

II. LANDASAN TEORI

A. Sekilas Akuntansi Perminyakan

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) pada tanggal 1 Juli 2009 telah menerbitkan pernyataan yang khusus diperuntukkan bagi usaha perminyakan dimana dalam ruang lingkup dan penerapannya dijelaskan bahwa :

1. Pernyataan Standar Akuntansi Minyak dan Gas Bumi disusun berdasarkan sifat dan karakteristik usaha perminyakan Indonesia dan berpedoman pada konsep dasar akuntansi keuangan yang ditampung dalam Standar Akuntansi Keuangan, dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
2. Pernyataan ini dimaksudkan untuk digunakan sebagai pedoman dalam penyajian laporan keuangan untuk pihak eksternal. Dalam pengertian ini, tersirat suatu tanggapan bahwa baik para penyusun maupun para pemakai laporan keuangan perusahaan.
3. Pernyataan ini mengatur akuntansi untuk kegiatan eksplorasi atau pencarian, pengembangan, produksi, pengolahan, transportasi, pemasaran, dan lain-lain dalam industri minyak dan gas bumi.
4. Untuk kontraktor minyak dan gas bumi yang bekerja menurut kontrak dengan Pemerintah/Pertamina, pernyataan ini dapat dipergunakan, sepanjang perlakuan akuntansinya tidak diatur secara khusus dalam kontrak yang bersangkutan. Dalam hal ini kontrak mengatur secara khusus perlakuan akuntansi sesuai transaksi, maka kontraklah yang berlaku.

Sifat dan karakteristik minyak dan gas bumi berbeda dengan industri lainnya. Proses pencarian minyak dan gas bumi merupakan kegiatan untung-untungan, dengan arti bahwa kegiatan eksplorasi minyak dan gas bumi belum tentu memberikan hasil, sedangkan biaya yang dikeluarkan untuk keperluan tersebut sangat besar. Karakteristik lainnya yang juga sangat unik adalah bahwa minyak dan gas bumi merupakan barang yang tidak dapat diproduksi kembali. (Haryono, 2003:25)

Akuntansi untuk kegiatan pencarian dan produksi minyak dan gas bumi berkembang sesuai dengan kebutuhan industri minyak dan gas bumi tersebut dengan karakteristik yang unik sebagaimana disebutkan sebelumnya. Metode akuntansi yang dikembangkan untuk industri minyak dan gas bumi tidaklah sebagaimana metode akuntansi pada umumnya. Resiko yang tinggi, jumlah investasi yang besar, dan jangka waktu yang panjang antara dikeluarkannya biaya dengan diperolehnya manfaat atas biaya tersebut merupakan tiga alasan utama perbedaan prosedur akuntansi pada umumnya. Faktor pembeda lainnya adalah sifat dari minyak dan gas bumi itu sendiri. Minyak dan gas bumi bersifat sekali pakai, tidak dapat diregenerasi atau diperbaharui kembali (*unrenewable goods*).

Industri minyak dan gas bumi ini memiliki kemungkinan besar bekerja sama dengan pihak lain dalam hal mengelola cadangan minyak dan gas bumi, modal serta operasi secara bersama-sama dalam bentuk kepemilikan bersama. Kepemilikan bersama ini disebut sebagai *economic interest*, yang dapat dibedakan menjadi (Haryono:12) :

1. Kepemilikan Mineral (*Mineral Interest = MI*) yaitu hak atas mineral-mineral pada suatu area tertentu. *Fee Interest* adalah kepemilikan atas permukaan tanah dan mineral yang dikandungnya secara bersama-sama (hal ini bertentangan dengan pasal 33 ayat (3) UUD 1945).

2. Kepemilikan Royalti (*Royalty Interest = RI*) yaitu *interest* yang masih dimiliki oleh pemilik MI (PERTAMINA) untuk menyewakan sebagian arealnya kepada pihak lain, dan akan memperoleh penghasilan berupa bagian atas mineral yang diproduksi serta dibebaskan dari semua biaya pengembangan dan operasi kecuali kewajiban pajak. *RI* ini dikategorikan sebagai *non operating* atau *non working interest*.
3. Kepemilikan Aktif (*Working Interest* atau *Operating Interest = WI*) adalah *interest* yang tersisa setelah dikurangi dengan semua *non working interest (RI, ORI, dan PPI)*. Pemegang *WI* akan bertanggung jawab terhadap pencarian dan produksi minyak dan gas bumi pada kawasan yang telah ditetapkan dan harus membayar semua biaya pengembangan dan produksi mineral-mineral.
4. Kepemilikan Bersama (*Joint Working Interest*) adalah *working interest* yang dimiliki oleh dua pihak untuk mengolah kawasannya secara bersama-sama dengan cara lebih ekonomis, efisien, dan efektif. Pada *JWI* ini ada pihak yang bernama operator (mengelola properti) dan non operator (penanggung beban-beban yang terjadi).
5. Kepemilikan Digabungkan (*Pooled* atau *Unitized Working Interest*) adalah *working interest* pada dua kawasan atau lebih yang digabungkan dan dioperasikan secara bersama-sama sebagai satu properti. Kepemilikan ini bertujuan agar perusahaan dapat beroperasi dan berproduksi secara lebih efektif dan efisien.
6. Kepemilikan *Overriding Royalty (Overriding Royalty Interest = ORI)* adalah *non working interest* yang terbentuk dari *WI*, *ORI* sebagai *non WI* dibebaskan dari seluruh biaya pengembangan maupun biaya operasi, kecuali pajak. *ORI* dapat berasal dari bagian yang dipertahankan oleh pemegang *WI* karena dijual atau ditransfer atau *carved-out* (melepaskan sebagian).

7. Kepemilikan terhadap pembayaran hasil produksi (*Production Payment Interest = PPI*) adalah *non WI* seperti *ORI*, tetapi terbatas pada jumlah minyak, gas, uang dan waktu tertentu yang dijual oleh *ORI* kepada pihak tersebut, serta dapat terbentuk dengan *carved-out* atau *retention* yang terjadi dalam *WI*.

Kegiatan industri minyak dan gas bumi selain memiliki sifat dan karakteristik tertentu, juga penuh risiko, seperti risiko gugatan hukum, risiko fluktuasi harga minyak dan gas bumi, risiko kelangkaan cadangan minyak dan gas bumi, risiko persaingan, risiko pemberhentian kontrak, risiko kebakaran, risiko adanya peraturan dari pemerintah serta risiko tidak diperolehnya cadangan minyak dan gas bumi, maka perlakuan akuntansinya berbeda dari usaha lainnya.

PSAK No. 29 Tahun 2009 secara khusus membahas tentang :

1. Akuntansi Akuisisi
2. Akuntansi Eksplorasi
3. Akuntansi Pengembangan
4. Akuntansi Produksi
5. Akuntansi Pengolahan
6. Akuntansi Tansportasi
7. Akuntansi Pemasaran
8. Akuntansi lainnya yang meliputi :
 - a. Akuntansi pelabuhan khusus
 - b. Akuntansi telekomunikasi
 - c. Akuntansi kontrak bantuan teknis

- d. Akuntansi unitisasi
- e. Akuntansi kontrak pengurusan tahap kedua
- f. Akuntansi *joint operation*

Akibat sifat dan karakteristik dari industri minyak dan gas bumi serta risiko di atas, maka perlakuan khusus akuntansi dilihat dari penggunaan metode pengakuan terhadap biaya yang dikeluarkan untuk cadangan minyak yang tidak terbukti (*dry hole*). Ada beberapa macam metode yang digunakan untuk mencatat biaya tersebut, yaitu : *Successful Effort Method* dan *Full Cost Method* (PSAK No.29).

1. Akuntansi Akuisisi

Akuntansi akuisisi meliputi kegiatan-kegiatan dalam mempersiapkan lahan, kawasan atau area sehingga siap untuk diolah dalam rangka pencarian cadangan minyak dan gas bumi serta panas bumi, yakni mencakup biaya-biaya yang berhubungan dengan hak perolehan untuk mengeksplorasi, mengembangkan, dan memproduksi minyak dan gas bumi di kawasan tersebut. Biaya akuisisi ini menurut *successful effort method* dan *full cost method* harus dikapitalisasi pada saat terjadinya kemudian dialokasikan pada periode-periode pemanfaatannya, pada akun “Depresiasi, Deplesi dan amortisasi”.

Perolehan hak penguasaan properti sangat tergantung dari system kerja sama yang diijinkan oleh suatu negara. Oleh karena tujuan perolehan hak untuk melakukan aktivitas perminyakan maka seluruh biaya-biaya yang timbul untuk perolehan hak melakukan aktivitas eksplorasi, pengembangan dan produksi dalam suatu wilayah kerja tertentu dikategorikan sebagai biaya perolehan. Termasuk di sini biaya-biaya yang ditimbulkan dalam persiapan dan kewajiban

pembayaran *fee* (bonus) untuk mendapatkan kerja sama baik secara keseluruhan maupun sebagian.

Biaya-biaya akuisisi meliputi biaya sebagai berikut :

- a. *Purchase in fee* adalah pembelian atau pembayaran dari perolehan hak atas permukaan tanah dan mineral interest yang terkandung secara bersamaan sekaligus.
- b. *Interest cost* (biaya-biaya yang terjadi untuk kegiatan perusahaan sendiri) yaitu upah dan gaji pengacara perusahaan, makelar, biaya intern lainnya, biaya overhead yang berhubungan dengan perolehan kontrak. Dua cara pengalokasian biaya ini, yakni :
 1. Mengkapitalisasi biaya-biaya yang terjadi dalam perusahaan dan kemudian dialokasikan kepada kontrak terkait yang diperoleh dengan dasar pembagian dari total luas areal tanah yang dikontrakkan.
 2. Mengalokasikan biaya yang telah terjadi ke semua areal yang diperoleh dan diteliti berdasarkan luas kawasan tersebut, kemudian mengkapitalisasi bagian biaya yang dialokasikan ke lahan yang memiliki peluang untuk diakuisisi dan dibebankan untuk bagian biaya kawasan yang tidak berpeluang untuk diakuisisi.
- c. *Option to lease* (pilihan untuk menyewa) adalah pembebasan tanah dan oleh karena itu untuk sementara harus dikapitalisasikan sebagai bagian biaya *unproved property*. Biasanya digabungkan dengan *Shooting Right* yang merupakan hak untuk melakukan *survey G&G* pada areal yang bukan milik perusahaan atau belum diakuisisi atau diperoleh hak kontraknya.
- d. *Top leasing* adalah *lease* atau kontrak baru yang dikeluarkan oleh pemilik *MI (Mining Interest)* sebelum pemutusan kontrak yang sedang berjalan, dan merupakan perpanjangan *lease* yang sedang berjalan oleh pemilik *WI (Working Interest)*.

2. Akuntansi Eksplorasi

Penguasaan besarnya *proved reserves* dalam usaha pertambangan sangat mempengaruhi kelangsungan hidup usaha penambangan. Untuk mempertahankan dan memperbesar *proved reserves* dilakukan melalui aktivitas eksplorasi, oleh karena itu aktivitas eksplorasi memegang peranan penting bagi perusahaan penambangan.

Kegiatan eksplorasi adalah kegiatan pencarian atau pengidentifikasian dan penentuan kawasan yang potensial mengandung cadangan minyak dan gas bumi, yang dimulai dengan mengadakan survei lapangan. Survei ini adalah survei yang dilakukan langsung pada kawasan yang menjadi sasaran pencarian, yaitu *survey topographical*, *survey geological*, dan *survey geophysical*.

(Haryono:7)

Menurut PSAK No. 29 Tahun 2009 kegiatan eksplorasi (*exploration*) atau pencarian adalah :

Setiap usaha dalam rangka mencari dan menemukan cadangan minyak dan gas bumi di daerah-daerah yang belum terbukti mengandung minyak dan gas bumi, yang meliputi kegiatan-kegiatan sebagai berikut :

- a. Mengusahakan izin untuk memulai kegiatan eksplorasi di daerah tertentu.
- b. Melakukan berbagai kegiatan penyelidikan geologis dan geofisika di lapangan.
- c. Menginterpretasikan data yang dihasilkan dalam penyelidikan ini.
- d. Melakukan pengeboran sumur, termasuk sumur uji stratigrafi, di daerah yang belum terbukti mengandung cadangan.
- e. Memperoleh dan membangun aktiva tetap yang berhubungan dengan kegiatan di atas.
- f. Menggunakan jasa yang diperlukan sehubungan dengan kegiatan di atas.

Biaya eksplorasi adalah biaya yang terjadi dalam pencarian dan menemukan cadangan minyak dan gas bumi di daerah yang belum terbukti mengandung minyak dan gas bumi. (IAI, 2009:29.3)

Berdasarkan definisi di atas maka biaya eksplorasi dapat terjadi sebelum atau sesudah perolehan lahan eksplorasi. Kategori biaya-biaya eksplorasi terdiri dari (IAI, 2009:29.5) :

- a. Penyelidikan topografi, geografi, geofisika, biaya untuk perolehan properti, biaya gaji, dan biaya lainnya untuk para ahli geologi, penugasan geofisika (biaya G&G).

Penyelidikan topografi adalah kegiatan pengukuran permukaan tanah yang bertujuan untuk membuat peta suatu daerah tertentu dan mengetahui sifat-sifat tanahnya.

Penyelidikan geologi diantaranya terdiri dari penginderaan jauh foto udara (*Slide Looking Air Radar = SLAR*), geologi lapangan dan geokimia. Kegiatan penyelidikan terhadap gravitasi, magnetik dan seismik adalah kegiatan yang dilakukan dalam penyelidikan geofisika. Aktivitas G&G bertujuan untuk mengidentifikasi dan memperkirakan letak lokasi cadangan yang dapat diproduksi secara komersial.

Penyelidikan G&G yang dilakukan sebelum perolehan lahan eksplorasi biasanya dibuat dalam suatu perjanjian tersebut, maka biaya G&G yang berhasil akan dikategorikan sebagai biaya *acquisition the proved property* dan yang gagal akan dibukukan sebagai perkiraan piutang.

- b. Biaya-biaya untuk mempertahankan *undeveloped properties* (agar kontrak diputus), seperti *delay rentals*, biaya pajak, serta biaya-biaya untuk merawat dan mencatat kontrak. Biaya-biaya ini bersifat *intangible* atau tidak berwujud.

- c. Kontribusi *dry hole* dan *bottom hole* adalah biaya-biaya yang dikeluarkan terhadap kegiatan pemboran sumur oleh pihak lain yang berdekatan dengan kawasan perusahaan.

- d. Biaya pemboran dan pengolahan sumur eksplorasi, yang dibagi atas jenis biaya yang berwujud dan tidak berwujud.
- e. Biaya pemboran sumur *exploratory type stratigraphic test well* (biaya pemboran sumur uji stratigrafi) yang terdiri dari biaya pemboran di daerah cadangan tidak terbukti (*exploratory type*) dan di daerah cadangan terbukti (*development type*).

Jenis biaya (1) sampai dengan (3) adalah jenis biaya yang sering terjadi sebelum dimulainya kegiatan pemboran, atau biasa disebut dengan nama *non drilling exploration cost* (biaya eksplorasi pra pemboran), sedangkan untuk dua jenis biaya yang terakhir disebut dengan *drilling cost* (biaya pemboran).

- Peralatan dan Fasilitas Penunjang

Kelompok biaya yang termasuk dalam biaya peralatan dan fasilitas penunjang ini meliputi beban biaya penyusutan peralatan seismik, bengkel perbaikan, gudang dan perkantoran, serta beban biaya operasi. Semua beban ini baik beban penyusutan maupun biaya operasi harus didasarkan atas sistem alokasi.

- Pengeboran Eksplorasi

Pengeboran eksplorasi merupakan tahap akhir dari aktivitas eksplorasi, karena pengeboran eksplorasi yang dapat membuktikan kepastian letak cadangan. Perlakuan akuntansi atas sumur eksplorasi tergantung dari penggunaan metode akuntansinya, sedangkan pengertian biaya sumur termasuk didalamnya peralatan dan perlengkapan sumur dapat dikategorikan menjadi dua yaitu *tangible drilling cost* (TDC) dan *intangible drilling cost* (IDC).

Intangible Drilling Cost (IDC).

IDC adalah bagian yang tidak kelihatan atau tidak ada nilai sisanya, yang meliputi :

- a. Biaya-persiapan (pembebasan tanah, pembuatan jalan dan pembangunan lokasi)
- b. Biaya pemboran
- c. Biaya mata bor (*drilling bits*)
- d. Biaya lumpur (*mud*)
- e. Biaya selubung (*casing*)
- f. Biaya semen
- g. Biaya penyelidikan di bawah tanah (*logging*)
- h. Biaya pengujian dan perampungan
- i. Biaya gaji
- j. Biaya pengangkutan alat pemboran
- k. Biaya pengangkutan lainnya
- l. Biaya perkemahan
- m. Biaya lainnya.

Tangible Drilling Cost (TDC)

TDC merupakan biaya yang timbul setelah pemasangan *christmas tree*. TDC adalah biaya berwujud yang mempunyai nilai sisa, khusus biaya berwujud yang tidak mempunyai nilai sisa seperti *casing* tetap diperlakukan sebagai TDC. Dalam ketentuan kontrak bagi hasil, TDC meliputi biaya *wellhead equipment*, *subsurface equipment* dan *production tubing* dan disempurnakan termasuk *casing*.

Perlakuan akuntansi terhadap biaya eksplorasi dapat dilakukan dengan menggunakan metode *full cost* (semua biaya dikapitalisasikan sebagai bagian dari aset minyak dan gas bumi di dalam suatu negara sebagai pusat biaya), atau metode *successful effort* (biaya eksplorasi yang mempunyai cadangan terbukti diperlakukan sebagai beban pada periode berjalan, biaya pemboran sumur eksplorasi baik yang berwujud atau tidak berwujud dikapitalisasikan jika cadangan minyak terbukti dan akan dibebankan pada periode berjalan jika tidak terbukti).

Kedua metode tersebut diperkenalkan oleh PSAK No. 29 tahun 2009.

3. Akuntansi Pengembangan

Biaya pengembangan merupakan biaya untuk setiap kegiatan yang dilakukan dalam rangka mengembangkan cadangan terbukti minyak dan gas bumi sampai siap berproduksi.

Kegiatan pengembangan dilakukan setelah diperoleh informasi bahwa cadangan terbukti di dalam kegiatan eksplorasi.

Pengembangan cadangan meliputi kegiatan- kegiatan sebagai berikut (IAI, 2009:29.7) :

- a. Penyediaan peralatan dan persediaan.
- b. Penambangan, pengaliran, pengumpulan dan penyimpanan minyak dan gas bumi.
- c. Penyediaan sistem pengurusan yang telah diperbaiki.

Penyediaan peralatan dan fasilitas dalam biaya pengembangan meliputi penyediaan angkutan alat-alat berat, pembuatan jalan dan lokasi pemboran, pengadaan alat dan fasilitas pemboran yang antara lain terdiri dari *rig unit*, *mud logging unit*, *wireline logging unit*, *platform* dan *base camp*.

Kegiatan penambangan minyak dan gas meliputi :

- a. Meneliti lokasi sumur untuk menentukan lokasi titik pemboran.
- b. Membangun jalan masuk ke lokasi sumur pemboran.
- c. Menyiapkan lahan untuk lokasi pemboran.
- d. Mengalihkan jalan umum, saluran gas, saluran air, jaringan listrik, dan jaringan telepon, sejauh diperlukan untuk mengembangkan cadangan terbukti.
- e. Membor dan melengkapi sumur pengembangan, sumur uji stratigrafi dan sumur penunjang dengan peratatan yang diperlukan.

Untuk kegiatan pengaliran minyak dan gas bumi :

- a. Menyiapkan jaringan pipa penyalur, manifold, separator, treater dan heater.
- b. Menyiapkan sarana daur ulang dan pemrosesan gas alam.

Kegiatan pengumpulan dan penampungan minyak dan gas bumi yakni meliputi :

- a. penyiapan peralatan pengukuran,
- b. tangki penampungan, dan
- c. fasilitas pembuangan limbah produksi.

Jenis biaya pengembangan yang meliputi biaya-biaya penyediaan peralatan dan fasilitas pengembangan, pengaliran, pengumpulan dan penyimpanan minyak dan gas bumi serta penyediaan sistem pengurasan yang telah diperbaiki. Dilihat dari sifatnya, biaya pengembangan sumur minyak dan gas bumi terdiri dari biaya pemboran sumur pengembangan yang berwujud maupun tidak berwujud.

- Biaya *Intangible Drilling* dan Pengembangan

Biaya pengembangan tidak berwujud adalah biaya yang tidak mempunyai nilai sisa dan yang terjadi di dalam pemboran sejak persiapan sumur sampai memproduksi minyak dan gas bumi.

Biaya ini diklarifikasikan menurut tahap penyelesaiannya, yaitu :

- a. biaya sebelum pemboran (biaya penyelidikan G&G; biaya membersihkan lokasi sumur, penggalian penampungan limbah, dan pembuatan jalan; biaya pembuatan pondasi; biaya pemasangan jaringan pipa dan tangki air; biaya pemindahan dan penegak perangkat pemboran; biaya pembuatan rak sarana penyimpanan pipa bor dan lainnya),
- b. biaya selama pemboran (biaya pengadaan air, bahan bakar dan lainnya; biaya penanaman jangkar penahan; biaya pemboran berdasarkan kedalaman sumur; biaya penggunaan jasa teknik dan lainnya),

- c. biaya penyelesaian sumur (biaya perekam sumur, biaya melubangi dinding pipa selubung, penyemenan, penyedotan, perekatan dan pengasaman; biaya transportasi dan pemasangan peralatan di bawah tanah; biaya peralatan yang disewa untuk penyimpanan minyak selama pengujian, dan lainnya),
- d. biaya setelah penyelesaian sumur (biaya mengembalikan perangkat pemboran; biaya rehabilitasi lokasi sumur; biaya perbaikan lingkungan; biaya penyemenan dan pemasangan selubung atas; biaya pengangkutan pipa selubung dan pipa sembur dari tempat penyimpanan; biaya pelubangan pipa selubung, termasuk perekaman dengan teknik aliran listrik (*electrical logging*); biaya penyuntikan air, uap air dan gas bumi dalam rangka mengangkat minyak dari zone produksi; biaya penutupan sumur; biaya meninggalkan lokasi sumur yang tidak menghasilkan dan biaya lain-lainnya).

Biaya pemboran sumur pengembangan yang berwujud meliputi semua biaya aktiva berwujud termasuk pipa sembur (*tubing*) di bawah permukaan tanah, antara lain:

- a. Pipa produksi (*tubulargoods*)
- b. Kepala selubung (*casing head*)
- c. Pompa-pompa, tangki penimbunan
- d. Pipa-pipa saluran
- e. Separator
- f. Peralatan dan fasilitas produksi
- g. Sarana dan peralatan lainnya
- h. Biaya sistem pengurusan yang telah diperbaiki (*secondary recoveries*).

Dalam akuntansi biaya pengembangan harus ada perbedaan yang jelas termasuk klasifikasi *intangible drilling cost* (IDC) dan pengembangan peralatan fasilitas produksi. Di sini beban IDC

diperlakukan sebagai biaya dan peralatan fasilitas produksi akan dibukukan sebagai aktiva yang pembebanannya dilakukan melalui penyusutan. Biaya IDC merupakan biaya sumur dan pengembangan yang tidak mempunyai nilai sisa (*salvageable*), sedangkan yang mempunyai nilai sisa (kecuali *casing*) masuk ke dalam kategori TDC. Jadi beban yang timbul sebelum pemasangan *Christmas tree* termasuk pemasangan peralatan dan pembangunan jalan adalah IDC, sedangkan sesudahnya dikategorikan sebagai TDC.

Perbedaan antara IDC dan biaya peralatan, dapat kita lihat pada pembelian *casing* dan biaya pemasangan. Oleh karena itu *casing* merupakan peralatan sumur bawah dan pemasangannya dilakukan sebelum *christmas tree* maka *casing* tetap diakui sebagai biaya pembelian *equipment* sedangkan biaya pemasangannya merupakan kategori IDC. Berbeda dengan pembelian *Flowline* dan *storage* setelah pemasangan *christmas tree* maka seluruh biaya yang terjadi adalah dikategorikan sebagai biaya *equipment*.

- Biaya Kerja Ulang (*Work Over*)

Work over (kerja ulang) merupakan kegiatan pengeboran yang dilakukan untuk memperbaiki dan merangsang produksi suatu sumur (Arifin, 2004:54 dalam Chandra,2007).

Aktivitas kerja ulang meliputi membuka peralatan lubang sumur dan membersihkan ujung *casing*, menghilangkan dan memotong sumbatan pasir formasi, sehingga cairan minyak dapat mengalir kembali secara lancar ke sumur produksi.

Bila biaya *work over* timbul dengan tujuan untuk memperbaiki produksi maka biaya tersebut akan dibukukan sebagai *expense*, untuk kegiatan kerja ulang yang secara nyata dapat dibuktikan untuk memperpanjang masa pakai atau nilai penggunaan cadangan maka biayanya dibukukan sebagai aktiva.

Kalu hanya untuk memperbaharui sumur produksi pada zona produksi yang sama atau zona dangkal maka biayanya harus dibukukan sebagai *expense* karena tujuannya jelas untuk pemeliharaan sumur produksi.

Bagi kegiatan *work over* yang sudah direncanakan untuk mencari formasi baru, maka semua biaya yang timbul seharusnya diberlakukan sebagai biaya sumur pengeboran baru dan dibukukan sebagai aktiva.

- Pengeluaran Biaya Pengembangan

Biaya pengembangan boleh dibukukan sebagai kapital pada perkiraan biaya sumur dan yang berhubungan dengannya, biaya pengembangan ini mulai dari biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan hak jalan masuk ke cadangan, pembersihan sampai dengan pengumplan produksi.

Biaya-biaya ini timbul akibat dari penggunaan peralatan penunjang dan fasilitas-fasilitas yang antara lain sebagai berikut (Arifin, 2004:55 dalam Chandra,2007) :

- a. Perolehan hak jalan menuju lokasi sumur pengeboran termasuk survey penetapan lokasi pengeboran, pembersihan, peralatan tanah, pembuatan parit, pembangunan jalan dan pemindahan jalan umum, dll.
- b. Pengeboran dan peralatan sumur pengembangan, sumur pengembangan uji stratigrafi, pemeliharaan sumur termasuk biaya *platform* dan peralatan sumur termasuk *casing*, pipa, peralatan pompa dan perakitan *wellhead*.
- c. Perolehan kontruksi dan instalasi fasilitas produksi seperti *flowline*, *separator*, *treter*, *manifold*, *measuring device* dan *production storage tank*, *natural gas cycling*.
- d. Penyediaan perbaikan *recovery system*.

Perlakuan akuntansi terhadap jenis biaya pengembangan menurut metode *full cost* maupun *successful effort*, semua biaya pengembangan dikapitalisasi sebagai bagian dari asset minyak dan gas bumi yang meliputi asset sumur dan peralatan sumur.

4. Akuntansi Produksi

Perlakuan akuntansi terhadap biaya operasi minyak dan gas bumi adalah sama (diakategorikan sebagai biaya produksi) apakah dalam pencatatannya menggunakan metode *successful effort* atau *full cost*.

Biaya produksi dalam kegiatan operasi minyak dan gas bumi adalah biaya sehari-hari yang timbul untuk pengoperasian dan pemeliharaan sumur-sumur dan peralatan serta fasilitasnya, termasuk biaya penyusutan, biaya operasi peralatan dan fasilitas penunjang dan biaya-biaya lainnya yang berhubungan dengan operasi produksi.

Bahasa lain dari biaya produksi adalah *lifting* yang terdiri atas (Arifin, 2004:57 dalam Chandra, 2007) :

- a. Upah tenaga kerja untuk pengoperasian sumur-sumur dan peralatan serta fasilitasnya
- b. Biaya perbaikan dan pemeliharaan
- c. Biaya material, persediaan dan konsumsi bahan bakar, jasa operasi sumur dan peralatan serta fasilitasnya
- d. Pungutan pajak (*severance tax*) dan *windfall profit tax*.

Di samping komponen biaya-biaya di atas dalam menghitung biaya produksi termasuk juga biaya *depreciation*, *depletion*, dan *amortization* dari kapitalisasi biaya perolehan *property*, eksplorasi dan *development*.

Sesuai dengan (PSAK 29 , 2009:14), produksi adalah semua kegiatan dalam rangka pengangkatan minyak dan gas bumi ke permukaan bumi dari cadangan terbukti serta pengangkutannya ke stasiun pengumpul yang antara lain meliputi kegiatan sebagai berikut :

- a. Pengangkatan minyak dan gas bumi ke permukaan bumi. Kegiatan ini adalah kegiatan yang berhubungan dengan pengangkatan minyak dan gas dari cadangan terbukti sampai batas kepala sumur. Kegiatan ini dapat dilakukan melalui tiga tahap pengurasan, yakni :
 1. Pengurasan tahap pertama dapat terjadi melalui tekanan alamiah (*naturallift*), sembur buatan (*artificial lift*) dengan bantuan gas alam (*gas lift*) dan penyedotan dengan pompa.
 2. Pengurasan tahap kedua dilakukan setelah produksi minyak dan gas bumi dengan melalui pengurasan tahap pertama menjadi kurang ekonomis, yang dilakukan dengan menginduksikan suatu dorongan (tenaga) buatan ke dalam formasi (contohnya peluapan air).
 3. Sedangkan pengurasan tahap ketiga dilakukan dengan metode "*enhanced oil recovery*", yakni dengan menambah energi pada cadangan dengan cara penginjeksian bahan kimia atau energi ke dalam sumur untuk mendorong minyak di dalam lapisan ke permukaan bumi sehingga sumur yang tidak berproduksi dapat berproduksi kembali.
- b. Proses pemisahan antara minyak, gas bumi dan endapan dasar serta air.
- c. Pengangkutan minyak dan gas bumi dari permukaan bumi ke stasiun pengumpulan atau pusat pengumpulan produksi dan selanjutnya ke lokasi distribusi.
- d. Pengumpulan minyak mentah di tangki penimbunan.

Fungsi produksi dianggap berakhir pada saat minyak dan gas bumi keluar melalui katup saluran di pusat pengumpulan produksi.

Jenis beban produksi adalah :

- a. Beban produksi meliputi beban *lifting*, yang terdiri dari :
 1. Beban pengurasan tahap pertama terdiri dari beban-beban yang terlibat dalam pengurasan di bawah tanah ke atas tanah (dari kepala selubung bawah sampai kepala selubung atas).
 2. Beban pengurasan tahap kedua terdiri dari beban-beban yang terlibat dalam *water flooding*, *gas injection*, *steam combustion* dan *insitu combustion* dan beban lain-lain.
 3. Beban pengurasan tahap ketiga.

- b. Beban pemisahan terdiri dari :
 1. Beban instalasi penghasil
 2. Beban instalasi pembantu.

- c. Beban pengumpulan meliputi beban pengangkutan dan pengiriman minyak mentah dan gas dari tempat penyimpanan di lapangan ke tempat penyimpanan utama sebelum penjualan atau pemindahan ke pengolahan untuk diolah.

Beban ini antara lain terdiri dari

1. Beban tangki penimbun
2. Beban stasiun pemanas
3. Beban pipa saluran minyak/gas
4. Beban instalasi penghasil

5. Beban lain-lain.

Semua biaya yang terjadi pada kegiatan produksi ini dicatat sebagai beban pada periode berjalan.

5. Akuntansi Pengolahan

Kegiatan ini adalah proses pengolahan minyak mentah dan gas bumi menjadi produk yang terdiri dari BBM dan Non BBM serta pengolahan dari gas dan Non BBM menjadi produk petrokimia.

(PSAK 29, 2009:18)

Kegiatan pengolahan meliputi penentuan jenis dan banyaknya minyak mentah yang akan diolah dan produksi minyak yang akan dihasilkan berdasarkan karakteristik dan kapasitas kilang, dan persediaan serta permintaan produksi; pengolahan minyak dan gas bumi yang meliputi :

- a. Proses pengolahan pertama
- b. Proses pengolahan kedua
- c. Proses pengolahan lainnya
- d. Proses *treating unit*

Pemeriksaan jenis produk yang dihasilkan untuk menentukan kualitasnya apakah sesuai dengan spesifikasi yang telah ditentukan melalui proses analisa laboratorium; penyaluran produk hasil kilang melalui pipa sampai kapal tanker atau tangki timbun distribusi.

Jenis beban pengolahan mencakup beban yang diperlukan dalam rangka mengolah minyak dan gas bumi hingga menjadi BBM dan Non BBM serta pengolahan dari gas bumi dan Non BBM menjadi produk petrokimia meliputi proses pengolahan pertama, kedua, dan lainnya. Selain proses tersebut, harga perolehan aktiva tetap pengolahan (ATP) juga berhubungan dengan fasilitas pengolahan dan prasarana pengolahan, aktiva tidak bergerak, sarana pengangkutan, bangunan, wisma, serta perumahan dan aktiva umum bergerak.

Perlakuan akuntansi terhadap beban umum pengolahan diperlakukan sebagai beban operasi pengolahan yang dialokasikan menurut departemen atau unit kegiatan masing-masing. Sedangkan untuk harga perolehan aktiva tetap pengolahan (ATP) merupakan pengeluaran modal.

6. Akuntansi Transportasi

Transportasi adalah pengangkutan minyak, entah dan produk (termasuk *Liquified Natural Gas* = LNG dan LPG) dengan kapal atau alat apung lain melalui laut dan atau sungai dari pelabuhan muat ke lokasi pelabuhan bongkar secara langsung maupun melalui sarana timbun apung. (PSAK 29, 2009:26)

Perlakuan akuntansi terhadap biaya ini dilakukan sebagai berikut :

- c. Terhadap pengoperasian kapal milik, diperlakukan sebagai beban langsung selama operasi kapal.
- d. Terhadap kapal sewa, akan diperlakukan sebagai beban dengan dasar pada masa sewa dalam jangka waktu yang telah ditetapkan.
- e. Terhadap harga perolehan aktiva tetap transportasi :
 1. kapal tanker dan atau kapal ringan dengan membangun sendiri dan atau dibeli secara langsung akan dikapitalisasikan sebesar harga perolehan yang didasarkan pada satu kesatuan kapal termasuk perlengkapannya dalam kondisi kapal siap pakai.
 2. kapal tanker yang diperoleh dengan sewa guna modal, dikapitalisasikan atas dasar nilai tunai dari seluruh angsuran yang dilakukan selama masa kontrak.

3. pengeluaran tambahan untuk perlengkapan kapal di luar perlengkapan semula, dikapitalisasikan sebagai kesatuan kapal semula.
4. pengeluaran sehubungan dengan perubahan umur ekonomis dan perubahan kapasitas kapal akan dikapitalisasikan.

7. Akuntansi Pemasaran

Pemasaran adalah semua kegiatan yang berkaitan dengan penjualan minyak mentah, gas bumi dan produk kepada pemakai atau penyalur di dalam dan di luar negeri. (PSAK 2009, 29:30)

Kegiatan pemasaran meliputi pembekalan dalam negeri dan ekspor minyak mentah, gas bumi serta produk lainnya.

Perlakuan akuntansi untuk beban pemasaran di dalam negeri diperlakukan sebagai beban operasi pemasaran, sedangkan untuk beban fabrikasi dan pengemasan termasuk dalam perhitungan harga pokok produk. Semua beban pemasaran gas di dalam negeri dan pemasaran minyak mentah serta produk kilang ke luar negeri diperlakukan sebagai beban operasi pemasaran. Untuk semua harga perolehan aktiva tetap dan kegiatan pemasaran dikapitalisasikan dan disusutkan sebagaimana mestinya.

B. Metode Pencatatan Biaya Eksplorasi dalam Akuntansi Perminyakan

Dua metode akuntansi industri minyak dan gas bumi yang diterima secara umum, yaitu :

1. Metode *Full Cost (FC)*, dan
2. Metode *Successful Effort (SE)*.

Perbedaan antara kedua metode itu terutama terletak pada pencatatan biaya terhadap sumur *dry hole* (terbukti tidak mempunyai cadangan) dan biaya eksplorasi lainnya, serta perhitungan amortisasinya.

1. Metode *Full Cost (FC)*

Metode *FC* didasarkan pada teori “*single asset*” yang memandang bahwa semua kekayaan dari perusahaan minyak dan gas bumi sebagai satu kesatuan aset. Semua biaya sebelum mencapai tahap produksi dikapitalisasi dan kemudian diamortisasi secara prorata.

Dalam pelaksanaannya, defenisi tersebut berkembang dari metode *single asset* menjadi *country by country* (negara sebagai pusat biaya). Biaya-biaya yang terjadi dikapitalisasi dan diamortisasi sesuai dengan cadangan minyak yang terdapat di negara di mana perusahaan tersebut melakukan kegiatannya.

Menurut metode *FC*, perlakuan akuntansi terhadap biaya pencarian *dry hole*, pemindahan hak penambangan dan perhitungan amortisasi adalah sebagai berikut (IAI, 2009:29.48) :

a. Biaya pencarian *dry hole*

Biaya pengeboran sumur *dry hole* merupakan bagian dari biaya perolehan seluruh cadangan yang dimiliki oleh perusahaan di suatu negara dan harus dikapitalisasi. Selama masih di dalam batas negara yang sama, maka meskipun terletak ribuan kilometer dari sumur cadangan terbukti yang dimiliki perusahaan dan dibor untuk menyelidiki formasi geologi yang berbeda, sumur *dry hole* yang bersangkutan merupakan bagian dari aset yang sama dan biayanya merupakan bagian dari biaya aset tersebut.

b. Pemindahan hak penambangan

Meskipun hasil penjualan hak penambangan suatu lokasi berbeda dengan harga perolehannya, keuntungan atau kerugian dari penjualan tersebut biayanya tidak diakui karena lokasi yang dijual tersebut merupakan bagian yang tak terpisahkan dari total asset. Keuntungan akan diakui bilamana hasil penjualan lokasi melebihi nilai total asset (dalam negara yang bersangkutan). Sebaliknya kerugian baru diakui kalau hasil penjualan total asset lebih kecil daripada biaya perolehannya.

c. Perhitungan amortisasi

Amortisasi dari biaya cadangan tidak dihitung per kekayaan tetapi per negara.

Dengan demikian semua biaya yang dikapitalisir dan diamortisir per Negara. Semua biaya dalam pusat-pusat biaya dihitung per negara, dan sebagai tambahan amortisasi biaya-biaya tersebut berdasarkan jumlah unit produksi dari cadangan terbukti. Jika cadangan terbukti menghasilkan minyak dan gas bumi, maka baik cadangan maupun produksi harus dikonversi ke unit sebanding seperti yang dipakai dalam metode *SE*.

2. **Metode *Successful Effort (SE)***

Metode *SE* didasarkan pada teori “Multiple Asset” yang menganggap kekayaan perusahaan yang tertanam dalam setiap cadangan sebagai kesatuan aset.

SE concept berpandangan perlu mengembangkan metode akuntansi yang sesuai dari sumber minyak yang berhasil.

Perusahaan minyak dan gas bumi wajib mengungkapkan informasi tambahan tetapi tidak menjadi bagian dari laporan keuangan yang terdiri dari :

- a. Jumlah sumber minyak dan gas bumi yang berhasil.
- b. Biaya produksi minyak dan gas bumi yang dikapitalisir.

- c. Biaya kegiatan perolehan, eksplorasi dan pengembangan pada minyak dan gas bumi.
- d. Hasil kegiatan produksi minyak dan gas bumi.
- e. Ukuran standar discounted future cash flow *atas sumber minyak dan gas bumi*.

Menurut PSAK 29 bagi penggunaannya dalam hal ini BPMIGAS, maka akan timbul konsekuensi ekonominya, yaitu bila perusahaan ingin memperkecil laba serta jumlah pajak perseroan yang harus dibayar maka BPMIGAS akan menggunakan metode *SE*.

Perlakuan akuntansi terhadap biaya eksplorasi *dry hole*, pemindahan hak penambangan dan perhitungan amortisasi dalam metode *successful effort* yang diatur dalam PSAK 29 Tahun 2009 adalah sebagai berikut :

1. Biaya eksplorasi *dry hole*

Biaya eksplorasi ini dibukukan sebagai beban karena kegiatan tersebut tidak menghasilkan cadangan yang ekonomis. Berhubung tiap cadangan merupakan aset yang terpisah, maka biaya dari sumur *dry hole* tidak dapat dianggap sebagai bagian dari sumur lain yang menghasilkan.

2. Pemindahan hak penambangan

Keuntungan atau kerugian dari pemindahan hak penambangan suatu cadangan diakui bilamana hasil daripada pemindahan hak penambangan tersebut lebih besar atau lebih kecil dari biaya perolehan cadangan yang bersangkutan.

3. Perhitungan amortisasi

Amortisasi dari biaya cadangan tidak dihitung per kekayaan atau per cadangan.

Perbandingan Metode *FC* dan *SE*

Metode *FC* :

- a. Semua biaya yang terjadi dalam perolehan hak perusahaan, eksplorasi dan pengembangan dikapitalisasikan pada saat terjadinya termasuk biaya yang tidak menghasilkan cadangan minyak atau menunggu sampai mendapatkan cadangan minyak dan gas bumi baru diamortisasi sebagai cadangan minyak dan gas bumi berproduksi.
- b. Batasan kapitalisasi biaya yang dilakukan tidak boleh melebihi nilai cadangan minyak dan gas bumi yang ditentukan.

Metode *SE* :

- a. Semua biaya eksplorasi suatu cadangan minyak dan gas bumi pada mulanya akan dikapitalisasikan sampai pada suatu waktu diputuskan bahwa eksplorasi minyak dan gas bumi dinyatakan gagal atau tidak komersil.
- b. Bila eksplorasi berhasil, maka biaya yang telah terjadi serta biaya pengembangan selanjutnya akan dikapitalisasi.
- c. Bila gagal, maka semua biaya yang telah terjadi diperlakukan sebagai beban.

Pada dasarnya metode *FC* dan *SE* tidak akan memberikan pengaruh yang besar bila cadangan minyak dan gas bumi ditemukan, sebaliknya bila tidak berhasil ditemukan, maka kedua metode tersebut akan memberikan pengaruh yang berbeda, khususnya pada biaya pencarian.

Untuk lebih jelasnya, Tabel 1 berikut ini menjelaskan penerapan pencatatan metode biaya eksplorasi dengan menggunakan metode *FC* dan *SE*.

Tabel 1. Perbandingan pencatatan metode biaya eksplorasi dengan menggunakan metode *FC* dan *SE*

URAIAN	SE	FC
Biaya-biaya G&G	B	K
Biaya Akuisisi	K	K
Biaya Eksplorasi pemboran sumur kering (<i>dry hole</i>)	B	K
Biaya eksplorasi pemboran sumur sukses	K	K
Pengembangan sumur kering	K	K
Pengembangan sumur sukses	K	K
Biaya Produksi	B	B
Pusat biaya (<i>cost center</i>)	<i>Property, reservoir, field</i>	Negara

Sumber : Haryono (2003)

Keterangan : B = Dibebankan

K = Dikapitalisakan

Dalam akuntansi perminyakan, perhitungan penyusutan dan amortisasi biaya mempunyai rumus tersendiri, yaitu sebagai berikut :

Rumus Depresiasi, Depleksi dan Amortisasi Biaya :

$$\frac{\text{Biaya yang dikapitalisasi}}{\text{Estimasi cadangan pada awal tahun}} \times \text{Produksi tahun ini}$$

A. Komponen Biaya dalam Akuntansi Perminyakan

Dalam pencatatan akuntansi untuk industri minyak dan gas bumi pada pelaksanaan kegiatannya dikenal empat komponen biaya, yaitu (Haryono:38) :

1. *Acquisition Costs* (Biaya-biaya Akuisisi)

Biaya-biaya akuisisi adalah biaya-biaya yang terjadi sehubungan dengan usaha perusahaan untuk memperoleh *property* (hak untuk melakukan industri minyak dan gas bumi pada suatu kawasan-areal), seperti biaya yang terjadi untuk mendapatkan hak untuk mengeksplorasi, mengebor, dan memproduksi (eksploitasi) minyak dan gas bumi yang berupa antara lain ijin lokasi, ijin pengolahan, dan lain-lain.

2. *Exploration Costs* (Biaya-biaya Eksplorasi)

Biaya-biaya eksplorasi adalah biaya-biaya yang terjadi dalam usaha untuk mengeksplorasi (mencari minyak dan gas bumi serta panas bumi) pada suatu *property*.

3. *Development Costs* (Biaya-biaya Pengembangan)

Biaya pengembangan adalah biaya yang terjadi karena berkaitan dengan kegiatan untuk mempersiapkan atau mendapatkan *proved reserve* (cadangan terbukti) agar siap produksi secara komersil. Biaya ini dikategorikan sebagai biaya sebelum pengeboran, biaya selama pengeboran, biaya penyelesaian sumur, serta biaya setelah penyelesaian sumur, serta dibedakan dalam biaya yang berwujud dan tidak berwujud.

4. *Production Costs* (Biaya-biaya Produksi)

Biaya produksi adalah biaya yang terjadi berhubungan dengan kegiatan pengangkatan minyak dan gas bumi (serta mineral lainnya) ke atas permukaan tanah yang terdiri dari beban pengurusan tahap pertama, tahap kedua dan tahap ketiga, pengumpulan dalam tangki penimbunan, pemisahan antara minyak dan gas bumi serta mineral lainnya, pengolahan, dan penyimpanan minyak dan gas bumi dalam tangki penyimpanan untuk siap dipasarkan. Biaya ini biasanya dibebankan secara langsung pada tahun berjalan.

D. Jenis-jenis Sumur dalam Akuntansi Perminyakan

Dalam akuntansi perminyakan telah dikenal beberapa istilah tentang sumur-sumur yang ada.

Beberapa diantaranya adalah (Haryono:43) :

1. Sumur Eksplorasi (*Exploration Well*)

Sumur ini adalah sumur awal yang dibor pada suatu area yang belum terbukti mengandung cadangan minyak dan gas bumi. Sumur ini termasuk sumur yang dibor di areal yang sudah terbukti namun dengan kedalaman berbeda.

2. Sumur Pengembangan (*Development Well*)

Sumur ini adalah sumur yang dibor pada areal yang telah terbukti mengandung cadangan minyak dan gas bumi pada suatu tingkat kedalaman tertentu yang telah diuji dan diyakini dapat berproduksi. Sumur ini dibor pada kedalaman yang sesuai dengan hasil survei yang menghasilkan informasi akan adanya kandungan minyak dan gas bumi pada kedalaman tersebut.

3. *Reservoir*

Tempat berkumpulnya minyak dan gas bumi yang merupakan sasaran pemboran dikenal dengan nama *reservoir*. Cadangan minyak dan gas bumi yang terdapat didalamnya dibedakan atas :

- a. *Proved Reserves* (Cadangan Terbukti) yaitu cadangan minyak dan gas bumi yang diyakini akan dapat diproduksi pada waktu yang akan datang secara komersial dengan kondisi harga dan teknologi yang terjadi pada saat ditemukannya cadangan terbukti.

Proved Reserves dibagi menjadi :

1. *Proved Development Reserves* ialah cadangan yang terkandung pada sebuah sumur yang sebelumnya telah diyakini mengandung cadangan terbukti.

2. *Unproved Development Reserves (UDR)* ialah informasi mengenai kandungan sebuah sumur pengembangan yang sebelumnya telah diyakini mengandung *proved reserves*, yang pada akhirnya tidak terbukti akan adanya cadangan minyak dan gas bumi.

b. *Unproved Reserves* (Cadangan Tidak Terbukti)

Sumur ini adalah sumur minyak yang terbukti tidak mengandung cadangan minyak dan gas bumi.

4. *Wild Cat*

Sumur ini adalah satu jenis sumur eksplorasi yang dibor di daerah yang belum terbukti mengandung minyak dan gas bumi, tapi diyakini potensial mengandung minyak dan gas bumi.

5. *Delineation Well = Appraisal Well* (Sumur Kajian)

Sumur kajian adalah sekelompok sumur pertama yang akan dibor setelah diketahui adanya cadangan minyak dan gas bumi, dengan tujuan untuk menetapkan batas-batas reservoir minyak dan gas bumi, produktivitas sumur, dan karakteristik minyak dan gas bumi di daerah tersebut. Dengan dibornya sumur kajian maka diharapkan akan diperoleh informasi apakah kawasan yang diuji tersebut dapat dioperasikan dengan kemungkinan diperolehnya keuntungan atau malah sebaliknya.

E. Bentuk Kerja Sama yang Dilakukan oleh Industri Minyak dan Gas Bumi

Di Indonesia yang mendapat hak untuk mengelola minyak dan gas bumi adalah PERTAMINA.

Untuk dapat menemukan cadangan minyak dan gas bumi yang tersimpan di dalam perut bumi,

biasanya PERTAMINA akan melakukan kerja sama dengan pihak lain, baik dalam permodalan, maupun operasi dan kegiatan lainnya.

Bentuk kerja sama yang pernah dilaksanakan dan ada dalam perusahaan minyak dan gas bumi tersebut adalah (Haryono:31) :

1. Kerja sama Konsensi

Kerja sama ini memiliki pengertian sebagai pemberian daerah tertentu oleh Pemerintah Indonesia kepada perusahaan swasta dalam rangka perusahaan dan pemilikan sumber alam yang terkandung di dalamnya yang identik dengan penyerahan kedaulatan atas sebagian wilayah kepada pihak swasta. Dalam kerja sama ini pengusaha swasta mempunyai kewajiban membayar sejumlah royalti kepada Pemerintah Indonesia yang telah ditentukan, sedangkan hasil yang didapat oleh pengusaha swasta tersebut sepenuhnya milik mereka.

Prinsip kerja sama ini sangat bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945, yaitu terutama pasal 33 ayat (3) yang secara lengkap berbunyi :

Bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

2. Kontrak Karya

Pada kerja sama ini pemegang kekuasaan pertambangan ada pada perusahaan negara, yaitu PERTAMINA, tetapi tidak memiliki wewenang manajemen untuk mengarahkan dan menentukan kegiatan kontraktor. Yang dimaksud dengan kontraktor di sini adalah pihak perusahaan swasta yang bekerja sama.

3. Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*)

Kontrak ini merupakan modifikasi dari kontrak sebelumnya (kontrak karya). Kontrak bagi hasil (*PSC*) dimulai dengan menetapkan Undang-Undang No. 8 tahun 1971 dan direvisi menjadi Undang-Undang No. 22 tahun 2001, dimana dalam pasal 1 ayat (19) undang-undang ini dinyatakan bahwa Kontrak Kerja Sama adalah Kontrak Bagi Hasil atau bentuk kontrak kerja sama lain dalam kegiatan Eksplorasi dan Eksploitasi yang lebih menguntungkan Negara dan hasilnya dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat.

Dalam kontrak ini wewenang berada di tangan Pemerintah Indonesia (PERTAMINA), sedangkan peranan dari kontraktor adalah sebagai penyandang dana dan melaksanakan kegiatan operasi perminyakan.

4. Kontrak Unitasi

Kontrak unitasi adalah kerja sama antara dua atau lebih perusahaan minyak dan gas bumi dengan tujuan untuk mengusahakan dan mengembangkan kawasan mereka yang secara geologis berdekatan. Dalam perjanjian disebutkan mengenai biaya yang harus ditanggung serta sejumlah produksi yang menjadi bagian masing-masing anggota.

5. Kontrak Bantuan Teknis (*Technical Assistance Contract = TAC*)

Kontrak ini dilakukan antara PERTAMINA dengan perusahaan swasta untuk meningkatkan produksi sumur tua milik PERTAMINA yang produksinya sudah mulai menurun. Perjanjian ini menjelaskan tentang kewajiban pihak kontraktor untuk menanggung semua biaya yang terjadi, serta hak yang dimilikinya adalah sejumlah semua produksi minyak dan gas bumi PERTAMINA dari sumur tua tersebut. Jika jumlah produksi

lebih dari produksi semula, maka akan dibagi dua antara PERTAMINA dan perusahaan swasta tersebut.

6. Kontrak *Secondary Recovery (SECREC)* = Kontrak Pengurusan Tahap Kedua
Kontrak ini dilakukan untuk melaksanakan pengurusan tahap kedua, dilakukan untuk mengangkat minyak dan gas bumi dari formasinya dengan jalan menginduksikan tenaga dorongan (berupa suntikan asam uric dan lain sebagainya) ke formasi tersebut sehingga minyak dan gas bumi akan terangkat ke atas.
7. Perjanjian Operasi Bersama (*Joint Operation Agreement*)
Kerjasama ini dilakukan oleh dua perusahaan atau lebih untuk mengeksploitasi, mengembangkan, dan mengusahakan produksi minyak dan gas bumi pada suatu wilayah pertambangan minyak dan gas bumi.
8. Kerjasama Bidang Minyak dan Gas Bumi Hilir (PP No. 36 Tahun 2004)
Kerjasama yang dilakukan PERTAMINA dengan pihak swasta untuk melaksanakan kegiatan pemurnian dan pengolahan minyak dan gas bumi.

F. Pajak Penghasilan (PPh)

Pajak Penghasilan (PPh) dikenakan terhadap orang pribadi dan badan, berkenaan dengan penghasilan yang diterima atau diperoleh selama satu tahun pajak.

Menurut Undang-Undang no.36 tahun 2008 tentang pajak penghasilan, subjek pajak penghasilan adalah sebagai berikut:

1. **Subyek pajak pribadi** yaitu orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
2. **Subyek pajak harta warisan belum dibagi** yaitu warisan dari seseorang yang sudah meninggal dan belum dibagi tetapi menghasilkan pendapatan, maka pendapatan itu dikenakan pajak.
3. **Subyek pajak badan** badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
 1. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 2. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
 3. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
 4. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan
 5. **Bentuk usaha tetap** yaitu bentuk usaha yang digunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu dua belas bulan, atau badan yang tidak didirikan dan berkedudukan di Indonesia, yang melakukan kegiatan di Indonesia.

Sementara itu, apa yang tidak termasuk obyek pajak adalah sebagai berikut:

1. Badan perwakilan negara asing.

2. Pejabat perwakilan diplomatik dan konsulat atau pejabat - pejabat lain dari negara asing dan orang - orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama mereka dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik.
3. Organisasi internasional yang ditetapkan oleh keputusan menteri keuangan dengan syarat Indonesia ikut dalam organisasi tersebut dan organisasi tersebut tidak melakukan kegiatan usaha di Indonesia. Contoh: WTO, FAO, UNICEF.
4. Pejabat perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan oleh keputusan menteri keuangan dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan tidak memperoleh penghasilan dari Indonesia.

Yang menjadi [Objek Pajak](#) adalah penghasilan yaitu setiap [Tambahannya Kemampuan Ekonomis](#) yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun.

Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang [Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak](#) dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut.

Pengertian penghasilan dalam Undang-undang PPh tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak merupakan ukuran terbaik

mengenai kemampuan Wajib Pajak tersebut untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan.

Dilihat dari penggunaannya, penghasilan dapat dipakai untuk konsumsi dan dapat pula ditabung untuk menambah kekayaan Wajib Pajak.

Karena Undang-undang PPh menganut pengertian penghasilan yang luas maka semua jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak digabungkan untuk mendapatkan dasar pengenaan pajak. Dengan demikian, apabila dalam satu [Tahun Pajak](#) suatu usaha atau kegiatan menderita kerugian, maka kerugian tersebut dikompensasikan dengan penghasilan lainnya ([Kompensasi Horisontal](#)), kecuali kerugian yang diderita di luar negeri. Namun demikian, apabila suatu jenis penghasilan dikenakan pajak dengan tarif yang bersifat final atau dikecualikan dari Objek Pajak, maka penghasilan tersebut tidak boleh digabungkan dengan penghasilan lain yang dikenakan tarif umum.

Pajak Penghasilan (disingkat PPh) di Indonesia diatur pertama kali dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 dengan penjelasan pada Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50. Selanjutnya berturut-turut peraturan ini diamandemen oleh

1. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991,
2. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994, dan
3. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000.
4. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Perubahan Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) telah disesuaikan juga beberapa kali dalam:

1. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 564/KMK.03/2004, berlaku untuk tahun pajak 2005 (sekaligus meniadakan pajak yang ditanggung pemerintah).
2. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 137/PMK.03/2005, berlaku untuk tahun pajak 2006.

Awal Januari 2009, Undang-Undang No.36 Tahun 2008 diberlakukan untuk penerapan perhitungan pajak. Berikut ini adalah tabel tarif pajak bagi wajib pajak orang pribadi dalam negeri.

Tabel 2.3. Pasal 17 ayat (1a) UU No.36 Tahun 2008 : Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri.

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
sampai dengan Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah)	5% (lima persen)
di atas Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah)	15% (lima belas persen)
di atas Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)	25% (dua puluh lima persen)
di atas Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)	30% (tiga puluh persen)

Dan Pasal 17 ayat (1b) UU No.36 Tahun 2008 berisi “Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap adalah sebesar 28% (dua puluh delapan persen)”.

Penekanan akan tarif-tarif tertentu dapat ditemui pada UU No.36 Tahun 2008 seperti pada pasal 17 ayat (2b) yang berbunyi “Wajib Pajak badan dalam negeri yang berbentuk perseroan terbuka yang paling sedikit 40% (empat puluh persen) dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di bursa efek di Indonesia dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat

memperoleh tarif sebesar 5% (lima persen) lebih rendah daripada tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dan ayat (2a) yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah”.