka menengah dan jangka panjang waktu 5 tahun itu tidak berarti. Karena*

*sebetulnya BEP itu terjadi pada tahun ke 7. Dengan dibiayakan langsung, artinya kesempatan untuk menggunakan kerugian pajak itu bisa terlewati karena batasnya 5 tahun. Apakah itu menjadi tujuan dari PMK 249 saya ngga tahu. Itu salah satu yang mendorong usaha tidak kondusif.”* (Wawancara dengan Markian Gunawan, tanggal 7 Mei 2012)

Andy Santoso pun berpendapat sama dengan Markian Gunawan, bahwa kerugian dari perusahaan yang memiliki *tax loss* besar kemungkinan tidak dapat menggunakan atau memanfaatkan kompensasi rugi fiskal.

Christine juga berpendapat mengenai dampak implementasi PMK 249:

*“Terjadi timing missed match antara expense sama reventuennya. Itu risiko sisi negatif bagi perusahaan. Beban sudah diakui terlebih dahulu dan tidak bisa dibawa ke depan, sementara revenue diakui.”* (Wawancara dengan Christine, tanggal 29 Mei 2012)

Hal yang sama diutarakan oleh Tafsir Nurchamid:

*“Ada rugi akibat kompensasi kerugian yang tidak bisa di carry forward ke tahun berikutnya, itu secara accounting dibuang ke laba rugi. Pasti ga diakui oleh pajak. Berubah dari timing difference jadi permanent difference.”* (Wawancara dengan Tafsir Nurchamid, tanggal 22 Mei 2012)

Konsep penghasilan, untuk tujuan pajak seperti yang dikatakan Gunadi (2005, hal 148) dapat berbeda dari konsep penghasilan pada akuntansi komersial, karena perpajakan umumnya berkaitan dengan ketersediaan uang untuk membayar pajak (*wherewithal to pay*), kemudahan, penagihan pajak, kepastian, keadilan vertikal dan horizontal serta dapat dipakai sebagai suatu instrumen kebijakan ekonomi dan sosial dengan nama dan dalam bentuk apapun. Dalam pengenaan pajak dikenal konsep *ability to pay principle*, Goode dalam Holmes menyatakan bahwa *the belief that the individual tax is the fairest of all taxes arises from conviction that it accords best with ability to pay. Net income is a measure of a*

*person's capacity to command economic resource, and, intuitively, it seems to be a good indicator of ability to help finance government.* (Holmes, 2001, hal. 21).

Merujuk pada Goode dalam Holmes cara terbaik dalam pengenaan pajak adalah dengan melihat kemampuan membayar seseorang atau badan, dari laba bersih yang merupakan indikator yang baik dalam penentuan pengenaan pajak.

Penerapan PMK 249 di perkebunan kelapa sawit dengan menggunakan konsep ini, diilustrasikan sebagai berikut:

Asumsi rugi fiskal tahun ke-1 sampai dengan tahun ke-6 masing-masing 1.000

Tahun tanam ke 7

**Komersial**

Pendapatan	10.000
HPP	<u>(2.500)</u>
Laba kotor	7.500
Biaya Administrasi	(5.000)
Depresiasi TM	<u>(2.500)</u>
Laba bersih	0

Laba bersih menunjukkan kondisi *break even point* (untuk selanjutnya disebut BEP). Alim (2011, hal.28) mengatakan bahwa kondisi BEP terjadi jika *total revenue* sama dengan *total cost*, dalam terminologi ekonomi hal ini disebut laba normal.

**Pajak**

Pendapatan	10.000
HPP	<u>(2.500)</u>
Laba kotor	7.500

Biaya Administrasi	(5.000)
Depresiasi TM	<u>0</u>
Laba bersih	2.500

Kompensasi kerugian:

- Tahun Tanam 2	(1.000)
- Tahun Tanam 3	(1.000)
- Tahun Tanam 4	<u>(500)</u>

Penghasilan Kena Pajak	0
------------------------	---

Tahun tanam ke 8

**Komersial**

Pendapatan	20.000
HPP	<u>( 5.000)</u>
Laba kotor	15.000
Biaya Administrasi	( 5.000)
Depresiasi TM	<u>( 5.000)</u>
Laba bersih	5.000

<b>Penghasilan Kena Pajak</b>	<b>5.000</b>
-------------------------------	--------------

**Pajak**

Pendapatan	20.000
HPP	<u>(5.000)</u>
Laba kotor	15.000
Biaya Administrasi	(5.000)
Depresiasi TM	<u>0</u>
Laba bersih	10.000

Kompensasi kerugian:

- Tahun Tanam 4 (500)
- Tahun Tanam 5 (1.000)
- Tahun Tanam 6 (1.000)

**Penghasilan Kena Pajak 7.500**

Dari ilustrasi di ambil tahun tanam ke 7, karena posisi keuangan tahun berjalan tersebut adalah impas atau BEP, seperti yang dikatakan oleh Markian Gunawan di atas. Iksan menambahkan:

*“Perusahaan mulai mencapai posisi Break Even Point itu pas tahun tanam ke 7 secara komersial, artinya pada tahun tanam ke 7 total pendapatan = total beban.”* (Wawancara dengan Iksan, tanggal 31 Mei 2012)

Secara fiskal tahun tanam 7 perusahaan tidak membayar pajak karena laba bersihnya sudah dipakai untuk kompensasi kerugian selama tahun awal. Lewis (1984, hal.110) mengatakana *the basic principle in the carry over of losses from one taxable period to another is that the tax accounting period is, to some extent, arbitrary, and some from of averaging is necessary if income is to be defined in a consistent way among individuals and firms over a period longer than one tax accounting period. Loss carry over to other tax periods is allowed to avoid discriminating againts risk-taking on the part of firms; This is particulary important to new ventures and to new industries: risks of losses in early years are higher in new ventures than in expanding operations of established enterprises.* Kerugian fiskal diperbolehkan untuk menjadi pengurang penghasilan neto fiskal. Seperti dikatakan Lewis di atas, kerugian fiskal dapat dibawa sampai dengan batas tertentu, kerugian pada tahun tanam pertama tidak dapat dikompensasikan karena sudah melewati batas kompensasi rugi yaitu 5 tahun, hal inilah yang merupakan perubahan *dari timing difference* menjadi *permanent difference* atau terjadi *missed match*.

Melihat ilustrasi pada tahun tanam ke 8 di atas, PMK 249 tidak mencerminkan konsep *ability to pay*. Keadaan sebenarnya, perusahaan mampu membayar pajak dengan dasar pengenaan 5.000 bukan 7.500.

### 5.2.2.3 Lain-lain

Secara umum, pengimplementasian PMK 249 pada perkebunan kelapa sawit sangatlah merugikan. Sebab industri ini merupakan industri yang padat karya. Industri perkebunan kelapa sawit diharapkan dapat menjadi salah satu ujung tombak bagi kerangka dasar pembangunan Indonesia menyongong era globalisasi dan pasar bebas pasca 2020 seperti yang dinyatakan dalam program ekonomi yang pro-pertumbuhan, pro-orang kecil, dan pro kesempatan kerja milik Presiden Susilo Bambang Yudhoyono akibat tahun 2005 persentase kontribusi sektor pertanian terhadap *Gross Domestic Product* (GDP) Indonesia semakin menurun (Pahan, 2008, hal.1). Senada dengan penuturan Markian Gunawan:

*“Menurut hemat saya bicara yang lebih luas pemerintah harusnya bukan saja kelapa sawit, pemerintah harus mendorong riil sector yang akan membawa manfaat GDP yang pada akhirnya akan membawa manfaat tingkat kemakmuran rakyat itu secara berimbang. Saya setuju jika pemerintah harus mengeluarkan aturan-aturan yang memperoleh manfaat untuk banyak stakeholder banyak pihak bukan sebaliknya dalam hal ini, PMK 249 tidak sejalan tidak sesuai usaha pemerintah untuk meningkatkan GDP.”*  
(Wawancara dengan Markian Gunawan, tanggal 7 Mei 2012)

Dikemukakan oleh Tafsir Nurchamid, dampak implementasi PMK 249 pada industri perkebunan kelapa sawit:

*“Akibatnya adalah dengan diterapkannya PMK 249, maka akibatnya yang. perkembangan perusahaan menjadi lambat, penyerapan tenaga kerja lambat, harga cenderung naik, yang mengakibatkan harga menjadi tidak kompetitif. Kemungkinan perusahaan akan melakukan pelanggaran-pelanggaran, seperti memasukan biaya gaji ke dalam akun yang bisa dikapitalisir misal sewa traktor, atas sewa traktor kan bisa dikapitalisir. Agak*

*ekstreme yaitu perusahaan berpikir jangan pakai tenaga manusia, pakai alat-alat yang canggih.” (Wawancara dengan Tafsir Nurchamid, tanggal 22 Mei 2012)*

Berdasarkan penjelasan dari Tafsir Nurchamid, dampak lain dari implementasi PMK 249, antara lain:

1. Perkembangan perusahaan menjadi lambat, yang mengakibatkan penyerapan tenaga kerja lambat, harga cenderung naik sehingga harga menjadi tidak kompetitif.

Pembebanan biaya tenaga kerja sekaligus, secara *accounting* akan masuk ke dalam komponen HPP, semakin tinggi HPP maka semakin kecil laba yang diperoleh. Dengan laba yang kecil kemungkinan perusahaan tidak dapat berkembang sehingga tidak ada pembukaan lapangan pekerjaan. Agar mendapatkan laba yang diinginkan maka harga jual akan dinaikkan. Efek dari kenaikan harga jual, perusahaan tidak dapat bersaing secara kompetitif.

2. Perusahaan kemungkinan akan melakukan *tax evasion*, seperti: memasukan biaya gaji ke dalam akun yang bisa dikapitalisasi, misal sewa traktor;
3. Secara ekstreme perusahaan akan lebih menggunakan tenaga mesin dari pada tenaga manusia.

### **5.3 Analisis Solusi yang Dapat Dilakukan oleh PT X untuk Mengantisipasi Dampak Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008**

#### **5.3.1 Pengendalian Biaya Tenaga Kerja**

Pengendalian biaya tenaga kerja yang dimaksudkan disini adalah bukan dengan cara membatasi produktivitas tetapi dengan lebih kepada pengawasan

kerja seorang pekerja. Pengendalian biaya buruh diawali dengan suatu skedul perencanaan bekerja, yaitu dimana lahan yang akan ditanami, berapa luas lahan, berapa tenaga kerja yang diperlukan. Jadi dengan menyusun skedul, diharapkan hal-hal yang berhubungan dengan proses tanam menjadi lebih terarah dan tidak terganggu karena kelebihan atau kekurangan sesuatu hal.

Memaksimalkan fungsi departemen personalia, yaitu menangani sumberdaya-sumberdaya manusia dalam organisasi perusahaan, mencakup prosedur penerimaan pegawai baru, program pendidikan/latihan, penyusunan tugas (*job description*), evaluasi dan telaah waktu dan gerak. Pemberian perhatian yang lebih pada pekerja akan memberikan hal yang positif bagi pekerja. Perhatian bisa diberikan misal dengan pelatihan. Seseorang yang telah terlatih maka *load* pekerjaan bisa ditambah sehingga tidak memerlukan banyak tenaga kerja, namun tetap diperhitungkan dalam upah pekerja tersebut.

Perhitungan dan pembuatan daftar upah serta distribusi beban upah. Daftar upah disusun berdasarkan kartu hadir. Perhitungan upah yang telah selesai dapat dicatat pada suatu buku harian pembayaran upah. Catatan tersebut harus menunjukkan penghasilan total, potongan upah dan upah bersih. Diperlukan pula diselenggarakan catatan mengenai penghasilan dan potongan upah masing-masing karyawan. Selain itu dalam catatan harus bisa menunjukkan pekerjaan dan jenis upah buruh langsung dan tidak langsung agar bisa dapat didistribusikan dengan jelas. Di PT X sendiri dilakukan melalui sistem *Lintramax*, jadi dapat dengan mudah diketahui penyebaran biaya tersebut. Namun, tetap catatan tersebut diperlukan sebagai alat *cross check* dengan sistem.

## BAB 6

### SIMPULAN DAN SARAN

#### 6.1 Simpulan

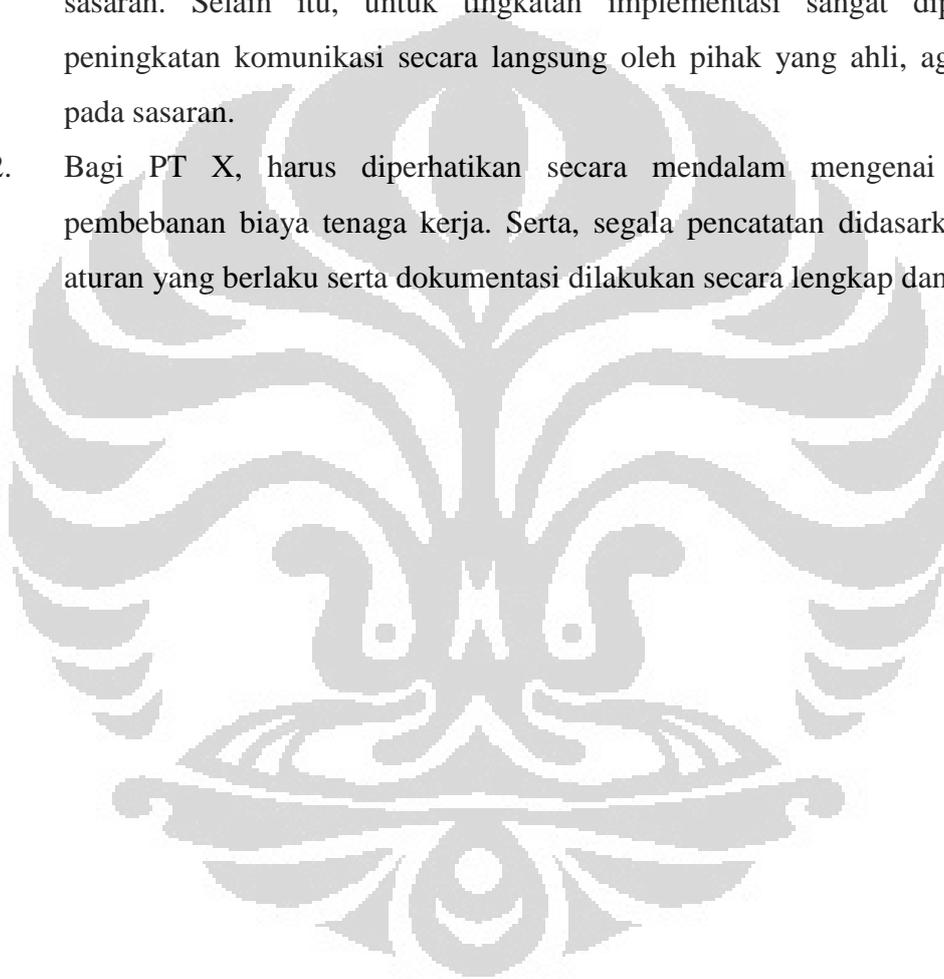
Berdasarkan hasil penelitian, maka simpulan yang diperoleh peneliti antara lain:

1. Biaya tenaga kerja baik yang berhubungan langsung maupun tidak langsung dengan tanaman tidak diperbolehkan dikapitalisasi atau dibebankan sekaligus di perkebunan kelapa sawit dikarenakan secara pajak dianggap sebagai biaya yang bersifat rutin sesuai dengan ketentuan umum dan untuk kepraktisan dalam pemeriksaan pajak. Berbeda dengan akuntansi pengakuan biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman yang belum menghasilkan dikapitalisasi ke dalam nilai tanaman sampai dengan tanaman menghasilkan dan dibebankan melalui penyusutan, sesuai dengan konsep *self construction*, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset tetap sehingga dapat dipergunakan dikapitalisasi.
2. Dampak dari implementasi PMK 249 bagi PT X adalah menyebabkan kerugian fiskal yang semakin besar, hal ini menyebabkan tidak adanya kecocokan antara biaya yang dikeluarkan dengan pendapatan yang diperoleh, atau dengan kata lain tidak sesuai dengan konsep *matching cost againts revenue*. Selain itu juga, terjadi perubahan perbedaan pengakuan rugi fiskal dari *timing difference* ke *permanent difference* yaitu atas rugi fiskal di tahun awal tidak dapat di *carry forward* sebab melebihi batas waktu 5 tahun, dengan demikian *ability to pay* PT X tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya.
3. Cara efektif yang dapat dilakukan oleh PT X untuk mengantisipasi dampak dari implementasi PMK 249, melakukan antisipasi dengan cara pengendalian tenaga kerja .

## 6.2 Saran

Melalui penelitian ini, saran yang dapat penulis berikan, antara lain:

1. Bagi Direktorat Jenderal Pajak selaku pembuat kebijakan, agar dalam membuat suatu kebijakan dilakukan survei pada bidang yang akan ditetapkan kebijakan, bahkan perlu untuk mengundang pihak yang ahli dalam kebijakan tersebut, sehingga kebijakan yang diputuskan dapat tepat sasaran. Selain itu, untuk tingkatan implementasi sangat diperlukan peningkatan komunikasi secara langsung oleh pihak yang ahli, agar tepat pada sasaran.
2. Bagi PT X, harus diperhatikan secara mendalam mengenai alokasi pembebanan biaya tenaga kerja. Serta, segala pencatatan didasarkan pada aturan yang berlaku serta dokumentasi dilakukan secara lengkap dan jelas.



## DAFTAR PUSTAKA

### Buku:

- Alim, Moch. Rum. *Dasar-Dasar Teori Mikroekonomi*. Jakarta: Ind Hill Co. 2011.
- Bustami, Bastian dan Nurlela. *Akuntansi Biaya: Teori dan Aplikasi*. Yogyakarta: Graha Ilmu. 2006.
- Creswell, John W. *Research Design Qualitative & Quantitative Approaches*. Terj. Oleh Angkatan III & IV KIK – UI . Jakarta: KIK Press. 2002.
- Gans, Joshua., Stephen King dan M. Gregory Mankiw. *Principles of Macroeconomics*. Australia: Cengage Learning. 2011.
- Godfrey et.al. *Accounting Theory 7th Edition*. Australia: John Wiley & Sons, Ltd. 2010.
- Gunadi. *Akuntansi Pajak Sesuai dengan Undang-Undang Pajak Baru*. Jakarta: Grasindo. 1997.
- \_\_\_\_\_. *Akuntansi Pajak*. Jakarta: Grasindo. 2005.
- Harahap, Sofyan Syafri. *Akuntansi Aktiva Tetap Akuntansi, Pajak, Revaluasi, Leasing*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada. 2002.
- Hartanto, Heri. *Sukses Besar Budidaya Kelapa Sawit*. Yogyakarta: Citra Media Publishing. 2011.
- Herist, Keith N., Brent L. Rollins and Matthew Perri. *Financial Analysis in Pharmacy Practice*. Pharmaceutical Press. 2011.
- Hery. *Teori Akuntansi*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group. 2009.
- Holmes, Kevin. *The Concept of Income A Multi-Disciplinary Analysis*. The Netherlands: IBFD. 2001.
- Horngren, Charles T., George Foster dan Srikant M. Datar. *Akuntansi Biaya dengan Penekanan Manajerial Edisi Kedelapan Edisi Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat. 1994.
- Indrati, Maria Farida. *Ilmu Perundang-Undangan 1 Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*. Yogyakarta: Kanisius. 2007.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt and Terry D. Warfield. *Intermediate Accounting 12th Edition*. Canada: John Wiley & Sons Inc. 2008.

- \_\_\_\_\_, Jerry J. Weygandt dan Terry D. Warfield. *Akuntansi Intermediate Edisi 12 Jilid 2*. Jakarta: Erlangga. 2009.
- Libby, Robert., Praticia A. Libby dan Daniel G. Short. *Akuntansi Keuangan*. Yogyakarta: Andi. 2008.
- Mansury. *The Indonesian Income Tax A Case Study in Tax Reform of A Developing Country*. Singapore: Asian-Pacific Tax and Investment Research Centre. 1992
- \_\_\_\_\_. *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: Ind-Hill Co. 1996.
- Marshall, Catherine. Gretchen B. Rossman. *Designing Qualitative Research*. United States of America: Sage Publications, Inc. 1989.
- Maslove, Allan M. *The Economic and Social Environment for Tax Reform*. England: Pearson Education Limited. 2000.
- Moleong, Lexy J. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT Remaja Rosdakarya. 2005.
- Mulyadi. *Akuntansi Biaya Penentuan Harga Pokok dan Pengendalian Biaya*. Yogyakarta: Program Pendidikan Ahli Administrasi Perusahaan Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada. 1978.
- Neuman, W. Laurance. *Social Research Method (Qualitative and Quantitative Approach) Sixth Edition*. United States of America: Pearson Education Inc. 2006.
- Pahan, Iyung. *Panduan Lengkap Kelapa Sawit Manajemen Agribisnis dari Hulu hingga Hilir*. Depok: Penebar Swadaya. 2008.
- Pardamean, Maruli. *Sukses Membuka Kebun dan Pabrik Kelapa Sawit*. Depok: Penebar Swadaya. 2011.
- Putong, Iskandar. *Economics: Pengantar Mikro dan Makro*. Jakarta: Mitra Wacana Media. 2010.
- Riahi, Ahmad dan Belkaoui. *Teori Akuntansi Edisi 5 Buku 1*. Jakarta: Salemba Empat. 2011.
- Reksohadiprodjo, Sukanto. *Akuntansi Management Perkebunan Edisi Revisi*. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada. 1982.
- Rosdiana, Haula dan Edi Slamet Irianto. *Pengantar Ilmu Pajak Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada. 2012.

Somarso, S.R. *Perpajakan: Pendekatan komprehensif*. Jakarta: Salemba Empat. 2007.

Usry, Milton F., Adolph Matz. *Akuntansi Biaya Perencanaan dan Pengendalian Jilid 1 Edisi Kedelapan*. Jakarta: Erlangga. 1986.

Weygandt, Jerry J., Donald E. Kieso and Paul D. Kimmel. *Accounting Principles 5th Edition*. Canada: John Wiley & Sons Inc. 1998.

### **Karya Ilmiah:**

Hlaciuc, Elena., Camelia Mihalciuc and Eugenia Iancu. "Recognition of The Biological Assets According to The IAS-41-Agriculture." *Bulletin UASVM, Horticulture* 65:2 (2008): 186-191.

Riyadi, Deden. 2010. *Analisis Nilai Wajar Tanaman Kelapa Sawit Berdasarkan International Accounting Standard 41 Agriculture Dibandingkan dengan Berdasarkan Penyataan Standar Akuntansi Keuangan 16 Aset Tetap Studi pada PT Agro Indonesia*. Fakultas Ekonomi (tidak diterbitkan).

Subagyo. 2002. *Implikasi Perubahan Ketentuan Perpajakan tentang Harta Berwujud dan Penyusutan Perpajakan harta Berwujud dan Penyusutan Terhadap Laporan Keuangan Komersial dan Laporan Keuangan Fiskal (Suatu Studi Perbandingan antara Ketentuan Perpajakan dengan Standar Akuntan Keuangan)*. Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik (tidak diterbitkan).

### **Peraturan:**

Republik Indonesia, *Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133.

Republik Indonesia, *Penjelasan atas Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740.

Direktorat Jenderal Pajak, *Surat Edaran Nomor SE-38/PJ.22/1987 tentang Penyusutan atas Harta Berwujud berupa Tanaman Keras dan Penghitungan Penyesuaiannya (Revaluasinya) berdasarkan Peraturan Pemerintah RI Nomor 45 Tahun 1986.*

Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.03/2008 tentang Penyusutan atas Pengeluaran untuk Memperoleh Harta Berwujud yang Dimiliki dan Digunakan dalam Bidang Usaha Tertentu.*

Ikatan Akuntan Indonesia. *Standar Akuntansi Keuangan Per 1 Juli 2009.* Jakarta: Salemba 4.

Badan Pengawas Pasar Modal, *Surat Edaran Ketua Nomor SE-02/PM/2002 tentang Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik Industri Perkebunan.*

PT Perkebunan Nusantara I-XIV (persero) dan PT Rajawali Nusantara Indonesia. *Pedoman Akuntansi BUMN Perkebunan Berbasis IFRS.*

#### **Sumber lainnya:**

Ketenagakerjaan. <http://repository.usu.ac.id>. Diunduh pada tanggal 03 Maret 2012. Pukul 14:17.

Luas Areal dan Produksi Perkebunan Kelapa Sawit Seluruh Indonesia. <http://ditjenbun.deptan.go.id>. Diunduh pada tanggal 18 Maret 2012. Pukul 16:16.

Palm Oil Green Development Campaign. *Manfaat Minyak Sawit bagi Perekonomian Indonesia.* Laporan World Growth Februari 2011.

Pertumbuhan Produksi Minyak Sawit Indonesia 1964-2007. <http://strategika.wordpress.com>. Diunduh pada tanggal 17 Maret 2012. Pukul 15:25.

Volume dan Nilai Ekspor Minyak Sawit Indonesia. <http://ditjenbun.deptan.go.id>. Diunduh pada tanggal 18 Maret 2012. Pukul 16:11.

Menteri Pertanian: *Peranan Perkebunan Tetap Penting.* <http://ditjenbun.deptan.go.id>. Diunduh pada tanggal 18 Maret 2012. Pukul 16:05.

Ayon Suherman & Rekan. *Laporan Final Studi Kelayakan Pembangunan Pabrik Kelapa Sawit, Tangki Timbun & Dermaga PT X.* Jakarta. 2011.

**LAMPIRAN 1**

**SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK  
NOMOR SE - 19/PJ.313/1991**

**TENTANG**

**PENGGOLONGAN HARTA UNTUK MENGHITUNG PENYUSUTAN TANAMAN  
KERAS DAN TERNAK**

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK,**

Berhubung masih banyaknya pertanyaan yang menyangkut masalah Penggolongan harta untuk menghitung penyusutan tanaman keras dan ternak serta untuk menghindari keraguan dan terjadinya perbedaan penafsiran atas ketentuan/peraturan yang berlaku, maka perlu diberikan penjelasan sebagai berikut :

1. Ketentuan yang mengatur tentang Penyusutan dan Amortisasi secara Umum diatur dalam :
  - 1.1.Pasal 11 Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983;
  - 1.2.Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 1985;
  - 1.3.Surat Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor : 961/KMK.04/1983 Tanggal 31 Desember 1983 yang kemudian disempurnakan dengan Surat Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor: 826/KMK.04/1984 Tanggal 9 Agustus 1984.
2. Pada prinsipnya, penggolongan harta sebagai dasar untuk menghitung Penyusutan atau Amortisasi didasarkan atas masa manfaat atau umur ekonomis harta yang bersangkutan. Mengenai pedoman penggolongan harta untuk menghitung penyusutan tanaman keras maupun ternak, memang belum diberikan pengaturan khusus baik pada Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 maupun pada Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 1985 serta pada Surat Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor : 961/KMK.04/1983 dan Nomor : 826/KMK.04/1984.
3. Dilihat dari penggolongan harta seperti diatur dalam Pasal 11 ayat (3) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 maka tanaman keras serta ternak (selain ternak potong) dapat dimasukkan dalam penggolongan harta Golongan 1, 2 atau 3 tergantung dari masa manfaat dari tanaman keras dan ternak yang bersangkutan.
4. Sesuai dengan Penjelasan Pasal 3 ayat (1) dan (2) Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 1985 serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-38/PJ.22/1987 Tanggal 20 November 1987, penyusutan dapat dimulai pada tahun pengeluaran, tetapi dapat juga dimulai pada tahun pertama tanaman keras atau ternak tersebut mulai menghasilkan dengan syarat harus mendapatkan persetujuan Direktorat Jenderal Pajak.

Demikian untuk dilaksanakan.

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,  
ttd

**Universitas Indonesia**

Drs. MAR'IE MUHAMMAD

**Lampiran 2**

PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA  
NOMOR 249/PMK.03/2008

TENTANG

PENYUSUTAN ATAS PENGELUARAN UNTUK MEMPEROLEH HARTA  
BERWUJUD  
YANG DIMILIKI DAN DIGUNAKAN DALAM BIDANG USAHA TERTENTU

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

Menimbang :

bahwa dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 11 ayat (7) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, perlu menetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang Penyusutan atas Pengeluaran Untuk Memperoleh Harta Berwujud yang Dimiliki dan Digunakan dalam Bidang Usaha Tertentu.

Mengingat :

1. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50; Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893)
2. Keputusan Presiden Nomor 20/P Tahun 2005;

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

PERATURAN MENTERI KEUANGAN TENTANG PENYUSUTAN ATAS  
PENGELUARAN UNTUK MEMPEROLEH HARTA BERWUJUD YANG DIMILIKI  
DAN DIGUNAKAN DALAM BIDANG USAHA TERTENTU.

Pasal 1

- (1) Wajib Pajak yang bergerak dalam bidang usaha tertentu dapat melakukan penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dalam bagian-bagian yang sama besar selama masa manfaat yang telah ditentukan bagi harta tersebut.

**Universitas Indonesia**

(2) Bidang usaha tertentu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi :

- a. bidang usaha kehutanan, yaitu bidang usaha hutan, kawasan hutan, dan hasil hutan yang tanamannya dapat berproduksi berkali-kali dan baru menghasilkan setelah ditanam lebih dari 1 (satu) tahun.
- b. bidang usaha perkebunan tanaman keras, yaitu bidang usaha perkebunan yang tanamannya dapat berproduksi berkali-kali dan baru menghasilkan setelah ditanam lebih dari 1 (satu) tahun.
- c. bidang usaha peternakan, yaitu bidang usaha peternakan dimana ternak dapat berproduksi berkali-kali dan baru dapat dijual setelah dipelihara sekurang-kurangnya 1 (satu) tahun.

(3) Harta berwujud sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berupa aktiva tetap yang dimiliki dan digunakan serta merupakan komoditas pokok dalam bidang usaha tertentu, yaitu :

- a. bidang usaha kehutanan, meliputi tanaman kehutanan, kayu;
- b. bidang usaha industri perkebunan tanaman keras meliputi tanaman keras;
- c. bidang usaha peternakan meliputi ternak, termasuk ternak sapi pejantan.

(4) Penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dimulai pada bulan produksi komersial.

(5) Bulan produksi komersial sebagaimana dimaksud pada ayat (4) adalah bulan dimana penjualan mulai dilakukan.

#### Pasal 2

(1) Pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 termasuk biaya pembelian bibit, biaya untuk membesarkan dan memelihara bibit.

(2) tidak termasuk sebagai pengeluaran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja.

#### Pasal 3

Dalam hal harta berwujud sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 dijual, maka harga jual merupakan penghasilan dan nilai sisa buku merupakan kerugian.

#### Pasal 4

Peraturan Menteri Keuangan ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2009.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengumuman Peraturan Menteri Keuangan ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta  
 Pada tanggal 31 Desember 2008  
 MENTERI KEUANGAN,  
 ttd.

SRI MULYANI INDRAWATI

**Lampiran 3**

**HASIL WAWANCARA**

**Transkrip Wawancara dengan Subdit PPh Badan Peraturan Perpajakan II  
Direktorat Jenderal Pajak**

**Nama : Bapak Arief Santoso dan Bapak Hendra**

**Tanggal dan Waktu : 24 Mei 2012, pukul 09.30**

**Tempat :Peraturan Perpajakan II Direktorat Jenderal Pajak  
Lt.11**

Hasil Wawancara :

Pertanyaan (P): Apa dasar pertimbangan diterbitkannya PMK Nomor 249/PMK.03/2008 ?

Jawaban (J) : Dalam UU PPh Pasal 11 ayat (7) dinyatakan bahwa atas penyusutan harta berwujud yang dimiliki atau digunakan dalam bidang usaha tertentu diatur dalam peraturan menteri keuangan, jadi ini memang mengatur penyusutan usaha di bidang tertentu. Bisa dilihat di bagian konsideran menimbang. Jadi, PMK 249 diterbitkan untuk melaksanakan Pasal 11 ayat (7) UU PPh.

P: Dalam peraturan tersebut dikhususkan hanya untuk bidang usaha kehutanan, perkebunan tanaman keras, dan peternakan. Mengapa demikian?

J: Karena memang sifatnya khusus. Perkebunan kelapa sawit *ngga* bisa disamakan dengan aktiva tetap. Tapi perlu ada penyusutan maka perlu diatur khusus. Dalam penjelasan Pasal 11 ayat (7) disebut usaha tertentu itu misalnya perkebunan tanaman keras, kehutanan, dan peternakan. Jadi PMK 249 dibuat sesuai dengan itu. Namun demikian, jika nanti ada bidang usaha tertentu lainnya yang perlu diatur khusus sesuai dengan karakteristik usaha dimaksud, tentunya PMK 249 bisa diubah.

P: Mengapa atas biaya gaji terkait dengan bidang usaha kehutanan, perkebunan tanaman keras, dan peternakan tidak boleh dikapitalisasi tetapi dibebankan sekaligus berdasarkan pasal 2 ayat (2) PMK Nomor 249/PMK.03/2008?

**Universitas Indonesia**

J: Terkait dengan biaya tenaga kerjanya, sulit dipisahkan antara mana yang benar-benar khusus untuk petani yang mengurus tanaman sawit dengan pekerjaan lain. Maka dibuat mudah dengan dibebankan sekaligus. Selain itu juga, *kan* harus diperhatikan juga ketentuan umumnya. Dalam penjelasan Pasal 6 ayat (1) sudah dijelaskan bahwa pembebanan biaya dibagi 2 yaitu mempunyai masa manfaat tidak lebih dari 1 tahun dan lebih dari 1 tahun (melalui penyusutan atau amortisasi). Untuk biaya gaji termasuk dalam biaya yang mempunyai masa manfaat tidak lebih dari 1 tahun, sehingga harus dibebankan di tahun pengeluaran. Untuk tambahan bisa juga dilihat di penjelasan Pasal 11A ayat (6). Kapitalisasi biaya tidak diperkenankan untuk biaya operasional yang bersifat rutin seperti gaji.

P: Potensi apa yang dilihat oleh pemerintah dari tidak diperkenankannya pengkaptalisasian biaya tenaga kerja ?

J: Sebenarnya tidak melihat keuntungan atau kerugiannya, tapi lebih dari sifat biaya tersebut. Tapi kalau mau dicari-cari ya bisa dari masalah kompensasi kerugian yang hanya 5 tahun.

P: Bagaimana perlakuan perbedaan pembebanan biaya gaji antara perpajakan dengan Standar Akuntansi Keuangan (PSAKNo. 16) ?

J: Yang jelas, perpajakan melihat biaya gaji tetap diperkenankan untuk dibebankan (3M), yang mengatur pembebanannya tidak bisa dikapitalisasi. Kalau SAK mengatur lain, itu masalah beda waktu saja.

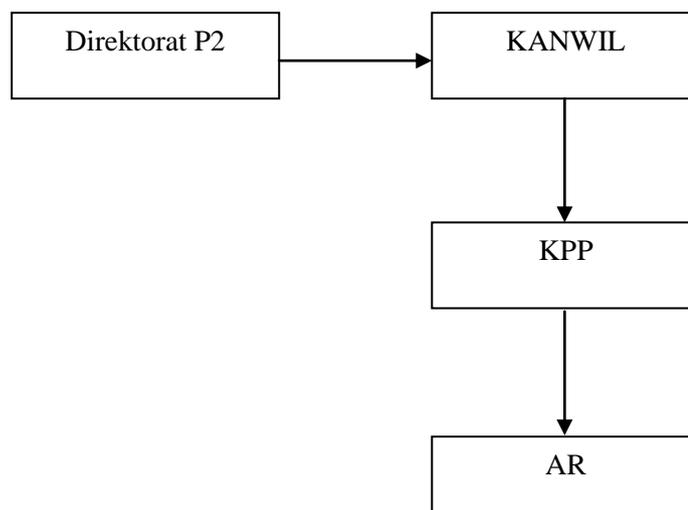
P: Apakah ada pihak lain yang terlibat dalam perumusan PMK Nomor 249/PMK.03/2008 ? Sejauh mana pihak lain tersebut terlibat?

J: Untuk penyusunan peraturan apalagi yang menyangkut instansi lain tentu melibatkan instansi terkait. Kalau tidak salah, untuk tanaman keras --> Ditjen Perkebunan, kehutanan --> Kementerian Kehutanan, peternakan --> Ditjen Peternakan dan Kesehatan Hewan.

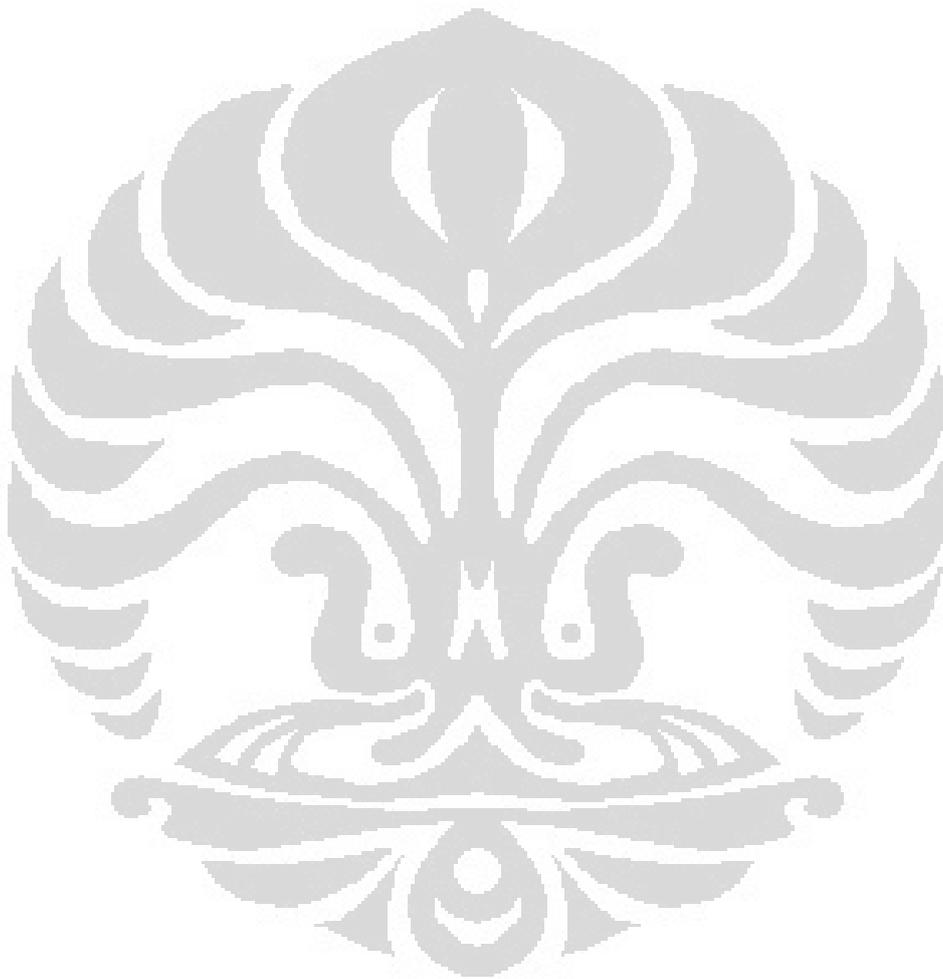
P: Bagaimana proses komunikasi dan sosialisasi yang dilakukan oleh pihak Fiskus dalam penyosialisasian PMK Nomor 249/PMK.03/2008?

J: Sosialisasi peraturan baru pasti dilakukan oleh DJP melaui Kantor Pusat, Kanwil, atau KPP/KP2KP. Seingatku sudah beberapa kali sosialisasi, bisa ditanyakan langsung di Kantor Pusat.

Digambarkan:



Proses sosialisasi peraturan secara langsung tidak diikuti oleh semua AR (karena jika semua ikut sosialisasi maka kantor dalam keadaan kosong, dan itu tidak diperbolehkan), diharapkan kepada AR yang mengikuti sosialisasi dapat memberitahukan kepada AR lainnya yang tidak mengikuti sosialisasi. Namun, setiap AR pasti diberitahukan mengenai setiap peraturan-peraturan baru melalui media digital. (*Sharing* seperti *reminder* dalam *e-mail*).



## Transkrip Wawancara dengan PT X

**Nama** : Bapak Markian Gunawan

**Tanggal dan Waktu** : 07 Mei 2012, pukul 08.05

**Tempat** : PT X

Hasil Wawancara :

P: Bagaimana mekanisme pembebanan biaya tenaga kerja yang dikeluarkan untuk memperoleh harta berwujud berupa tanaman sawit?

J: Untuk kebun yang menghasilkan seluruhnya dibiayakan, untuk yang belum menghasilkan dikapitalisasi ke aktiva tanaman yang berhubungan. *Kalo* ada sebagian yang belum dan sudah diproporsi. Perlakuan ini sama dengan yang diakui Standar Akuntansi Indonesia, dalam hal pembebanan biaya yang berhubungan dengan aktiva yang dibangun PSAK 16.

P: Seberapa besar biaya tenaga kerja yang dikeluarkan untuk memperoleh harta berwujud berupa tanaman sawit?

J: Besar lumayan. Ini industri yang padat karya.

P: Apakah besarnya biaya yang dikeluarkan tersebut sebanding dengan penghasilan yang diterima / diperoleh?

J: Ini menarik, konsep. Dalam hal kesesuaian antara pendapatan dan biaya. Dengan standar akuntansi yang berlaku umum dan yang sangat berhubungan adalah PSAK 16, maka sebenarnya WP itu melakukan konsistensi antara pendapatan yang dihasilkan dengan bebannya. *Kalo* untuk biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja, biaya gaji yang berhubungan dengan aktiva untuk tanaman yang belum menghasilkan itu konsisten harus dikapitalisasi karena juga belum ada penghasilannya. Dan ketika aktiva tanaman itu mulai menghasilkan maka, biaya tenaga kerja itu dibiayakan ditambah biaya depresiasi yang tadi dikapitalisasi sebelumnya, justru *kalo engga* dikapitalisasi atau dibiayakan langsung tidak ada kesesuaian antara pendapatan dengan biaya gitu.

P: Setelah diterbitkannya PMK Nomor 249/PMK.03/2008, bagaimana mekanisme pembebanan biaya tenaga kerja yang dikeluarkan untuk memperoleh harta berwujud berupa tanaman sawit?

J: Mekanisme setelah terbit PMK 249, secara akuntansi dikapitalisasi itu konsisten. Sebetulnya pajak seharusnya ikut akuntansi ketika tidak ada pengaturan yang jelas. Nah, entah kenapa saya tidak melihat ada dasar yang kuat dari PMK 249 untuk mengharuskan dibebankan. Di industri perkebunan itu bergejolak. PMK 249 ditengarai oleh banyak pihak suatu peraturan yang tidak konsisten dan juga tidak mendorong investor luar untuk menanamkan investasinya di Indonesia. Karena seperti yang kita ketahui, pajak itu punya tujuan untuk banyak hal, salah satunya untuk menarik investasi. Bukan artinya merugikan negara

Universitas Indonesia

menguntungkan investor, tidak. Tapi memberikan keuntungan kepada kedua belah pihak sesuai dengan koridor yang berlaku. PSAK 16 mengatur seperti itu. Menurut hemat saya memang seharusnya ada kesesuaian antara pendapatan dan biaya harusnya memang dilakukan *treatment*-nya sesuai SAK yang berlaku umum dan pajak keluar dari koridor itu.

P: Menurut Bapak bagaimana proses sosialisasi dan komunikasi yang dilakukan oleh pemerintah dalam penerbitan PMK Nomor 249/PMK.03/2008?

J: Sebetulnya, menurut hemat saya ada sosialisasi seperti itu, tapi saya diberitahu oleh eksternal audit.

P: Apakah terdapat kendala dalam pelaksanaan PMK Nomor 249/PMK.03/2008?

J: Kendalanya saya ada dua, dari sisi kondusif lingkungan usaha jadi memacu investor untuk usaha lebih jauh lagi untuk menekan modalnya di Indonesia, karena sangat tidak berimbang antara peraturan untuk kepentingan satu golongan dengan investor. Kedua, tentunya dari sisi administrasi artinya kejelasan mengenai pajaknya *nah* apakah aktiva tanaman itu harus mengkapitalisasi atau dibiayakan langsung sementara dikomersial sesuai dengan PSAK dikapitalisasi. Juklak belum jelas, menurut saya perlu diperjelas.

P: Apa dampak dari diberlakukannya PMK Nomor 249/PMK.03/2008 terhadap PT X?

J: Secara jangka pendek mungkin tidak banyak, secara jangka panjang ada. PMK membebaskan secara langsung artinya WP hanya diberikan kesempatan dalam 5 tahun untuk menggunakan kerugiannya tersebut akibat dari biaya yang dibebankan sekaligus tadi. Praktis untuk industri kelapa sawit yang jangka menengah dan jangka panjang waktu 5 tahun itu tidak berarti. Karena sebetulnya BEP itu terjadi pada tahun ke 7. Dengan dibiayakan langsung, artinya kesempatan untuk menggunakan kerugian pajak itu bisa terlewati karena batasnya 5 tahun. Apakah itu menjadi tujuan dari PMK 249 saya *ngga* tahu. Itu salah satu yang mendorong usaha tidak kondusif.

P: Apakah PT X setuju dengan pembebanan menurut PMK 249?

J: PT X sebagai salah satu WP tentunya akan setuju jika manfaat yang berimbang antara pemerintah sebagai regulator dan PT X sebagai investor. *Kalo* PT X melihat belum ada kejelasan manfaat yang berimbang antara regulator dengan investor, kita bisa melihat bahwa kepentingan untuk regulator lebih tinggi dari yang kita bicarakan sebelumnya. Karena menurut hemat PT X, aktiva-aktiva diumur muda membutuhkan perawatan dan ini merupakan industri yang padat karya artinya biaya tenaga kerja mempunyai manfaat bukan jangka pendek tetapi jangka panjang maka pada tahun itu harus dikapitalisasi. Karena seyogyanya kan tanaman itu membutuhkan usaha-usaha untuk dipupuk dirawat tidak menjadi hal yang umum biaya tersebut menurut pajak dibebankan langsung. Sepanjang saya ketahui pajak menggunakan konsep yang sama sepanjang itu memiliki manfaat lebih dari satu tahun harus dikapitalisasi. Contoh kongkrit aktiva tetap, pajak sudah menggolongkan untuk gedung, alat berat, untuk komputer furniture, kenapa

pajak *ngga* langsung membebankan sebagai biaya? Nah saya melihat itu tidak ada konsistensinya di pajak sendiri.

P: Kebijakan yang seperti apa yang seharusnya diambil oleh pemerintah untuk memajukan industri khususnya kelapa sawit?

J: Menurut hemat saya bicara yang lebih luas pemerintah harusnya bukan saja kelapa sawit, pemerintah harus mendorong riil sector yang akan membawa manfaat GDP yang pada akhirnya akan membawa manfaat tingkat kemakmuran rakyat itu secara berimbang. Saya setuju jika pemerintah harus mengeluarkan aturan-aturan yang memperoleh manfaat untuk banyak *stakeholder* banyak pihak bukan sebaliknya dalam hal ini, PMK 249 tidak sejalan tidak sesuai usaha pemerintah untuk meningkatkan GDP.

Nama : Bapak Iksan

Tanggal dan Waktu : 31 Mei 2012, pukul 17.00

Tempat : PT X

Hasil Wawancara :

P: Bagaimana perlakuan pembebanan biaya tenaga kerja di PT X?

J: Tenaga kerja di kebun?

P: Iya Pak

J: *Kalo* yang ngurusin tanaman masuk nilai tanaman sampai TM, itu kan investasi. *Kalo udah* TM *dibebanin* langsung.

P: Bagaimana pendapat Bapak mengenai penerapan PMK 249 di PT X, yaitu biaya tenaga kerja yang tidak dapat dikapitalisasi?

J: Secara *accounting* dan *budgeting* itu tidak mungkin, *kalo* pajak saya *ngga* ngerti. Tapi seharusnya *ngga gitu* karena kan itu sama aja kita bangun aset sendiri, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset itu sampai bisa dimanfaatkan harus dikapitalisasi. *Bayangin aja* untuk biaya tenaga kerja sendiri yang di kebun itu bisa 50% sendiri, belum lagi PT X mau buka lahan lagi tambah *gede* itu.

P: Itu untuk biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman ya Pak?

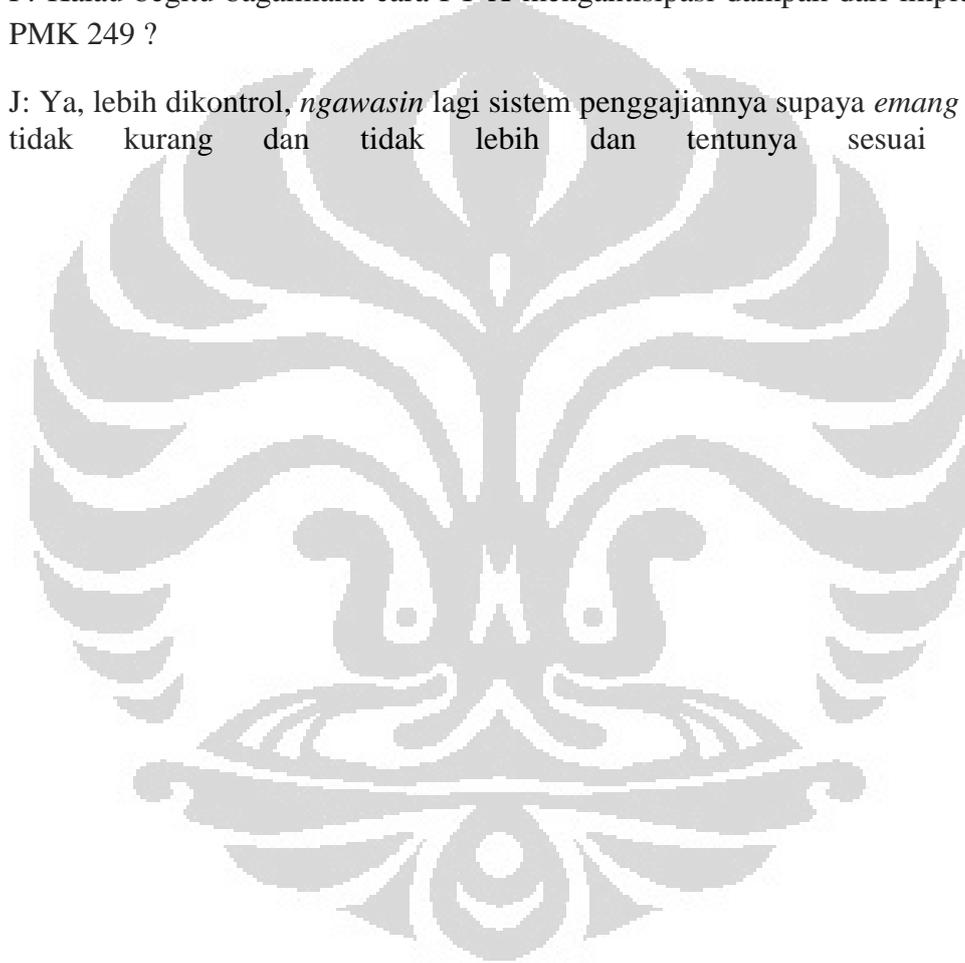
J: Iya, lagian juga praktik dimana-mana yang perkebunan begitu, coba aja kamu bandingin sama kehutanan, itu lebih *gede* lagi biayanya.

P: PT X merupakan WP yang melakukan implementasi PMK 249, yang berdampak pada kerugian fiskal yang menjadi besar, bagaimana menurut Bapak?

J: Seperti tadi saya bilang, *kalo* biaya tenaga kerja yang berhubungan langsung dengan tanaman itu dikapitalisasi ke dalam nilai aset, jadi dia masuk investasi jatuhnya, bukan beban. Jadi seharusnya ga ada rugi, kan investasi. *Kalo* pun rugi itu karena operasional aja. Perusahaan mulai mencapai posisi *Break Even Point* itu pas tahun tanam ke 7 secara komersial ya, artinya pada tahun tanam ke 7 total pendapatan = total beban.

P: Kalau begitu bagaimana cara PT X mengantisipasi dampak dari implementasi PMK 249 ?

J: Ya, lebih dikontrol, *ngawasin* lagi sistem penggajiannya supaya *emang* bisa pas tidak kurang dan tidak lebih dan tentunya sesuai *budget*.



## Transkrip Wawancara dengan Praktisi

**Nama** : Bapak Andy Santoso

**Tanggal dan Waktu** : 01 Juni 2012, pukul 14.15

**Tempat** : Kantor Akuntan Publik Tanudiredja, Wibisana dan Rekan (PwC) Plaza 89 , Jl. HR. Rasuna Said Kav.X-7 No.6 Jakarta 12940, Bali *Meeting Room Lt. 12.*

Hasil Wawancara :

P: Bagaimana pendapat Bapak mengenai pembebanan biaya tenaga kerja yang dikeluarkan untuk memperoleh harta berwujud berupa tanaman sawit berdasarkan Pasal 2 ayat (2) PMK Nomor 249/PMK.03/2008?

J: Di industri perkebunan biaya itu pasti ada, tidak mungkin tidak ada. Jika tidak ada bagaimana tanaman bisa tumbuh? Tanaman sawit itu tidak mungkin bisa tumbuh tanpa ada campur tangan manusia. Secara akuntansi atau komersial biaya itu dikapitalisasi, namun secara peraturan tersebut tidak boleh. Secara *personality*, saya tidak setuju, sebab secara komersial tidak mungkin tidak ada biaya itu. Pajak terlalu kaku, seolah-olah peraturan itu dibuat tidak melihat prinsip *cost matching againts revenue*.

P: Secara akuntansi itu mengacu kemana ya Pak?

J: Perkebunan, secara akuntansi lebih mengacu ke PSAK 16 *yah*. Sebab, perkebunan itu sebenarnya asset tetap yang memberikan masa manfaat lebih dari setahun. Jadi biaya seperti itu berhubungan langsung untuk memperoleh asset. Sampai dengan aset itu menghasilkan *benefit*, biaya itu harus dikapitalisasi.

P: Saya baca PSAK 16 ya pak , biaya tenaga kerja merupakan biaya rutin dan biaya rutin merupakan biaya adm, biaya adm tidak bisa dimasukkan ke dalam komponen harga perolehan seharusnya biaya tenaga kerja ngga boleh dikapitalisasi *dong ya?*

J: Tidak seperti itu. Biaya tenaga kerja yang dikeluarkan selama tanaman belum menghasilkan itu akan dikumulatikan terus, sampai dengan tanaman itu menghasilkan, jadi kita melihatnya sebagai bagian dari harga perolehan aset. Sebenarnya di Indonesia belum memiliki aturan tersendiri untuk mengatur perkebunan. Secara internasional sebenarnya sudah ada yaitu IAS 41. *Nah*, disitu ada *historical cost*. Nilai aset itu dicatat sebagai nilai tanaman. Sampai dengan saat ini di Indonesia khusus untuk perkebunan atas nilai tanaman yang merupakan aset, melihat ke aturan yang diatur dalam PSAK 16. Jika dianalogikan, mungkin aset sebelum dipakai dilakukan instalasi, *nah* biaya instalasi itu merupakan bagian

Universitas Indonesia

dari harga perolehan dari aset itu. Biaya tenaga kerja di perkebunan sawit bukan merupakan biaya rutin sampai dengan tanaman menghasilkan.

P: Bagaimana prinsip akuntansi memandang aturan pajak tersebut?

J: Belum sesuai dengan prinsip akuntansi. Akan timbul perbedaan antara pajak dengan akuntansi.

P: Setelah diterbitkannya PMK Nomor 249/PMK.03/2008, bagaimana menerapkannya dalam laporan keuangan?

J: Dalam laporan keuangan tetap *pake* komersial. Akan berdampak ke pajaknya, pajak tangguhan.

P: Apakah setelah diterbitkannya PMK Nomor 249/PMK.03/2008, Bapak setuju dengan mekanisme pembebanan demikian? Apa alasannya?

J: Berdasarkan pengalaman saya, jika tidak mengikuti aturan itu ya pasti ada risiko di *challenge* oleh pihak pajak. Jadi, menurut saya idealnya dilakukan saja. Saya juga memiliki pengalaman, ada juga perusahaan yang tidak mengikuti aturan itu, kenapa? Karena secara komersial tanpa ada *labour* tidak mungkin bisa tumbuh tanaman itu. Mereka cenderung melihat UU PPh, ada satu pasal yang mereka jadikan alasan untuk melakukan itu yaitu pasal 11. *That's why* mereka tidak mau melakukan pembebanan tenaga kerja secara langsung seperti yang dimaksudkan oleh PMK 249. Menurut mereka, UU lebih tinggi daripada PMK, jadi seharusnya payungnya adalah UU. Pendapat lain, *lex specialis lex generalis* peraturan khusus mengalahkan yg umum. Secara pribadi, untuk menghindari risiko itu kita meng-*encourage* untuk melakukan PMK tersebut.

**Nama : Bapak Sonny Triharsono**

**Tanggal dan Waktu : 25 Mei 2012, pukul 11.50**

**Tempat : Kantor Konsultan Pajak, FA. Jaja Zakaria, Sonny Triharsono, Budiharto & Rekan. Gd. Graha Pratama Lt.16 Jl. MT. Haryono Tebet.**

Hasil Wawancara :

P: Bagaimana pendapat Bapak dengan terbitnya PMK Nomor 249/PMK.03/2008?

J: Wajar jika biaya tersebut dikeluarkan dalam nilai tanaman, sebab saat pemeriksaan nanti sulit dibuktikan untuk PPh Pasal 21-nya. Saya telah pelajari, memang sulit untuk melacak berapa biaya yang dibebankan termasuk tenaga kerja itu. Namun, memang *agak* susah bagi manajemen menerima hal ini, sebab manajemen berpendapat biaya tenaga kerja harus dikapitalisasi sebab untuk membangun aset sampai dengan menghasilkan. Ya, inilah adanya kontroversi.

P: Sebenarnya apa yang ingin ditegaskan dalam PMK Nomor 249/PMK.03/2008? Apa alasannya?

J: Sebenarnya ini merupakan kepentingan praktisasi DJP saja. Kebanyakan masalah yang dihadapi selalu ditanyakan berapa jumlah biaya tenaga kerja dan berapa PPh Pasal 21-nya. Jika dikapitalisasi otomatis biaya tersebut tidak *matching* antara SPT Tahunan Badan dengan SPT PPh Pasal 21, dan atas selisihnya sulit dilacak. Dalam praktik susah untuk mem membedakan mana yang merupakan benar-benar tenaga kerja yang melekat dengan tanaman itu.

Kemungkinan ada tujuan lain dari terbitnya PMK 249 tersebut, karena saya melihat mengapa tenaga kerja yang dipisahkan mengapa tidak yang lain.

P: Apakah setelah diterbitkannya PMK Nomor 249/PMK.03/2008, Bapak setuju dengan mekanisme pembebanan demikian? Apa alasannya?

J: Saya setuju, sebab dalam praktik saat proses di pengadilan selalu ditanyakan berapa yang dibiayakan untuk tenaga kerja selalu *begitu*. Saya setuju *dipisahin*, karena lebih mudah menghitungnya, dan bisa melacak. Maksudnya *dipisahin* itu dibebankan sekaligus.

**Transkrip Wawancara dengan Dewan Standar Akuntansi Keuangan**

**Universitas Indonesia**

**Nama** : Ibu Veronika Sylvia  
**Tanggal dan Waktu** : 05 Juni 2012, pukul 14.00  
**Tempat** : Departemen Akuntansi FE UI Depok, Ruang Salemba  
4

Hasil Wawancara :

P: Peraturan untuk industri perkebunan kelapa sawit mengenai pencatatan tanaman mengacu kemana Bu?

J: PSAK 16

P: Apakah atas biaya tenaga kerja yang berhubungan dengan tanaman dikapitalisasi?

J: Sebenarnya, kita belum mengadopsi IAS 41. Sepengetahuan saya, industri membuat pedoman sendiri sesuai dengan industrinya, seperti kehutanan. Saya terus terang belum melihat pedoman akuntansi kehutanan, bagaimana mereka memperlakukan untuk berbagai transaksi yang ada didalamnya.

PSAK 16 jika dikaitkan dengan *self constructed asset* (aset yang dibangun sendiri) semua biaya yang terkait masuk. Misalkan kita bangun gedung, biaya tenaga kerja, material, biaya bunga untuk bayar pinjaman, semua masuk ke dalam *total cost*. Jika disamakan dengan *self constructed asset* ya biaya tenaga kerja masuk ke dalam harga perolehannya. Tenaga kerja langsung boleh masuk kedalam harga perolehan, namun tenaga kerja yang duduk di kantor tidak boleh. Namun, secara definisi tidak menutup kemungkinan adanya pelanggaran-pelanggaran.

**Transkrip Wawancara dengan Akademisi****Nama : Ibu Christine****Tanggal dan Waktu : 29 Mei 2012, pukul 11.30****Tempat : Gd. Maksi FE UI Salemba, Ruang Rapat.**

Hasil Wawancara :

P: Bagaimana pendapat Ibu mengenai pembebanan biaya tenaga kerja yang dikeluarkan untuk memperoleh harta berwujud berupa tanaman sawit dalam usaha bidang perkebunan tanaman keras berdasarkan Pasal 2 ayat (2) PMK Nomor 249/PMK.03/2008?

J: Pendapat saya mungkin itu *make sense* ya kenapa tidak boleh *dicapitalize* karena itu pengeluaran yang sifatnya rutin. Secara pajak konsep pengeluaran tidak rutin termasuk ke dalam harga perolehan. Peraturan pajak ini dengan peraturan *accounting* sejalan. Aset karena memberikan *future economic benefit* di masa mendatang *makanya* disini *kayak* perolehan bibit karena akan memberikan *future economic benefit* di masa mendatang *makanya* boleh *dicapitalize*.

P: Apa dampak yang terjadi akibat pelaksanaan peraturan tersebut?

J: Dampaknya jika memang belum menghasilkan, *expense* pasti akan tambah besar dibandingkan dengan *revenue*, berarti posisinya pasti *loss*. Jika *loss* secara pajak muncul *tax loss*, dan itu bisa di *carry forward* sampai dengan 5 tahun ke depan. Muncul *deffered tax asset tax loss*. Jika tidak bisa dibawa lagi ke tahun depan, risikonya tidak bisa *offset* biaya dengan pendapatan. Terjadi *timing missed match* antara *expense* sama *revenuennya*. Itu risiko sisi negatif bagi perusahaan. Beban sudah diakui terlebih dahulu dan tidak bisa dibawa ke depan, sementara *revenue* diakui.

**Nama : Bapak Tafsir Nurchamid**

**Tanggal dan Waktu : 22 Mei 2012, pukul 11.30**

**Tempat : Gd. Rektorat UI Lt.2**

Hasil Wawancara :

P: Bagaimana pendapat Bapak mengenai pembebanan biaya tenaga kerja yang dikeluarkan untuk memperoleh harta berwujud berupa tanaman sawit dalam usaha bidang perkebunan tanaman keras berdasarkan Pasal 2 ayat (2) PMK Nomor 249/PMK.03/2008?

J: Jadi saya berpendapat bahwa penetapan SK Menteri Keuangan yang mengatur itu dibebankan sebagai biaya itu khusus untuk industri-industri yang sifatnya adalah normal *accounting/operating cycle* lebih dari satu tahun. Suatu kegiatan dari sejak dia menanam di industri perkebunan sampai dipetik hasilnya itu biasa lebih dari satu tahun. Perlakuan demikian dari segi akuntansi sebagai alat untuk mengambil keputusan akan menjadi bias tidak tepat, kenapa? Akuntansi itu untuk menyelamatkan perusahaan jangan sampai dengan sistem akuntansi perhitungannya perusahaan jadi hancur. *Nah* ini bisa demikian kenapa beban kepegawaian dibebankan sebagai unsur biaya yang harus dikapitalisir, secara *accounting* sendiri tidak tepat *kalo* tidak dikapitalisir. Secara pajak tidak tepat. Pengenaan pajak itu harus obyeknya ada, tapi pertemuan biaya dan pendapatan itu dipotong-potong demikian mengakibatkan yang obyeknya belum tentu ada dikenakan pajak. Harus *matching cost againts revenue* adalah yang pas. Biaya yang harus dikapitalisir sampai dengan menghasilkan, mau rugi atau laba itu urusan lain. Secara hukum tidak salah, biaya boleh dibebankan asal *immaterial*, yang paling tepat adalah dikapitalisir sampai dengan menghasilkan. Tidak boleh biaya berjalan pendapatan belum masuk. Mempertemukan pendapatan dan biaya dalam *accounting* dikenal dengan konsep *matching cost* itu harus jalan. Tidak boleh biaya dicatat tapi pendapat belum ada. Jadi dari pajak pun *ngga* tepat itu bisa mematikan, malah obyek pajak yang bisa jangka panjang menjadi lebih pendek.

P: Peraturan untuk industri perkebunan kelapa sawit mengenai pencatatan tanaman mengacu kemana Pak?

J: PSAK 16 sudah tepat. SAK itu dipikirkan oleh pihak yang kompeten, independen tetapi juga memperhatikan perhitungan biaya dan pendapatan yang tepat dan juga untuk keselamatan perusahaan. Contoh: gedung disewakan 10 tahun. Diterima dimuka, saat diakui bukan saat diterima seluruhnya diawal tapi dibagi 10 tahun.

P: Apa dampak yang terjadi akibat pelaksanaan peraturan tersebut?

J: Akibatnya adalah dengan diterapkannya PMK 249, maka akibatnya yang pertama perusahaan sudah kena pajak padahal belum tentu ada obyeknya. Kedua perkembangan perusahaan menjadi lambat, penyerapan tenaga kerja lambat, harga cenderung naik, yang mengakibatkan harga menjadi tidak kompetitif. Ketiga kemungkinan perusahaan akan melakukan pelanggaran-pelanggaran, seperti memasukan biaya gaji ke dalam akun yang bisa dikapitalisir misal sewa traktor, atas sewa traktor *kan* bisa dikapitalisir. Keempat *agak* ekstreme yaitu perusahaan berpikir jangan pakai tenaga manusia, pakai alat-alat yang canggih.

Ada rugi akibat kompensasi kerugian yang tidak bisa di *carry forward* ke tahun berikutnya, itu secara *accounting* dibuang ke laba rugi. Pasti *ngga* diakui oleh pajak. Berubah dari *timing difference* jadi *permanent difference*.

Dikapitalisir menambah dari nilai tanaman dan nanti munculnya diamortisasi atau didepresiasi sebagai *expenses*. Pengertian daripada produksi semua *cost* itu harus dikapitalisir sampai produk itu bisa dijual. Jadi, yang dilakukan oleh menteri keuangan hanya mementingkan *budgetair* saja pokoknya saya bisa mungut pajak tapi melanggar asas *matching cost*.

Menteri keuangan memiliki wewenang namun harus diperhatikan dampaknya. Jadi saya cenderung secara teori tidak bisa diaplikasikan, memberatkan. Karena suatu saat obyeknya tidak ada kena pajak menjadi rugi. Sumbangan itu okelah, tapi *kalo* hal ini tidak bisa dihindari, perkebunan harus menggunakan tenaga buruh yang jumlahnya sangat banyak. Bukan tidak mau membayar pajak namun perlakukannya tidak benar.

**DAFTAR RIWAYAT HIDUP**

Nama : Natalia Diana Candra Dewi  
Tempat Tanggal Lahir : Sukabumi, 22 Desember 1989  
Alamat : Kp. Manggis Hilir RT 05 / RW 03 Benda  
Cicurug – Sukabumi 43359  
Nomor Telepon : 0819-1185-3489  
Surat Elektronik : natalia.dianac@yahoo.com

**Pendidikan formal**

- SD Negeri Benda, Cicurug – Sukabumi
- SMP Budi Mulia Bogor
- SMA PL Van Lith Muntilan
- D3 Administrasi Perpajakan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia
- Sarjana Ekstensi Ilmu Administrasi Fiskal Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia