

PROSIDING



APWI ASOSIASI PROFESI WIDYAISWARA INDONESIA

PITNAS

PERTEMUAN ILMIAH TAHUNAN NASIONAL

2023

TAHUN

PERTEMUAN ILMIAH TAHUNAN NASIONAL ASOSIASI PROFESI WIDYAISWARA INDONESIA TAHUN 2023

PROSIDING

Tema

Peran Serta APWI Dalam Peningkatan Profesionalisme Widyaiswara Melalui Digitalisasi Pengembangan Kompetensi Untuk Membangun ASN bertalenta Unggul Dan Berdaya Saing

Diselenggarakan di
Pusat Pengembangan Kompetensi Kepemimpinan Nasional dan Manajerial ASN
Lembaga Administrasi Negara Republik Indonesia
Jakarta, 20 September 2023

Editor

Sri Mahendra Satria Wirawan



ASOSIASI PROFESI WIDYAISWARA INDONESIA

SUSUNAN PANITIA

PERTEMUAN ILMIAH TAHUNAN NASIONAL ASOSIASI PROFESI WIDY AISWARA INDONESIA TAHUN 2023

PENGARAH	Dr. Ina Yuniati, M.Sc.
KETUA	Dr. Juniawan, S.P, M.Si.
WAKIL KETUA	Drs. Ishak Hatorangan, M.Pd.
SEKRETARIS	Nurhikmah, S.I.P., M.Hum.
PELAKSANA	Dr. Triane Widya Anggriani, S.P.
TIM REVIEWER PROSIDING	Ketua merangkap Anggota Ir. Gunawan Kusumo, M.A. Anggota 1. Euis Naya Sari, S.St., M.Si. 2. Dr. Ersa Tri Fitriyasari, M.Si. 3. Lisa Nazifah, S.T, M.Sc. 4. Jamila Lestyowati, S.E., M.Si. 5. Dr. Ir. Budur Latief, M.T. 6. Widdy Muhammad Sabar Wibawa S.E., M.A., Ph.D. 7. Drs. Gatot Setyo Tamtomo, MPSt. 8. Rizky Permana, S.Si.,MM 9. Muhammad Zulkifli, S.IP, M.Sc. 10. Dr. Dra. Siti Aminah, M.AB. 11. Dr. Ir. Sri Mahendra Satria Wirawan, MM, MT, IPU 12. Dr. Dra. Asih Setiawati, M.AB. 13. Dr. Saptini Mukti Rahajeng, SSI.,MSi.
SEKSI ACARA	1. Mohammad Djufri, S.T., M.Si. 2. Dede Tarmana S.Si., M.Si. 3. Dr. Miko Harjanti, SE., M.SE., MA. 4. Septiana, S.P., M.P. 5. Muhammad Zulkifli, S.IP., M.Sc. 6. Amallia Rosya, S.P., M.Si.

PELAKSANA SEMINAR

PANEL SESSION

Mc

1. Nirwati, S.Pd.I., M.AP.
2. Seftiana, S.ST., M.M.

PARALEL SESSION A

Moderator

Dr. Widiatmoko

Host

Bambang Wiyoso, S.T., M.Si.

PARALEL SESSION B

Moderator

Ir. Jamaludin Al Afgani, S.Pd., M.P.

Host

Rivana Agustin, S.TP., M.P.

PARALEL SESSION C

Moderator

Ribut Sugianto, S.E., M.M.

Host

Nur Azizah, S.Si. M.Si.

PARALEL SESSION D

Moderator

Anindita Diah Sekarpuri, S.Psi, MSR.

Host

Nailul Hisan, S.E., M.M.

PARALEL SESSION E

Moderator

Dr. Ir. Sri Mahendra Satria Wirawan,MM., MT., IPU.

Host

Dr. Juwita S, S.H, M.H

PARALEL SESSION F

Moderator

Dr. Saptini Mukti Rahajeng, S.Si., M.Si.

Host

Febtu Arisandi, S.TP., M.Ling.

SAMBUTAN

KETUA UMUM DEWAN PIMPINAN PUSAT ASOSIASI PROFESI WIDYAISWARA INDONESIA

Assalammualaikum warahmatullahi wabarakatuh,

Para Peserta Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia ke-3 Tahun 2023 sekaligus yang berbahagia, Widyaiswara sebagai Aparatur Sipil Negara yang memiliki tugas untuk mencerdaskan dan membentuk ASN menjadi aparatur yang kompeten dalam menjalankan tugasnya, selalu diingatkan tentang pentingnya mengedepankan aspek pengembangan kompetensi. Oleh karenanya meningkatkan kompetensi guna mencapai tujuan pembangunan baik daerah maupun nasional menjadi sebuah keniscayaan yang harus selalu dilakukan secara konsisten.

Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia ke-3 Tahun 2023 yang merupakan rangkaian peringatan Hari Widyaiswara Nasional ke 23 sekaligus Hari Ulang Tahun Asosiasi Profesi Widyaiswara ke 3, yang jatuh pada tanggal 21 September 2023, diadakan di Pusat Pengembangan Kompetensi Kepemimpinan Nasional dan Manajerial ASN Lembaga Administrasi Negara Republik Indonesia tanggal 20 September 2023. Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional adalah salah satu upaya konkret yang diinisiasi oleh Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia dalam rangka pengembangan kompetensi Widyaiswara yang dituangkan dalam sebuah Karya Ilmiah. Kompetensi yang mumpuni bagi Widyaiswara yang memiliki tugas dan fungsi meningkatkan kompetensi Aparatur Sipil Negara sangat diperlukan, agar dapat selalu membekali dalam tugasnya membentuk talenta unggul ASN sehingga memiliki daya saing yang tinggi. Untuk itu tema yang diusung dalam Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional kali ini adalah **“Peningkatan Profesionalisme Widyaiswara melalui Digitalisasi Pengembangan Kompetensi untuk membangun ASN Bertalenta Unggul dan Berdaya Saing”**.

Atas nama Widyaiswara seluruh Indonesia, apresiasi dan penghargaan yang tinggi disampaikan kepada Kepala Lembaga Administrasi Negara, Bapak Profesor Dr. Adi Suryanto, M.Si. yang telah memberikan fasilitasi pada penyelenggaraan Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia ke-3 Tahun 2023. Di samping itu,

apresiasi dan penghargaan yang tinggi juga disampaikan kepada Bapak Muhamad Taufiq, selaku Deputy Bidang Kebijakan Pengembangan Kompetensi Aparatur Sipil Negara Lembaga Administrasi Negara, serta Ibu Erfi Muthmainah, selaku Kepala Pusat Pembinaan Jabatan Fungsional Bidang Pengembangan Kompetensi Pegawai Aparatur Sipil Negara, Lembaga Administrasi Negara yang tidak pernah lelah memberikan dukungan terhadap pengembangan profesi Widyaiswara.

Terima kasih kepada Badan Penerbit dan Perpustakaan Digital Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia, Editor serta para Penulis yang telah menginisiasi, berkontribusi dan berupaya keras sehingga Prosiding Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia ke-3 Tahun 2023 dapat disusun dan diterbitkan. Tidak lupa terima kasih dan penghargaan juga disampaikan kepada Panitia Pelaksana serta semua pihak yang telah memberikan kontribusi dalam penyelenggaraan Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia ke-3 Tahun 2023. Diharapkan prosiding ini dapat menjadi referensi bagi peningkatan kompetensi Widyaiswara dimasa yang akan datang.

Dengan penuh kebanggaan kepada seluruh Widyaiswara Indonesia, disampaikan bahwa Dewan Pimpinan Pusat Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia akan selalu memberikan dukungan yang tinggi pada peningkatan kompetensi dan pengembangan profesi Widyaiswara. Selamat bekerja dan berkarya, jangan pernah berhenti berkinerja. Tunjukkan kontribusi positif dan kiprah Widyaiswara dalam membina Aparatur Sipil Negara dalam rangka mewujudkan Indonesia maju dan berdaya saing tinggi.

Wassalamualaikum warahmatullahi wabarakatuh.

Jakarta, September 2023



Dr. Boediarso Teguh Widodo, M.E.

KATA PENGANTAR

KETUA PANITIA PERTEMUAN ILMIAH TAHUNAN NASIONAL ASOSIASI PROFESI WIDYAISWARA INDONESIA TAHUN 2023

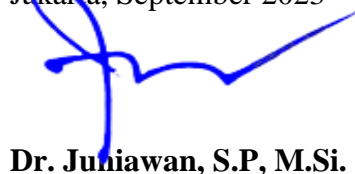
Assalamualaikum warahmatullahi wabarakatuh,

Puji syukur kehadirat Allah SWT, Tuhan Yang Maha Kuasa, karena atas rahmat dan hidayah-Nya, Prosiding Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional (PITNAS) Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia (APWI) ke-3 Tahun 2023 dapat diselesaikan. Sebagai agenda tahunan yang merupakan pertemuan ilmiah tertinggi para Widyaiswara seluruh Indonesia, PITNAS ke-3 Tahun 2023 mengangkat tema **“Peningkatan Profesionalisme Widyaiswara melalui Digitalisasi Pengembangan Kompetensi untuk membangun ASN Bertalenta Unggul dan Berdaya Saing”**.

Prosiding ini berisi 16 naskah tulisan yang telah diseleksi dan direview oleh Tim Reviewer PITNAS APWI ke-3 Tahun 2023 yang terkait dengan Kompetensi Teknis Widyaiswara, Manajemen Pelatihan, Kebijakan Publik, Inovasi Publik dan, Manajemen Sumber Daya Manusia. Apresiasi yang setinggi-tingginya diberikan kepada seluruh Widyaiswara dan Penulis yang telah berkontribusi dalam memberikan karya terbaiknya untuk diterbitkan sebagai output yang membanggakan dalam PITNAS ini. Terima kasih tak lupa juga disampaikan kepada Ketua Umum DPP APWI, Bapak Dr. Boediarso, ME, Ketua MPK APWI, Bapak Dr. Lalu Hendri Yujana, SE, AK, MM, CA., bersama seluruh jajaran, seluruh anggota panitia serta semua pihak yang terlibat, atas kerja keras dan dedikasinya dalam rangka mensukseskan pelaksanaan PITNAS APWI ke-3 Tahun 2023.

Wassalamualaikum warahmatullahi wabarakatuh.

Jakarta, September 2023



Dr. Juniwani, S.P, M.Si.

PRAKATA

Assalamualaikum warahmatullahi wabarakatuh,

Puji syukur kehadiran Allah SWT Tuhan Yang Maha Kuasa karena dengan rahmat dan karunia-Nya, Prosiding Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia ke 3 Tahun 2023 dapat diselesaikan dengan baik. Prosiding ini merupakan kumpulan makalah hasil penelitian para Widyaiswara yang sebelumnya telah dipresentasikan pada Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia ke-3 Tahun 2023 yang diselenggarakan di Pusat Pengembangan Kompetensi Kepemimpinan Nasional & Manajerial ASN Lembaga Administrasi Negara Republik Indonesia, Jakarta tanggal 20 September 2023.

Penerbitan prosiding ini dimaksudkan untuk penyebarluasan hasil-hasil penelitian dan kajian terkait dengan Kompetensi Teknis Widyaiswara, Manajemen Pelatihan, Kebijakan Publik, Inovasi Publik dan, Manajemen Sumber Daya Manusia. Disamping sebagai sumber informasi, prosiding ini juga diharapkan dapat menjadi media komunikasi dan kerjasama para Widyaiswara Indonesia yang akan mendukung pengembangan kompetensi ASN.

Terima kasih dan apresiasi yang sebesar-besarnya disampaikan kepada para Penulis, atas hasil karya dan sumbangsih pemikiran yang telah disampaikan. Tak lupa pula ucapan terima kasih disampaikan kepada Panitia Penyelenggara, segenap jajaran Dewan Pengurus Pusat Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia serta Lembaga Administrasi Negara Republik Indonesia atas dukungan dan fasilitasnya pada pelaksanaan Pertemuan Ilmiah Tahunan Nasional Asosiasi Profesi Widyaiswara Indonesia Tahun 2023. Semoga Allah SWT, Tuhan Yang Maha Kuasa senantiasa memberikan berkah dan dan meridhoi segala Langkah upaya yang telah dilakukan oleh Widyaiswara Indonesia dalam rangka menuju Indonesia Emas.

Wassalamualaikum warahmatullahi wabarakatuh.

Jakarta, September 2023

Editor

DAFTAR ISI

SUSUNAN PANITIA	i
SAMBUTAN	iii
KATA PENGANTAR	v
PRAKATA	vi
DAFTAR ISI	vii
PROSIDING	1
Implementasi Hadits Terhadap Etika Berbica Bagi Widyaiswara Dalam Pembelajaran	2
	Hanafi Pelu dan Rosmiati
Pengaruh Pemberian Mikro Organisme Lokal Dari Batang Pisang Terhadap Pertumbuhan Tinggi Batang Dan Jumlah Daun Pada Tanaman Kangkung Darat (<i>Ipomoea Reptans Poir</i>)	7
	Septiana
Inovasi Pembelajaran E-MBLD Berbasis <i>E-Learning</i> Untuk Pelatihan Jarak Jauh Guru Kimia Madrasah Aliyah	16
	Intan Pulungan, Retno Dwi Suyanti dan Wardatul Husna Irham
Faktor- Faktor Pemicu Kekalahan Dalam Sidang Banding Kasus Sengketa Penilaian	33
	Ervin Endro Sasongko
Optimalisasi Penerapan Prinsip Pembelajaran <i>Brain-Based Learning</i> Pada Pengembangan Kompetensi Aparatur Sipil Negara	41
	Dewi Puspitasari
Model Kirkpatrick: Sebuah Evaluasi Paska, Atas Pelatihan Kader Gerakan 'EMAS' di Yogyakarta	51
	Anggraeni Wulandari

Perilaku Pemilihan Media Belajar dalam MOOC dan Dampaknya Terhadap Pemahaman Awal Peserta	57
Tri Nugrahadi	
Persepsi Pasien terhadap Kualitas Pelayanan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Dr. Achmad Mochtar Bukittinggi	63
Andri Tri Kuncoro	
Pengujian Laporan Keuangan Perpajakan Menggunakan Laporan Arus Kas, Kejahatan Keuangan Teridentifikasi, Teori Beneish, dan Teori Hexagon	68
Johannes Aritonang	
Optimalisasi Pemanfaatan Layanan Perpajakan Secara Elektronik Oleh Wajib Pajak	81
Ardian Rulli Kristianto	
Implementasi Si-Kembang Merah Pada Dinas Perindustrian, Perdagangan Koperasi dan UKM Kabupaten Bangka Tengah	91
Sudahwati	
Penggunaan Metode Tidak Langsung Dalam Pemeriksaan Pajak	100
Suwadi	
Hubungan Status Gizi Dan Denyut Nadi Peserta Pelatihan Dasar Calon Pegawai Negeri Sipil Di Kabupaten Rembang	122
Supriyono	
Pertanggungjawaban Kurator Atas Pelunasan Utang Pajak Suatu Perseroan Terbatas Pailit	130
Ida Zuraida	
Peran Widyaiswara Dalam Meningkatkan Keterlibatan Peserta Diklat Pada Pelatihan Jarak Jauh (Studi Kasus : PJJ <i>Excellent Frontliners</i> di BDK Denpasar)	142
I Wayan Sukada	
Mandatory Spending Dalam Konstitusi Indonesia: Tinjauan Yuridis dan Kaitannya Dengan Keuangan Negara	153
Adhika Wicaksana Ardiansyah	

**PERTEMUAN ILMIAH TAHUNAN NASIONAL
ASOSIASI PROFESI WIDYAIWARA INDONESIA**

PROSIDING

Implementasi Hadits Terhadap Etika Berbicara Bagi Widyaiswara Dalam Pembelajaran

Hanafi Pelu^{1*}, Rosmiati^{2*}

¹Balai Diklat Keagamaan, Makassar

²Aliyah Negeri Seram Bagian Barat

silawanchanafi@gmail.com*, rosarosmiati2008@gmail.com*

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Widyaiswara merupakan profesi yang diharuskan memiliki kompetensi mumpuni dalam mendidik, melatih dan mengajar Pegawai Negeri Sipil di bawah Lembaga Pendidikan dan Pelatihan Pemerintah Agama termasuk etika komunikasi yang baik dan tepat sasaran. Dalam menjalankan tugas, terkadang etika dalam berbicara kurang diterapkan oleh Widyaiswara, sehingga atmosfer pembelajaran hanya sekedar penyampaian materi dan pemberian pelatihan. Sementara etika berbicara atau komunikais yang baik dengan para peserta kurang diperhatikan. Untuk itu, penelitian ini bertujuan untuk menyelidiki implementasi hadits terhadap etika berbicara bagi widyaiswara, sehingga penyampaian materi atau pemberian pelatihan kepada peserta dilakukan secara tepat, membangun saling menghormati antara widyaiswara dengan peserta. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Teknik pengumpulan data yang diterapkan adalah melalui wawancara dengan narasumber yaitu Widyaiswara di Balai Diklat Keagamaan Kota Makassar. Temuan penelitian menunjukkan bahwa Widyaiswara dalam menyampaikan materi pembelajaran kurang memperhatikan etika berbicara diruang publik. hal ini dipengaruhi oleh kurangnya kesadaran, pengaruh lingkungan dan tuntutan komunikasi kontemporer. maka diperlukan inovasi dalam proses pembelajaran dengan mengedepankan etika berbicara yang disandarkan pada Hadits. Selain itu, penting untuk mengintegrasikan nilai-nilai etika berbicara dalam kurikulum dan kegiatan Kediklatan. Pendidikan berbasis nilai yang mengajarkan etika berbicara juga perlu diperkuat.

Widyaiswara is a profession that requires adequate competence in educating, training, and teaching Civil Servants under Religious Government Education and Training Institutions including good and targeted communication ethics. In carrying out their duties, Widyaiswara sometimes does not apply ethics in speaking, so the learning atmosphere is simply delivering material and providing training. Meanwhile, speaking etiquette or good communication with participants is given less attention. For this reason, this research aims to investigate the implementation of hadith on speaking ethics for Widyaiswara, so that the delivery of material or providing training to participants is carried out appropriately, building mutual respect between Widyaiswara and participants. This research uses a descriptive qualitative approach. The data collection technique was through interviews with the resource person, namely Widyaiswara at the Makassar City Religious Education and Training Center. Research findings show that Widyaiswara ignores the ethics of speaking in public spaces in delivering learning material. This is influenced by a lack of awareness, environmental influences, and contemporary communication demands. So innovation is needed in the learning process by prioritizing speaking ethics based on Hadith. In addition, it is important to integrate ethical speaking values into the training curriculum and activities. Values-based education that teaches speaking ethics also needs to be strengthened.

Kata Kunci: Hadits, etika, berbicara, widyaiswara

Keywords: hadits, ethics, communication, widyaiswara

1. Pendahuluan

Era globalisasi dan kemajuan teknologi informasi, ruang publik menjadi tempat penting bagi Widyaiswara untuk berkomunikasi, menyampaikan pendapat, dan berpartisipasi dalam diskusi mengenai berbagai isu sosial, politik, dan agama (Dahlan, 2014). Di tengah perkembangan ini, etika berbicara di ruang publik menjadi semakin penting, terutama bagi Widyaiswara yang merupakan agen perubahan sosial yang memiliki potensi untuk mempengaruhi masyarakat melalui komunikasi mereka. Perkembangan teknologi informasi dan komunikasi telah memberikan dampak yang signifikan pada ruang publik, termasuk di lingkungan Kediklatan (A. F. Sari, 2020). Widyaiswara sebagai agen perubahan sosial perlu memahami dan mengimplementasikan etika berbicara yang baik di ruang publik. Etika berbicara yang baik mencerminkan penghormatan terhadap orang lain, sikap saling menghargai, dan pemahaman yang mendalam tentang nilai-nilai Islam (Mursidin, 2017).

Etika merupakan kebiasaan atau cara hidup seseorang dengan melakukan perbuatan yang baik (kesusilaan) atau menghindari dari perbuatan yang buruk. Menurut Ki Hajar Dewantara Etika ialah ilmu yang mempelajari segala soal kebaikan dan keburukan di dalam hidup manusia semuanya, teristimewa yang mempunyai gerak-gerak pikiran dan rasa yang dapat merupakan pertimbangan dan perasaan, sampai mengenai tujuan yang dapat merupakan perbuatan. Etika lah yang menjadi pedoman bagi kita dalam mempelajari tentang kebaikan dan keburukan, melihat seorang pemuda yang memarahi ibu-ibu karena duduk dibangku antrian yang sebelumnya didudukinya maka dengan penilaian etika kita akan menyimpulkan bahwa itu perbuatan yang buruk dan tidak semestinya dilakukan.

Etika berbicara merupakan kewajiban sikap dan perilaku sebagai anggota masyarakat yang berkaitan dengan nilai-nilai sopan santun, tata krama dan saling menghormati yaitu bagaimana saling berinteraksi yang menyangkut hubungan manusia dengan manusia baik secara perorangan maupun kelompok. Sedangkan menurut (Hudiarini, 2017) Penyertaan etika bagi masyarakat akademik di kalangan dunia pendidikan tinggi. Dalam artikel ini penulis berpendapat bahwa masyarakat Kediklatan, terutama mengenai etika maka sama halnya dengan berbicara mengenai moral (cara bersikap dan berperilaku di lingkungan Kediklatan).

Pendapat dari (Mannan, 2019) Etika Komunikasi Interpersonal Widyaiswara Ilmu Komunikasi Fakultas Dakwah dan Komunikasi Kepada Widyaiswara Melalui Smartphone. Penulis menjelaskan bahwa etika interpersonal Widyaiswara saat mengirimkan pesan dari smartphone adalah menunjukkan etika deskriptif, artinya etika deskriptif berbicara secara apa adanya. Artikel ini dapat membantu penelitian ini unrtuk melihat bagaimana impleentasi Widyaiswara mengenai etika berbicara. Gagasan berbeda dari (Kardiana et al., 2021) Kesadaran Widyaiswara terhadap etika berbahasa.

Menurut Al-Qur'an Al-Hujurat ayat; 12, yang artinya; "Dan sesungguhnya orang yang paling aku dibenci dari kalian dan paling jauh dariku di hari kiamat adalah orang yang banyak bicara". (HR. Tirmidzi). Menjauhi perbuatan ghibah (bergunjing). "Janganlah sebagian kalian menggunjing terhadap sebagian yang lain" (QS. Al-Hujurat:12). Makna dari ayat tersebut adalah ketika seseorang ingin berbicara untuk mengeluarkan kata-kata, kalimat dan bahasa dari mulutnya, sebaiknya difikirkan dan harus mengetahui siapa yang akan mendengarnya, apalagi Widyaiswara sebagai Agent of Change. Oleh karena itu, perlu diperhatikan dan dimaknai bahasa yang akan dikeluarkan. Sedangkan Hadits Nabi Muhammad Saw yang diriwayatkan oleh Imam al-Bukhari dengan nomor hadits 5996, Rasulullah Saw menyampaikan mengenai ucapan yang menjadi madara, yang artinya; "Abu Hurairah dia mendengar Rasulullah shallallahu 'alaihi wasallam bersabda: "Sesungguhnya seorang hamba mengucapkan kalimat tanpa diteliti yang karenanya ia terlempar ke neraka sejauh antara jarak ke timur." (HR. Bukhari No: 5996). menurut Ibnu Hajar, hadits tersebut ungkapan peringatan agar menghindari tutur kata yang buruk, yang tidak penting untuk didengarkan atau bahkan dapat menyakiti perasaan seseorang. Lisan yang terjaga dapat menjadi patokan seseorang berada dalam kebenaran atau kebathilan.

Dalam hadits lain Nabi Muhammad Saw juga menegaskan mengenai diam menjadi hal yang lebih baik dari pada mengatakan sesuatu yang tidak ada manfaatnya. Ditegaskan pula bahwa tutur kata yang senantiasa terjaga dengan baik merupakan ciri dari seseorang yang beriman, yang artinya; Rasulullah shallallahu 'alaihi wasallam bersabda: "Barangsiapa beriman kepada Allah dan hari Akhir, janganlah ia mengganggu tetangganya, barangsiapa beriman kepada Allah dan hari Akhir hendaknya ia memuliakan tamunya dan barangsiapa beriman kepada Allah dan hari Akhir hendaknya ia berkata baik atau diam." (HR. Bukhari No: 5559).

Selain itu, dalam hadits yang lain, Rasul yang menjamin orang yang senantiasa menjaga lisaanya dengan baik kelak akan mendapatkan surga, yang artinya; Telah menceritakan kepada kami Muhammad bin Abu Bakr Al Muqaddami telah menceritakan kepada kami Umar bin Ali dia mendengar Abu Hazim dari Sahl bin Sa'd dari Rasulullah shallallahu 'alaihi wasallam beliau bersabda: "Barangsiapa dapat menjamin bagiku sesuatu yang berada

di antara jenggotnya (mulut) dan di antara kedua kakinya (kemaluan), maka aku akan menjamin baginya surga". (HR. Bukhari No: 5993).

Widyaiswara sebagai narasumber yang menyampaikan materi pembelajaran dan pemimpin masa depan perlu memiliki kemampuan berbicara yang baik, yang didasarkan pada etika dan nilai-nilai moral yang kuat. Etika berbicara yang baik mencakup kemampuan untuk menyampaikan pendapat dengan sopan dan bertanggung jawab, cara mengirimkan pesan menghormati pandangan orang lain, serta memperhatikan konteks dan konsekuensi dari perkataan yang diucapkan (Rachman et al., 2022). Dalam konteks keislaman, etika berbicara juga mencakup kepatuhan terhadap ajaran agama dan penerapan hadits-hadits yang mengatur tata cara berbicara. Namun kenyataannya, seringkali terjadi ketidaktepatan dalam berbicara di ruang publik, baik itu dalam bentuk penggunaan bahasa yang kasar, penghinaan terhadap orang lain, atau penyebaran berita bohong (hoaks). Hal ini menimbulkan dampak negatif, seperti terjadinya konflik antarindividu, keretakan hubungan sosial, dan penurunan kualitas komunikasi publik. Oleh karena itu, penting untuk mengkaji implementasi hadits terkait etika berbicara di ruang publik bagi dalam proses pembelajaran. Melalui penelitian ini, diharapkan dapat diketahui bagaimana Widyaiswara mengimplementasikan ajaran agama dalam berbicara di ruang publik, kendala-kendala apa yang dihadapi, serta dampaknya terhadap hubungan antara Widyaiswara dan lingkungan Kediklatan. Penelitian ini memiliki potensi untuk memberikan panduan dan rekomendasi kepada Widyaiswara, Kediklatan, dan pemangku kepentingan lainnya dalam meningkatkan kualitas komunikasi di ruang publik berdasarkan nilai-nilai agama yang luhur.

2. Metodologi

Penelitian ini dilaksanakan di Balai Diklat Keagamaan Kota Makassar pada bulan Mei hingga Juni 2023. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Artinya fenomena yang diselidiki kemudian diuraikan dan dianalisis dengan cara deskripsi dalam bentuk kalimat (Sugiyono, 2013). Melalui pendekatan ini memungkinkan peneliti untuk mendapatkan informasi dan pemahaman secara utuh dan mendalam terkait implementasi hadits tentang etika berbicara di ruang publik bagi widyaiswara dalam pembelajaran. Teknik pengumpulan data yang diterapkan adalah observasi dan wawancara. Yang menjadi nforman atau narasumber penelitian ini adalah widyaiswara di Balai Diklat Keagamaan Kota Makassar. Hasil yang diperoleh kemudian diolah dan dianalisis dengan menggunakan teknik reduksi dan penyajian data. Dengan teknik ini hasil penelitian direduksi berupa penyeleksian dan penyaringan data yang diperoleh dan menyajikan data dengan mengutamakan narasi secara deskriptif.

3. Hasil dan Pembahasan

Berdasarkan hasil wawancara yang dilakukan dengan narasumber menunjukkan bahwa meskipun terdapat upaya implementasi hadits tentang etika berbicara di ruang publik oleh sebagian implementasi hadits tentang etika berbicara bagi widyaiswara dalam pembelajaran, masih ditemukan beberapa Widyaiswara yang tidak terlalu memperhatikan etika dalam berbicara di ruang publik. Beberapa temuan yang mendukung antara lain, yaitu:

1. Kurangnya Kesadaran: Beberapa Widyaiswara mengungkapkan bahwa mereka kurang memiliki pemahaman yang mendalam tentang nilai-nilai etika berbicara dalam Islam. Mereka cenderung tidak menyadari pentingnya menghormati pendapat orang lain, menggunakan bahasa yang sopan, dan menghindari kata-kata yang kasar.
2. Pengaruh Lingkungan: Beberapa Widyaiswara mengungkapkan bahwa lingkungan sekitar mereka, termasuk teman sebaya atau media sosial, memiliki pengaruh negatif terhadap etika berbicara mereka di ruang publik. Mereka cenderung terpengaruh oleh norma-norma yang kurang menghargai etika berbicara yang baik. Inilah pentingnya komunikasi lingkungan yang baik (Wahyudin, 2017).
3. Tuntutan Komunikasi Kontemporer: Dalam era komunikasi yang cepat dan digital, sebagaimana ilmu komunikasi era kontemporer (W. P. Sari & Irena, 2019), beberapa Widyaiswara menghadapi tantangan dalam menerapkan etika berbicara di ruang publik. Mereka sering tergoda untuk menggunakan bahasa yang kasar, mengeluarkan pendapat yang tidak dipikirkan dengan baik, atau terlibat dalam polemik yang tidak sehat.

Pembahasan dari temuan ini menunjukkan bahwa implementasi hadits tentang etika berbicara di ruang publik bagi implementasi Hadits tentang Etika Berbicara bagi Widyaiswara dalam Pembelajaran masih memerlukan perhatian dan pembenahan. Langkah-langkah yang perlu diambil antara lain:

1. Peningkatan Kesadaran: Pihak Kediklatan dan Widyaiswara perlu melakukan upaya untuk meningkatkan kesadaran Widyaiswara tentang pentingnya etika berbicara di ruang publik. Ini dapat dilakukan melalui kuliah, seminar, atau pelatihan keterampilan berbicara yang fokus pada nilai-nilai etika Islam.
2. Peran Model: Widyaiswara yang telah menerapkan etika berbicara dengan baik perlu menjadi contoh dan mempengaruhi rekan-rekan mereka. Kediklatan dapat memfasilitasi kegiatan yang mendorong interaksi dan diskusi positif, sehingga Widyaiswara dapat belajar melalui pengalaman bersama.
3. Pendidikan Berbasis Nilai: Penting untuk mengintegrasikan nilai-nilai etika berbicara dalam kurikulum dan kegiatan Kediklatan. Ini dapat meliputi mata kuliah tentang etika Islam, kegiatan organisasi yang mempromosikan komunikasi yang santun, atau program mentoring yang membimbing Widyaiswara dalam menerapkan etika berbicara di ruang publik.
4. Kesadaran Digital: Widyaiswara perlu diberikan pemahaman tentang pengaruh media sosial dan komunikasi digital terhadap etika berbicara. Kediklatan dapat melibatkan Widyaiswara dalam diskusi tentang dampak negatif dan positif dari media sosial, serta memberikan pedoman etika berbicara dalam konteks digital.

Dengan adanya langkah-langkah tersebut, diharapkan implementasi hadits tentang etika berbicara di ruang publik bagi implementasi Hadits tentang Etika Berbicara bagi Widyaiswara dalam Pembelajaran dapat ditingkatkan secara signifikan, sehingga Widyaiswara dapat menjadi komunikator yang lebih bertanggung jawab dan menghormati nilai-nilai Islam dalam berbicara di ruang publik.

4. Kesimpulan & Saran

4.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil dan pembahasan hasil penelitian di atas, maka implementasi hadits tentang etika berbicara di ruang publik oleh sebagian implementasi Hadits tentang Etika Berbicara bagi Widyaiswara dalam Pembelajaran, masih ditemukan beberapa Widyaiswara yang tidak terlalu memperhatikan etika dalam berbicara di ruang publik, antara lain; faktor-faktor seperti kurangnya kesadaran, pengaruh lingkungan, dan tuntutan komunikasi kontemporer mempengaruhi Widyaiswara dalam tidak memperhatikan etika berbicara di ruang publik; peningkatan kesadaran, peran model, pendidikan berbasis nilai, dan kesadaran digital merupakan langkah-langkah yang dapat diambil untuk meningkatkan implementasi hadits tentang etika berbicara di ruang publik bagi implementasi Hadits tentang Etika Berbicara bagi Widyaiswara dalam Pembelajaran. Dalam rangka meningkatkan etika berbicara di ruang publik, perlu dilakukan upaya yang melibatkan pihak Kediklatan, dan Widyaiswara itu sendiri. Widyaiswara dan Kediklatan dapat berperan dalam meningkatkan kesadaran peserta diklat, melalui kuliah, seminar, atau pelatihan keterampilan berbicara yang fokus pada nilai-nilai etika Islam. Widyaiswara yang telah menerapkan etika berbicara dengan baik dapat menjadi contoh dan mempengaruhi rekan-rekan mereka. Selain itu, penting untuk mengintegrasikan nilai-nilai etika berbicara dalam kurikulum dan kegiatan Kediklatan. Pendidikan berbasis nilai yang mengajarkan etika berbicara juga perlu diperkuat. Terakhir, Widyaiswara perlu diberikan pemahaman tentang pengaruh media sosial dan komunikasi digital terhadap etika berbicara.

4.2. Rekomendasi

Dalam dunia global dan teknologi sekarang ini, sebagai Widyaiswara diharapkan dapat menjadi komunikator yang lebih bertanggung jawab, menghormati nilai-nilai Islam, dan menjaga etika berbicara dalam interaksi di ruang publik, baik itu dalam dunia kediklatan maupun dalam melakukan komunikasi dengan orang lain yang berada di lingkungan kerja maupun lingkungan masyarakat dimana widyaiswara berada.

Ucapan Terimakasih

Penulis menyampaikan terima kasih kepada teman-teman Widyaiswara, para peserta Diklat, penyelenggara, yang telah bersedia untuk memberikan informasi, dan kepada bapak, ibu Panitia PITNAS WIDYAIWARA dan, reviewer yang telah meluangkan waktu, pemikiran dan kesempatannya untuk membaca, memeriksa dan memberikan sumbangsih pemikiran dan gagasannya, sehingga tulisan ini dapat diselesaikan sesuai dengan masukan dan sarannya, serta segenap Panitia PITNAS WIDYAIWARA atas kesediaannya untuk menerbitkan artikel ini.

Daftar Referensi

- Dahlan, M. S. 2014. Etika komunikasi dalam al-qur'an dan hadis. *Jurnal Dakwah Tabligh*, 15(1), 115–123.
- Hudiarini, S. 2017. Penyertaan etika bagi masyarakat akademik di kalangan dunia pendidikan tinggi. *Jurnal Moral Kemasyarakatan*, 2(1), 1–13.
- Kardiana, G. T., Zahwa, M. N., Istifayza, N., Aprilia, V., Devi, W. T., Sari, D. M., & Yuniar, A. D. 2021. Kesadaran widyaiswara terhadap etika berbahasa. *Jurnal Integrasi Dan Harmoni Inovatif Ilmu-Ilmu Sosial*, 1(5), 605–613.
- Mannan, A. 2019. Etika Komunikasi interpersonal widyaiswara ilmu komunikasi fakultas dakwah dan komunikasi kepada widyaiswara melalui smartphone. *Jurnal Aqidah-Ta*, 5(1), 2477–5711.
- Mursidin, I. I. 2017. *Etika Berbicara di ruang publik perspektif hadis nabi saw. (Studi implementasi kandungan hadis pada masa kontemporer*. Balai Diklat Keagamaan Makassar.
- Pelu, H., & Zainal, M. 2022. Komunikasi interaktif melalui metode CAS-CIS-CUS. *Jurnal Ilmiah Nizamia*, 4(2), 171–178.
- Pujaastawa, I. B. G. 2016. Teknik wawancara dan observasi untuk pengumpulan bahan informasi. Universitas Udayana, 4.
- Rachman, R., Ardiansyah, E., & Saleh, M. 2022. Edukasi tentang pentingnya kesadaran widyaiswara dalam etika di kehidupan kediklatan. *BERNAS: Jurnal Pengabdian Kepada Masyarakat*, 3(1), 106–111.
- Sari, A. F. 2020. Etika Komunikasi. *TANJAK: Journal of Education and Teaching*, 1(2), 127–135.
- Sari, W. P., & Irena, L. 2019. *Komunikasi Kontemporer dan Masyarakat*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Sugiyono, D. 2013. *Metode Penelitian Pendidikan Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta
- Wahyudin, U. (2017). Strategi komunikasi lingkungan dalam membangun kepedulian masyarakat terhadap lingkungan. *Jurnal Common*, 1(2). 14-21.

Pengaruh Pemberian Mikro Organisme Lokal Dari Batang Pisang Terhadap Pertumbuhan Tinggi Batang dan Jumlah Daun Pada Tanaman Kangkung Darat (*Ipomoea Reptans Poir*)

Septiana

Balai Pelatihan Pertanian Lampung-BPPSDMP Kementerian Pertanian, Jl. Raden Gunawan, Hajimena, Kec. Natar, Kabupaten Lampung Selatan, Lampung 35142
sevtie182020@gmail.com

ARTICLE INFO

ABSTRAK / ABSTRACT

Article history

Received:10 Sep.2023

Revised: 18 Sep.2023

Accepted:20 Sep.2023

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh pemberian Mikro Organisme Lokal (MOL) dari batang pisang terhadap pertumbuhan tinggi batang dan jumlah daun pada tanaman Kangkung Darat (*Ipomoea Reptans Poir*). Penelitian ini dilaksanakan di Balai Pelatihan Pertanian Lampung pada bulan Januari hingga Februari 2023. Penelitian dilakukan dengan Rancangan Acak Kelompok (RAK) menggunakan kombinasi umur tanaman dan dosis, sehingga dibuat kelompok di setiap perlakuan yang dilakukan. Unit percobaan yang digunakan adalah tanaman kangkung darat diberi 3 perlakuan (pemberian 10 ml, 20 ml, dan 30 ml MOL). Pada setiap perlakuan dilakukan pengulangan sebanyak 3 kali sehingga terdapat 12 unit percobaan. Teknik yang digunakan ketika mengaplikasikan MOL pada tanaman kangkung darat adalah pengocoran. Variabel yang diamati dalam kegiatan penelitian ini adalah tinggi tanaman dan jumlah daun tanaman kangkung darat. Analisis data dilakukan menggunakan uji one way ANOVA dengan taraf signifikan 5%. Apabila hasil ANOVA menunjukkan perbedaan maka dilanjutkan dengan *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* pada taraf 5%. Berdasarkan hasil penelitian didapatkan bahwa Pemberian MOL dari batang pisang memberikan pengaruh signifikan terhadap pertumbuhan tinggi batang tanaman kangkung darat yakni pada dosis 20 ml/L dan didapatkan rerata tinggi batang kangkung sebesar 11,88 cm, tetapi pemberian MOL dari batang pisang tidak memberikan pengaruh terhadap jumlah daun tanaman kangkung darat.

*This research aims to determine the effect of providing local microorganisms (MOL) from banana stems on the growth of stem height and number of leaves in land kale (*Ipomoea Reptans Poir*) plants. This research was conducted at the Lampung Agricultural Training Center from January to February 2023. The research was carried out using a Randomized Block Design (RAK) using a combination of plant age and dose, so that groups were formed for each treatment. The experimental unit used was land kale plants given 3 treatments (administration of 10 ml, 20 ml and 30 ml MOL). Each treatment was repeated 3 times so that there were 12 experimental units. The technique used when applying MOL to ground kale plants is pouring. The variables observed in this research activity were plant height and number of leaves of ground kale. Data analysis was performed using a one way ANOVA test with a significant level of 5%. If the ANOVA results show a difference then proceed with the t-test: Two-Sample Assuming Unequal Variances at the 5% level. Based on the research results, it was found that giving MOL from bananas had a significant effect on the growth of stem height of land kale plants, namely at a dose of 20 ml/L and obtained an average height of water spinach stems of 11.88 cm, however giving MOL from banana stems had no effect on number of leaves of land kale plants.*

Kata Kunci: MOL Batang Pisang, Pengocoran, Pertumbuhan Kangkung Darat, ANOVA

Keywords: MOL of Banana Stem, Leaking, Growth of Ground Water Spinach, ANOVA

1. Pendahuluan

Indonesia merupakan salah satu negara tropis yang memiliki lahan pertanian cukup luas sebagai penyedia tanaman pangan terbesar didunia (Purnomo dkk., 2020). Pertanian di Indonesia tidak hanya sekedar bercocok tanam melainkan sudah menjadi budaya dan mata pencaharian sehingga tidak bisa dipisahkan dari kehidupan masyarakat Indonesia. Selain itu, sektor pertanian juga telah memberikan sumbangan yang cukup besar dalam proses pembangunan nasional. Salah satu jenis tanaman yang telah dikembangkan pada lahan pertanian di Indonesia diantaranya adalah jenis tanaman hortikultura. Sektor pertanian terutama hortikultura khususnya sayuran mempunyai peluang yang besar untuk memenuhi salah satu kebutuhan pangan masyarakat, seperti sebagai sumber vitamin, mineral dan serat yang diperlukan untuk kesehatan tubuh dan meningkatkan kualitas sumber daya manusia (Taufika, dkk., 2011). Apalagi dimusim kemarau atau El Nino saat ini, menyebabkan kebutuhan akan tanaman hortikultura khususnya sayuran diminati oleh masyarakat Indonesia untuk memenuhi kebutuhan vitamin dan mineral tubuh.

Sayuran merupakan salah satu komoditas penting dalam mendukung ketahanan pangan nasional. Komoditas ini memiliki keragaman yang luas. Produksi sayuran Indonesia meningkat setiap tahun dan konsumsinya tercatat mencapai 44 kg/kapita/tahun sehingga permintaan sayuran akan terus meningkat seiring dengan bertambahnya jumlah penduduk (Ohorella, 2012). Tanaman sayuran memiliki nilai ekonomi yang tinggi dan berperan penting dalam pemenuhan kebutuhan keluarga petani. Hal ini dapat ditunjukkan dari umur tanaman. Sayur-sayuran berumur relatif pendek, sehingga dapat cepat menghasilkan, dapat diusahakan dengan mudah hanya menggunakan teknologi sederhana, dan hasil produksi sayur-sayuran dapat cepat terserap pasar, karena merupakan salah satu komponen susunan menu keluarga yang tidak dapat ditinggalkan (Diwanti, 2018).

Salah satu tanaman hortikultura khususnya tanaman sayur yang banyak dikembangkan di Indonesia adalah kangkung. Kangkung merupakan tanaman yang termasuk kedalam sayur-sayuran semusim, berumur pendek, dan banyak disukai oleh masyarakat Indonesia karena rasanya yang lezat dan memiliki nilai gizi yang cukup tinggi, seperti zat besi, vitamin A, B, C, protein, dan serat (Edi dan Bobihoe 2014). Kangkung darat (*Ipomoea reptans* Poir) merupakan salah satu jenis tanaman sayuran yang tergolong dalam Famili Convolvulaceae dan banyak digemari oleh seluruh lapisan masyarakat (Wijaya, dkk., 2014).

Untuk mendapatkan hasil produksi tanaman kangkung yang optimal baik kuantitas dengan tinggi dan jumlah daun yang banyak serta kualitas tanaman yang baik, maka harus memenuhi syarat tumbuh tanaman seperti memperhatikan kandungan air dan unsur hara pada media tanam. Selain itu, salah satu upaya yang dapat dilakukan untuk meningkatkan hasil produksi yaitu melalui pemupukan. Sejauh ini para petani masih menggunakan pupuk kimia dalam budidaya kangkung darat (*Ipomoea reptans* Poir). Hal ini karena pupuk kimia relatif lebih mudah didapatkan di pasaran namun harganya cukup mahal dan kurang ramah lingkungan (Dewanto, dkk., 2013). Penggunaan pupuk kimia (anorganik) dalam jangka waktu yang lama dapat menyebabkan pencemaran pada tanah akibat residu bahan kimia yang sulit terurai. Salah satu alternatif dalam mengurangi penggunaan bahan kimia yakni beralih menggunakan pupuk yang berbahan dasar alami (organik). Pupuk organik yaitu pupuk yang berasal dari bahan organik seperti sisa tanaman, kotoran hewan yang diolah hingga berbentuk cair atau padat dan berfungsi untuk memperbaiki sifat fisik, kimia, dan biologi tanah (Wardati dan Alfianita dkk, 2018). Pupuk organik terdiri dari pupuk organik padat dan pupuk organik cair (POC). Pupuk cair berupa larutan yang mudah larut dan berisi satu atau lebih pembawa unsur yang dibutuhkan tanaman. Kelebihan dari pupuk cair yaitu dapat memberikan hara sesuai dengan kebutuhan tanaman (Hairudin dan Airani, 2017).

Salah satu jenis pupuk organik cair yang umumnya dikenal adalah Mikro Organisme Lokal (MOL) yang berupa larutan hasil fermentasi. MOL merupakan mikroorganisasi yang terbuat dari bahan-bahan alami sebagai media berkembangnya mikroorganisme yang berfungsi untuk mempercepat proses penguaraian. MOL juga berfungsi sebagai tambahan nutrisi bagi tanaman (Panudju, 2011). Mikroorganisme Lokal dapat bersumber dari bermacam-macam bahan lokal, antara lain urin sapi, batang pisang, daun gamal, buah-buahan, nasi basi, sampah rumah tangga, rebung bambu, serta rumput gajah dan dapat berperan dalam proses pengelolaan limbah ternak, baik limbah padat untuk dijadikan kompos, serta limbah cair ternak untuk dijadikan bio-urine (Sutari, 2010). Dalam batang pisang mengandung beberapa unsur hara penting yakni kalsium sebesar 16%, kadar kalium sebesar 23% dan kadar fosfor sebesar 32% (Suprihatin, 2011). Pada penelitian terdahulu oleh Handoko Dwi, dkk (2015) didapatkan pengaruh mol batang pisang tidak dapat mempengaruhi pertumbuhan tanaman kacang hijau kecuali terhadap luas daun total dan pemberian mol batang pisang, dan pemberian mol batang pisang cenderung memberikan pertumbuhan dan hasil yang lebih baik jika konsentrasinya semakin tingkatan. Pertumbuhan dan

produksi tanaman kubis dipengaruhi oleh pemberian MOL dengan perlakuan konsentrasi 400 ml/l air (Juan Enrico Dalunggi dkk, 2021)

Berdasarkan beberapa kajian terdahulu didapatkan bahwa pemberian MOL dari Bonggol pisang ini memberikan hasil yang berbeda-beda, ada yang memberikan pengaruh terhadap pertumbuhan daun saja tetapi tidak pada banyaknya polong tanaman kacang hijau yang dihasilkan. Hal ini berbeda pada tanaman kubis yang hanya menghasilkan daun ternyata pemberian MOL dari batang pisang ini dapat memberikan pengaruh secara keseluruhan dan nyata pada pertumbuhan tanaman kubis sehingga dapat menghasilkan produksi yang baik dari tanaman tersebut. Dari beberapa kajian literatur tersebut, penulis tertarik untuk melakukan kajian serupa yaitu pada tanaman kangkung darat yang pada dasarnya diharapkan dapat menghasilkan jumlah daun dan tinggi tanaman yang baik setelah diberikan MOL dari batang pisang ini. Adapun penelitian ini diberi judul “Pengaruh Pemberian Mikro Organisme Lokal (MOL) Dari Batang Pisang Terhadap Pertumbuhan Tinggi Batang dan Jumlah Daun Pada Tanaman Kangkung Darat (*Ipomoea Reptans Poir*)”. Selanjutnya tujuan dari penelitian ini adalah mengetahui pengaruh pemberian Mikro Organisme Lokal (MOL) dari Batang Pisang Terhadap Pertumbuhan Tanaman Kangkung Darat (*Ipomoea Reptans Poir*), khususnya pada pertumbuhan tinggi batang dan jumlah daun pada Tanaman Kangkung Darat (*Ipomoea Reptans Poir*).

2. Metodologi

2.1 Waktu dan Tempat Pelaksanaan

Kegiatan penelitian ini dilaksanakan pada tanggal 04 Januari sampai 12 Februari 2023 di Balai Pelatihan Pertanian (BPP) Lampung, Jalan Raden Gunawan Hajimena, Kecamatan Natar, Kabupaten Lampung Selatan.

2.2 Alat dan Bahan

Alat yang digunakan pada penelitian ini antara lain cangkul, ember, gelas ukur, sendok, jerigen, gelas, *polybag*, sekop, penggaris, dan alat tulis. Sedangkan bahan yang digunakan antara lain benih kangkung darat, tanah, pupuk kompos, sekam padi, furadan, telur bebek, batang pisang, yakult, dan air kelapa.

2.3 Metode Penelitian

Metode yang digunakan dalam kegiatan ini adalah Rancangan Acak Kelompok (RAK). RAK ini dicirikan oleh adanya kelompok dalam jumlah yang sama, dimana setiap kelompok dikenakan perlakuan-perlakuan. Dalam penelitian ini menggunakan kelompok kombinasi umur tanaman dan dosis MOL Batang pisang. Unit percobaan yang digunakan adalah tanaman kangkung darat diberi 3 perlakuan (pemberian 10 ml, 20 ml, dan 30 ml MOL). Pada setiap perlakuan dilakukan pengulangan sebanyak 3 kali sehingga terdapat 12 unit sampel percobaan. Teknik yang digunakan ketika mengaplikasikan MOL pada tanaman kangkung darat adalah pengocoran. Pengamatan terhadap pertumbuhan tanaman kangkung darat dilakukan selama 15 hari dengan pengaplikasian MOL setiap 7 hari sekali, sehingga terdapat 2 kali pengaplikasian selama masa pengamatan. Variabel yang diamati dalam kegiatan penelitian ini adalah tinggi tanaman dan jumlah daun tanaman kangkung darat. Pengolahan data dengan menggunakan Ms. Excell dan aplikasi SPSS Versi 23 dan Analisis data dilakukan menggunakan uji one way ANOVA dengan taraf signifikan 5%. Apabila hasil ANOVA menunjukkan perbedaan bakal dilanjutkan *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* pada taraf 5%.

2.4 Prosedur Kerja

2.4.1 Persiapan Media Tanam

Media tanam yang digunakan merupakan campuran tanah, dan pupuk kompos. Komposisi pupuk kompos terdiri dari kotoran kambing, sekam padi, dedunan yang telah membusuk dan furadan. Campuran ini kemudian dimasukkan ke dalam *polybag* lalu disiram. Media tanam diletakkan di tempat yang mendapat sinar matahari dengan baik.

2.4.2 Penyemaian Benih Kangkung Darat

Penyemaian benih kangkung darat dilakukan pada media tray semai. Sebelum penyemaian dilakukan penyeleksian benih terlebih dahulu dengan merendam benih pada gelas yang telah berisi air. Masukkan tanah yang telah dicampur dengan kompos ke media tray semai. Selanjutnya membuat lubang dengan kedalaman 1 cm dan masukkan benih kangkung darat pada masing-masing lubang. Selanjutnya siram tray semai dan letakkan di tempat teduh kemudian tutup menggunakan plastik hitam.

2.4.3 Pindah Tanam Semaian Kangkung Darat

Pindah tanam semaian kangkung darat dilakukan apabila sudah berumur 3-5 hari dengan cara membuat lubang sedalam 1 – 2 cm pada polybag yang sudah berisi media tanam, kemudian tanaman kangkung darat ditanam kemudian diletakkan di tempat yang mendapat sinar matahari cukup. Penyiraman dilakukan secara rutin hingga tanaman kangkung darat telah siap digunakan dalam penelitian. Penyiangan gulma harus selalu dilakukan agar tidak mengganggu pertumbuhan kangkung.

2.4.4 Pembuatan MOL dari Batang Pisang

Pembuatan MOL dari batang pisang dapat dilakukan melalui beberapa tahap sebagai berikut :

- a. Sebanyak 1 kg batang pisang dipotong-potong hingga kecil
- b. Masukkan batang pisang yang sudah dipotong-potong ke dalam jerigen
- c. Campurkan 1 butir telur bebek dan 1 botol yakult ke dalam gelas lalu aduk hingga rata
- d. Masukkan campuran telur dan yakult tersebut ke dalam jerigen
- e. Masukkan 1 liter air kelapa ke dalam jerigen
- f. Tutup rapat jerigen dan fermentasi selama 1 minggu
- g. Buka tutup jerigen setiap pagi selama -/+ 5 menit untuk membuang gas yang terbentuk agar tidak meledak.

2.4.5 Pengaplikasian MOL

Pengaplikasian MOL tahap satu dilakukan pada saat tanaman kangkung darat berusia 10 hari setelah tanam, sedangkan pengaplikasian MOL tahap dua dilakukan pada saat tomat berusia 17 hari setelah tanam atau seminggu setelah pengaplikasian tahap satu. Pengamatan terhadap tinggi tanaman, jumlah daun, dan intensitas serangan penyakit dilakukan setiap 2 kali sekali selama 15 hari pengamatan. Pengaplikasian MOL pada tanaman kangkung darat dilakukan menggunakan teknik pengocoran, yaitu dengan cara mencampur MOL sesuai dengan dosis yang digunakan kemudian dilarutkan dengan menggunakan 1 liter air dan dilakukan pengocoran sebanyak 200 ml pada setiap tanaman. Campuran tersebut kemudian diaplikasikan pada bagian tanah dengan jarak 2-3 cm dari akar tanaman.

2.4.6 Pengamatan Tinggi Batang

Sebelum pengaplikasian MOL dilakukan, tinggi batang harus diamati terlebih dahulu sebagai data awal. Pengukuran tinggi tanaman dilakukan dari leher akar hingga ujung batang menggunakan penggaris. Pengamatan dan pengukuran terhadap tinggi tanaman dilakukan setiap 2 hari selama 15 hari.

2.4.7 Pengamatan Jumlah Daun

Jumlah daun kangkung darat juga harus dihitung sebelum MOL diaplikasikan. Jumlah daun kangkung darat dihitung dengan memperhatikan daun yang telah terbuka secara sempurna. Pengamatan dan perhitungan terhadap jumlah daun dilakukan setiap 2 hari selama 15 hari.

2.4.8 Perhitungan Data dan Pengolahan Data

Data perhitungan tinggi batang tanaman dan jumlah daun pada masing-masing perlakuan dianalisis menggunakan Test analysis of variance (ANOVA) one way. Selanjutnya apabila hasil Test analysis of variance

(ANOVA) one way terhadap perlakuan menunjukkan nilai signifikansi uji $F < 0,05$ atau $F_{hitung} > F_{tabel}$ maka dilanjutkan dengan uji lanjut menggunakan *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances*.

3. Hasil dan Pembahasan

3.1 Hasil

Berdasarkan kegiatan penelitian yang telah dilakukan, didapatkan hasil sebagai berikut.

a. Tinggi Batang Tanaman

Kegiatan pengamatan dan pengukuran terhadap tinggi batang tanaman kangkung darat yang diberi perlakuan maupun tidak diberi perlakuan disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1. Tinggi Batang Tanaman Kangkung Darat

Perlakuan	Tinggi Tanaman (dalam cm) per-Tanggal							
	23/1	25/1	27/1	29/1	31/2	2/2	4/2	6/2
A1	4	5,5	6,2	7	8,3	9,6	11	12,5
A2	4	5	6,3	7	8	9,7	11	12,3
A3	4,5	5,5	6,5	7,4	8,5	9,7	11,5	13,2
B1 (10 ml)	4,3	5,6	6,7	7,8	8	9,7	11,4	13,8
B2 (10 ml)	4,5	5,7	6,9	7,9	9,6	11,1	13	14,7
B3 (10 ml)	5,2	6,7	7,5	8,4	9,2	10,8	12,1	14
C1 (20 ml)	5	6,5	8,5	10,5	12,5	14,5	16	18,5
C2 (20 ml)	5	8	10	12	14	16	18	20
C3 (20 ml)	4	5,5	7,6	9,9	12,2	14,5	16,8	19,1
D1 (30 ml)	4	5,5	6,9	8,9	10	12	14	16
D2 (30 ml)	4,1	5,5	6,5	7,5	8,3	9,8	11,5	13,5
D3 (30 ml)	4,3	6	7,2	8,1	9,5	10,2	11,3	13,5

Keterangan :

A = Tanaman kontrol

B = Tanaman kangkung yang diberi MOL 10 ml

C = Tanaman kangkung yang diberi MOL 20 ml

D = Tanaman kangkung yang diberi MOL 30 ml

b. Jumlah Daun

Pengamatan terhadap jumlah daun tanaman jagung yang diberi perlakuan maupun tidak diberi perlakuan disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2. Jumlah Daun Tanaman Kangkung Darat

Perlakuan	Jumlah Daun per-Tanggal							
	23/1	25/1	27/1	29/1	31/2	2/2	4/2	6/2
A1	4	5	6	7	9	10	10	14
A2	4	5	6	7	8	9	11	15
A3	4	4	6	7	8	10	10	13
B1 (10 ml)	4	5	6	6	8	10	13	17
B2 (10 ml)	5	5	7	8	9	11	14	19
B3 (10 ml)	4	4	5	5	6	8	10	15
C1 (20 ml)	4	5	6	7	8	9	11	14
C2 (20 ml)	4	4	5	6	8	9	11	12
C3 (20 ml)	4	5	7	8	9	10	13	15
D1 (30 ml)	4	5	5	6	7	9	11	13
D2 (30 ml)	4	4	6	7	8	9	10	14
D3 (30 ml)	4	4	5	6	7	8	10	14

Keterangan :

A = Tanaman kontrol

B = Tanaman kangkung yang diberi MOL 10 ml

C = Tanaman kangkung yang diberi MOL 20 ml

D = Tanaman kangkung yang diberi MOL 30 ml

3.2 Pembahasan

a. Tinggi Batang Tanaman

Pengukuran tinggi batang tanaman kangkung dilakukan sejak 5 hari setelah tanaman dipindahkan ke polibag sampai tanaman berumur 15 HST (Hari Setelah Tanam). Data perhitungan tinggi batang tanaman pada masing-masing perlakuan dapat dilihat pada Tabel 1. Selanjutnya tinggi batang tanaman tersebut dianalisis menggunakan *Test analysis of variance (ANOVA) one way*. Adapun hasil analisis menggunakan *Test analysis of variance (ANOVA) one way* tinggi tanaman kangkung darat adalah sebagaimana Tabel 3 berikut :

Tabel 3. Hasil *Test Analysis Of Variance (ANOVA) One Way* Tinggi Tanaman Kangkung Darat

ANOVA							
Source of Variation	SS	df	MS	F	P-value	F crit	
Between Groups	254,4367	11	23,13061	2,041558	0,036354	1,924308	
Within Groups	815,7514	72	11,32988				
Total	1070,188	83					

Test analysis of variance (ANOVA) one way terhadap perlakuan menunjukkan nilai signifikansi uji $F < 0,05$ atau $F_{hitung} > F_{tabel}$, sehingga dapat disimpulkan bahwa pemberian MOL dari batang pisang memberikan pengaruh nyata terhadap tinggi batang tanaman kangkung darat. Dengan demikian, H_0 yang menyatakan bahwa MOL batang pisang tidak memberikan pengaruh terhadap tinggi tanaman kangkung darat ditolak. Hal ini sesuai dengan Laurencia V. S. (2018) yang menyatakan bahwa terdapat dua keputusan yang dapat disimpulkan dari uji F, yaitu sebagai berikut:

- 1) Jika $F_{hitung} < F_{tabel}$ atau nilai signifikan uji $F > 0,05$ maka H_0 diterima, artinya variabel-variabel bebas secara simultan tidak berpengaruh terhadap variabel terikat.
- 2) Jika $F_{hitung} > F_{tabel}$ atau nilai signifikan uji $F < 0,05$ maka H_0 ditolak, artinya variabel-variabel bebas secara simultan berpengaruh terhadap variabel terikat.

Penolakan H_0 memberikan konsekuensi berupa penerimaan H_1 , oleh sebab itu dilakukan uji lanjut menggunakan *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* melihat letak perbedaan pengaruh pemberian MOL dari batang pisang terhadap tinggi tanaman kangkung darat. Hasil uji lanjut menggunakan *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* terhadap tinggi tanaman kangkung darat disajikan dalam Tabel 4, 5, 6 sebagai berikut :

Tabel 4. *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* tinggi tanaman kangkung A3 (kontrol) dibandingkan dengan B3 (perlakuan MOL 10 ml)

	Variable 1 (kontrol)	Variable 2 (perlakuan 10 ml)
Mean	8,05	9,2375
Variance	6,885714	8,539821
Observations	8	8
Hypothesized Mean Difference	0	
Df	14	
t Stat	-1,76131	
P(T<=t) one-tail	0,203424	
t Critical one-tail	1,65518	
P(T<=t) two-tail	0,406848	
t Critical two-tail	2,144787	

Berdasarkan Tabel 4, dapat diketahui bahwa perlakuan B atau pemberian MOL dari batang pisang sebanyak 10 ml memberikan pengaruh secara signifikan terhadap tinggi batang tanaman kangkung darat dibandingkan dengan tinggi tanaman tanpa perlakuan (kontrol). Hal ini dapat dilihat dari hasil uji *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* menunjukkan nilai signifikansi dimana $T_{hitung} > T_{tabel}$, yaitu $1,76131 > 1,65518$ sehingga dapat disimpulkan bahwa pemberian MOL dari batang pisang sebanyak 10 ml memberikan pengaruh nyata terhadap tinggi tanaman kangkung darat jika dibandingkan dengan tinggi tanaman tanpa perlakuan (kontrol).

Tabel 5. *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* tinggi tanaman kangkung A1 (kontrol) dibandingkan dengan C1 (perlakuan MOL 20 ml)

	<i>Variable 1</i> (kontrol)	<i>Variable 2</i> (perlakuan 20ml)
Mean	7,95	11,5625
Variance	8,731429	23,03125
Observations	8	8
Hypothesized Mean Difference	0	
Df	12	
t Stat	-1,81299	
P(T<=t) one-tail	0,047454	
t Critical one-tail	1,782288	
P(T<=t) two-tail	0,094908	
t Critical two-tail	2,178813	

Berdasarkan Tabel 5., dapat diketahui bahwa perlakuan C atau pemberian MOL dari batang pisang sebanyak 20 ml memberikan pengaruh secara signifikan terhadap tinggi batang tanaman kangkung darat dibandingkan dengan tinggi tanaman tanpa perlakuan (kontrol). Hal ini dapat dilihat dari uji *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* menunjukkan nilai signifikansi dimana $T_{hitung} > T_{tabel}$, yaitu $1,81299 > 1,782288$ sehingga dapat disimpulkan bahwa pemberian MOL dari batang pisang sebanyak 20 ml memberikan pengaruh nyata terhadap tinggi tanaman kangkung darat jika dibandingkan dengan tinggi tanaman tanpa perlakuan (kontrol) sebagaimana Tabel 6.

Tabel 6. *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* tinggi tanaman kangkung A1(kontrol) dibandingkan dengan D1 (perlakuan MOL 30 ml) *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances*

	<i>Variable 1</i>	<i>Variable 2</i>
Mean	7,95	9,6625
Variance	8,731429	17,45125
Observations	8	8
Hypothesized Mean Difference	0	
df	13	
t Stat	1,8705323	
P(T<=t) one-tail	0,180552	
t Critical one-tail	1,770933	
P(T<=t) two-tail	0,361104	
t Critical two-tail	2,160369	

Berdasarkan Tabel 6., dapat diketahui bahwa perlakuan D atau pemberian MOL dari batang pisang sebanyak 30 ml memberikan pengaruh secara signifikan terhadap tinggi batang tanaman kangkung darat. Hal ini dapat dilihat dari uji *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* menunjukkan nilai signifikansi dimana $T_{hitung} > T_{tabel}$, yaitu $1,8705323 > 1,770933$ sehingga dapat disimpulkan bahwa pemberian MOL dari batang pisang

sebanyak 30 ml memberikan pengaruh nyata terhadap tinggi tanaman kangkung darat. Selanjutnya dilakukan perhitungan rerata tinggi tanaman baik yang tanpa perlakuan (kontrol) maupun yang diberi perlakuan dengan pemberian MOL 10 ml, 20 ml dan 30 ml sebagaimana Tabel 7.

Tabel 7. Rerata Tinggi Tanaman Kangkung Darat

Perlakuan	Tinggi Tanaman (cm)
0 gram (Kontrol)	7,97
10 ml	8,94
20 ml	11,88
30 ml	8,92

Berdasarkan Tabel 7, dapat diketahui bahwa perlakuan C atau pemberian MOL dari batang pisang sebanyak 20 ml menunjukkan hasil paling baik terhadap tinggi batang tanaman kangkung darat dibandingkan dengan perlakuan lainnya, yaitu dengan rerata tinggi 11,88 cm. Sedangkan batang tanaman kangkung yang tidak diberi MOL selama masa pertumbuhan menunjukkan pertumbuhan yang paling rendah, yakni dengan rerata 7,97 cm.

b. Jumlah Daun Tanaman

Pengukuran jumlah daun tanaman kangkung dilakukan sejak 5 hari setelah tanaman dipindahkan ke polibag sampai tanaman berumur 15 HST (Hari Setelah Tanam). Data perhitungan jumlah daun tanaman pada masing-masing perlakuan dapat dilihat pada tabel 2. Selanjutnya tinggi batang tanaman tersebut dianalisis menggunakan *Test analysis of variance (ANOVA) one way*. Adapun hasil analisis menggunakan *Test analysis of variance (ANOVA) one way* jumlah daun kangkung darat adalah sebagaimana Tabel 8 berikut :

Tabel 8. Hasil *Test analysis of variance (ANOVA) one way* jumlah daun kangkung darat

ANOVA						
Source of Variation	SS	df	MS	F	P-value	F crit
Between Groups	54,13095	11	4,920996	0,397083	0,95293	1,924308
Within Groups	892,2857	72	12,39286			
Total	946,4167	83				

Test analysis of variance (ANOVA) one way terhadap perlakuan pada uji *univariate* menunjukkan nilai signifikansi uji $F < 0,05$ atau $F_{hitung} > F_{tabel}$, sehingga dapat disimpulkan bahwa pemberian MOL batang pisang tidak memberikan pengaruh nyata terhadap jumlah daun tanaman kangkung darat. Dengan demikian, H_0 yang menyatakan bahwa MOL dari batang pisang tidak memberikan pengaruh terhadap tinggi tanaman kangkung darat diterima. Hal ini sesuai dengan Laurencia V. S. (2018) yang menyatakan bahwa terdapat dua keputusan yang dapat disimpulkan dari uji F, yaitu sebagai berikut.

- 1) Jika $F_{hitung} < F_{tabel}$ atau nilai signifikan uji $F > 0,05$ maka H_0 diterima, artinya variabel-variabel bebas secara simultan tidak berpengaruh terhadap variabel terikat.
- 2) Jika $F_{hitung} > F_{tabel}$ atau nilai signifikan uji $F < 0,05$ maka H_0 ditolak, artinya variabel-variabel bebas secara simultan berpengaruh terhadap variabel terikat.

Penerimaan H_0 memberikan konsekuensi berupa penolakan H_1 , oleh sebab itu tidak perlu dilakukan uji lanjut menggunakan *t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances* untuk melihat letak perbedaan pengaruh pemberian MOL dari batang pisang terhadap jumlah daun tanaman kangkung darat. Karena hasil analisis tidak signifikan dan sudah jelas.

4. Kesimpulan & Saran

4.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian didapatkan bahwa Pemberian MOL dari batang pisang memberikan pengaruh signifikan terhadap tinggi batang tanaman kangkung darat yakni pada dosis 20 ml/L dan didapatkan rerata tinggi

batang sebesar 11,88 cm, tetapi pemberian MOL dari batang pisang tidak memberikan pengaruh terhadap jumlah daun tanaman kangkung darat.

4.2. Saran

Penelitian yang dilakukan di Balai Pelatihan Pertanian Lampung menunjukkan bahwa penggunaan MOL dari batang pisang efektif dalam mempercepat pertumbuhan tinggi tanaman kangkung darat (*Ipomoea reptans* Poir). Oleh sebab itu, penulis menyarankan untuk melakukan penelitian serupa dengan variasi dosis yang lebih beragam dan waktu pengamatan yang lebih lama sehingga dapat diketahui dosis MOL yang dapat digunakan untuk pertumbuhan tinggi batang dan jumlah daun tanaman kangkung darat yang diharapkan dalam skala lahan yang lebih besar dan bersifat terbuka.

Ucapan Terimakasih

Ucapan terimakasih penulis sampaikan kepada Kepala Balai Pelatihan Pertanian Lampung beserta jajarannya yang telah memberikan supporting terbesar pada penulis sehingga penelitian ini dapat dilakukan.

Daftar Referensi

- Dewanto, F. G., Londok, J. J. M. R., Tuturoong, R. A. V. & Kaunang, W. B. 2013. Pengaruh Pemupukan Anorganik Dan Organik Terhadap Produksi Tanaman Jangung Sebagai Sumber Pakan. *Jurnal Zootehnik*, 32(5).
- Diwanti, D. P. 2018. Pemanfaatan Pertanian Rumah Tangga (Pekarangan Rumah) Dengan Teknik Budidaya Tanaman Sayuran Secara Vertikultur. *Jurnal Pengabdian Masyarakat: MARTABE*, 1(3), 101–107.
- Edi S, Bobihoe J. 2014. *Budidaya Tanaman Sayuran*. Jambi(ID): BPTP Jambi.
- Hairuddin, dkk. 2017. Pengaruh Pemberian Pupuk Organik Cair (POC) Batang Pisang (*Musa Sp*) Terhadap Pertumbuhan Dan Produktivitas Tanaamn Bawang Merah (*Allium ascalonicum L*). *Jurnal Pertanian Berkelanjutan* 5(3): 31- 40.
- Handoko Dwi, Astina Astina, Maulidi Maulidi. 2015. Pengaruh Mol Batang Pisang Terhadap Pertumbuhan Dan Hasil Tanaman Kacang Hijau Pada Tanah Ultisol. *Jurnal Untan*. Vol 4, No 1 (2015).
- Juan Enrico Dalunggi, Hertasning Yatim, Mihwan Satara. 2021. Pengaruh Pemberian Mol Bonggol Pisang terhadap Pertumbuhan dan Hasil Tanaman Kubis. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Pertanian (JIMFP)*. Vol. 1, No. 2 (2021).
- Ohorella, Z. 2012. Pengaruh Dosis Pupuk Organik Cair (POC) Kotoran Sapi Terhadap Pertumbuhan Dan Produksi Tanaman Sawi Hijau (*Brassica Sinensis L.*). *Jurnal Agroforestri*, 8(1), 43-48.
- Panudju, T. I. 2011. *Pedoman teknis pengembangan rumah kompos tahun anggaran 2011*. Direktorat Perluasan dan Pengolahan Lahan, Direktorat Jendral Prasarana Dan Sarana Pertanian Kementerian Pertanian, Jakarta.
- Purnomo, Jumaidi, Hendrayana, anwar fauzi. 2020. *Membuat Pupuk Organik Cair (POC)*, Bogor: Negeri Ternak Indonesia.
- Suprihatin. 2011. Proses Pembuatan Pupuk Cair Dari Batang Pohon Pisang. *Jurnal Teknik Kimia*, Vol.5 No.2.
- Sutari, N. W. S. 2010. Uji Berbagai Jenis Pupuk Cair Biourine terhadap Pertumbuhan Dan Hasil Tanaman Sawi Hijau (*Brassica juncea L.*). *Agritrop : Jurnal Ilmu-Ilmu Pertanian (Journal On Agricultural Sciences) edisi desember 2010*. Vol.29.
- Taufika, R., Chaniago, I. & Ardi. (2011). Pengujian beberapa dosis pupuk organik cair terhadap pertumbuhan dan hasil tanaman wortel (*daucus carota l.*). *Jurnal Tanaman Hortikultura*, 4(3), 175-184.
- Wardati, M, dkk. 2018. *Pemanfaatan Batang Pohon Pisang Sebagai Pupuk Organik Cair Dengan Aktivator EM4 Dan Lama Fermentasi*. TEDC. 12(12).
- Wijaya, T. A., Djauhari, S. & Cholil, A. (2014). Keanekaragaman jamur filoplarn kangkung darat (*ipomoea reptans poir.*) pada lahan pertanian organik dan konvensional. *Jurnal Hama Penyakit Tumbuhan*, 2(1), 29-36.

Inovasi Pembelajaran E-MBLD Berbasis *E-Learning* Untuk Pelatihan Jarak Jauh Guru Kimia Madrasah Aliyah

Intan Pulungan^{1,*}, Retno Dwi Suyanti², Wardatul Husna Irham³

¹Departemen Agama Wilayah Sumatera Utara, Medan, Sumatera Utara

²Universitas Negeri Medan, Medan, Sumatera Utara

³Institut Teknologi Sawit Indonesia, Medan, Sumatera Utara

intanpulungan1969@gmail.com*; retnosuyanti@unimed.ac.id, wardatulhusnairham@itsi.ac.id

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Telah dilakukan inovasi pembelajaran berbasis literasi digital sebagai inovasi cara belajar dengan teknologi e-MBLD. Penelitian ini bertujuan untuk menghasilkan bahan ajar inovatif yang valid, praktis, dan efektif dalam rangka meningkatkan hasil belajar, khususnya kemampuan berpikir tingkat tinggi peserta pelatihan PJJ Guru Kimia MA pada Materi Esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi. Metode yang digunakan adalah metode R&D (*Research and Development*). Pengembangan bahan ajar menggunakan model *Problem Based Learning* dengan *E-Learning* berbasis literasi digital menggunakan sintak pada isi e-modul yang telah diperoleh oleh peserta PJJ Guru Kimia MA. Subyek penelitian ini adalah peserta pelatihan jarak jauh Guru Kimia Madrasah Aliyah di Balai Diklat Keagamaan Medan sebanyak 30 orang peserta. Hasil penelitian menunjukkan bahwa produk e-MBLD pada pokok bahasan Materi Esensial Hidrokarbon Dan Minyak Bumi adalah valid artinya sangat layak. Kepraktisan desain e-MBLD pada pokok bahasan Materi Esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi dengan kriteria baik, Efektifitas produk e-MBLD pada pokok bahasan Materi Esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi dengan kriteria baik. Terdapat korelasi antara motivasi belajar dan kemampuan hasil belajar peserta PJJ yang menggunakan e-MBLD pada pokok bahasan materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi karena harga Sig. < α (0,046 < 0,05). Terdapat korelasi antara motivasi berprestasi terhadap kemampuan berpikir tingkat tinggi karena harga Sig. < α (0,034 < 0,05). Terdapat peningkatan hasil belajar kemampuan berpikir tingkat tinggi peserta pelatihan kimia yang diajarkan dengan e modul kimia MA dengan harga Sig. < α (0,159 > 0,05).

Digital literacy-based learning innovations have been carried out as innovations in how to learn with technology. e-MBLD This research aims to produce innovative teaching materials that are valid, practical and effective in order to improve learning outcomes, especially the high-level thinking abilities of PJJ Master Chemistry MA training participants on Essential Hydrocarbon and Petroleum Materials. The method used is the R&D (Research and Development) method. Developing teaching materials using the Problem Based Learning model with digital literacy-based E-Learning using syntax in the e-module content that has been obtained by MA Chemistry Teacher PJJ participants. The subjects of this research were 30 participants in the distance training for Madrasah Aliyah Chemistry Teachers at the Medan Religious Education and Training Center. The research results show that the e-MBLD product on the subject of Essential Hydrocarbon and Petroleum Materials is valid, meaning it is very feasible. Practicality of e-MBLD design on the subject of Essential Hydrocarbon and Petroleum Materials with good criteria. Effectiveness of e-MBLD products on the subject of Essential Hydrocarbon and Petroleum Materials with good criteria. There is a correlation between learning motivation and the learning outcomes of PJJ participants who use e-MBLD on the essential topic of hydrocarbons and petroleum because the price of Sig. < α (0.046 < 0.05). There is a correlation between achievement motivation and higher level thinking abilities because the price of Sig. < α (0.034 < 0.05). There is an increase in learning outcomes for high-level thinking skills in chemistry training participants taught with the MA chemistry e-module at a price of Sig. < α (0.159 > 0.05).

Kata Kunci: Pembelajaran Berbasis Masalah, Kemampuan Berpikir Kritis, Materi Esensial dan Hidrokarbon

Keywords: Problem Based Learning, Critical Thinking Skills, Essential Materials and Hydrocarbons

1. Pendahuluan

Pembelajaran adalah proses pembentukan pengetahuan peserta pelatihan melalui kegiatan kognitif, (Hartati, 2017). Pembelajaran merupakan proses pendidikan yang diciptakan oleh Widyaiswara (WI) untuk meningkatkan keterampilan peserta pelatihan dalam membangun pengetahuan baru dalam upaya meningkatkan optimisme materi pembelajaran di era pengetahuan.

Widyaiswara dan peserta pelatihan dapat mengakses dan menggunakan berbagai aplikasi pembelajaran yang disediakan oleh pemerintah. Menurut Arsyad, (2011), media yang juga dikenal dengan media pembelajaran online adalah alat yang membantu dalam pembelajaran. Pembelajaran elektronik, juga dikenal sebagai pembelajaran jarak jauh, mengantarkan paradigma baru. Singkatnya, WI berfungsi sebagai “fasilitator”, sedangkan peserta pelatihan disebut sebagai “peserta aktif” dalam proses pendidikan dan pembelajaran.

Salah satu jenis teknologi informasi berupa dunia maya yang digunakan dalam dunia Pendidikan adalah E-Learning. E-learning adalah sistem pembelajaran gratis dan bersumber dan memanfaatkan akses internet yang dioperasikan dan dijangkau melalui web browser, (Wulandari & Rahayu, 2010: 7). Program untuk membuat modul berbasis elektronik adalah *Kvisoft Flipbok Meker*, (Wibowo & Pratiwi, 2018). *Kvisoft Flipbok Meker* merupakan program yang mengubah file PDF menjadi lembaran penerbitan buku digital, membuat proses pembelajaran lebih efisien dan *user-friendly*, (Rasiman & Pramasdyasari, 2014). Aplikasi teknologi digital digunakan untuk menyebarkan pengetahuan secara luas. Untuk menyampaikan materi kurikulum, sumber belajar yang paling umum digunakan adalah buku teks. (Buckingham, 1960).

Sesuai hasil Uji Kompetensi Awal (UKA) saat diadakan sebagai jalan awal penambahan kompetensi guru terungkap bahwa tingkat kompetensinya rendah; khusus, Sementara ini, dari segi tingkat pendidikan guru, sekitar 51% guru memiliki jenjang pendidikan S1 atau lebih tinggi, sedangkan sisanya memiliki jenjang pendidikan di bawah S1, (BPSDM, 2011).

Pada sisi lain, menurut penelitian berdasarkan *The Program For International Student Assessment (PISA)*, penguasaan peserta didik sains di Indonesia masih rendah, peringkat ke 60 dari jumlah 65 negara, (OECD, 2010); peringkat ke 64 dari jumlah 65 Negara, (OECD, 2014); peringkat ke-62 dari jumlah 72 negara, (OECD, 2016); dan peringkat ke-70 dari jumlah 78 negara, (OECD, 2019). Di Indonesia, penguasaan IPA sangat rendah dibandingkan nilai rata-rata Ujian Nasional (UN), khususnya nilai kimia pada tahun 2017 sebesar 57,80 (Puspendik, 2017), dan pada tahun 2018 nilainya sebesar 50,91 (Puspendik, 2017), serta pada tahun 2019 nilainya sebesar 50,99, (Puspendik, 2019). Selain itu, penelitian berdasarkan *Human Development Index (HDI)* atau *Indonesia Human Development Index (IPM)* menunjukkan bahwa Indonesia berada pada kategori *Middle Human Development* dengan HDI sebesar 0,718 menempati peringkat ke-107 dari 189 negara, (UNDP, 2016).

Salah satu upaya meningkatkan profesionalisme guru adalah mengikuti pelatihan, diantaranya Pelatihan Jarak Jauh (PJJ). Salah satu Balai Diklat Keagamaan (BDK) yang melaksanakan PJJ Guru Kimia Madrasah Aliyah adalah BDK Medan. Kegiatan PJJ diselenggarakan, agar peserta dapat berkomunikasi dan berdiskusi langsung dengan widyaiswara atau peserta pelatihan lainnya melalui fitur chat. Menurut Ir. Isa Anshary, M.Sc, Kepala Pusdiklat Kemenkominfo, pembelajaran berbasis web memiliki manfaat sebagai berikut: 1) fleksibilitas waktu dan tempat, 2) peningkatan interaksi, 3) perluasan jangkauan pembelajaran, 4) pembelajaran mandiri, dan 5) efisiensi biaya. Inilah yang membuat internet menarik bagi orang-orang dari segala usia. Kegiatan perkantoran, sekolah, universitas, dan dunia merupakan contoh tempat dimana fasilitas internet digunakan (Baharuddin, 2010).

Keterampilan berpikir tingkat tinggi, serta kemampuan menganalisis dan memecahkan masalah, kolaboratif, tertulis dan verbal, akan meningkat ketika model PBL digunakan (Rosa & Pujiati, 2017). Belajar sains, terutama kimia, tidak dapat dipisahkan dari teknologi. Begitu pula di BDK, pada pelatihan PJJ Guru Kimia Madrasah Aliyah digunakan teknologi digital yang berdasarkan Kurikulum Diklat Teknis Pendidikan dan Keagamaan terdiri atas materi-materi esensial: Model Atom; Struktur Atom; Hidrokarbon; Termokimia; Redoks dan Elektrokimia. Secara keseluruhan menggunakan model PBL dalam proses pembelajarannya karena dapat meningkatkan berpikir kritis para peserta pelatihan.

Penilaian HOTS bertujuan untuk menilai kemampuan berpikir yang membutuhkan lebih dari sekedar memori. HOTS adalah kemampuan berpikir yang terjadi ketika kita mendapat pengetahuan baru dan membandingkannya dengan pengetahuan yang sudah ada dalam ingatan kita, kemudian mengkaitkan dan menyampaikan pengetahuan tersebut untuk mendapatkan tujuan maupun jawaban yang diinginkan, (Malik, 2018).

2. Metodologi

Jenis penelitian yang digunakan adalah Research and Development yang mengalami perubahan mulai dari tahap ADDIE development (analisis, desain, development, implementasi, dan evaluasi). Tahap ADDIE merupakan konsep pengembangan produk. Konsep ADDIE yang diterapkan di sini adalah membangun pembelajaran berbasis kinerja. Pembelajaran yang Berpusat pada Peserta, Inovatif, Otentik, dan Menyenangkan (Branch, 2009).

2.1. Prosedur dan Rancangan Penelitian

Prosedur penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini terdiri atas pengembangan bahan ajar (*e-modul*) pembelajaran dan pelaksanaan penelitian dengan Literasi *Digital* ini mengimplementasikan langkah-langkah penelitian ADDIE. Dengan model ADDIE ini, tahap-tahap prosedur pengembangan yang ingin dilakukan ialah sebagai berikut:

- Tahap Analisis (*Analyze*)
- Tahap Perancangan (*Design*)
- Tahap Pengembangan (*Development*)
- Tahap Implementasi (*Implementation*)
- Tahap Evaluasi (*Evaluation*)

2.2. Teknik Analisis Data

Instrumen dan teknik pengumpulan data diperlukan untuk validasi materi ajar, validasi media pembelajaran dan validasi soal pada tahap *development*.

- Uji Validitas Soal
- Uji Daya Beda
- Uji Reliabilitas
- Validitas Item Tes
- Reliabilitas Tes
- Tingkat Kesukaran Soal
- Daya Pembeda
- Uji Distruktur / Pengecoh
- Data Validasi
- Lembar Validasi Materi
- Lembar Validasi Media
- Kuesioner (Angket)

Analisis data diperlukan untuk mengetahui apakah instrument tes ini sudah memenuhi kriteria sebagai instrumen yang baik dan valid serta untuk mengetahui karakteristik instrument tes seperti tingkat kesukaran soal, daya pembeda, reabilitas tes dan fungsi pengecoh. Teknik analisis data yang digunakan adalah Teknik analisis deskriptif kualitatif dan Teknik analisis kuantitatif.

3. Hasil dan Pembahasan

Pada penelitian ini akan dihasilkan bahan ajar e-MBLD yang valid, praktis dan efektif untuk peserta PJJ Guru Kimia MA. Karakteristik e-MBLD terlihat pada capaian tujuan pembelajaran dengan sintak-sintak model pembelajaran PBL, berbasis literasi digital.

Untuk memperoleh kelayakan e-MBLD ini dilakukan validasi antara lain validasi isi/ materi, dan validasi instrumen evaluasi. Validasi Isi/ materi terdiri dari kelayakan isi, kelayakan Bahasa, dan kelayakan penyajian dan kelayakan kegrafikan e-modul. Validasi instrumen evaluasi terdiri dari instrumen tes dan non tes. Instrumen tes berupa soal pre tes dan soal post tes sedangkan instrumen non tes berupa angket dan wawancara. Pada bagian ini juga disajikan penelitian terdahulu yang menjadi pedoman dalam penerapan e-MBLD. Selanjutnya disajikan hasil implementasi e-MBLD berupa respon dari pengguna produk bahan ajar e-MBLD yakni respon dari peserta

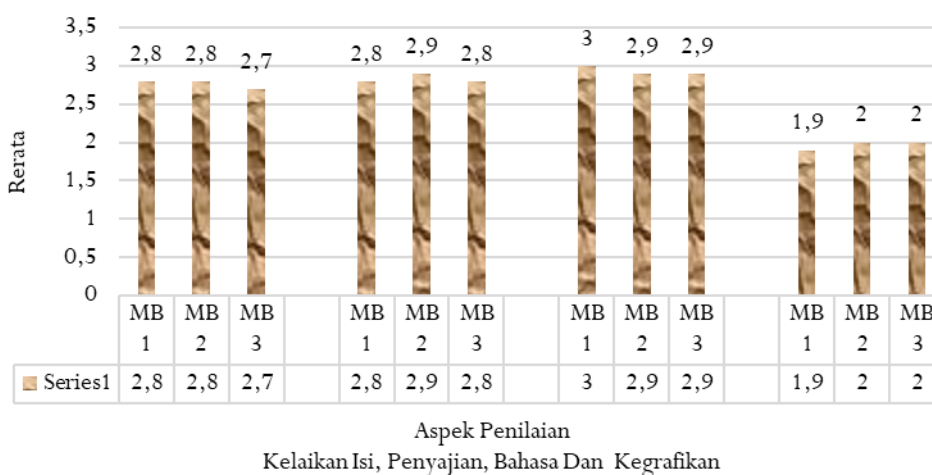
pelatihan yang menggunakan e-MBLD saat pembelajaran materi esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi pada PJJ Guru Kimia MA sedang berlangsung.

3.1. Validitas Isi / Materi Pembelajaran

Sesuai materi pokok dan sub materi pokok pada pembelajaran Materi Esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi pada PJJ Guru Kimia MA maka dikemaslah pengembangan bahan ajar e-MBLD dengan model PBL pada Materi Esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi. Tahap selanjutnya adalah menstandarisasi bahan ajar kimia berbasis literasi digital dengan model PBL. Standarisasi dilakukan oleh validator ahli dengan menggunakan instrumen SNPT yang dimodifikasi sehingga diperoleh hasil penilaian dan saran perbaikan. Kemudian setelah mendapat penilaian, bahan ajar yang dikembangkan Kembali direvisi sesuai dengan hasil penilaian validator ahli. Data yang diperoleh berupa daftar check list, dimana responden memberikan tanda check list (√) pada kolom yang sesuai. Standarisasi bahan ajar dilakukan oleh tiga orang validator ahli.

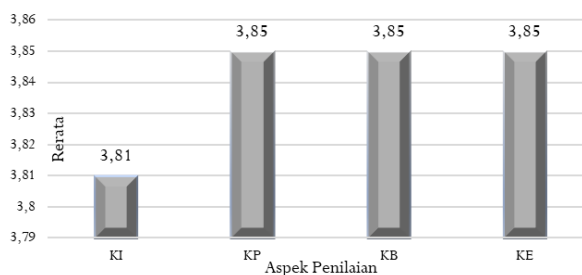
3.2. Analisis Buku Ajar Kimia MA yang Tersedia

Buku ajar kimia MA yang biasa digunakan oleh siswa maupun Guru Kimia MA (para peserta pelatihan PJJ Guru Kimia MA) dari penerbit A, B, dan C yang beredar dilapangan akan ditelaah terlebih (Analisis tahap I). Kelayakan buku ajar kimia MA di telaah dan dianalisis untuk menilai tingkat kelayakan buku ajar dari sisi kelayakan isi, penyajian, bahasa, dan kegrafikan E-modul sesuai dengan standar BSNP yang telah dimodifikasi. Hasil analisis buku ajar kimia MA yang beredar tampak terlihat pada Gambar 1.



Gambar 1. Grafik Hasil Analisis Buku Ajar Kimia MA A, B, dan C

Tingkat kelayakan E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi yang akan dilakukan penilaian hasil angket yang telah dimodifikasi meliputi (1) kelayakan isi (KI), (2) kelayakan penyajian (KP), (3) kelayakan bahasa (KB), dan (4) kelayakan kegrafikan e-modul (KE) diperlihatkan pada Gambar 2.

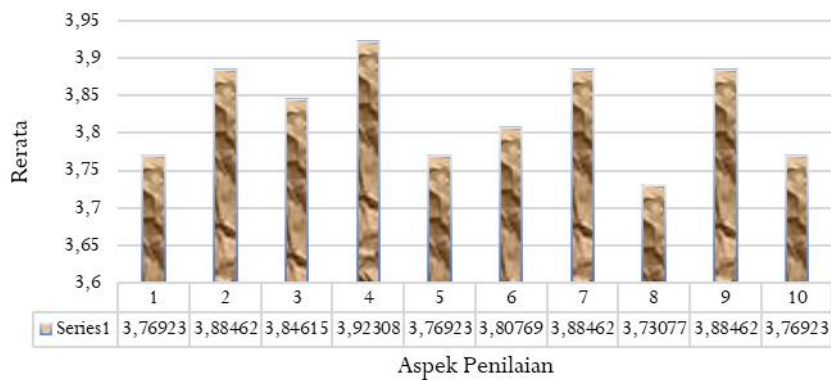


Gambar 2. Grafik Hasil Analisis Kelayakan E-Modul

Hasil analisis E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi yang sudah dimodifikasi serta dikembangkan berdasarkan angket BSNP yaitu dengan skor minimum 1 dan skor maksimal 4 sehingga hasil analisis buku meliputi kelayakan isi (KI) dengan nilai sebesar 3,81 artinya valid dan tidak perlu direvisi sehingga layak untuk digunakan, kelayakan penyajian (KP) dengan nilai sebesar 3,85 artinya valid dan tidak perlu direvisi sehingga layak untuk digunakan, kelayakan bahasa (KB) menunjukkan bahwa dengan nilai rata-rata sebesar 3,85 artinya valid dan tidak perlu direvisi sehingga layak untuk digunakan dan kelayakan kegrafikan e-modul (KE) dengan nilai rata-rata sebesar 3,85 artinya valid dan tidak perlu direvisi sehingga layak untuk digunakan.

3.3. Kelayakan Isi

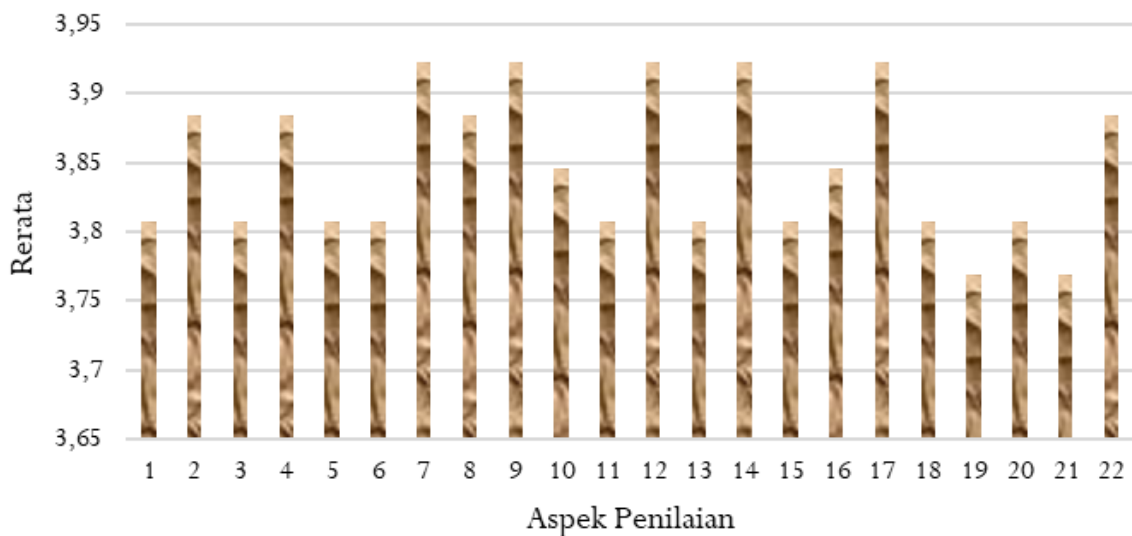
Penelitian dilakukan pengumpulan data hasil validasi E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi yang telah diperoleh berdasarkan aspek konten isi materi oleh dosen kimia dan peserta sebagai validator diperlihatkan pada Gambar 3. Hasil analisis E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi dimodifikasi pada aspek isi memiliki nilai sebesar 3,81 artinya layak untuk digunakan.



Gambar 3. Grafik Hasil Analisis Kelayakan Isi

3.4. Kelayakan Penyajian

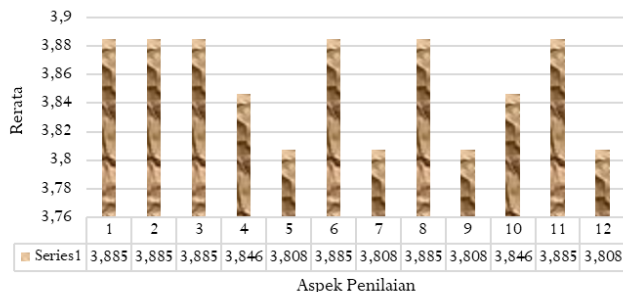
Hasil validasi E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi berdasarkan aspek kelayakan penyajian oleh dosen dan peserta pelatihan kimia (validator) diperlihatkan pada Gambar 4.



Gambar 4. Grafik Hasil Analisis Kelayakan Penyajian

3.5. Kelayakan Bahasa

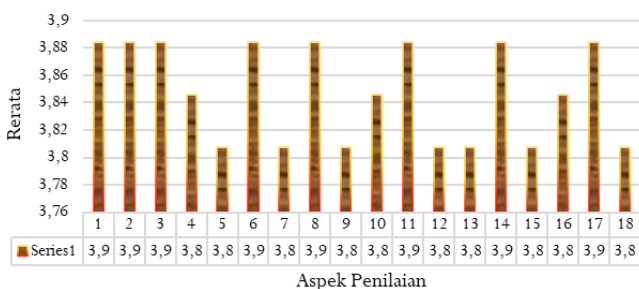
Hasil validasi E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi aspek kelayakan bahasa oleh dosen dan peserta pelatihan kimia (validator) diperlihatkan pada Gambar 5.



Gambar 5. Grafik Hasil Analisis Kelayakan Bahasa

3.6. Kelayakan Kegrafikan E-Modul

Hasil validasi E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi dilihat dari aspek kelayakan dan kegrafikan E-modul oleh dosen dan peserta pelatihan kimia (validator) diperlihatkan pada Gambar 6.

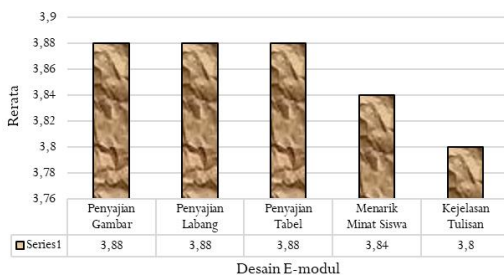


Gambar 6.. Grafik Hasil Analisis Kelayakan Kegrafikan

Hasil analisis E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi yang telah dikembangkan berdasarkan angket BSNP pada aspek kelayakan kegrafikan memiliki nilai rata-rata sebesar 3,85 artinya valid dan tidak perlu direvisi serta layak digunakan. Terdapat 18 komponen penilaian pada aspek kelayakan kegrafikan yaitu dengan nilai tertinggi 3,88 dan terendah dengan nilai 3,80 yang dapat dilihat pada gambar diatas.

3.7. Desain Bahan Ajar Kimia Sintak PBL

Penelitian selanjutnya menampilkan desain pembelajaran buku kimia untuk MA materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi dilihat dari hasil desain E-MBLD disajikan pada Gambar 7.

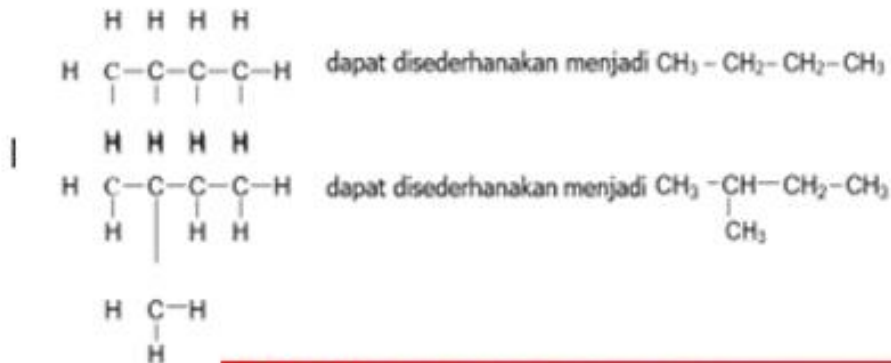


Gambar 7. Grafik Hasil Desain E-MBLD



PENULISAN STRUKTUR SENYAWA KARBON

Dalam penulisan rumus struktur senyawa karbon yang diperjelas penulisannya adalah ikatan antar atom karbon (C-C), sedangkan ikatan dengan atom lain boleh digabung penulisannya.



FASE 4 PBL MENGUMPULKAN DAN MEMBAGI INFORMASI



E-Learning

Salah satu contoh aktifitas pembelajaran Pengantar Hidrokarbon/Kekhasan Atom Karbon

Link : <https://youtu.be/5hfydT6qUaY>

Hidrokarbon Dan Minyak Bumi

Link: <https://youtu.be/5hfydT6qUaY>

Gambar 8. Desain E-modul Sintak PBL

3.8. Development, (Pengembangan E- Modul Hidrokarbon Yang Inovatif)

Tahap selanjutnya setelah melakukan analisis buku ajar (modul yang beredar) dengan penerbit A, B, dan C yang berbeda, kemudian mendisain E- Modul, selanjutnya dilakukan pengembangan (Tahap III, Pengembangan) E Modul Esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi. Kekurangan-kekurangan berdasarkan hasil analisis buku ajar kimia pada pokok bahasan hidrokarbon dijadikan acuan dalam pengembangan materi E Modul pada pokok bahasan Esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi yang akan diinovasi. E Modul Esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi disajikan Gambar 9.



Gambar 9. Halaman Pertama Pengembangan E-Modul

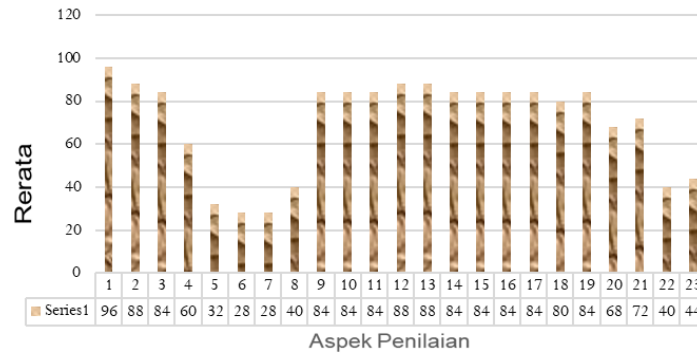
3.9. Implementasi E-modul Kimia

Tahap penelitian selanjutnya adalah implementasi E-modul kimia yang sudah dilakukan validasi dan uji coba terhadap peserta pelatihan. Tahap ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh e-modul kimia terhadap hasil belajar peserta. Instrumen yang digunakan berdasarkan analisis butir soal melalui uji validitas dan realibilitas untuk mengukur hasil belajar peserta.

Uji coba terbatas e-modul dilakukan di Balai Diklat Keagamaan Aceh, pada bulan Juni 2021. Materi yang dipilih adalah Materi Essensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi sebanyak 50 soal dari 30 orang peserta pelatihan Guru Kimia MA. Hasilnya diperoleh 35 soal yang valid sedangkan 15 soal yang tidak valid. Selanjutnya soal yang valid ini digunakan untuk soal pretest dan postes pada peserta pelatihan pada saat penelitian di Balai Diklat Keagamaan Medan. Pada masing-masing kelompok dilakukan terlebih dahulu tes awal (*pretest*) yang bertujuan untuk mengetahui kemampuan awal peserta kemudian *posttest* dilakukan setelah peserta diberikan perlakuan.

3.10. Evaluasi E-modul Kimia

Peneliti selanjutnya melakukan tahap evaluasi E-modul kimia terhadap Proses belajar yang sudah dilakukan peserta di Balai Diklat Keagamaan Medan. Evaluasi yang dilakukan peneliti terhadap peserat kimia dengan memberikan penilaian angket penggunaan media pembelajaran dengan e-modul kimia sebagaimana Gambar 10.



Gambar 10. Evaluasi Penggunaan E-modul terhadap Penggunaan Media Belajar

Hasil analisis evaluasi e modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi yang telah dikembangkan berdasarkan angket BSNP memiliki nilai rata-rata sebesar 64,32 artinya sering menggunakan penggunaan media belajar. Terdapat 24 komponen penilaian dengan skor tertinggi 86 yaitu komponen nomor 1 adalah Peserta sering menggunakan buku teks kimia dalam melaksanakan pembelajaran dan terendah dengan skor 28 adalah komponen nomor 6 sering menggunakan buku-buku yang berhubungan dengan kimia dalam melaksanakan pembelajaran dan nomor 7 sering menggunakan kamus kimia dalam melaksanakan pembelajaran yang dapat dilihat pada gambar diatas.

3.10.1. Hasil Respon Motivasi Berprestasi

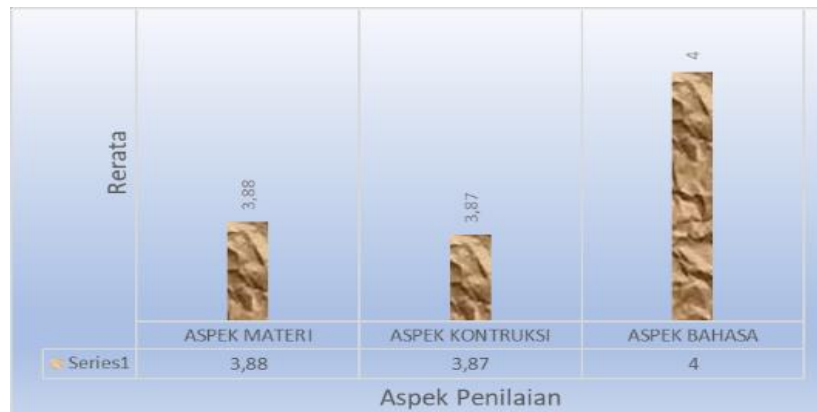
Peneliti selanjutnya melakukan analisis respon instrument motivasi berprestasi sebanyak 16 pertanyaan di Balai Diklat Agama kepada Peserta Pelatihan Kimia MA yang berjumlah 23 orang bertujuan untuk mengetahui hasil seberapa besar penggunaan E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi yang sudah di modifikasi.

3.10.2. Hasil Analisis Bahan Ajar Berbasis Literasi Digital

Peneliti selanjutnya melakukan analisis instrument penggunaan media pembelajaran sebanyak 20 pernyataan terhadap peserta pelatihan kimia MA yang berjumlah 23 orang bertujuan untuk mengetahui hasil Respon Peserta Pelatihan Kimia Terhadap E modul materi esensial hidrokarbon dan minyak bumi yang sudah di modifikasi.

3.10.3. Hasil Analisis Hasil Validasi Instrument HOTS

Penelitian selanjutnya dilakukan validasi instrument HOTS. Pada tahap ini, soal yang dikembangkan dilakukan validasi oleh 3 orang dosen Kimia Universitas Negeri Medan (UNIMED). Soal dianalisis dengan memberi tanggapan berupa tanda *check list* dengan penilaian 1 = sangat kurang; 2 = kurang ; 3 = baik; 4= sangat baik.



Gambar 11. Grafik Hasil Analisis Validasi Instrument HOTS

Hasil analisis validasi instrument HOTS berdasarkan aspek penilaian yang telah dimodifikasi memiliki nilai layak digunakan. Terdapat tiga aspek penilaian, yaitu 1) Aspek materi memiliki nilai rata rata sebesar 3,88 adalah baik, 2) Aspek kontruksi memiliki nilai rata rata sebesar 3,87 adalah baik; 3) Aspek bahasa memiliki 4 adalah baik.

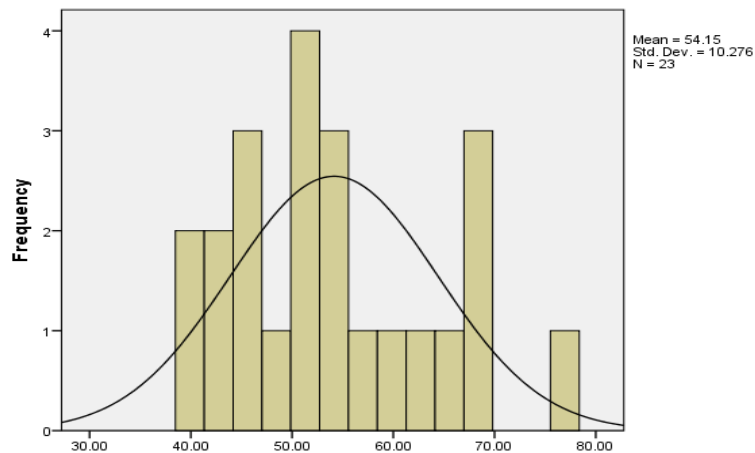
3.10.4. Uji Coba E-Modul Materi Esensial Hidrokarbon Dan Minyak Bumi

Implementation Stage, merupaka tahap lanjutan untuk mengetahui seberapa besar penggunaan e-modul kimia MA yang inovatif memberi dampak positif hasil belajar. Uji coba terbatas di Balai Diklat Agama Medan. Penelitian ini melibatkan dua kelas yang terdiri atas satu kelas eksperimen yang dibelajarkan menggunakan e-modul kimia dengan sintak PBL dan satu kelas kontrol yang dibelajarkan dengan menggunakan buku ajar kimia MA yang dilapangan sbsgaimana Tabel 1.

Tabel 1. Data Pretest peserta pelatihan kelompok Eksperimen dan kelompok Kontrol

Kelas	Rata-Rata	Nilai Tertinggi	Nilai Terendah
Eksperimen	54,15	76,95	39,9
Kontrol	43,97	48,45	39,9

Tabel 1 di atas menunjukkan hasil rata-rata pretest peserta pelatihan kimia kelas eksperimen sebesar 54,15 dengan nilai tertinggi 76,95 dan terendah adalah 39,9. Sedangkan pada kelompok kontrol memiliki nilai rata-rata 43,97 tertinggi adalah 48,45 dan terendah 39,9. Pada tabel 4.6 nilai rata-rata tertinggi adalah 54,15 peserta pelatihan kelompok eksperimen disajikan pada Gambar 12.



Gambar 12. Grafik Data Pre test kelompok Eksperimen

3.11. Data Posttest

Nilai posttest yang berasal dari hasil penelitian diperoleh dari kelas eksperimen dan kontrol yang dirangkum dalam table berikut.

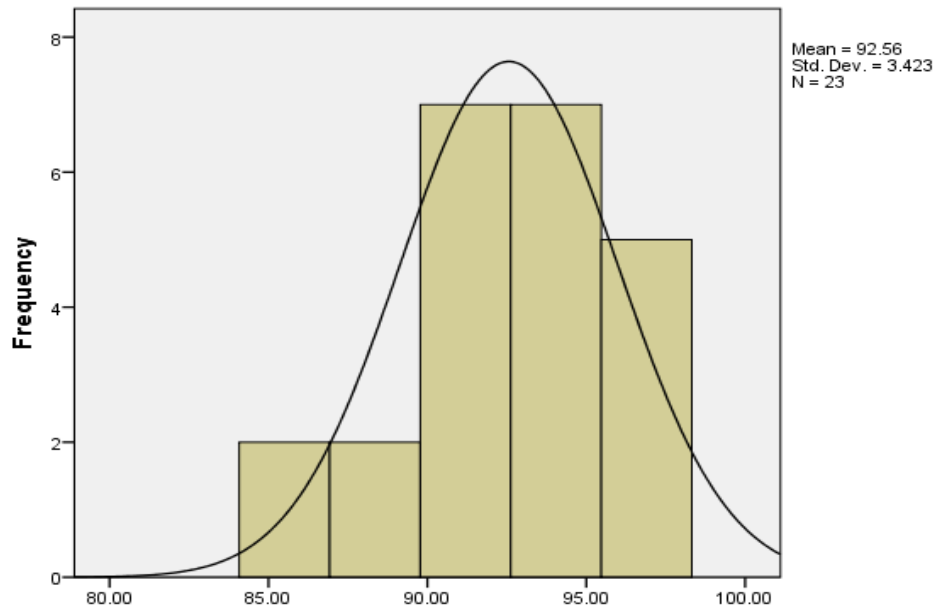
Tabel 2. Data Posttest Peserta Pelatihan Kimia Kelompok Eksperimen dan kelompok Kontrol

Kelas	Rata-Rata	Nilai Tertinggi	Nilai Terendah
Eksperimen	92,56	96,90	85,50
Kontrol	77,35	85,50	71,25

Tabel 2 di atas menunjukkan hasil posttest peserta pelatihan kimia kelompok eksperimen memiliki rata-rata 92,56 dengan nilai tertinggi 96,90 dan nilai terendah adalah 85,50. Sedangkan pada kelompok kontrol memiliki

rata-rata 77,35 dengan nilai tertinggi adalah 85,50 dan nilai terendah adalah 71,25. Dari tabel dapat dilihat bahwa nilai rata-rata pretest tertinggi adalah sebesar 92,56 terdapat pada peserta pelatihan kimia kelas eksperimen.

Dari tabel diperoleh nilai posttest pada kelompok peserta pelatihan kimia yang dibelajarkan menggunakan e-modul kimia MA dengan model pembelajaran PBL lebih tinggi dibandingkan kelompok yang diajarkan menggunakan buku ajar kimia MA yang beredar dilapangan, dengan rata-rata posttest eksperimen adalah 92,56 dan posttest kelas kontrol adalah 77,35.



Gambar 13. Grafik Data Post Tes kelompok Eksperimen

3.11.1. Data Gain Ternormalisasi

Berdasarkan hasil pre test dan post tes dapat diketahui tingkat pemahaman peserta pelatihan kimia tentang hidrokarbon dengan menghitung gain ternormalisasi (N-gain). Deskripsi data N-gain kelas eksperimen dan kontrol dapat dilihat pada Tabel 3 berikut.

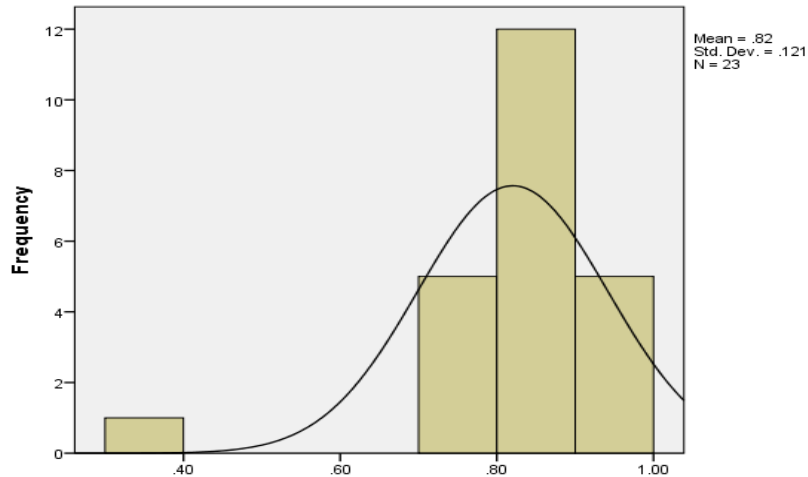
Tabel 3. Data Nilai N-Gain Kelompok Eksperimen dan kelompok Kontrol

Kelas	Rata-Rata	Nilai Tertinggi	Nilai Terendah
Eksperimen	0,82	0,95	0,37
Kontrol	0,59	0,73	0,47

Perolehan N-gain berdasarkan Tabel 3 memberikan informasi tingkat pemahaman peserta pelatihan kimia pada pokok bahasan hidrokarbon untuk kelas eksperimen diperoleh sebesar 0,82 (rata-rata tergolong tinggi) dengan nilai tertinggi 0,95 dan nilai terendah 0,37. Sedangkan untuk kelas kontrol diperoleh rata-rata N-gain sebesar 0,59 (rata-rata tergolong sedang) dengan nilai tertinggi 0,73 dan nilai terendah 0,47.

3.11.2. Uji Prasyarat Perlakuan Penelitian

Uji pra syarat untuk pengujian hipotesis dilakukan sebelum pengujian statistik lebih lanjut. Uji persyaratan terdiri atas uji normalitas dan homogenitas pada taraf signifikan 0,05 menggunakan SPSS.



Gambar 14. N Gain Hasil Belajar Kelompok Eksperimen.

Sesuai hasil uji normalitas dengan uji Kolmogrov-Smirnov dengan $\alpha = 0,05$ diperoleh nilai signifikansi untuk N gain pada kelas eksperimen. Berdasarkan nilai yang signifikansi yang diperoleh dari pengujian normalitas di atas diketahui lebih besar dari 0,05, maka disimpulkan bahwa data N Gain dan kemampuan hasil belajar dan kemampuan berpikir tingkat tinggi di atas adalah berdistribusi normal.

4. Kesimpulan & Saran

4.1. Kesimpulan

Penelitian ini dapat ditarik kesimpulan berdasarkan hasil penilaian antara lain :

1. Melalui tahapan ADDIE dapat ditunjukkan Validitas, Kepraktisan, dan efektifitas produk E-MBLD pada Materi Essensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi yaitu valid artinya sangat layak. Membuktikan bahwa e-MBLD berbasis Literasi Digital menggunakan model PBL yang telah dikembangkan tidak perlu direvisi karena terbukti sebagai bahan ajar yang dapat meningkatkan hasil belajar yang meliputi kemampuan berpikir tingkat tinggi peserta PJJ Guru Kimia MA
2. Hasil korelasi antara motivasi belajar dan kemampuan belajar peserta PJJ yang menggunakan e-MBLD pokok bahasan materi essensial hidrokarbon dan minyak bumi Sig. $< \alpha$ ($0,046 < 0,05$), H_a diterima. Artinya terdapat hubungan motivasi berprestasi terhadap hasil belajar yang diajarkan dengan e-MBLD sehingga hipotesis diterima.

Dari hasil pengujian diperoleh Sig. $< \alpha$ ($0,034 < 0,05$). Artinya terdapat hubungan motivasi berprestasi terhadap kemampuan berpikir tingkat tinggi peserta pelatihan kimia yang diajarkan dengan e-MBLD kimia MA sehingga hipotesis diterima.

4.2. Rekomendasi

Berdasarkan hasil penelitian ini, maka beberapa rekomendasi yang dapat disampaikan antara lain:

1. Pengembangan bahan ajar e-MBLD perlu dikembangkan dan ditingkatkan pelaksanaannya untuk meningkatkan kualitas dan kompetensi guru di tanah air.
2. Pelatihan Jarak Jauh dan pengguna e-modul perlu ditingkatkan pelaksanaannya agar pemerataan kesempatan mengikuti pelatihan bagi Guru Kimia MA khususnya dan semua guru pada umumnya.
3. Perlu adanya penelitian lebih lanjut mengenai pelatihan PJJ menggunakan e-modul dengan model *problem based learning*, karena dalam penelitian ini sampelnya hanya satu kelas materi pembelajaran yang digunakan juga terbatas yaitu hanya pada Materi Esensial Hidrokarbon dan Minyak Bumi, sehingga dapat dikatakan bahwa hasil penelitian hanya terbatas pada materi tersebut. Peneliti menyarankan kepada peneliti selanjutnya, untuk mengkaji sampel berbeda kelas eksperimen dan kelas kontrol sehingga dapat diketahui konsistensi hasil penelitian untuk mengukur kemampuan hasil belajar dan kemampuan berpikir tingkat tinggi dengan menggunakan e-modul yang dikembangkan.

Peneliti selanjutnya perlu melakukan inovasi terbaru dalam pengembangan e-modul berinovasi serta lebih menarik.

Daftar Referensi

- Abidin. (2014). *Desain Sistem Pembelajaran dalam Konteks Kurikulum 2013*. Bandung: Refika Aditama.
- Arsyad, A. (2011). *Media Pembelajaran*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Badan Pengembangan Sumber Daya Manusia dan Penjaminan Mutu Pendidikan (BPSDM). (2011). *Pembinaan dan Pengembangan Profesi Guru*.
- Baharuddin. (2010). *Jurnal Diklat Pusdiklat Tenaga Teknis keagamaan*.
- Bloom, B. (1956). *Bloom's Taxonomy*.
- Branch, R. M. (2009). *Instructional Design: The ADDIE Approach*. USA: Springer.
- Buckingham, B. . (1960). "Textbooks", in *Encyclopedia of Educational Research, Third Edition*, (ed.) Chester W. Harris, Marrie R. Liba, The MacMillan Company , New York.
- Chen, D., Chen, X, & Gao, W. (2013). *The Application and Perspective of Multimedia Technology China, Scientific Research*. 4(4), 241–247.
- Chiu, M. H., & Wu, H. K. (2009). *The Roles of Multimedia in The Teaching and Learning of The Triplet Relationship in Chemistry, Models and Modeling in Science Education*. 1(4), 251–283.
- Creswell, J. W. (2012). *No Title Educational Research: Planning, Conducting and evaluating Quantitative and Qualitative Research*.
- Depdiknas. (2006a). *Panduan Pengembangan Pembelajaran IPA Terpadu*, Jakarta : Depdiknas.
- Depdiknas. (2006b). *Pedoman Memilih dan Menyusun Bahan Ajar*. Jakarta: Depdiknas.
- Dewey, J. (2004). *Introduction to philosophy of education*. In *Studies in Philosophy and Education*. 7(4).
- Eshet-Alkalai, Yoram. dan Chajut, E. (2009). Changes Over Time in Digital Literacy. *CyberPsychology & Behavior*, 12(6), 713–715.
- Forehand, M. (2010). *No Title Bloom ' s Taxonomy : Original and revised. Emerging Perspectives on Learning, Teaching, and Technology*. 12.
- Gilster, P. (1997). *Digital Literacy*. New York: Wiley.
- Hague & Payton. (2010). Digital Literacy Across The Curriculum. In *Futurelab*, 58.
- Hartati, R. (2017). Pengembangan Kompetensi Profesional Guru Melalui Diklat Penelitian Tindakan Kelas Di Kemenag Kabupaten Jepara. *At-Tarbawi: Jurnal Kajian Kependidikan Islam*, 2(1), 69.
- Kosasih, E. (2014). Strategi Belajar dan Pembelajaran Implementasi Kurikulum 2013. *Yrama Widya*.
- Mahmudah, S., Kirana, T., & Rahayu, Y. S. (2022). Profile of Students' Critical Thinking Ability: Implementation of E-Modul Based On Problem-Based Learning. *IJORER : International Journal of Recent Educational Research*, 3(4), 478–488. <https://doi.org/10.46245/ijorer.v3i4.231>
- Malik. (2018). Pengembangan Instrumen Asesmen HOTS FISIKA SMA Menggunakan Model Inkuir Terbimbing. *Jurnal Lentera Pendidikan Pusat Penelitian LPPM UM Metro*, 1(3), 11–25.
- Maria, M., Shahbodin, F., & Pee, N. C. (2016). Malaysian Higher Education System Toward Industry 4.0 - Current Trends Overview. *AIP Publishing*, 1–7.
- Percival & Ellington, H. (1988). *Teknologi Pendidikan*. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Pritchard, A. (2007). *Effective Teaching with Internet Technologies*.
- Rasiman & Pramasdyasari, A. . (2014). Development of Mathematics Learning Media E-Comic Based on Flipbook Maker to Incease The Critical Thinking Skill and Character of Junior High School Students. *International Journal of Education and Research*, 2(11), 535–544.
- Redding, S., Twyman, J. S., & Murphy, M. (2013). What Is An Innovation In Learning? In M. Murphy, S. Redding, & J. Twyman (Eds.), *Handbook On Innovations In Learning* (Pp. 3–1). Philadelphia. *Center On Innovations In Learning, Temple University*.
- Retno Dwi Suyanti. (2010). Strategi Pembelajaran Kimia. *Graha Ilmu*.
- Rosa, N. M., & Pujiati, A. (2017). Pengaruh Model Pembelajaran Berbasis Masalah Terhadap Kemampuan Berpikir Kritis dan Kemampuan Berpikir Kreatif. *Formatif: Jurnal Ilmiah Pendidikan MIPA*, 6(3), 175–183. <https://doi.org/10.30998/formatif.v6i3.990>
- Sanova, A., Bakar, A., Afrida, A., Kurniawan, D. A., & Aldila, F. T. (2022). Digital Literacy on the Use of E-Module Towards Students' Self-Directed Learning on Learning Process and Outcomes Evaluation Courses. *JPI (Jurnal Pendidikan Indonesia)*, 11(1), 154–164. <https://doi.org/10.23887/jpi-undiksha.v11i1.36509>
- Shalikhah N. D., Primadewi A., S. I. (2017). *Media Pembelajaran Interaktif Lectora Inspire Sebagai Inovasi Pembelajaran*. *Warta Lpm*. 20(1), 9–16.

- Shoimin, A. (2014). 68 Model Pembelajaran Inovatif dalam kurikulum 2013, Arruz Media. Yogyakarta.
- Siagian, T. H. (2020). *Mencari Kelompok Berisiko Tinggi Terinfeksi Virus Corona Dengan Discourse Network Analysis*, *Jurnal Kebijakan Kesehatan Indonesia*. 9(2), 98–106.
- United Nations Development Programme (UNDP). (2016). *Human Development Report*.
- Wibowoo, E., & Pratiwi, D. D. (2018). Pengembangan Bahan Ajar Menggunakan Aplikasi Kvisoft
- Wulandari, M. S. & Rahayu, N. (2010). *Pemanfaatan media pembelajaran secara online (e-learning) bagi wanita karir dalam upaya meningkatkan efektivitas dan fleksibilitas*.
- Surat Edaran Mendagri Nomor 130/14106/SJ tanggal 18 Desember 2019 tentang Tindak Lanjut Penyederhanaan Birokrasi Pada Jabatan Administrasi dilingkungan Pemerintah Daerah.
https://www.bappenas.go.id/files/8113/5071/6608/tanyajawabjfp__20081122072154__562__0.pdf (diakses pada tanggal 3 Januari 2019).
- <https://www.menpan.go.id/site/berita-terkini/dari-istana/sdm-unggul-menjadi-prioritas-utama-jokowi> (diakses pada tanggal 10 Desember 2019).
- <https://republika.co.id/berita/nasional/jabodetabek-nasional/16/03/16/o44npb361-airin-luncurkan-teknologi-baru-disposisi-surat-digital> (diakses pada tanggal 2 Januari 2019).

Faktor- Faktor Pemicu Kekalahan Dalam Sidang Banding Kasus Sengketa Penilaian

Ervin Endro Sasongko

Pusdiklat Pajak, Jl. Sakti Raya No.1, RT.7/RW.9, Kemanggisan, Kec. Palmerah, Kota Jakarta Barat, Daerah Khusus Ibukota Jakarta, 11480
 1erviners@gmail.com
 *081272384847

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received:10 Sep.2023

Revised: 18 Sep.2023

Accepted:20 Sep.2023

Sengketa pajak dapat terjadi antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pemerintah (fiscus), karena perbedaan pendapat tentang besarnya pajak yang terutang. Wajib pajak mengajukan upaya hukum agar memperoleh kepastian hukum terhadap sengketa pengenaan pajak. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi putusan sidang pengadilan pajak pada kasus banding banding Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Bumi Bangunan yang terdapat kegiatan penilaian dalam proses pengenaanya. Sampel dalam penelitian ini adalah 141 risalah putusan sidang pada kasus banding Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Bumi Bangunan yang terdapat kegiatan penilaian dalam proses pengenaanya. Adapun data yang diperoleh adalah data putusan sejak tahun putusan 2010. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang diperoleh dari situs www.setpp.depkeu.go.id yang merupakan situs sekretariat pengadilan pajak. Hasil analisis penelitian ini menunjukkan dari 141 risalah putusan sidang, terdapat 63 putusan menerima seluruhnya, 44 putusan menerima sebagian, 31 putusan menolak, dan 3 putusan tidak dapat diterima. Dari hasil putusan pengadilan tersebut rata-rata kemenangan Direktorat Jenderal Pajak sekitar 39,7%. Selain angka kemenangan yang rendah juga diperoleh faktor-faktor yang menyebabkan kekalahan DJP. Adapun faktor-faktor tersebut adalah pemicu kegiatan penilaian, faktor hubungan istimewa, penentu subjek pajak, faktor kelengkapan data. Hasil penelitian mendapatkan beberapa simpulan. Pertama, dapat diketahui titik kelemahan kegiatan penilaian dalam sengketa perpajakan. Kedua, dapat melakukan antisipasi titik kelemahan dalam kegiatan penilaian dalam sengketa perpajakan.

Tax disputes can occur between taxpayers or tax bearers and the government (fiscus) due to differences of opinion about the amount of tax owed. Taxpayers submit legal remedies in order to obtain legal certainty regarding tax imposition disputes. This study aims to analyze the factors that influence the decision of the tax court in cases of Income Tax, Value Added tax, and Land Building Tax where there are appraisal activities in the imposition process. The samples in this study were 141 decisions in cases of Income Tax, Value Added tax, and Land Building tax, which contained appraisal activities in the imposition process. The data obtained are decision data since the 2010 decision. The data used in this study are secondary data obtained from the website www.setpp.depkeu.go.id, which is the site of the tax court secretariat. The results of the analysis of this study show that out of 141 decisions, there were 63 decisions to accept the whole, 44 decisions to partially accept, 31 decisions to reject, and 3 decisions to be unacceptable. From the results of the court decision, the Directorate General of Taxes won an average of around 39.7%. In addition to the low winning rate, there were also factors that caused DGT's defeat. These factors are triggers for valuation activities, special relationship, factors, tax subject determinants, and data completeness factors. The results of the study lead to some conclusions. First, we can identify the weak points of appraisal activities in tax disputes. Second, it can anticipate weak points in appraisal n activities in tax disputes.

Kata Kunci: wajib pajak, sengketa pajak, penilaian, Pengadilan Pajak,
Keywords: Taxpayers, tax disputes, appraisal, tax court

1. Pendahuluan

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan utama negara yang digunakan untuk membiayai pembangunan dan pengeluaran pemerintah. Untuk menjalankan kegiatan pembangunan tersebut diperlukan pembiayaan yang tidak sedikit. Seiring dengan meningkatnya biaya pembangunan dan pengeluaran pemerintah, target penerimaan pun selalu meningkat tiap tahunnya. Maka dari itu, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) selalu berinovasi dalam melakukan penggalan potensi untuk mencapai target penerimaan.

Selain melalui pengawasan wajib pajak, dalam menggali potensi pajak juga dilakukan dengan melakukan penilaian property atau bisnis terhadap wajib pajak. Kita ketahui bersama bahwa kewenangan Penilaian dalam DJP dilakukan oleh Penilai Pajak yang dapat mengeluarkan Laporan Hasil Penilaian properti dan Bisnis. Menurut PermenPANRB Nomor 11 Tahun 2018 tentang Jabatan Fungsional Penilai Pajak menjelaskan bahwa PNS yang diberi tugas, tanggung jawab, wewenang dan hak untuk melakukan Penilaian dan/atau Pemetaan yang mempunyai kualifikasi profesional yang pelaksanaan tugas dan fungsinya mensyaratkan penguasaan ilmu pengetahuan, metodologi, dan teknik analisis di bidang Penilaian dan/atau Pemetaan. Dengan demikian Penilai Pajak hadir untuk mendukung proses bisnis Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam melakukan penilaian properti, bisnis, dan pemetaan objek pajak. (Agustinus, 2022)

Sesuai dengan Surat Edaran nomor SE - 05/PJ/2020 tentang Prosedur Pelaksanaan Penilaian Untuk Tujuan Perpajakan, Pemeriksa Pajak dapat meminta bantuan kepada tenaga ahli dalam hal ini Penilai Pajak apabila dalam proses pemeriksaan memerlukan nilai pasar/wajar. Banyak transaksi wajib pajak yang menurut ketentuan, mengharuskan menggunakan nilai pasar/wajar. Maka DJP melalui Penilai Pajak dapat mengeluarkan nilai pasar/wajar tersebut. Pemeriksa menggunakan laporan Hasil Penilaian sebagai acuan atau dasar koreksi untuk menetapkan besarnya pajak yang terutang yang harus dibayar oleh Wajib Pajak dengan produk berupa surat ketetapan pajak (SKP). Perhitungan dalam SKP ini sering tidak sesuai dengan perhitungan Wajib Pajak yang akan menimbulkan sengketa pajak. Sengketa pajak terjadi karena adanya perbedaan persepsi atau perbedaan pendapat antara wajib pajak dengan petugas pajak mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. (Wahyu Kartika Aji, 2022)

Ketika wajib pajak bersengketa dengan fiskus tentang penetapan pajak, maka wajib pajak mengikuti proses alur keberatan pajak sampai hasil keluarnya Surat Keputusan Keberatan. Dalam proses keberatan, pihak yang bersengketa adalah Wajib Pajak dengan Fiskus yang notabene berasal dari Direktorat Jenderal Pajak. Kedudukan yang tidak setara ini menjadi sumber ketidakadilan dalam proses Keberatan. Posisi fiskus terlalu kuat pada proses Keberatan (Tampubolon, 2013). Permohonan keberatan diajukan oleh Wajib Pajak diajukan dan diproses di DJP. Dalam penyelesaian keberatan ini, DJP sering disebut peradilan semu (Soemitro, 1991). Bagi wajib pajak yang masih belum puas dengan hasil Surat Keputusan Keberatan, akan mengajukan banding ke Pengadilan pajak.

Pada praktik di lapangan, proses banding terkait sengketa penilaian di Pengadilan Pajak telah sampai pada putusan banding. Adapun data putusan banding yang terdapat sengketa penilaian adalah pada Tabel 1 berikut:

Tabel 1. Putusan Banding tahun 2010 sampai dengan 2022

No	Putusan Banding	Jumlah
1	Mengabulkan Sebagian	44
2	Mengabulkan seluruhnya	63
3	Menolak	31
4	Tidak dapat diterima	3
Jumlah		141

Sumber : Direktorat Keberatan dan Banding DJP

Meskipun telah banyak penelitian yang membahas tentang kekalahan DJP di Pengadilan Pajak, penelitian tersebut banyak membahas faktor kekalahan DJP yang disebabkan sengketa dalam pemeriksaan. Pada penelitian ini, peneliti membahas tentang faktor-faktor yang menjadi pemicu kekalahan DJP di Pengadilan Pajak yang disebabkan sengketa penilaian. Berdasarkan latar belakang diatas, maka perlu diketahui faktor-faktor apa saja yang menjadi pemicu kekalahan DJP di Pengadilan Pajak. Maka peneliti tertarik melakukan penelitian ini dengan menganalisis kasus-kasus kekalahan yang dihadapi oleh DJP terkait sengketa penilaian di Pengadilan Pajak dalam periode 2010 sampai dengan 2022. Menjadi hal yang perlu diantisipasi agar tidak mengalami kekalahan dimasa berikutnya. Dengan mengetahui faktor-faktor pemicu kekalahan DJP di Pengadilan pajak terkait sengketa

penilaian, maka DJP dapat melakukan langkah strategis untuk menghadapi banding wajib pajak terkait penilaian (Johannes. 2020).

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan pemikiran akademis di bidang perpajakan dan hukum, serta menjadi dasar pertimbangan bagi DJP dalam merancang strategi yang lebih efektif dalam menghadapi tantangan hukum di masa depan. Selain itu, hasil penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan pandangan bagi DJP agar lebih cermat dalam proses penyelesaian sengketa perpajakan di Pengadilan Pajak.

2. Metodologi

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif sebagai prosedur untuk menghasilkan data deskriptif dari hasil pengamatan. Bogdan dan Taylor mendefinisikan pendekatan kualitatif sebagai prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata-tertulis atau lisan dari orang yang diamati. Dalam penelitian kualitatif, peneliti mengumpulkan data tentang hasil putusan banding atas kasus pajak yang terdapat sengketa penilaian sehingga akan diperoleh pola yang membentuk kekalahan DJP. Setelah data terkumpul peneliti melakukan Teknik analisis konten, sehingga peneliti dapat memilah-milah hasil keputusan banding dan dapat diketahui faktor-faktor penyebab kekalahan DJP terkait sengketa penilaian di Pengadilan pajak. Menurut Barelson (Zuchdi, 1993: 3) analisis konten adalah suatu teknik penelitian untuk menghasilkan deskripsi yang objektif dan sistematis mengenai isi yang terkandung dalam media komunikasi. Dari hasil analisis tersebut, peneliti akan mencoba memberikan saran-saran guna mengatasi kekalahan DJP terkait sengketa Penilaian.

Berdasarkan tujuan penelitian, jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian deskriptif. Menurut Whitney (1960: 160) metode deskriptif adalah pencarian fakta dengan interpretasi yang tepat. Dapat dikatakan bahwa penelitian deskriptif merupakan penelitian yang berusaha mendeskripsikan suatu gejala, peristiwa yang terjadi pada saat sekarang atau masalah aktual. Tujuan penelitian deskriptif adalah menyajikan gambaran faktor-faktor penyebab kekalahan DJP dalam sidang banding di Pengadilan Pajak terkait sengketa Penilaian. Selain itu akan dijelaskan juga upaya-upaya untuk menghindari kekalahan dari banding atas kasus sengketa penilaian.

Data yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh melalui studi kepustakaan dengan mencari data melalui buku, jurnal tesis internet dan aturan perpajakan terkait. Peneliti menggunakan data sekunder yang bersumber dari instansi terkait yaitu Direktorat Jenderal Pajak. Tujuan dari studi kepustakaan agar mendapat landasan teoritis dari penelitian ini sesuai dengan aturan yang berlaku.

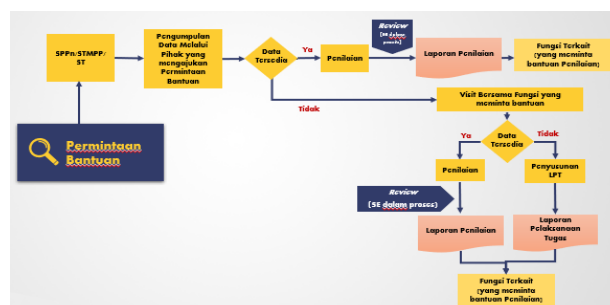
Peneliti melakukan penelitian pada periode tertentu, sehingga akan membuka peluang bagi peneliti selanjutnya untuk mengkaji ulang apakah ada perubahan yang telah dilakukan oleh DJP dalam menghadapi banding wajib pajak terkait sengketa penilaian.

3. Hasil dan Pembahasan

3.1. Proses Bisnis Permintaan bantuan Penilaian dari Pemeriksa Pajak

Penilaian adalah serangkaian kegiatan dalam rangka menentukan nilai tertentu atas objek penilaian pada saat tertentu yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar penilaian dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, termasuk analisis kewajaran usaha. Penilaian dapat bersumber dari permintaan bantuan dari fungsi lain atau juga bersumber dari analisis mandiri.

Adapun penilaian yang bersumber dari permintaan bantuan dari pemeriksa pajak dengan alur diagram sebagaimana Gambar 1 berikut :



Sumber : Direktorat Ekstensifikasi dan Penilaian

Gambar 1. Diagram Alur Permintaan Bantuan Penilaian dari Pemeriksa Pajak

Permintaan bantuan dari Pemeriksa Pajak terjadi apabila dalam proses pemeriksaan dibutuhkan nilai pasar/wajar. Sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-05/PJ/2020 tentang Prosedur Pelaksanaan Penilaian untuk tujuan perpajakan, DJP dapat menentukan nilai pasar/wajar melalui Penilai Pajak:

1. Dalam hal transaksi yang dilakukan wajib pajak harus menggunakan :
 - a. Jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima, dalam hal jual beli harta yang dipengaruhi hubungan istimewa (Pasal 10 ayat (1) UU PPh)
 - b. Harga pasar, dalam hal:
 - i. tukar-menukar harta (Pasal 10 ayat (2) UU PPh)
 - ii. perolehan atau pengalihan harta dalam rangka likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, atau pengambilalihan usaha, kecuali ditetapkan lain oleh Menteri Keuangan (Pasal 10 ayat (3) UU PPh)
 - c. Nilai pasar, dalam hal:
 - i. Pengalihan harta sebagaimana disebutkan dalam Pasal 10 ayat (4) UU PPh, yaitu pengalihan harta hibahan yang tidak memenuhi syarat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a UU PPh
 - ii. Pengalihan harta sebagaimana disebutkan dalam Pasal 10 ayat (5) UU PPh, yaitu pengalihan harta yang diterima oleh badan sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf C UU PPh
 - d. Harga pasar wajar, dalam hal penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang dipengaruhi hubungan istimewa (Pasal 2 ayat (1) UU PPN)
 - e. Harga limit dalam proses lelang
 - f. Nilai hasil penilaian yang dilakukan oleh DJP, dalam hal penghitungan nilai harta bersih selain kas dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang Pengampunan Pajak (Pasal 5 ayat (2) PP 36 Tahun 2017)
2. Terdapat data lain yang mengindikasikan ketidakwajaran nilai yang dilaporkan oleh Wajib pajak, antara lain:
 - a. Indikasi ketidakwajaran harga perolehan atau nilai sisa buku harta berwujud yang mempengaruhi besarnya biaya penyusutan dan amortisasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dan 11A UU PPh
 - b. Indikasi ketidakwajaran penghasilan dari transaksi pengalihan harta atas tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan yang dikenakan PPh final Pasal 4 ayat (2) huruf d UU PPh
3. Terdapat objek Pajak Bumi dan Bangunan sektor Pertambangan, Perkebunan, Perhutanan dan sektor lainnya yang memerlukan penilaian lapangan

Dari hasil kegiatan penilaian, Pemeriksa dapat menggunakan Laporan Hasil Penilaian tersebut sebagai acuan atau sebagai dasar koreksi bergantung pada jenis kebutuhan pemeriksa. Dalam kenyataan dilapangan, banyak Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang telah terbit bersumber dari kegiatan Penilaian. Dan tidak sedikit pula SKPKB yang diajukan banding oleh wajib pajak di Pengadilan Pajak.

3.2 Data Putusan Banding Yang Terdapat Kasus Sengketa Penilaian

Pengajuan banding dari Wajib pajak terkait sengketa penilaian, sudah banyak yang telah diputuskan oleh Majelis Hakim. Dari data yang bersumber dari Direktorat Keberatan Banding dan dapat diunduh melalui website dengan alamat <https://setpp.kemenkeu.go.id/risalah/IndexPutusan>, diperoleh data putusan banding yang terdapat sengketa penilaian diperoleh sebagai Tabel 2 berikut:

Tabel 2 Putusan Banding tahun 2010 sampai dengan 2022

NO.	AMAR PUTUSAN	Tahun													Jumlah
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	
1	Mengabulkan Sebagian	1	1	0	7	3	0	0	0	4	0	5	22	1	44
2	Mengabulkan Seluruhnya	0	0	0	0	0	0	0	2	0	14	4	37	6	63
3	Menolak	1	1	3	2	2	1	1	1	8	2	3	6	0	31
4	Tidak Dapat Diterima (TDD)	0	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
JUMLAH		2	4	4	9	5	1	1	3	12	16	12	65	7	141
Tingkat Kemenangan DJP		75,00%	87,50%	100,00%	61,11%	70,00%	100,00%	100,00%	33,33%	83,33%	12,50%	45,83%	26,15%	7,14%	39,72%

Sumber data : Direktorat Keberatan dan Banding

Terdapat 141 data putusan banding sejak tahun 2010 sampai dengan 2022 yang didalamnya terdapat sengketa penilaian. Majelis Hakim mengeluarkan putusan banding paling banyak dengan hasil mengabulkan seluruhnya sebanyak 63 putusan. Hal ini menandakan Wajib pajak (pemohon banding) banyak memenangkan kasus perpajakan. Untuk mengetahui tingkat kemenangan DJP dalam sengketa penilaian di Pengadilan Pajak didapat berdasarkan rumus sederhana sebagai berikut:

$$Y = \frac{(a \times 50\%) + c + d}{a + b + c + d} \times 100\%$$

Dimana:

Y = Tingkat kemenangan DJP

a = Jumlah Putusan Banding Mengabulkan Sebagian

b = Jumlah Putusan Banding Mengabulkan Seluruhnya

c = Jumlah Putusan Banding Menolak

d = Jumlah Putusan Banding Tidak Dapat Diterima

Tingkat kemenangan DJP di Pengadilan Pajak atas kasus yang terdapat sengketa penilaian sesuai dengan rumus diatas sebesar 39,72%. Angka tersebut masih dibawah 50%, berarti tingkat kemenangan DJP masih sangat rendah. Hal tersebut perlu dievaluasi, apa yang menjadi penyebab kekalahan DJP dalam kasus-kasus tersebut.

3.3. Analisis Hasil Putusan Banding Dari Majelis Hakim

Sebelum kita ketahui penyebab kekalahan DJP, kita perlu identifikasi terlebih dahulu jenis penilaian yang dilakukan yang terdapat dalam 141 putusan sading sebagai Tabel 3 berikut:

Tabel 3. Jenis dan Jumlah Putusan Banding tahun 2010 sampai dengan 2022

No	Jenis Penilaian / Hasil Putusan Banding	Jumlah	Ket.
1	Penilaian Kewajaran Omset Perkebunan Kelapa Sawit		
	Mengabulkan Sebagian	20	
	Mengabulkan Seluruhnya	39	
2	Penilaian Bisnis	2	
	Mengabulkan Sebagian	1	
	Mengabulkan Seluruhnya	1	
3	Penilaian Properti	38	
	Mengabulkan Seluruhnya	22	
	Menolak	10	
4	Penilaian PBB	42	
	Mengabulkan Sebagian	18	
	Mengabulkan Seluruhnya	3	
	Menolak	18	
	Tidak dapat diterima	3	
Jumlah		141	

Sumber : data diolah

Penilaian Kewajaran Omset Perkebunan Kelapa Sawit paling banyak menjadi sengketa penilaian dengan jumlah 59 putusan. Hasil putusan banding juga sebagian besar memenangkan wajib pajak dengan jumlah 39 putusan. Putusan banding juga paling banyak dikeluarkan pada tahun 2021. Apabila kita telusuri, kegiatan penilaian dalam sengketa tersebut berkisar tahun 2017 sampai dengan 2018. Sebaran Penilai Pajak juga cukup banyak di daerah Jakarta, dimana wajib pajak perusahaan perkebunan sawit diadministrasikan di kantor pelayanan pajak di Jakarta. Hal ini sejalan dengan terbitnya ketentuan baru tentang Penilaian Kewajaran Omset Perkebunan Kelapa Sawit nomor SE-27/PJ/2017 tentang Prosedur Penilaian Usaha Perkebunan Kelapa Sawit Dalam Rangka Menganalisis Kewajaran Peredaran Usaha Dan/Atau Biaya Melalui Kegiatan Pengenaan PBB Atau Pemeriksaan. Dari beberapa hal diatas mensinyalir keberadaan Penilai Pajak di Kantor yang menadministrasikan Perusahaan Kelapa Sawit membuat para Pemeriksa Pajak untuk melakukan koreksi atas peredaran usaha Perusahaan Kelapa Sawit. Selain itu Pemeriksa Pajak dan Penilai Pajak juga sekaligus mengaplikasikan ketentuan baru tersebut.

Putusan banding terkait sengketa penilaian yang didalamnya terdapat penilaian bisnis tidak banyak (2 putusan). Sengketa Penilaian Bisnis belum banyak terjadi karena belum terlalu banyak dilakukan permintaan bantuan untuk Penilaian Bisnis. Selain hal tersebut, Penilai Pajak dan Pemeriksa Pajak di masa tersebut belum terlalu mendalami potensi pajak dari hasil Penilaian Bisnis serta belum banyak yang bisa menangkap kasus-kasus perpajakan yang didalamnya diperlukan nilai pasar/wajar dari hasil Penilaian Bisnis.

Untuk Penilaian Properti masih banyak kemenangan untuk wajib pajak. Hal ini disebabkan oleh salah satunya penggunaan dan penyajian data yang sudah terlalu lama dari tahun penilaian. Majelis beranggapan dengan menggunakan data yang terlalu lampau, maka tidak relevan dengan keadaan saat dilakukannya pemeriksaan. Selain itu penggunaan penilaian properti untuk kasus *transfer pricing* di waktu pemeriksaan dilakukan, belum diakomodir dalam aturan, sehingga Majelis Hakim mengabaikan data asumsi dalam penilaian properti.

Penilaian PBB juga banyak disengketakan (42 putusan), masalah klasik dalam penentuan Pajak Bumi dan Bangunan yaitu masih ada perbedaan perhitungan antara wajib pajak dengan DJP yaitu terkait keluasan lahan dan nilai per meter. DJP banyak memenangkan kasus sengketa Penilaian untuk kepentingan PBB. Aturan dalam penentuan PBB termasuk cukup rigid, sehingga Penilai Pajak melakukan Penilaian sesuai dengan ketentuan tanpa banyak menggunakan asumsi.

3.4. Faktor -Faktor Penyebab Kekalahan DJP Atas Sengketa Penilaian Di Pengadilan Pajak

DJP perlu mengetahui penyebab kekalahan sengketa Penilaian yang terjadi di Pengadilan Pajak agar dapat mengantisipasi kasus-kasus yang akan muncul di masa berikutnya. Selain hal itu DJP perlu mengetahui juga hal-hal yang dilakukan oleh Majelis Hakim dalam memutuskan suatu perkara. Adapun faktor-faktor pemicu kekalahan DJP antara lain:

- a. Pemicu untuk dilakukan Kegiatan Penilaian kurang kuat. Majelis Hakim akan langsung mengarah kepada alasan dilakukannya kegiatan penilaian. Perlu diketahui bahwa penilaian dapat dilakukan dalam hal diperlukannya nilai pasar/wajar seperti yang kita ketahui bahwa nilai pasar/wajar dibutuhkan dalam hal terjadi transaksi sesuai Surat Edaran nomor SE-05/PJ/2020. Pemicu kegiatan Penilaian, pun harus kuat berdasarkan pada aturan yang berlaku, sebagai contoh tentang hubungan istimewa. Syarat hubungan istimewa harus terpenuhi terlebih dahulu sebelum kegiatan penilaian dapat dilakukan. Alasan kegiatan Penilaian yang tidak terdapat dalam Surat Edaran tersebut, maka Majelis Hakim cenderung mengabulkan seluruhnya permohonan banding Wajib pajak.
- b. Pemeriksa langsung menggunakan nilai dari Laporan Penilaian Kewajaran Omset Perkebunan Kelapa Sawit sebagai dasar koreksi. Menurut Majelis Hakim, hasil Penilaian Kewajaran Omset Penilaian Perkebunan Kelapa Sawit adalah tolok ukur suatu omset perkebunan kelapa sawit dalam keadaan ideal dengan asumsi tertentu. Beberapa kasus yang terjadi, DJP melakukan koreksi terhadap omset, namun biaya tidak dilakukan koreksi. Hal ini menimbulkan Majelis Hakim meragukan hasil SKPKB dari pemeriksa.
- c. Penyajian data pendukung dari DJP kurang kuat. Dalam proses penilaian, data yang baik adalah yang sebanding dan sejenis, serta ditampilkan dalam siding banding. Adapun data sudah akurat namun tidak disampaikan dalam siding banding, maka majelis hakim akan beranggapan SKPKB tersebut tidak didukung data yang akurat. Selain itu DJP kurang bisa membuktikan atas adanya tambahan kemampuan ekonomis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh atau adanya penyerahan yang terutang PPN oleh Pemohon Banding (wajib pajak).
- d. Kurang tepat dalam menangkap kasus-kasus yang membutuhkan kegiatan penilaian. Akan lebih jelas tergambar dalam bagan Gambar 2 dibawah ini:

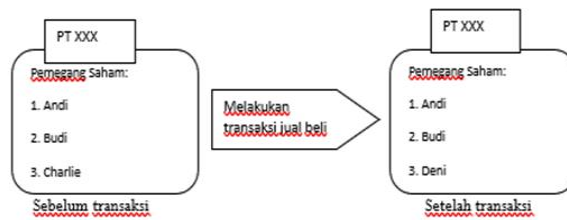


Diagram 2 Diagram Alur Transaksi Jual Beli Saham

- e. Dari bagan diatas apabila PT XXX sedang dilakukan pemeriksaan pajak untuk tahun pajak YYYY dan sekaligus terjadi jual beli saham antara Charlie dan Deni, maka PT XXX bukan menjadi subjek pajak atas transaksi jual beli saham, melainkan Charlie yang menjadi subjek pajak. Pada kasus yang sudah terjadi PT XXX dijadikan subjek pajak, sehingga hasil putusan banding adalah menerima seluruhnya karena tidak ada kelebihan pendapatan yang diterima PT XXX dari transaksi jual beli saham tersebut.
- f. Dalam Penggunaan Metode Tidak Langsung dalam Metode Pemeriksaan yang menggunakan Laporan Hasil Penilaian sebaga, Pemeriksa Pajak belum memiliki bukti bahwa Metode langsung tidak dapat digunakan. Majelis Hakim akan lebih mempertimbangkan apabila menggunakan Metode Langsung terlebih dahulu. Apabila menggunakan Metode Langsung tidak dapat digunakan, maka Pemriksa Pajak dapat menggunakan Metode Tidak Langsung.

4. Kesimpulan & Saran

4.1. Kesimpulan

Bedasarkan data putusan banding yang dikeluarkan oleh Majelis Hakim, maka dapat disimpulkan bahwa faktor-faktor pemicu kekalahan DJP dalam kasus -kasus sidang banding di Pengadilan Pajak yang terdapat sengketa penilaian antara lain :

1. Data pemicu untuk dilakukannya kegiatan penilaian kurang tepat. Sesuai dengan Surat Edaran nomor SE-05/PJ/2020 tentang Prosedur Penilaian untuk Tujuan perpajakan, kegiatan penilaian dapat dilakukan untuk transaksi-transaksi yang memerlukan nilai pasar sesuai dalam ketentuan.
2. Penggunaan Laporan Hasil Penilaian yang langsung digunakan sebagai bahan koreksi. Laporan Hasil Penilaian dapat langsung digunakan oleh pemeriksaan apabila menghasilkan nilai pasar/wajar. Laporan Hasil Penilaian Kewajaran tidak bisa langsung digunakan sebagai dasar koreksi.
3. Bukti pendukung kurang kuat di mata Majelis Hakim. Dalam uji bukti di Pengadilan Pajak, sebaiknya memberikan data yang kongkret untuk meyakinkan Majelis Hakim. Apabila dalam banding tersebut terdapat potensi bahwa Wajib Pajak melakukan tindakan untuk memperkecil ketetapan pajak, maka DJP harus bisa memberikan bukti kongkret tindakan wajib pajak tersebut.
4. Penentuan wajib pajak/subjek pajak yang kurang tepat. Hal ini biasa terjadi salah penafsiran dalam membaca aturan.

4.2. Rekomendasi

Jika melihat penyebab kekalahan DJP dalam sengketa pajak penilaian, maka Upaya-upaya yang harus dilakukan dalam meminimalisir kekalahan DJP dipengadilan pajak terkait sengketa penilaian yaitu:

1. Pemeriksa Pajak dan Penilai Pajak lebih mendalami proses bisnis transaksi-transaksi yang memerlukan nilai pasar agar dapat diperoleh transaksi-transaksi yang terjadi hubungan istimewa, merjer, dan akuisisi.
2. Melakukan penyelarasan antara subjek pajak proses pemeriksa, objek penilaian, dan subjek pajak. Hal ini diperlukan agar pengumpulan data lebih tepat ke subjek pajak dan objek peniaian.
3. Pemeriksa Pajak menggunakan nilai kewajaran omset dari Penilai Pajak sebagai acuan dan memerlukan proses penlaian.
4. Kegiatan pemeriksaan dan penilaian memerlukan bukti pendukung yang kuat dan kongkret.
5. DJP melengkapi aturan-aturan yang selama ini masih menjadi abu-abu dalam proses penilaian, sehingga tidak banyak asumsi yang digunakan.

Daftar Referensi

- Saputra, Agus Imam. 2022. "Analisis Upaya Pendayagunaan Penilai Pajak." *Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 289-311.
- Supriyadi, Beny Setiawan, and Randy Matius Bintang. 2018. "Evaluasi Lembaga Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Adil Di Direktorat Jenderal Pajak." *Jurnal Pajak Indonesia* 2: 6-19.
- Tampubolon, Karianton. 2013. *Praktek, Gugatan, dan Kasus-Kasus Pemeriksaan Pajak*. Jakarta: PT. Indeks.
- Thuronyi, Victor. 1996. *Tax Law Design and Drafting Volume 1*. International Monetary Fund
- Wahyu Kartika Aji, Ristanti Khusnul Khosafiah, Teta Dirgantara Jusikusuma, and Ferry Irawan. 2022. "Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan." *Jurnal Pajak Indonesia* 6: 80-88.
- Bogdan dan Taylor. 1975. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remadja Karya.
- F.L,Whitney.1960.The Elements of Resert.Asian Eds. Osaka: Overseas Book Co.
- Soemitro, Rochmat. 1991. *Asas-Asas Hukum Perpajakan*, Jakarta: Badan Pembinaan Hukum Nasional.
- Zuchdi, Darmiyati. 1993. *Panduan Penelitian Analisis Konten*. Yogyakarta:Lembaga Penelitian IKIP Yogyakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan ke Empat Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- UndangUndang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Reformasi Birokrasi Nomor 11 Tahun 2018 tanggal 15 Februari 2018 tentang Jabatan Fungsional Penilai Pajak menjelaskan bahwa PNS yang diberi tugas, tanggung jawab, wewenang dan hak untuk melakukan Penilaian dan/atau Pemetaan yang mempunyai kualifikasi profesional yang pelaksanaan tugas dan fungsinya mensyaratkan penguasaan ilmu pengetahuan, metodologi, dan teknik analisis di bidang Penilaian dan/atau Pemetaan
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 05 /PJ/2020 tanggal 27 Februari 2020 tentang Prosedur Pelaksanaan Penilaian Untuk Tujuan Perpajakan.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-27/PJ/2017 tanggal 23 Oktober 2017 tentang Prosedur Penilaian Usaha Perkebunan Kelapa Sawit Dalam Rangka Menganalisis Kewajaran Peredaran Usaha Dan/Atau Biaya Melalui Kegiatan Pengenaan PBB Atau Pemeriksaan.
- <https://setpp.kemenkeu.go.id/risalah/IndexPutusan> (diakses pada tanggal 1 Agustus 2023).

Optimalisasi Penerapan Prinsip Pembelajaran *Brain-Based Learning* Pada Pengembangan Kompetensi Aparatur Sipil Negara

Dewi Puspitasari

Badan Riset dan Inovasi Nasional, Jalan MH Thamrin Nomor 8, Jakarta Pusat, 10340
dewiarts@gmail.com*

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Belum optimalnya pelaksanaan pengembangan kompetensi melalui pendidikan dan pelatihan dalam mendukung penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan publik telah menjadi ancaman baru dalam mewujudkan cita-cita memiliki birokrasi berkelas dunia 2045. Adapun perubahan dalam metode penyelenggaraan pelatihan yang bergeser dari luring menjadi daring dan bauran menjadi tantangan tersendiri bagi Widyaaiswara dalam mengelola kelas agar peserta tetap dapat aktif partisipatif dalam pembelajaran. *Brain-based learning* merupakan paradigma prinsip pembelajaran yang disusun dengan mempertimbangkan cara kerja dan kemampuan otak manusia agar pembelajaran dapat lebih cepat mencapai tujuan pelatihan. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk: 1) Mendapatkan informasi terkait prinsip pembelajaran *Brain-based learning*; 2) menganalisis penerapan prinsip *Brain-based learning* dalam pengembangan kompetensi Aparatur Sipil Negara; 3) menemukan *outcome* penerapan model *Brain based learning* dalam pengembangan kompetensi Aparatur Sipil Negara. Metode penelitian menggunakan Metode yang dilakukan yaitu metode kualitatif dengan menggunakan pendekatan kajian Pustaka yang menggunakan data sekunder dan merekonstruksi dari berbagai sumber seperti buku, peraturan perundang-undangan, jurnal, dan riset-riset yang sudah ada yang kemudian dianalisis secara kritis dan mendalam. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dengan implementasi prinsip pembelajaran *Brain-based learning* dapat meningkatkan keterlibatan dan keaktifan peserta dalam proses pembelajaran. Dengan demikian hal tersebut berdampak pada peningkatan kemampuan dalam mentransformasikan pengalaman menjadi sebuah pembelajaran baru sehingga program pengembangan kompetensi Aparatur Sipil Negara dapat lebih optimal.

Implementation of competency development through education and training in support of governance and public services is still not optimal. It has become a new threat in embodying the dream of having a world-class bureaucracy by 2045. The change in the method of organizing training that has shifted from offline to online and the blended learning poses a challenge for trainer in managing the classroom so that participants can still actively participate in learning. Brain-based learning is a paradigm of learning principles that is constructed by taking into consideration the workings and abilities of the human brain in order to achieve training goals faster. The aims of this research are: 1) Obtain information related to Brain-based learning principles; 2) Analyze the application of Brain-based learning principles in developing State Civil Apparatus competencies; 3) Finding the outcomes of implementing the Brain-based learning model in developing State Civil Apparatus competencies. The research method used is a qualitative method with a literature review approach that uses primary and secondary data and reconstructs from diverse sources such as books, regulations, journals, and existing research which is then analyzed critically and in depth. The findings of this research, shows that implementing brain-based learning principles can increase participant engagement and activity during learning process. As a result, it will impact the ability to transform experience into new learning, allowing the competency development program for the State Civil Apparatus to be more optimal.

Kata Kunci: Pembelajaran Berbasis Otak, Pengembangan Kompetensi, Widyaaiswara, Aparatur Sipil Negara, Pelatihan

Keywords: *Brain-based learning, Competency Development, Trainer, State Civil Apparatus, Training*

1. Pendahuluan

Sesuai dengan arahan presiden Republik Indonesia (RI) dalam visi 2045, bahwa Aparatur Sipil Negara (ASN) harus mampu merubah cara kerja lama agar sesuai dengan perkembangan global sehingga dapat beradaptasi dengan lingkungan yang baru setelah berlalunya pandemi dalam rangka mewujudkan birokrasi berkelas dunia. Salah satu arahan presiden tersebut adalah pembangunan sumber daya manusia untuk menciptakan Sumber Daya Manusia (SDM) yang memiliki jiwa pekerja keras, bekerja smart, dinamis, terampil menguasai ilmu dan teknologi, dan memiliki komitmen yang sangat tinggi.

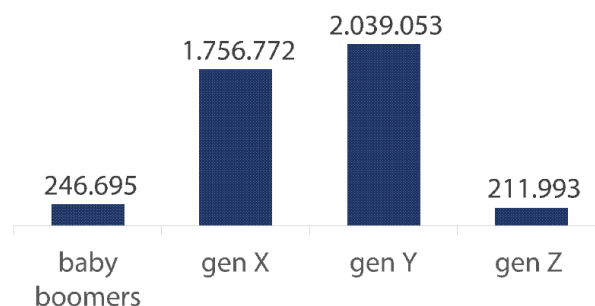
Berangkat dari arahan presiden tersebut, ASN dituntut untuk terus menyesuaikan diri agar tetap relevan dengan perubahan. Begitu pun dalam pengembangan kompetensi, berdasarkan Lembaga Administrasi Negara nomor 10 tahun 2018 tentang Pengembangan Kompetensi Pegawai Negeri Sipil (PNS). Berbagai macam bentuk pengembangan kompetensi baik dalam bentuk pelatihan klasikal maupun non klasikal dikembangkan agar selalu lincah (*agile*) dalam mengikuti perubahan baik dalam hal teknologi, kebijakan maupun gaya hidup. Berdasarkan hal tersebut mau tidak mau widyaiswara sebagai pelaksana kegiatan Pelatihan, Pengembangan Pelatihan, dan Penjaminan Mutu Pelatihan dalam rangka pengembangan kompetensi ASN sesuai dengan Peraturan Menteri PAN-RB nomor 42 tahun 2021 tentang Jabatan Fungsional Widyaiswara juga harus menyesuaikan kemampuannya dengan perkembangan teknologi dan keilmuan terkini.

Anita dkk., (2013) menyatakan bahwa pada kenyataannya Diklat yang diikuti pegawai hanya dilaksanakan akibat dari tuntutan organisasi. Saat kembali ke instansinya maka teori dan pembelajaran yang didapatkan pada pelatihan akan ditinggalkan. Sehingga mendapatkan nilai yang baik pada pelatihan atau telah menyelesaikan diklat tidak menjamin pegawai mengimplementasikan hasil keluaran pelatihan. Hal tersebut diperkuat dengan penilaian Kementerian PAN RB tahun 2019 dalam (Suhendar dkk., 2021) terkait indeks profesionalitas ASN Nasional masih dalam kategori rendah yakni perolehan skor 63,83. Di sisi lain jumlah lulusan pejabat pengawas dalam skala nasional sudah sebanyak 27.709 pegawai. Hal tersebut disebabkan dari dimensi kualifikasi dan kompetensi pegawai yang masih rendah belum sesuai dengan jabatan yang diampu, hal tersebut dapat ditingkatkan salah satunya dengan pengembangan kompetensi melalui pelatihan untuk meningkatkan kemampuan organisasi dan keterampilan kerja baik secara klasikal maupun non klasikal.

Tabel 1. Rentang Usia ASN

Usia (Tahun)	Jumlah ASN
18-20	604
21-30	342.422
31-40	1.046.239
41-50	1.358.443
52-60	1.474.283
Diatas 60	32.522
Total	4.254.513

Sumber: BKN, 2022.



Gambar 1. ASN berdasarkan generasinya (BKN, 2022).

Sebagaimana diketahui dari buku statistik Badan Kepegawaian Negara (BKN) Tahun 2022 bahwa rentang usia ASN didominasi oleh rentang usia 51-60 tahun yakni sebanyak 35%, diikuti rentang usia 41-50 Tahun sebanyak 32% dan rentang usia 31-40 tahun sebesar 25%. Adapun ASN berdasarkan generasinya Sebagian besar

terdiri dari gen X yakni yang merupakan kelahiran tahun 1965-1976 sebanyak 41% dan Gen Y atau dikenal dengan generasi milenial yang merupakan kelahiran tahun 1977-1994 sebanyak 48%. Lancaster dan Stillman dalam (Putra, 2016) menyatakan bahwa tiap generasi memiliki perbedaan, Gen X merupakan generasi yang sangat independen dan memiliki potensi sehingga tidak bergantung pada orang lain untuk berkembang, Adapun generasi Y sangat menghargai perbedaan dan lebih menyukai bekerjasama dibandingkan jika diperintah. Adanya perbedaan rentang usia dan perbedaan karakter generasi dari ASN menjadi faktor penting yang perlu dipertimbangkan bagi Widyaaiswara dalam Menyusun desain pembelajaran yang mampu mengoptimalkan keterlibatan masing-masing karakter generasi dan usia dalam pelatihan.

Hal tersebut memberikan tantangan bagi Widyaaiswara untuk terus mengembangkan model dan metode pembelajaran yang lebih efektif agar pembelajaran yang diberikan pada pelatihan dapat memberikan hasil yang lebih optimal bagi peserta pelatihan dan diimplementasikan di organisasinya. Salah satu model pembelajaran yang diketahui efektif adalah model pembelajaran *Brain-based learning* (BBL) atau sering dikenal dengan istilah pembelajaran berbasis Otak.

Spear and Wilson dalam Jazuli (2019) menjelaskan bahwa *Brain-based learning* merupakan bentuk pembelajaran dengan pendekatan secara menyeluruh dengan mempertimbangkan penelitian terbaru dari *neuroscience* yang mempelajari cara kerja otak, khususnya terkait cara kerja otak untuk belajar secara alami. Lebih lanjut *Brain-based learning* merupakan pendekatan pembelajaran yang fokus pada prinsip-prinsip cara kerja otak dalam mendapatkan atensi dan pemahaman yang optimal secara alami.

Perubahan dalam otak dapat terjadi akibat peristiwa yang terjadi seperti pengalaman dan Tindakan yang dipilih (Bonomo, 2017). Otak akan membuat koneksi-koneksi antar kejadian satu dan lainnya berdasarkan cara manusia berinteraksi. Bagian-bagian otak yang tidak berfungsi penuh sebenarnya menunggu sinyal dari aktivitas yang lebih sering dilakukan untuk mengisinya.

Brain-based learning menyelaraskan pembelajaran dengan cara kerja otak secara alami, sehingga proses pembelajaran bukan didasarkan pada keterpaksaan melainkan kesenangan akan belajar. Hasil pembelajaran akan lebih optimal dan dapat menjadi sebuah kebiasaan jika turut dilakukan terus menerus.

Otak memerlukan stimulasi dan interaksi yang terus menerus dalam belajar sesuatu yang baru. Maka dari itu Jensen menjelaskan bahwa terdapat 7 faktor penting yang berpengaruh terhadap cara kerja otak dalam belajar. Faktor-faktor tersebut adalah: 1) keterlibatan; 2) pengulangan; 3) kuantitas masukan; 4) koherensi; 5) pengaturan waktu; 6) Belajar salah (*Error Learning*) dan; 7) keadaan emosional. Pelatihan yang mempertimbangkan prinsip cara kerja otak akan mampu memberikan pengaruh pada hasil dari pelatihan tersebut terhadap pegawai. (Jang dkk., 2022)

Penelitian terkait implikasi model pembelajaran *Brain-based learning* saat ini banyak difokuskan pada penelitian deskriptif dan implementasinya terhadap Pendidikan anak usia dini (Chamidiyah, 2015) dan usia sekolah dasar (Oktaviana & Rohendi, 2017), hingga menengah pertama untuk meningkatkan kemampuan berpikir kritis dan motivasi belajar (Lestari, 2014)(Nia dkk., 2019). Meskipun demikian penelitian terkait penerapan *Brain-based learning* sudah mulai dikembangkan untuk mahasiswa dalam implikasinya terhadap berbagai masalah pembelajaran dalam dunia Pendidikan (Jang dkk., 2022).

Penelitian terkait *Brain-based learning* ini menunjukkan bahwa penerapan BBL secara keseluruhan mampu memberikan perubahan positif, meminimalisir adanya perkembangan emosi negatif, menyimpan informasi dengan baik dalam hal memahami materi pembelajaran. Lebih lanjut Potensi dan bakat masing-masing peserta dapat berkembang lebih optimal dengan menerapkan prinsip *Brain-based learning*. Maka dari itu penulis memilih topik bagaimana mengoptimalkan hasil dari implementasi prinsip pembelajaran *Brain-based learning* dalam pelatihan yang terkait dengan pengembangan kompetensi ASN.

2. Metodologi

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif. Penelitian kualitatif ini memiliki 2 tujuan, pertama “to describe and explore” untuk menggambarkan dan menelusuri, dan kedua “to describe and explain” yakni untuk menggambarkan dan menjelaskan. (Siyoto & Sodik, 2015). Metode yang digunakan pada penelitian kualitatif ini adalah studi literatur. Studi literatur dilakukan dengan mengumpulkan data Pustaka yang objek penelitiannya ditelusuri melalui beragam jenis informasi kepustakaan seperti buku, majalah, seminar, dan artikel pada jurnal yang memiliki topik relevan dengan objek penelitian. Hamzah (2019) menjelaskan bahwa penelitian kualitatif dengan studi literatur maka alat atau instrument penelitiannya berubah menjadi analisis teks dan wacana.

Teknik analisis data yang digunakan pada penelitian ini bersifat kualitatif/induktif dimana penekanannya lebih kepada maknanya bukan hasil generalisir agar lebih mudah dipahami berdasarkan data dan referensi yang

ditemukan dilapangan dan diuji melalui pengumpulan data secara terus menerus. (Fadli, 2021). Adapun metode triangulasi data digunakan dalam menguji informasi agar dapat dikatakan valid atau tidak terhadap informasi yang diperoleh dari hasil penelitian. Triangulasi sumber digunakan untuk mempertajam data dengan membandingkan data yang diperoleh selama penelitian dari beberapa sumber data dan referensi. (Alfansyur & Mariyani, 2020). Sumber data dari penelitian ini berdasarkan data sekunder berupa buku dan peraturan perundang-undangan. Adapun data primer dari penelitian ini bersumber dari artikel pada jurnal ilmiah untuk mendapatkan informasi yang berhubungan dengan optimalisasi prinsip pembelajaran *Brain-based learning* pada pengembangan kompetensi ASN.

3. Hasil dan Pembahasan

Becker dalam (Suhendar dkk, 2021) melalui teorinya terkait sumber daya manusia (SDM) menyatakan bahwa investasi pada peningkatan kompetensi SDM sama pentingnya dengan investasi modal lainnya. Menurut teori modal manusia Becker, berinvestasi pada pelatihan dan peningkatan modal manusia sama pentingnya dengan berinvestasi pada jenis modal lainnya. Lebih lanjut, menurut Lee (2012), keterampilan, pengalaman, dan pengetahuan dari pegawai sangat penting bagi organisasi karena hal ini memungkinkan organisasi menjadi produktif dan mudah beradaptasi dalam situasi yang penuh dengan ketidakpastian dan mudah berubah.

Aparatur sipil Negara (ASN) merupakan komponen Sumber daya manusia yang utama pada birokrasi dan memiliki peranan yang penting dalam keberhasilan dari pengelolaan di pemerintahan dan pembangunan. Fungsi ASN salah satunya adalah untuk memberikan pelayanan publik kepada masyarakat baik pelayanan berupa barang maupun jasa. ASN merupakan kepanjangan tangan pemerintah yang menjadi lapisan pertama pemerintah dalam berinteraksi dengan masyarakat. Pelayanan yang diberikan ASN kepada publik juga menentukan persepsi public terhadap kinerja pemerintahan. Maka dari itu penting adanya bagi pemerintah untuk berinvestasi dalam mengembangkan kompetensi ASN agar dapat melaksanakan tugasnya dengan optimal.

Pengembangan Kompetensi ASN didasarkan pada sistem merit, sesuai dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara (UU ASN) dimana kebijakan dan manajemen ASN didasarkan pada kualifikasi, kompetensi, dan kinerja, yang berlaku secara adil dan wajar tanpa diskriminasi. Bentuk pengembangan kompetensi ini dapat berupa Pendidikan melalui jalur formal dan pelatihan melalui jalur informal. Adapun pelatihan dapat berupa pelatihan secara klasikal maupun non klasikal. Pelatihan secara klasikal dilaksanakan melalui pembelajaran tatap muka dalam kelas, sedangkan pelatihan secara non klasikal lebih menekankan pada pembelajaran di luar kelas, dapat melalui *coaching*, *mentoring*, pelatihan jarak jauh, magang, dll. Pengembangan kompetensi ASN tentunya memerlukan strategi dan prinsip pembelajaran yang efektif dalam mengoptimalkan hasil pelatihan agar dapat memenuhi kebutuhan organisasi/instansi masing-masing.

Penerapan prinsip pembelajaran *Brain-based Learning* diketahui dapat memberikan pengaruh terhadap hasil yang diharapkan pada pelatihan bagi orang Dewasa. Penerapan teori *Brain-based Learning* yang merupakan suatu konsep pembelajaran untuk memaksimalkan potensi otak. Prinsip pembelajaran *Brain-based Learning* mengikuti cara kerja otak sehingga seluruh bagian otak terlibat langsung dalam proses belajar dapat diterapkan dalam pengembangan kompetensi ASN dalam bentuk pelatihan. Prinsip pembelajaran *Brain-based Learning* yang digunakan hingga saat ini bersumber dari artikel Renate Nummela Caine and Geoffrey Caine tentang 12 prinsip *Brain-based Learning* yang kemudian disederhanakan oleh Jang dkk., (2022) menjadi sebagai berikut:

1. Otak adalah prosesor parallel.
2. Pembelajaran melibatkan seluruh fisiologi.
3. Pencarian makna adalah bawaan alami dari otak manusia
4. Pencarian makna terjadi membentuk sebuah pola
5. Emosi sangat penting untuk pembentukan pola
6. Otak secara bersamaan memproses informasi bagian perbagian dan secara keseluruhan dalam waktu bersamaan.
7. Pembelajaran melibatkan fokus terhadap atensi dan persepsi terhadap lingkungannya.
8. Proses pembelajaran terjadi baik secara sadar maupun tidak sadar.
9. Manusia memiliki 2 sistem memori yakni memori spasial dan memori untuk hafalan.
10. Otak dapat memahami dan mengingat dengan baik ketika pengetahuan dan keterampilan tertanam dalam memori spasial.

Berikut akan dibahas lebih dalam masing-masing prinsip pembelajaran *Brain-based Learning* dari berbagai sumber. Selain itu prinsip pembelajaran *Brain-based Learning* dianalisis lebih mendalam penerapannya untuk pengembangan kompetensi ASN yang perlu diketahui oleh Widyaaiswara sesuai dengan tugas dan fungsinya untuk

melaksanakan kegiatan pelatihan, pengembangan pelatihan, dan penjaminan mutu pelatihan.

3.1. Otak adalah prosesor paralel

Otak memiliki banyak fungsi dan bekerja bersamaan dengan menggunakan pikiran, imajinas, emosi yang bekerja secara bersamaan. Dalam pelatihan, widyaiswara harus mampu mengelaborasi berbagai aspek fungsi otak tersebut ke dalam suatu pendekatan maupun metode pelatihan dengan mempertimbangkan kebutuhan dan profil dari peserta.

Keterlibatan (*Engagement*), adalah faktor pertama dalam proses pembelajaran karena 90% dari hasil belajar didapatkan secara tidak disadari (Jensen, 2020). Jika peserta pelatihan terlibat dalam pembelajaran maka mereka akan fokus mengikuti prosesnya sehingga keberhasilan belajar akan meningkat. Untuk mendapatkan keterlibatan dari peserta pelatihan, widyaiswara dapat menggunakan Olahraga Otak (*Brain gym*) dengan cara menstimulasi gelombang otak melalui gerakan-gerakan ringan dengan permainan melalui olah tangan dan kaki. (Nuryana & Purwanto, 2010). Gerakan *brain gym* dapat meningkatkan pemusatan perhatian atau konsentrasi peserta karena seluruh bagian otak digunakan dalam proses pembelajaran. *Brain Gym* dilakukan pada awal pelatihan yakni pada tahap persiapan. Selain *brain gym* untuk meningkatkan keterlibatan peserta, Widyaiswara dapat melakukan apersepsi dengan menanyakan pengetahuan awal peserta terhadap tujuan pelatihan, kebutuhan serta harapan peserta.

3.2. Pembelajaran melibatkan seluruh aspek fisiologi

Segala hal yang mempengaruhi aspek fisiologi dapat mempengaruhi kemampuan belajar manusia. Otak merupakan organ manusia yang memiliki fisiologis dengan fungsi yang kompleks. Pada dasarnya belajar adalah hal yang secara alami dilakukan oleh manusia seperti halnya bernafas. Namun kondisi lingkungan dapat menghambat proses belajar pada otak seperti stress, tantangan, kebosanan maupun kesenangan.

Penerapan prinsip pembelajaran *Brain-based Learning* harus mempertimbangkan aspek-aspek seperti manajemen stress, asupan nutrisi, olahraga dan berbagai hal yang dapat mempengaruhi Kesehatan manusia. Karl Albrecht dalam (Sohrabi, dkk, 2014) menjelaskan bahwa otak mendapatkan nutrisi dari oksigen, glukosa dan air, harus dipastikan peserta minum air yang cukup selama belajar. Namun sebaliknya makan terlalu kenyang sebaiknya dihindari sebelum pembelajaran karena suplai darah akan berkonsentrasi pada pencernaan, sebaliknya suplai darah yang membawa oksigen ke otak berkurang dapat mengakibatkan kantuk.

Otak memiliki banyak ritme yang merupakan siklus biologis alami pada otak selama 24 jam, salah satunya adalah ritme ultradian. Ritme ultradian mempengaruhi berbagai macam aspek seperti detak jantung, kedipan mata, gelombang otak hingga pencernaan yang berdurasi sekitar 90-100 menit dan berulang-ulang selama 24 jam. Penelitian menunjukkan bahwa manusia dapat menunjukkan kinerja yang baik pada fase awal ritme ultradian, setelah melewati fase akhir maka tubuh mulai membutuhkan periode istirahat dan pemulihan. (Nowack dkk, 2016) Meskipun hal ini dapat diperbaiki oleh faktor yang menjadi bahan bakar yakni glukosa, nutrisi, dan air (Purwati, 2016) seperti dengan melakukan Gerakan, konsumsi makanan bernutrisi, dan mendengarkan musik, namun siklus ini akan tetap berputar. Maka dari itu penting bagi widyaiswara untuk melakukan pengaturan waktu dalam pembelajaran. Dengan mempertimbangkan aspek fisiologis pada otak maka waktu pembelajaran yang efektif maksimal 3 jam pelatihan (JP) atau 135 menit. Selain itu penting juga bagi widyaiswara untuk memberikan peserta gerakan energizer setelah melewati 2 JP atau 90 menit pembelajaran.

3.3. Pencarian makna adalah bawaan alami dari otak manusia.

Pemaknaan dari apa yang dialami merupakan dasar dari pemikiran manusia. (Aisya, 2020) Otak secara otomatis menghubungkan respon dan tindakan dari pengalaman atau situasi yang dilakukan berulang-ulang. Artinya dalam pelatihan maka widyaiswara harus mampu memberikan lingkungan belajar yang relevan dengan kebutuhan peserta di lingkungan kerjanya. Di sisi lain proses pembelajaran harus mampu memenuhi kebutuhan otak dalam mencari makna dari topik pelatihan. Dengan memberikan topik yang relevan dengan pengetahuan awal (prior learning) peserta. Metode pembelajaran dengan studi kasus dan role play (Mae Fernandez dkk., 2019) dapat digunakan untuk meningkatkan relevansi antara teori dengan konteks.

Maka dari itu faktor koherensi menjadi salah satu faktor penting dalam BBL (Jensen, 2020). Koherensi dialami ketika materi bersifat saling berhubungan dan juga relevan. Koherensi diperlukan agar peserta pelatihan dapat mengembangkan pemahaman dari hasil pembelajaran. Maka dari itu bagi peserta yang memiliki prior learning tentang materi pelatihan akan lebih mudah dalam menerima pembelajaran. Jika peserta pelatihan belum

memiliki pengetahuan sebelumnya maka penting bagi widyaiswara sebagai pengajar untuk memberikan contoh-contoh mengenai topik yang disampaikan dan output yang diharapkan. Kembali lagi Widyaiswara harus memastikan pengetahuan awal peserta di tahap awal pelatihan atau pembelajaran pada setiap mata pelatihan.

3.4. Pencarian makna terjadi membentuk sebuah pola

Otak didesain untuk menerima dan menghasilkan pola. Otak akan secara otomatis menolak pola yang tidak memiliki makna. Yang dimaksud dengan pola yang tidak bermakna adalah bagian informasi yang tidak berhubungan dengan sesuatu yang dianggap bermakna bagi individu tertentu. Sebagai pengajar pada pelatihan, widyaiswara tidak dapat mengatur bagaimana otak peserta bekerja namun dapat memberikan instruksi dan mengarahkan. Pembelajaran yang berdasarkan pada pemecahan masalah dan berpikir kritis dapat membuat otak bekerja dan membentuk pola pada proses pemaknaan.

Jang dkk, (2022) berdasarkan penelitiannya mengungkapkan bahwa proses pembelajaran terjadi saat peserta dapat menghubungkan informasi yang telah diketahui pada konteks sosial. Pembelajaran berbasis simulasi dan pembelajaran berbasis pengalaman dapat digunakan untuk penerapan BBL dengan menekankan pada pembelajaran proses aktif (active processing) dimana peserta mentransformasikan pengalamannya menjadi sebuah proses belajar hal yang baru

3.5. Emosi sangat penting untuk pembentukan pola dalam pencarian makna pembelajaran

Apa yang dipelajari manusia dipengaruhi oleh emosi yang melibatkan harapan, kecenderungan pribadi, prasangka, keyakinan diri dan kebutuhan akan interaksi sosial. Maka dari itu unsur emosi dan kognitif menjadi dua unsur yang saling berkaitan satu sama lain. Emosi menjadi hal yang krusial bagi ingatan karena emosi yang memfasilitasi informasi untuk disimpan dan diulang kembali dalam penyimpanan ingatan manusia.

Keadaan emosional menjadi salah satu faktor penting dalam pembelajaran BBL (Jensen, 2020). Keadaan emosional peserta sangat mempengaruhi ingatan akan sebuah peristiwa. Semakin tinggi tingkat ketakutan maupun kebahagiaan maka kemungkinan besar ingatan kita akan lebih detail. Para peneliti mengemukakan bahwa emosi negatif seperti stress dapat menurunkan kognitif seseorang karena penekanan hormon glukokortikoid yang mempengaruhi kognisi. Sebaliknya Emosi positif dapat meningkatkan hormone dopamine yang mampu meningkatkan fungsi kognitif.

Widyaiswara dalam mengelola kelas harus mampu memahami sikap dan perasaan dari peserta. Widyaiswara sebagai fasilitator harus dapat menjaga situasi emosi peserta (Tyng dkk., 2017) dengan menciptakan lingkungan belajar dimana antar sesama peserta maupun pengajar dan peserta bisa saling percaya dan menghargai. Untuk menciptakan lingkungan belajar yang kondusif dapat dilakukan dengan menyepakati aturan kelas dan komitmen belajar yang disepakati secara bersama-sama oleh seluruh peserta, pengajar dan panitia.

3.6. Otak secara bersamaan memproses informasi bagian perbagian dan secara keseluruhan dalam waktu bersamaan.

Selama ini kita sudah mengetahui bahwa fungsi otak kanan dan kiri berbeda, namun sebenarnya fungsi otak lebih kompleks dari itu. Pada manusia yang sehat kedua bagian otak tersebut saling berinteraksi dan tidak dapat dipisahkan baik pada saat belajar bahasa, matematika, musik maupun seni oleh sel saraf yang disebut neuron pada proses kognitif. Jensen (2020) mengatakan bahwa Neuron bekerja sama untuk membangun jaringan koneksi (sinapsis), dan neurotransmitter memainkan peran penting dalam mengangkut informasi antar jaringan, memungkinkan otak seseorang berfungsi secara efisien (berpikir), dan menunjukkan cara kerja akal. Sel ini dapat menghasilkan miliaran komunikasi per detik saat berpikir hingga pada akhirnya kesimpulan atau keputusan diambil dari hasil proses berpikir tersebut. (Purwati, 2016)

Widyaiswara sebagai fasilitator perlu mengetahui bahwa peserta akan menghadapi kesulitan dalam belajar jika salah satu dari fungsi otak tersebut diabaikan. Dalam merancang sebuah pembelajaran, widyaiswara sebaiknya memadukan teori dengan praktik sehingga peserta mampu memahami konteks dari materi yang disampaikan. Widyaiswara dapat memilih metode simulasi, demonstrasi maupun penugasan berupa proyek sebagai evaluasinya.

3.7. Pembelajaran melibatkan fokus perhatian dan persepsi lingkungan.

Otak bekerja dengan menyerap informasi baik itu yang disadari secara langsung maupun informasi yang

membutuhkan fokus perhatian. Otak dapat menyerap informasi yang berada diluar fokus perhatian, seperti contohnya yang berada di sudut pandangan mata. (Harden & Jones, 2022) Bahkan otak menyerap informasi yang sangat kecil yang tidak membutuhkan fokus perhatian namun berada dalam jangkauan pandangan seperti senyuman kecil maupun perubahan postur tubuh. Maka dari itu informasi yang diberikan oleh lingkungan belajar dapat dimanfaatkan untuk memfasilitasi proses belajar.

Widyaiswara harus dapat mengelola hal yang berada diluar fokus perhatian peserta seperti suhu pendingin udara, maupun tingkat kebisingan di ruangan kelas, ilustrasi, desain maupun musik. Selain itu penampilan dari pengajar dan cara bersikap baik dari pergerakan mata dan ketegangan akan dirasakan oleh peserta. Begitupun dengan antusiasme dari pengajar baik saat berbicara, berekspresi maupun tersenyum, baik secara disadari atau tidak, hal tersebut akan mempengaruhi proses belajar peserta. Sarana dan prasarana yang didapatkan oleh peserta baik langsung maupun tidak langsung mampu mempengaruhi keberhasilan pelatihan, maka dari itu diperlukan proses evaluasi terus menerus dan berkesinambungan terkait keseluruhan penyelenggaraan pelatihan baik dari aspek pengajar, maupun aspek penyelenggaraan baik yang fisik maupun non fisik.

3.8. Proses pembelajaran terjadi baik secara sadar maupun tidak sadar

Otak manusia dapat menyerap informasi baik secara sadar maupun tidak sadar. (Harden & Jones, 2022) Informasi yang terserap dibawah alam sadar lama kelamaan akan muncul namun dalam waktu yang tidak langsung, bahkan bisa saja informasi tersebut secara tidak disadari mempengaruhi motif dan keputusan belajar kita. (Thonsakul & Poonputta, 2023). Meskipun begitu apa yang telah kita alami akan lebih mudah diingat dibandingkan dengan apa yang dikatakan orang lain.

Pembelajaran hendaknya dirancang sedemikian rupa agar peserta dapat mendapatkan manfaat dari informasi yang telah diserap otak baik dalam keadaan sadar maupun tidak. Pengajar dapat menerapkan pembelajaran proses aktif (*active processing*) dengan cara memperkenalkan peserta untuk mereviu apa yang akan dipelajari dan bagaimana mereka akan belajar. Dengan demikian peserta memiliki kendali terkait proses belajar dan pengembangan gaya belajarnya. Namun demikian itu berarti widyaiswara sebagai fasilitator harus memastikan peserta telah mengenal dirinya sendiri, dengan membuat peserta memetakan Kekuatan dan kelemahannya masing-masing. Jika peserta telah memahami faktor kekuatan dan kelemahannya maka peserta dapat menyusun strategi belajar apa yang digunakan untuk dapat memanfaatkan kekuatannya dan menekan kelemahannya.

3.9. Manusia memiliki 2 sistem memori yakni memori spasial dan memori untuk hafalan

Manusia memiliki sistem memori spasial alami yang dapat otomatis mengingat berdasarkan pengalaman (Harden & Jones, 2022). Contoh dari hal tersebut adalah pada saat diminta untuk mengingat apa yang kita makan sebelumnya, maka tidak memerlukan Teknik mengingat. Memori spasial tersebut selalu aktif dan tidak ada habisnya. Namun sayangnya hal yang berhubungan dengan pengetahuan dan keterampilan dikelola oleh sistem otak yang berbeda yakni untuk hafalan yang membutuhkan latihan dan pengulangan untuk mengingatnya (Ceylan & Saka, 2022). Informasi dan keterampilan baru yang tidak memiliki koneksi dengan pengetahuan maupun pengalaman sebelumnya secara otomatis akan disimpan pada sistem otak hafalan. Jika pengajar hanya memberikan materi berupa teori dengan metode ceramah, seyogyanya hal tersebut hanya akan menghambat proses pembelajaran peserta.

Faktor kuantitas masukan mengacu pada seberapa banyak informasi dan waktu yang dapat diambil dan disimpan dalam otak, menjadi salah satu faktor dari *Brain-based Learning* yang mempengaruhi proses belajar (Jensen, 2020). Otak manusia membutuhkan waktu agar informasi dapat disimpan dalam memori jangka panjang sehingga jika otak diberikan informasi yang terlalu banyak dalam waktu yang singkat maka pembelajaran menjadi tidak efektif.

Widyaiswara sebagai pengajar harus merencanakan pembelajaran secara proporsional. Pembagian waktu dengan metode ceramah harus dibatasi dan dipadukan dengan metode lainnya yang melibatkan peserta terlibat aktif dalam mengimplementasikan teori yang disampaikan. Widyaiswara dapat menggunakan alat bantu pembelajaran seperti kuis online yang disajikan dalam bentuk game atau bisa juga dengan variasi metode pembelajaran seperti diskusi, *talking stick*, *mind mapping*, dll.

3.10. Otak dapat memahami dan mengingat dengan baik ketika pengetahuan dan keterampilan tertanam dalam memori spasial

Saat mempelajari hal yang baru jika dipadukan dengan kegiatan pengalaman sehari-hari maka keberhasilan proses pembelajaran akan meningkat. Hal tersebut saling berkesinambungan dengan penelitian Jensen (2020) yang mengatakan bahwa faktor Pengulangan (*Repetition*) mampu meningkatkan intensitas koneksi dalam otak sebagai respon terhadap aktivitas yang diulang-ulang. (Handayani & Corebima, 2017).

Proses pembelajaran ilmu baru dalam kegiatan sehari-hari dapat dilakukan dengan metode demonstrasi, proyek pembelajaran, drama, maupun kunjungan dan studi banding. Selain itu dalam bentuk pelatihan non klasikal sesuai dengan Peraturan Lembaga Administrasi Negara Nomor 10 Tahun 2018 tentang Pengembangan Kompetensi Pegawai Negeri Sipil, maka dapat menggunakan pelatihan dalam bentuk magang, kunjungan studi banding, *coaching*, *mentoring* maupun melalui komunitas belajar.

3.11. Proses belajar akan meningkat dengan tantangan dan terhambat dengan ancaman

Otak akan mampu belajar secara optimal jika diberikan tantangan yang tepat, dan sebaliknya akan menurun jika menerima ancaman (Handayani & Corebima, 2017). Pengajar harus berkomitmen untuk menyediakan lingkungan belajar yang ramah bagi peserta. Hal tersebut berarti lingkungan yang rendah ancaman namun cukup menantang.

Berkaitan dengan prinsip tersebut faktor Belajar dari kesalahan (*Error learning*) yang digambarkan oleh Jensen (2020) sebagai pembelajaran dengan uji coba, dapat diterapkan oleh Widyaaiswara. Jaringan saraf di otak akan bekerja lebih efisien dalam melakukan koneksi Ketika peserta melakukan percobaan menggunakan beberapa pilihan yang belum diketahui hasilnya untuk mencari jawaban yang paling benar terhadap suatu permasalahan atau pertanyaan yang merupakan gambaran dari pembelajaran proses aktif (*active processing*). (Harden & Jones, 2022)

Pembelajaran berbasis masalah akan menantang peserta untuk berpikir secara kritis dan kreatif untuk menyelesaikan masalah yang diberikan (Sagala, 2014). Peserta diminta untuk, menggunakan analisis mendalam dari pengetahuan serta pengalaman belajar yang dimiliki untuk kemudian dihubungkan dengan pembelajaran yang diterima dari fasilitator. Pembelajaran berbasis masalah dapat diterapkan melalui studi kasus maupun penugasan berbasis proyek.

Penerapan prinsip Pembelajaran *brain-based learning* memberikan pandangan baru dalam pengembangan kompetensi ASN khususnya pada pengembangan kompetensi teknis widyaaiswara. *Brain-based learning* dapat menciptakan proses pembelajaran yang terfokus pada penggunaan potensi otak secara optimal. Dalam rangka optimalisasi prinsip pembelajaran *Brain-based learning* berarti widyaaiswara harus mampu untuk menerapkan prinsip tersebut dalam strategi, metode dan Teknik mengajarnya. Penerapan prinsip *brain based learning* yang optimal mampu memberikan dampak sebagai berikut:

- Pembelajaran BBL berprinsip bahwa seluruh aspek fisiologis, kondisi emosi serta kemampuan kognitif saling berkaitan dan bergantung satu sama lain. Maka dari itu penerapan prinsip pembelajaran BBL cenderung pada upaya untuk menyediakan lingkungan belajar yang kondusif (Tyng dkk., 2017). Dengan terciptanya lingkungan belajar yang kondusif dan cukup menantang, mampu membangun pengetahuan peserta pelatihan dengan efektif (Aisyah, 2020). Emosi negatif yang diminimalisir dengan mempertimbangkan aspek fisiologis serta cara kerja otak akan mampu mengoptimalkan kinerja otak dalam menerima pengetahuan dan kemampuan baru.
- Pembelajaran yang menerapkan prinsip pembelajaran *Brain-Based Learning* (BBL) mampu membuat proses pemaknaan pada pembelajaran lebih optimal saat topik pembelajaran disampaikan dengan koheren. Pembelajaran yang relevan sesuai dengan pengetahuan awal dan pengalaman peserta akan lebih bermakna dan dapat lebih mudah diterapkan sesuai dengan kebutuhan pengembangan kompetensi peserta pelatihan di masing-masing instansi. Hal tersebut sesuai dengan penelitian Oktaviana & Rohendi (2017) bahwa proses belajar menjadi lebih bermakna dan terasa menyenangkan.
- Penerapan prinsip pembelajaran BBL mampu mempengaruhi keberhasilan pengembangan kompetensi ASN dalam menghadapi disrupsi untuk mewujudkan birokrasi berkelas dunia. Penekanan prinsip pembelajaran BBL difokuskan pada penggunaan metode pembelajaran yang menunjukkan pembelajaran dengan proses aktif (*Active processing*) agar peserta pelatihan mampu mentransformasikan pengalamannya menjadi sebuah pembelajaran yang sesuai dengan tugas dan fungsinya masing-masing.

4. Kesimpulan & Saran

Untuk dapat mengoptimalkan penerapan prinsip pembelajaran *Brain-based learning* dalam pengembangan

kompetensi ASN maka sebaiknya widyaaiswara memperhatikan hal-hal yang dapat menghambat cara kerja otak dari segala aspek. Widyaaiswara juga perlu merancang pembelajaran yang mampu meningkatkan fungsi otak secara keseluruhan, membuat peserta melakukan pembelajaran secara aktif dimana pengalaman, dan pengetahuan awal peserta tetap relevan dengan yang disampaikan dalam proses pembelajaran.

Daftar Referensi

- Aisya, N. (2020, Juli-Desember). Brain Based Learning (Pembelajaran Berbasis Otak) Pada anak usia dini. *Jurnal Kajian Anak*, 02(02), 23-39.
- Alfansyur, A., & Mariyani. (2020). Seni Mengelola Data: Penerapan Triangulasi Teknik, Sumber Dan Waktu Pada Penelitian Pendidikan Sosial. *HISTORIS: Jurnal Kajian, Penelitian & Pengembangan Pendidikan Sejarah*, 5(2), 146–150.
- Anita, Lestari, H., & Lituhayu, D. (2013). Peran Diklat dalam Peningkatan Kualitas SDM di Badan Kepegawaian Daerah Provinsi Jateng. *Journal Of Public Policy And Management Review*, 2(1).
- BKN (2022). *Buku Statistik Aparatur Sipil Negara Desember 2022*. Jakarta: Badan Kepegawaian Negara.
- Bonomo, V. (2017, March). Brain Based Learning Theory. *Journal of Education and Human Development*, 6(1), 27-43.
- Ceylan, N. O., & Saka, E. (2022). Does Awareness On The Principles Of Brain-Based Learning Have Any Effect On Students' Academic Achievement?. *International Journal of Education Technology and Science*, 2(4), 415–428.
- Chamidiyah, C. (2015). Pembelajaran Melalui Brain Based Learning Dalam Pendidikan Anak Usia Dini. *Edukasia : Jurnal Penelitian Pendidikan Islam*, 10(2).
- Fadli, M. R. (2021). Memahami desain metode penelitian kualitatif. *Humanika, Kajian Ilmiah Mata Kuliah Umum*, 21(1), 33–54.
- Hamzah, A. (2019). *Metode Penelitian & Pengembangan (R&D) Uji Produk Kuantitatif dan Kualitatif Proses dan hasil Dilengkapi contoh Proposal Pengembangan desain Uji Kualitatif dan Kuantitatif*. Malang: Literasi Nusantara Abadi.
- Handayani, B. S., & Corebima, A. D. (2017). Model brain based learning (BBL) and whole brain teaching (WBT) in learning. *International Journal of Science and Applied Science: Conference Series*, 1(2), 153. <https://doi.org/10.20961/ijscs.v1i2.5142>
- Harden, V., & Jones, V. N. (2022). Applying the Principles of Brain-Based Learning in Social Work Education. *Advances in Social Work*, 22(1), 145–162. <https://doi.org/10.18060/25142>
- Jang, C. S., Lim, D. H., You, J., & Cho, S. (2022). Brain-based learning research for adult education and human resource development. *European Journal of Training and Development*, 46(5/6), 627-651.
- Jazuli, L. O., Solihatin, E., & Syahrial, Z. (2019). The Effects of Brain-Based Learning and Project-Based Learning Strategies on Student Group Mathematics Learning Outcomes Student Visual Learning Styles. *Pedagogical Research*, 4(4), em0047.
- Jensen, E. & McConchie, L. (2020). *Brain-Based Learning: Teaching the Way Students Really Learn Third Edition*. California: Corwin.
- Lee, G. J. (2012). Firm Size and The Effectiveness of Training for Customer Expatriates. *Journal of World Business*, 40(2), 172-187.
- Lestari, K. E. (2014). Implementasi Brain-Based Learning untuk meningkatkan kemampuan koneksi dan kemampuan berpikir kritis serta motivasi belajar siswa SMP. *Jurnal Pendidikan Unsika*, 36-46.
- Mae Fernandez, M. M., Queroda, P. G., & Tim Sison, R. S. (2019). Brain-Based and Individualized Instructional Strategies of Hospitality Management Faculty Members in Pangasinan State University, Philippines: *Southeast Asian Journal of Science and Technology*, 4(1), 108–112. www.sajst.org
- Nia, K., Effendi, S., & Marlina, R. (2019). Motivasi Belajar Siswa Sma Dalam Pembelajaran Matematika Dengan Model Brain Based Learning: *Ed-Humanistics*, 4(2), 545-552.
- Nowack, K., van der Meer, E. (2016). Seven Cognitive Secrets that Make You Smarter. In: Schönebeck, M., Pellert, A. (eds) *Von der Kutsche zur Cloud – globale Bildung sucht neue Wege*. Springer VS, Wiesbaden. 315-332. https://doi.org/10.1007/978-3-658-11691-0_18
- Nuryana, A. Purwanto, S. (2010). Efektivitas Brain Gym Dalam Meningkatkan Konsentrasi Belajar Pada Anak. *Indigenous: Jurnal Ilmiah Berkala Psikologi*, 12(1), 88-99.
- Oktaviana, S. E., & Rohendi, E. (2017). Model Brain Based Learning (BBL) untuk meningkatkan Pemahaman Siswa pada Konsep Daur Air. *Antologi UPI*, 5(1), 99-110.

- Peraturan Lembaga Administrasi Negara Nomor 10 Tahun 2018 tentang Pengembangan Kompetensi Pegawai Negeri Sipil.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Reformasi Birokrasi nomor 42 tahun 2021 tentang Jabatan Fungsional Widyaiswara
- Purwati, E. (2016). Optimalisasi pendidikan Islam melalui Pembelajaran Berbasis Cara Kerja Otak. *ISLAMICA: Jurnal Studi Keislaman*, 86-112.
- Putra, Y. S. (2016). Theoretical Review: Teori Perbedaan Generasi. *Among Makarti*, 9, 123-134.
- Sagala, P. N. (2014). Penerapan Metode Brain Based Learning Pada Mata Kuliah Sebagai Upaya Meningkatkan Komunikasi Matematis Dan Ketrampilan Berpikir Tingkat Tinggi Mahasiswa. *Jurnal Tarbiyah*, 21(1).
- Suhendar, A., Gaffar, M. F., Yuniarsih, C., Suryana, A., & Mulyani. (2021). Training Model To Improve CompetencyState Civil Apparatus Supervisory Officer. *International Journal of Science, Technology & Management*, 1066-1072.
- Siyoto, S., & Sodik, A. (2015). *Dasar Metodologi Penelitian*. Sleman: Literasi Media.
- Sohrabi, R., Asari, M., Hozoori M.J. (2014). Relationship between Workforce Agility and Organizational Intelligence (Case Study: The Companies of "Iran High Council of Informatics"): *Asian Social Science*, 10(4), 279-287.
- Suhendar, A., Fakry Gaffar, M., Yuniarsih, C., Suryana, A., & Mulyani, S. (2021). Training Model To Improve CompetencyState Civil Apparatus Supervisory Officer. *International Journal of Science, Technology & Management*, 2(4), 1066-1072.
- Thonsakul, S., & Poonputta, A. (2023). Development of Grade 11 student Learning Achievements on Quadratic Functions Using Brain-Based Learning (BBL) Management. *Journal of Education and Learning*, 12(1), 125. <https://doi.org/10.5539/jel.v12n1p125>
- Tyng, C. M., Amin, H. U., Saad, M. N. M., & Malik, A. S. (2017). The Influences of Emotion on Learning and Memory. *Frontiers in Psychology*, 8. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2017.01454>
- Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara.

Model Kirkpatrick: Sebuah Evaluasi Paska, Atas Pelatihan Kader Gerakan 'EMAS' di Yogyakarta

Anggraeni Wulandari

BKKBN Daerah Istimewa Yogyakarta, Muja-muju-Umbulharjo-Kota Yogyakarta, 55165
anggra.wulan7@gmail.com

ARTICLE INFO ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received:10 Sep.2023

Revised: 18 Sep.2023

Accepted:20 Sep.2023

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi pelatihan bagi Kader Gerakan 'EMAS' guna mengetahui peningkatan pengetahuan, tantangan dan dukungan yang diperoleh kader Gerakan 'EMAS' di lapangan selama menjalankan tugasnya di Daerah Istimewa Yogyakarta. Kader Gerakan 'EMAS' terdiri dari tiga komponen yaitu pemuda dari Generasi Berencana (GenRe) BKKBN, Pemuda Muhammadiyah dan Gerakan Pemuda (GP) Ansor yang ditunjuk untuk mengabdikan di Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil evaluasi pelatihan diharapkan dapat menjadi acuan yang baik untuk pelaksanaan pelatihan serupa di masa yang akan datang. Penelitian ini menggunakan metode campuran, seperti observasi partisipan dan kuesioner online. Pengambilan data dilakukan pada bulan November 2021. Pemilihan sampel menggunakan purposive sampling dengan total lima belas Kader Gerakan 'EMAS' di lima kabupaten di Daerah Istimewa Yogyakarta. Menariknya, Gerakan 'EMAS' merupakan program baru yang diinisiasi oleh BKKBN Daerah Istimewa Yogyakarta yang secara nasional diikuti oleh program Tim Pendamping Keluarga (TPK). Kedua program ini memiliki tujuan yang sama yaitu mengoptimalkan pendampingan kepada remaja, ibu hamil dan ibu menyusui agar anaknya tidak stunting. Setelah mengikuti pelatihan, para kader Gerakan 'EMAS' mengalami peningkatan pengetahuan tentang kesehatan ibu dan anak serta kaitannya dengan stunting. Di beberapa daerah masih terdapat kendala terkait kunjungan ke keluarga sasaran karena kader Gerakan EMAS masih muda dan minim kompetensi akan kesehatan ibu dan anak sehingga harus bermitra dengan kader lain seperti kader KB, PKK kader, kader kesehatan, dan kader posyandu saat akan melakukan kunjungan. Sebagai masukan pada pelatihan selanjutnya, kader Gerakan 'EMAS' perlu ditambah dengan tim yang memiliki kompetensi di bidang kesehatan, sehingga lebih optimal dalam mendampingi keluarga yang berisiko stunting.

Evaluation training program is the aim of this study. In the training of 'EMAS' Movement Cadres, the cadres consist of three components from the Generation Planning BKKBN, Muhammadiyah Youth and Ansor Youth Movement. In the future, the result of this evaluation can strengthen the implementation of similar training. Mixed method are using in this research, such as interviews, participant observation and online questionnaires. Training of 'EMAS' Movement Cadres, optimize assistance to adolescents, pregnant women and nursing mothers, to prevent their children from stunting. Training participants experienced an increase in knowledge about maternal and child health. The challenge is on cadres who are too young and had minimal competence in maternal and child health information. When explain about the materials, they had to partner with other cadres such as family planning cadres, PKK cadres, health cadres, and Posyandu cadres. To be more optimal, the cadres of the 'EMAS' Movement need to be partnered with a team that has competence in the health sector so that they are better at assisting families at risk of stunting.

Kata Kunci: Pelatihan_1, Kirkpatrick_2, Kader Stunting_3

Keywords: Training_1, Kirkpatrick_2, Stunting cadre_3

1. Pendahuluan

Stunting (perawakan pendek) pada balita merupakan manifestasi dari kekurangan gizi kronis, baik sebelum maupun sesudah melahirkan. Stunting merupakan hambatan pertumbuhan yang disebabkan oleh kurangnya asupan gizi serta gangguan kesehatan. Stunting merupakan suatu proses yang berdampak pada tumbuh kembang anak dimulai dari tahap awal yaitu pada saat pembuahan hingga tahun ke 3 atau 4 kehidupan anak, dimana status gizi ibu dan anak merupakan faktor penting dalam tumbuh kembang seorang anak. (Rosmalina dkk., 2018).

Stunting merupakan cerminan betapa buruk dan kurang optimalnya pemberian nutrisi pada anak. Untuk menangani stunting memerlukan waktu yang tidak sedikit. Pencegahan stunting harus mengakomodasi seluruh faktor penyebab (dasar, tidak langsung, langsung), sehingga kontribusi gizi harus mendapat perhatian serius. Kontribusi gizi ada dua, yaitu intervensi gizi spesifik dan intervensi sensitif (Presiden Republik Indonesia, 2013). Intervensi gizi khusus merupakan upaya pencegahan dan pengurangan gangguan secara langsung melalui program pembangunan sektor kesehatan. Sasaran penerima program dan kegiatan adalah kelompok 1.000 hari pertama kehidupan atau Hari Pertama Kehidupan (HPK), baik ibu hamil, ibu menyusui, dan anak 0-23 bulan (Yunitasari et al., 2021). Sedangkan intervensi gizi sensitif merupakan upaya mencegah dan mengurangi gangguan secara tidak langsung melalui program pembangunan non-kesehatan seperti penyediaan air bersih, penyediaan pangan, keluarga berencana, pengentasan kemiskinan, dan kesetaraan gender dengan sasaran masyarakat umum tidak harus mencapai 1.000 HPK (Ch Rosha dkk., n.d.).

Berdasarkan uraian di atas, jelas bahwa upaya penanggulangan stunting melalui pendekatan lintas sektoral adalah solusinya. Pendekatan lintas sektor ini melibatkan berbagai pihak, antara lain pemerintah pusat dan pemerintah daerah, swasta atau perusahaan, lembaga sosial dan keagamaan, akademisi, dan media massa.

Badan Kependudukan dan Keluarga Berencana Nasional (BKKBN) Daerah Istimewa Yogyakarta melalui pencanangan Kader Penghapusan Masalah Anak Stunting-Penghapusan Masalah Anak Stunting (EMAS), melibatkan Generasi Berencana (GenRe) BKKBN, Pemuda Muhammadiyah-Pemuda Muhammadiyah dan Gerakan Pemuda Ansor-Gerakan Pemuda Ansor untuk turut serta menurunkan angka stunting. Menariknya, Gerakan 'EMAS' merupakan program baru yang digagas BKKBN Daerah Istimewa Yogyakarta yang diikuti secara nasional oleh program Tim Pendamping Keluarga atau Tim Pendamping Keluarga (TPK). Kedua program ini memiliki tujuan yang sama yaitu mengoptimalkan pendampingan kepada remaja, ibu hamil dan ibu menyusui agar anaknya tidak stunting. Keberadaan kader diharapkan dapat menjadi salah satu upaya percepatan penurunan stunting (Achmad, 2022). Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi pelatihan Kader Gerakan 'EMAS' guna mengetahui peningkatan pengetahuan, tantangan dan dukungan yang diperoleh kader Gerakan 'EMAS' di lapangan dalam menjalankan tugasnya.

Evaluasi pelatihan merupakan suatu proses penting dimana kita dapat mengetahui tingkat keberhasilan pelaksanaan suatu program pelatihan. Secara umum yang dimaksud dengan penilaian program pelatihan adalah pengukuran hasil belajar peserta pelatihan sebagai bahan pertimbangan pengambilan keputusan (Ulum, 2015). Penilaian ini dijadikan acuan sejauh mana peserta pelatihan mencapai suatu tujuan atau kompetensi. Model evaluasi Kirkpatrick merupakan salah satu pendekatan yang paling banyak digunakan sejak diperkenalkan oleh Donald Kirkpatrick dalam *Journal for the American Society for Training Directors* pada tahun 1959 (Reio et al., 2017). Tahapan evaluasi model dimulai dari tahap reaksi, tahap pembelajaran, tahap perilaku dan tahap hasil (D.L. Kirkpatrick & Kirkpatrick, 2007). Dibandingkan model evaluasi lainnya, model Kirkpatrick memiliki beberapa keunggulan antara lain (Smidt et al., 2009): 1) lebih komprehensif, karena mencakup aspek kognitif, keterampilan, dan afektif; 2) objek evaluasi tidak hanya hasil pembelajaran saja, tetapi juga mencakup proses, keluaran, dan hasil; 3) lebih mudah diterapkan (aplicable) untuk tingkat kelas karena tidak melibatkan terlalu banyak pihak lain dalam proses evaluasi. Evaluasi Kirkpatrick juga terdiri dari beberapa tingkatan, yaitu Reaksi (Level 1), Pembelajaran (Level 2), Perilaku (Level 3), dan Hasil (Level 4) (D. Kirkpatrick, 1998). Pada penelitian ini subjek yang dipelajari adalah level 3 dan level 4 yang dipantau melalui cara peserta pelatihan menerapkan ilmu yang diperolehnya di kelas dan hasil pelaksanaan Rencana Tindak Lanjut yang telah mereka susun di akhir pelatihan.

2. Metodologi

Agar hasil penelitian lebih komprehensif, peneliti memilih menggunakan metode campuran. Metode campuran diartikan sebagai “metode penelitian yang menggabungkan metode kualitatif dan kuantitatif, metode ini dirasa lebih bermanfaat, karena berpotensi meningkatkan kekuatan pendekatan kuantitatif dan kualitatif.” (Östlund et al., 2011). Untuk pembobotan data, antara data yang diperoleh secara kualitatif dan kuantitatif, mempunyai

bobot yang sama dalam penelitian ini. Pembobotan data yang sama ini disebut desain “QUAL + QUAN” (Lopez-fernandez & Molina-azorin, 2014). Data kuantitatif dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner survei online, sedangkan data kualitatif dikumpulkan dengan menggunakan wawancara dan observasi partisipan. Keunggulan utama survei *online* adalah keterbukaan dan fleksibilitas dalam menjawab berbagai pertanyaan penelitian, sehingga sangat diminati para peneliti sosial, karena metode ini memungkinkan akses terhadap berbagai data terkait pandangan, pengalaman, atau praktik dalam kehidupan masyarakat (Braun dkk., 2020).

Sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling*, dengan jumlah sampel sebanyak lima belas orang dari seluruh kabupaten di Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Teknik ini tidak memerlukan landasan teori atau jumlah sampel tertentu. Secara sederhana, peneliti memutuskan apa yang ingin diketahuinya dan mencari responden/sumber yang dianggap tepat untuk memberikan informasi berdasarkan pengetahuan atau pengalamannya (Etikan, 2016). Sampelnya adalah generasi muda dari Generasi Berencana (GenRe) BKKBN, Pemuda Muhammadiyah dan Gerakan Pemuda (GP) Ansor sebagai Kader Gerakan Penghapusan Masalah Anak Stunting (EMAS) di Daerah Istimewa Yogyakarta. Sampel terpilih telah mengikuti pelatihan pada bulan Agustus 2021 di BKKBN Daerah Istimewa Yogyakarta. Pengumpulan data penelitian dilakukan pada bulan Oktober-November 2021.

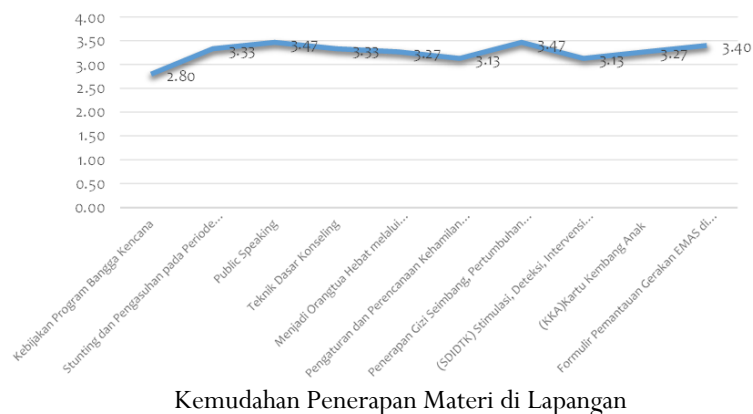
3. Hasil dan Pembahasan

Hasil pemrosesan data dalam penelitian ini menghasilkan data yang menarik. Setelah disarikan oleh penulis, hasilnya sebagai berikut:

3.1. Penilaian Level 3 (Perilaku)

3.1.1. Penilaian akan Penerapan Materi di Lapangan

Selama pelatihan, materi yang diperoleh Kader Gerakan 'EMAS' adalah sebanyak sepuluh buah mata pelatihan yang terdiri atas: Kebijakan Program Bangga Kencana; *Public Speaking*; Teknik Dasar Konseling; Menjadi Orang Tua Hebat Melalui Penerapan 8 Fungsi Keluarga; Pengaturan dan Perencanaan Kehamilan melalui Penggunaan Kontrasepsi Rasional, Efektif dan Efisien; Pertumbuhan dan Perkembangan Anak; Stimulasi Deteksi Dini Tumbuh Kembang Anak; Penerapan Gizi Seimbang; Stunting dan Pengasuhan pada 1000 HPK; Praktik Pengisian Kartu Kembang Anak; Formulir Pemantauan Gerakan EMAS di Lapangan; Rencana Tindak Lanjut. Setelah diajarkan di kelas, peserta kemudian mengimplementasikan ilmu yang didapat, dalam kehidupan sehari-hari sebagai Kader Gerakan 'EMAS'. Hasilnya cukup baik, dan diilustrasikan pada gambar berikut:



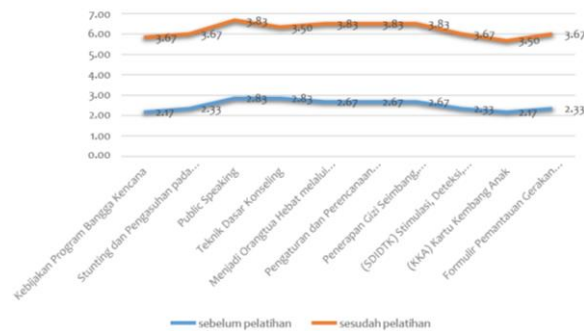
Kemudahan Penerapan Materi di Lapangan

Berdasarkan data yang dikumpulkan diperoleh hasil mengenai materi kelas mana yang paling mudah diterapkan di lapangan. Dari (Gambar 1) terlihat bahwa terdapat materi yang dinilai peserta memiliki rata-rata tertinggi dalam hal kemudahan pelaksanaan di lapangan yaitu “Public Speaking” dan “Pelaksanaan Gizi Seimbang, Tumbuh Kembang dan Anak” dengan nilai rata-rata tertinggi. skor 3,47. Dilanjutkan dengan materi “Bentuk Pemantauan Gerakan EMAS di Lapangan” dengan skor 3,40. Sedangkan materi yang dinilai memiliki nilai rata-rata paling rendah dalam hal kemudahan penerapan di lapangan adalah “Kebijakan Program Bangga Kencana” dengan skor 2,80. Nilai tersebut tidak jauh berbeda dengan materi “Penyelenggaraan dan Perencanaan Kehamilan dengan

Penggunaan Kontrasepsi yang Rasional, Efektif dan Efisien” dan “(SDIDTK) Stimulasi, Deteksi, Intervensi Dini Tumbuh Kembang” yang dinilai peserta dengan rata-rata 3,13. Adapun pada materi “Menjadi Orang Tua Hebat Melalui Penerapan 8 Fungsi Keluarga”, “Kartu Tumbuh Kembang Anak (KKA)”, “Stunting dan Pengasuhan Anak di Masa Emas 1000 HPK”, “Teknik Dasar Konseling” mempunyai nilai rata-rata antara 3,27 hingga 3,33.

3.1.2. Penilaian akan Peningkatan Kompetensi Paska Pelatihan

Pada penilaian diri peserta terhadap kondisi sebelum dan sesudah mengikuti pelatihan (Gambar 2), ditemukan pada seluruh aspek bahwa peserta menyatakan mengalami peningkatan pengetahuan terhadap materi yang diberikan selama pelatihan. Kita lihat lebih dekat (Gambar 2), pada grafik tersebut diketahui bahwa peserta menilai rata-rata peningkatan pengetahuan terbesar dengan skor rata-rata 1,50 pada kompetensi “Kebijakan Program Bangga Kencana”, sedangkan rata-rata peningkatan terendah adalah pada kompetensi “Teknik Dasar Konseling” dengan peningkatan skor sebesar 0,67 saja. Dapat disimpulkan bahwa materi “Kebijakan Program Bangga Kencana” merupakan sesuatu yang baru bagi peserta pelatihan, sehingga setelah mengikuti pelatihan mereka merasakan peningkatan pengetahuan yang pesat. dibandingkan dengan materi lainnya, sedangkan materi “Teknik Dasar Konseling” sudah lama diketahui oleh para peserta pelatihan karena sudah lama menjadi anggota karang taruna di masyarakat dan tentunya sering menggunakan teknik konseling dalam berkomunikasi. dengan komunitas mereka.



Peningkatan Kompetensi Paska Pelatihan

Pada sesi wawancara diketahui bahwa menurut alumni pelatihan, pemahaman materi kemungkinan akan lebih baik jika Pelatihan Kader Gerakan EMAS dilaksanakan secara tatap muka. Pelatihan daring dirasa memberikan keterbatasan kepada peserta ketika akan bertanya secara detail mengenai pelaksanaan beberapa materi seperti: Teknik Dasar Konseling, Formulir Pemantauan Gerakan SDIDTK, KKA dan EMAS. Pada pelatihan Kader Gerakan EMAS, pelatihan dilaksanakan secara full online karena pelaksanaannya bertepatan dengan kondisi COVID 19 yang angka penularannya masih tinggi.

3.1. Penilaian Level 4 (Dampak)

Implementasi Rencana Tindak Lanjut Pasca Pelatihan diperiksa sebagai hasil penilaian Level 4 pelatihan ini. Pada saat pengisian kuesioner, peserta diberikan salinan Rencana Tindak Lanjut (RTL) yang telah mereka susun selama pelatihan, sehingga mereka dapat melihat tingkat pencapaian kegiatan yang mereka lakukan setelah pelatihan. RTL ini juga diperlihatkan kepada rekan kerja yang mengikuti pelatihan agar diketahui kebenaran pelaksanaannya. Dari RTL yang berhasil dikumpulkan, mayoritas responden menyatakan bahwa dari apa yang direncanakan, tidak semuanya bisa terlaksana. Mayoritas memilih persentase penerapan RTL sebesar 51-75%.

Hambatan pelaksanaan RTL antara lain: Mencari waktu luang yang sesuai antara kader dengan sasaran; Karena kondisi pandemi, pertemuan tatap muka masih terbatas, penyampaian informasi hanya dilakukan secara daring; Komunikasi dengan tokoh masyarakat/lurah di beberapa daerah agak sulit; Belum ditemukan kader lain yang membantu sosialisasi; Lokasi rumah sasaran jauh; Sasarannya mayoritas adalah ibu-ibu sehingga alumni laki-laki yang mengikuti pelatihan seringkali merasa canggung saat sosialisasi; Di daerah tertentu, warga menganggap alumni yang belum menikah mengikuti pelatihan merupakan hal yang tabu saat menyampaikan materi tentang kontrasepsi, kehamilan, dan membesarkan anak.

Selain kendala, evaluasi ini juga menanyakan dukungan terhadap pelaksanaan RTL. RTL yang disusun oleh peserta pelatihan, fokus pada pendampingan dan penerapan materi pelatihan pada keluarga di lingkungan sekitar

mereka yang memiliki: calon pengantin, ibu hamil dan ibu menyusui serta Badutanya; guna mencegah anak mereka lahir dan tumbuh stunting. RTL yang telah dilaksanakan banyak mendapat dukungan dari: Dukungan pemangku kepentingan di wilayah pelaksanaan (Kepala Desa, Lurah, Ketua RT, Ketua RW); Dukungan fasilitasi desa; Bantuan dari mitra/kader lain (Karang Taruna, Pemuda Muhammadiyah, GP Ansor, Kader BKB, Kader Puskesmas, Kader PKK, Kader Posbindu, Kader Posyandu, Kader BKR, dll); Kesadaran masyarakat untuk rutin memeriksakan kesehatannya; Kesiediaan kader meluangkan waktu untuk memperoleh informasi mengenai stunting dan pencegahannya; Sasarannya berada di lingkungan yang dekat dengan Kader Gerakan EMAS; Pemanfaatan media Whatsapp Group untuk berbagi penjelasan melalui video dan infografis; Antusiasme warga menyikapi kegiatan sosialisasi yang selama ini tak kunjung diterima.

4. Kesimpulan dan Saran

4.1. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi pelatihan bagi Kader Gerakan 'EMAS' guna mengetahui peningkatan pengetahuan, tantangan dan dukungan yang diperoleh kader Gerakan 'EMAS' di lapangan selama menjalankan tugasnya di Daerah Istimewa Yogyakarta. Pada evaluasi (perilaku) level 3 Kirkpatrick diketahui bahwa peserta pelatihan menyatakan mengalami peningkatan pengetahuan setelah pelatihan dibandingkan sebelum mengikuti pelatihan. Sedangkan pada evaluasi level 4 menurut Kirkpatrick (hasil), pada evaluasi ini diketahui bahwa peserta pelatihan telah mampu mengimplementasikan RTL di lapangan dengan berbagai dukungan baik dari motivasi masyarakat maupun pemangku kepentingan terkait. Meskipun dalam pelaksanaannya menemui beberapa kendala. RTL yang berhasil dilaksanakan antara lain melakukan pendampingan dan pemberian informasi pentingnya 1000 HPK bagi calon pengantin, ibu hamil dan ibu menyusui serta Badutanya.

4.2. Rekomendasi

Kategori pelatihan serupa harus dipertahankan/ditingkatkan baik dari segi materi, metode, sumber dan pelaksanaannya. Jika pandemi Covid 19 sudah mereda, disarankan agar pelatihan kategori ini dilakukan secara tatap muka agar peserta pelatihan mendapatkan hasil yang maksimal. Antusiasme warga yang menjadi sasaran pemberian informasi oleh Kader Gerakan 'EMAS' khususnya tentang stunting dan 1000 HPK menunjukkan bahwa masyarakat sebenarnya tertarik dengan informasi yang bermanfaat bagi mereka, namun terkadang mereka tidak dapat menemukan jalan keluarnya. cara untuk mendapatkan informasi penting ini. Pada saat pelaksanaan pendampingan di lapangan, sebaiknya peserta diklat didampingi oleh kader yang berlatar belakang pendidikan dokter agar sasaran lebih yakin dengan materi yang disampaikan pada saat proses pendampingan.

Daftar Referensi

- Achmad, W. (2022). Social Reality Stunting Prevention in Cianjur District. *Jurnal Eduhealth*, 13(02), 2022. <http://ejournal.seaninstitute.or.id/index.php/health>
- Braun, V., Clarke, V., Boulton, E., Davey, L., Braun, V., Clarke, V., Boulton, E., Davey, L., & Braun, V. (2020). The online survey as a qualitative research tool The online survey as a qualitative research tool ABSTRACT. *International Journal of Social Research Methodology*, 00(00), 1–14. <https://doi.org/10.1080/13645579.2020.1805550>
- Ch Rosha, B., Sari, K., Rosha, B. C., Sp, I. Y., Amaliah, N., & Utami, N. H. (n.d.). *Peran Intervensi Gizi Spesifik dan Sensitif Dalam Perbaikan Peran Intervensi Gizi Spesifik dan Sensitif dalam Perbaikan Masalah Gizi Balita di Kota Bogor ROLES OF SENSITIVE AND SPECIFIC NUTRITIONAL INTERVENTIONS IN THE IMPROVEMENT OF NUTRITIONAL PROBLEMS IN BOGOR*.
- Etikan, I. (2016). Comparison of Convenience Sampling and Purposive Sampling. *American Journal of Theoretical and Applied Statistics*, 5(1), 1. <https://doi.org/10.11648/j.ajtas.20160501.11>
- Kirkpatrick, D. (1998). *Evaluating Training Programs: The Four Levels* (2nd ed.). Berrett-Koehler Publisher, Inc.
- Kirkpatrick, D. L., & Kirkpatrick, J. D. (2007). *Implementing the Four Levels: A Practical Guide for Effective Evaluation of Training Programs* (1st). Berrett-Koehler Publishers, Inc.
- Lopez-fernandez, O., & Molina-azorin, J. F. (2014). *The use of mixed methods research in interdisciplinary educational journals*. December. <https://doi.org/10.5172/mra.2011.5.2.269>
- Östlund, U., Kidd, L., Wengström, Y., & Rowa-Dewar, N. (2011). Combining qualitative and quantitative research within mixed method research designs: A methodological review. *International Journal of Nursing Studies*, 48(3), 369–383. <https://doi.org/10.1016/j.ijnurstu.2010.10.005>

- Presiden Republik Indonesia. (2013). *Peraturan Presiden Republik Indonesia No. 42 Tahun 2013 tentang Gerakan Nasional Percepatan Perbaikan Gizi*.
- Reio, T. G., Rocco, T. S., Smith, D. H., & Chang, E. (2017). A Critique of Kirkpatrick's Evaluation Model. *New Horizons in Adult Education and Human Resource Development*, 29(2), 35–53. <https://doi.org/10.1002/nha3.20178>
- Rosmalina, Y., Luciasari, E., Ernawati, F., Penelitian dan Pengembangan Upaya Kesehatan Masyarakat, P., & Penelitian dan Pengembangan Biomedis dan Teknologi Dasar Kesehatan, P. (2018). Upaya Pencegahan dan Penanggulangan BATITA Stunting: Systematic Review. *Journal of the Indonesian Nutrition Association*, 41(1), 1–14. http://ejournal.persagi.org/index.php/Gizi_Indon
- Smidt, A., Balandin, S., Sigafos, J., & Reed, V. A. (2009). The Kirkpatrick model: A useful tool for evaluating training outcomes. In *Journal of Intellectual and Developmental Disability* (Vol. 34, Issue 3, pp. 266–274). <https://doi.org/10.1080/13668250903093125>
- Ulum, Ö. G. (2015). Program Evaluation through Kirkpatrick's Framework. *Online Submission*, 8(1), 106–111.
- Yunitasari, E., Pradanie, R., Arifin, H., Fajrianti, D., & Lee, B. O. (2021). Determinants of stunting prevention among mothers with children aged 6–24 months. *Open Access Macedonian Journal of Medical Sciences*, 9, 378–384. <https://doi.org/10.3889/oamjms.2021.6106>

Perilaku Pemilihan Media Belajar dalam MOOC dan Dampaknya Terhadap Pemahaman Awal Peserta

Tri Nugrahadi

Pusdiklat BPS, Jl. Jagakarsa Raya No. 70, Jakarta Selatan, 12620
tri.nugrahadi@bps.go.id; 081326452277

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Penerapan MOOC pada awal pelatihan bermaksud agar para peserta dapat mempelajari terlebih dahulu ragam materi yang akan diberikan selama pembelajaran. Sehingga pada saat pembelajaran, komunikasi antara fasilitator dan peserta lebih berupa diskusi dibanding ceramah. Sayangnya, tidak semua peserta dapat mempelajari semua media pembelajaran yang tersedia secara lengkap. Beragam alasan dikemukakan, seperti sibuk, banyak tugas kantor, tidak ada waktu, dan sebagainya. Untuk mengatasi hal ini, dalam penyelenggaraan Pelatihan Literasi Statistik dan Indikator Strategis BPS tahun 2023, Pusdiklat BPS melakukan *treatment* berupa penambahan video sebagai alternatif pemilihan media pembelajaran dalam MOOC. Untuk mengetahui bagaimana perilaku peserta dalam memanfaatkan ragam media tersebut, dilakukan penelitian menggunakan *Google Form* yang dibagikan di *WhatsApp Group* peserta. Sebanyak 131 dari 194 peserta responsif. Hasilnya, 37% peserta tidak dapat mengikuti pembelajaran MooC sesuai agenda. Alasan utama adalah memiliki agenda tugas yang beririsan waktu. Untuk mengatasi hal ini sebagian besar memanfaatkan waktu senggang di kantor untuk belajar, dan video menjadi media pembelajaran pilihan terbanyak. Meskipun durasinya singkat, namun pembelajaran melalui video ternyata mampu memberikan pemahaman awal kepada peserta. Hal ini ditunjukkan dengan nilai *pre-test* yang relatif tidak berbeda jauh dengan media pembelajaran lainnya.

Implementation of MOOC on beginning of a training intends that the participants can learn in advance the variety of material that will be provided during the learning. So, during the learning, communication between facilitator and participants is more on discussion rather than lectures. Unfortunately, not all of participants can learn completely all learning media provided. There are some reasons, such as busy, lot of office tasks, no time, and others. To solve this, on the Statistical Literacy and Strategic Indicator Training 2023, BPS Education and Training Center have done a treatment that is adding videos as an alternative for participants on selecting learning media on MOOC. To find out how the behavior of the participants in utilizing the various media, a research has been done using google form. A total of 131 out of 194 participants were responsive. As the result, 37% of responsive participants were unable to learn according to the agenda. The main reason is having task in the same time. To solve it, most of them used their free time at office to study, and video is the learning media of choice. Even the duration was short, learning through video was able to provide participants with an initial understanding. This is indicated by the pre-test values which are relatively not much different from other media learning.

Kata Kunci: Perilaku, MooC, Pelatihan

Keywords: Behavior, MOOC, Training

1. Pendahuluan

1.1. Latar Belakang

Peningkatan kompetensi dan pemahaman peserta dalam suatu bidang merupakan tujuan umum dari setiap penyelenggaraan pelatihan. Sejak pandemi *covid-19*, penyelenggaraan pelatihan mengalami revolusi dari konvensional berupa klasikal menjadi virtual dan maupun *blended learning* dengan memanfaatkan perkembangan teknologi. Metode penyelenggaraan ini juga diadopsi oleh Pusdiklat Badan Pusat Statistik (BPS). Salah satu pelatihan teknis yang dilakukan secara *online* adalah Pelatihan Literasi Statistik dan Indikator Strategis BPS Tahun 2023. Pelatihan ini bertujuan untuk meningkatkan kompetensi para pegawai Pemerintah Daerah level Provinsi di bidang statistik dan mengoptimalkan pemanfaatan statistik guna mendukung pembangunan daerah provinsi setempat. Pelatihan ini sekaligus sebagai wujud pembinaan statistik sektoral oleh BPS sebagaimana diamanatkan oleh Undang-Undang Nomor 16 Tahun 1997 tentang Statistik.

Pada pembelajaran virtual, pola pembelajaran umumnya menggunakan beragam media (Riyana, 2019). Oleh karena itu, dalam rangka memudahkan peserta dalam memahami materi pelatihan pada agenda *Massive Open Online Course* (MooC), dimana peserta belajar secara mandiri, Pusdiklat BPS menambah media video selain bahan ajar, modul, dan slide paparan. Namun, di sisi lain salah satu kelemahan pembelajaran mandiri secara *online* adalah terjadinya tingkat pemahaman yang berbeda-beda tergantung kemampuan peserta (Hidayatullah, 2021).

Penelitian terkait pemanfaatan video maupun audio visual sebagai bahan pembelajaran telah dilakukan, namun lokus penelitian masih pada sekolah, mulai SD hingga perguruan tinggi. Sebagai contoh, penelitian yang dilakukan oleh Winarti (2022), Wulansari (2022), dan Misidawati dkk (2021). Penulis belum menemukan referensi penelitian yang dilakukan pada Lembaga Pendidikan dan Pelatihan (Lemdik) terkait penggunaan video pada pembelajaran MooC. Hal ini bukan berarti belum ada lemdik yang menggunakan video, namun diindikasikan bahwa mereka belum melakukan penelitian terkait dampak pemanfaatan video terhadap pemahaman peserta. Oleh karena itu, diharapkan hasil penelitian ini dapat berguna sebagai salah satu referensi penelitian terkait dan dimanfaatkan oleh Lemdik yang belum menggunakan video dalam MooC.

Mengingat bahwa penambahan video merupakan hal baru dalam penyelenggaraan pelatihan teknis di Pusdiklat BPS, maka belum diketahui apakah video tersebut diminati oleh peserta dan memberikan dampak positif kepada mereka? Selanjutnya hasil penelitian ini akan dijadikan dasar pertimbangan untuk memutuskan apakah materi video perlu dimasukkan sebagai salah satu materi pembelajaran MooC pada pelatihan teknis lainnya ataukah sudah cukup menggunakan ragam materi yang sudah disediakan saat ini, yaitu bahan ajar, modul, dan bahan tayang.

1.2. Tujuan dan Manfaat Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana perilaku peserta dalam memilih video dan media pembelajaran lainnya yang disediakan dalam MooC. Tujuan kedua adalah ingin mengetahui apakah pilihan tersebut memberikan dampak positif kepada peserta dalam hal mendukung pemahaman awal mereka, yang direpresentasikan dengan nilai *pre-test*. Hasil penelitian diharapkan dapat menjadi dasar evaluasi dan perencanaan pelaksanaan pembelajaran pelatihan teknis di Pusdiklat BPS khususnya maupun Lemdik lainnya, sekaligus bermanfaat sebagai referensi bagi penelitian-penelitian terkait.

1.3. Kajian Teori

Covid-19 yang melanda Indonesia dan dunia memiliki beragam dampak yang berpengaruh terhadap semua sektor kehidupan manusia termasuk di bidang Pendidikan (Daniel, 2020). Metode pembelajaran yang sebelumnya dilakukan secara klasikal secara cepat berubah menjadi virtual (pembelajaran jarak jauh) dan berangsur-angsur menjadi *blended learning*. Hal ini juga terjadi di Pusdiklat BPS. Perubahan ini dilakukan agar proses belajar dapat tetap berlangsung dengan baik. Oleh karena itu, perubahan metode pembelajaran merujuk pada peraturan yang berlaku, terutama dari Lembaga Pembina Diklat yaitu Lembaga Administrasi Negara (LAN) meskipun implementasinya pada pelatihan teknis. Sebagai contoh, Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara Nomor: 13/K.1/PDP.07/2022 tentang Pedoman Penyelenggaraan Pelatihan Dasar Calon Pegawai Negeri Sipil.

Dalam peraturan ini, disebutkan bahwa pembelajaran mata pelatihan pada MooC dilakukan secara mandiri oleh peserta (*self-learning*) dan asynchronous yang dilaksanakan di tempat kedudukan peserta. MooC dilaksanakan

pada bagian awal pelatihan sebagai suatu bentuk pembekalan sebelum peserta mengikuti pembelajaran virtual. Sejak *pandemic Covid-19*, MooC telah menjadi agenda belajar yang penting mengingat MooC akan menjadi tren pendidikan masa depan dan menjadi alternatif pilihan dalam pembelajaran (Risdiyanto, 2021).

Selama MooC, peserta mempelajari beragam materi yang telah disediakan dalam berbagai media, seperti bahan ajar, bahan tayang, modul, video, dan sebagainya. Pencantuman video sebagai media pembelajaran dalam MooC diharapkan dapat memudahkan peserta belajar serta meningkatkan pemahaman mereka. Hal ini berdasarkan hasil dari beberapa penelitian. Misidiwati, dkk (2021) menyatakan bahwa pemanfaatan media video yang mengkomodir materi pembelajaran manajemen pemasaran terbukti dapat meningkatkan minat dan prestasi mahasiswa yang ditunjukkan dengan adanya peningkatan hasil nilai manajemen pemasaran dari rata-rata 71 menjadi 76 pada siklus I dan meningkat menjadi 79 pada siklus II.

Winarti (2022) juga menemukan hasil yang mirip ketika melakukan penelitian pada siswa Sekolah Menengah Kejuruan Negeri 2 Wonosari, Yogyakarta. Penggunaan media video ternyata mampu meningkatkan hasil belajar siswa pada materi Laporan Keuangan dan Analisa Laporan Keuangan. Pada level pendidikan menengah pertama (SMP), penggunaan video juga memberikan pengaruh terhadap pemahaman materi, sebagaimana hasil penelitian Wulansari dan Murdiono (2022) pada Siswa Kelas VII SMP Negeri 2 Srandakan, Bantul, Yogyakarta.

Namun, penelitian tentang penggunaan video dalam pembelajaran/pelatihan kepada para pegawai Aparatur Sipil Negara (ASN) masih terbatas. Penulis belum menemukan referensi dari penelitian ini. Sehingga diharapkan, hasil penelitian ini dapat menjadi salah satu rujukan atas penelitian terkait.

2. Metodologi

Penelitian dilakukan pada Pelatihan Literasi Statistik dan Indikator Strategis BPS tahun 2023 karena merupakan pelatihan teknis di Pusdiklat BPS yang baru menggunakan video sebagai media pembelajaran tambahan. Obyek penelitian adalah para peserta pelatihan sebanyak 194 orang. Berdasarkan rumus Slovin, maka jumlah sampel yang digunakan sebanyak 131 peserta dengan tingkat signifikansi 5%. Pemilihan sampel dilakukan secara *Random Sampling*. *Google form* sebagai instrumen penelitian dikirim ke peserta setelah seluruh rangkaian pembelajaran selesai atau pelatihan telah ditutup. Hal ini dengan maksud agar para peserta merasa leluasa dalam mengisinya karena sudah tidak berkaitan lagi dengan nilai peserta. Pertanyaan dibagi menjadi empat bagian yaitu deskripsi peserta, perilaku saat pembelajaran MooC, perbandingan pemahaman materi, dan masukan dari peserta. Analisis yang digunakan adalah analisis deskriptif berdasarkan hasil kuesioner. Hasil pendataan disajikan dalam bentuk tabel dan grafik, baik grafik garis maupun grafik batang.

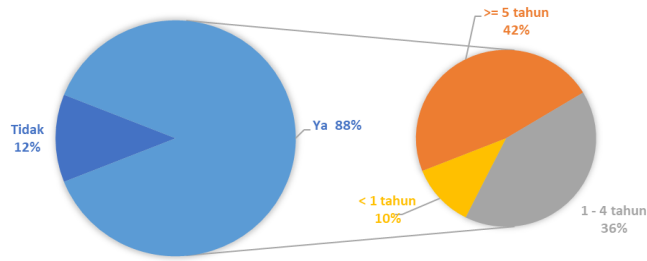
3. Hasil dan Pembahasan

Pelatihan Literasi Statistik dan Indikator Strategis tahun 2023 diselenggarakan mulai tanggal 12 Juni sd 27 Juli 2023 secara *online*, dibagi atas 2 (dua) *batch* dengan durasi setiap *batch* selama 25 hari (83 Jam Pembelajaran). Setiap *batch* mencakup 4 (empat) agenda, yaitu: (1). *Overview & MooC* selama 5 hari (15 JP); (2) Pembelajaran *online* selama 5 hari (36 JP); (3) *Coaching* selama 10 hari (8 JP); dan (4) Penguatan Materi & Seminar selama 5 hari (24 JP). Materi pelatihan terdiri atas 8 modul yaitu Literasi Statistik, Inflasi, Pertumbuhan Ekonomi, Indeks Pembangunan Manusia, Kemiskinan, *Gini Ratio*, Kemiskinan & Tingkat Pengangguran. Pembelajaran dilakukan secara *synchronous* dan *asynchronous* oleh para fasilitator dari Pusdiklat dan Direktorat BPS terkait.

3.1. Deskripsi Peserta

Pelatihan ini diikuti oleh 194 peserta dari Dinas Komunikasi, Informatika dan Statistik (Diskominfotik), Badan Perencanaan Pembangunan Daerah (Bappeda), Badan Riset Daerah (Brida), dan Badan Pusat Statistik (BPS) seluruh provinsi. Secara umum, peserta berpendidikan Sarjana atau sederajat (53%) dan Magister (41%). Hal ini sebagai indikasi potret Pendidikan para ASN yang memang lebih didominasi oleh kedua jenjang pendidikan ini.

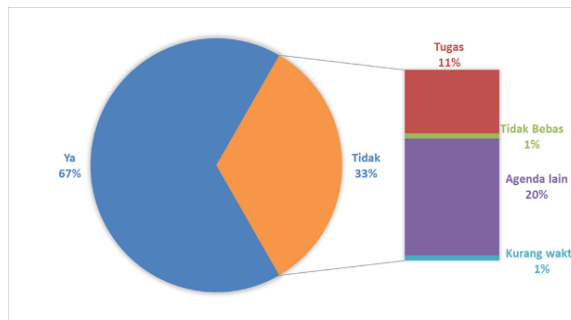
Sebagai pelatihan dalam bidang statistik, mayoritas peserta berasal dari bidang tugas yang relevan dengan kegiatan statistik, mulai dari perencanaan kegiatan, pelaksanaan pengumpulan data, pengolahan dan analisis, hingga diseminasi statistik. Sebagian besar dari mereka telah memiliki pengalaman karena bekerja lebih dari lima tahun (42%), hanya 10% yang kurang dari setahun.



Bidang Tugas Terkait Statistika dan Durasi Kerja Peserta

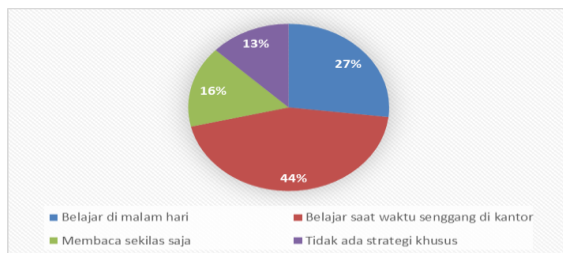
3.2. Perilaku peserta saat pembelajaran MOOC

Perilaku peserta pada saat pembelajaran MOOC dikaji dari sisi kesesuaian waktu pembelajaran mereka dengan jadwal yang telah ditentukan oleh penyelenggara, dan strategi pembelajaran yang dilakukan. Mayoritas (67%) mampu mempelajari materi sesuai jadwal, namun sisanya terpaksa menggunakan waktu lainnya. Ketidaksesuaian jadwal ini umumnya disebabkan oleh adanya agenda tugas dengan waktu yang beririsan dengan jadwal MooC (20%) maupun tidak dibebaskan oleh pimpinan dari pekerjaan harian (11%). Sehingga peserta kurang maksimal dalam belajar secara mandiri maupun mengerjakan tugas MooC. Kondisi pemberian tugas selama seseorang mengikuti pelatihan telah menjadi keluhan peserta ketika mengikuti pelatihan di Pusdiklat BPS dan diindikasikan hal ini juga terjadi di Lembaga Diklat lainnya.

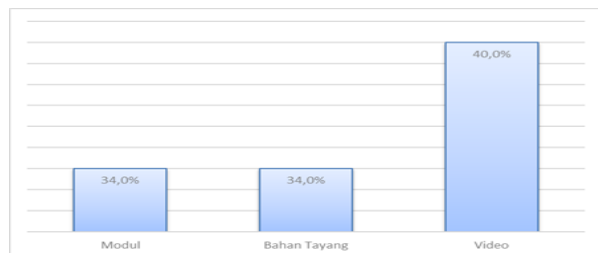


Ragam Penyebab Peserta Pembelajaran MooC Tidak Sesuai Jadwal

Untuk mengatasi kendala di atas, sebagian besar peserta mencari waktu senggang di kantor untuk belajar materi MooC atau belajar di malam hari. Strategi lain adalah dengan membaca secara sekilas. Namun, terdapat 14% peserta yang tidak memiliki strategi khusus dalam mengatasi masalah ini. Hal-hal ini berdampak juga pada media pembelajaran yang dipilih, berupa video, sedangkan modul dan bahan tayang memiliki kuantitas pilihan yang sama. Fenomena ini mengindikasikan bahwa video sebagai mata pembelajaran menjadi media pembelajaran yang efektif bagi peserta ditengah kesibukan mereka.



Strategi Belajar Peserta

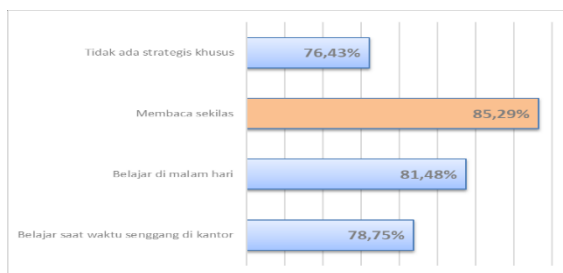


Pilihan Media Pembelajaran MooC

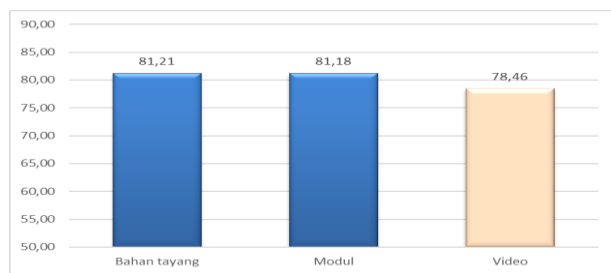
3.3. Dampak Pilihan Strategi dan Media Pembelajaran terhadap Nilai *Pre-Test*

Pilih strategi belajar maupun media pembelajaran tampaknya memiliki dampak pada capaian pembelajaran. Hal ini dapat dilihat pada hasil *pre-test* yang diselenggarakan untuk menilai capaian pembelajaran peserta pada agenda 1. Tampaknya, membaca bahan secara sekilas namun secara kontinu dan meluangkan waktu belajar di malam hari memberikan capaian nilai yang lebih baik dibanding peserta belajar pada saat senggang di kantor atau tidak menerapkan strategis khusus. Rendahnya capaian belajar di kantor mengindikasikan bahwa peserta tidak dapat belajar secara konsentrasi karena dimungkinkan banyak terjadi gangguan, baik berupa panggilan dari pimpinan, penugasan yang tiba-tiba, suasana kantor yang kurang mendukung, dan sebagainya.

Menariknya, capaian nilai *pre-test* dari video memberikan hasil yang tidak jauh berbeda dengan modul maupun bahan tayang. Hal ini menunjukkan bahwa video dapat digunakan sebagai media pembelajaran yang efektif bagi peserta untuk mengatasi keterbatasan waktu akibat banyaknya tugas yang harus dikerjakan selama MooC. Sehingga pengadaan video dalam pembelajaran MooC perlu terus dilakukan dalam Pelatihan Teknis di Pusdiklat BPS.



Nilai Pre-Test menurut Strategi Belajar



Nilai Pre-Test menurut Media Pembelajaran

4. Kesimpulan & Rekomendasi

4.1. Kesimpulan

Penambahan media pembelajaran video pada Pelatihan Literasi Statistik dan Indikator Strategis BPS Tahun 2023 sebagai suatu bentuk terobosan baru Pudiklat BPS tampaknya memberikan dampak positif kepada peserta dalam hal pencapaian pemahaman awal melalui *pre-test*. Capaian peserta tidak jauh berbeda dengan media modul maupun bahan tayang yaitu 78,46 dibanding 81,18 dan 81,21. Hal ini menunjukkan bahwa video efektif dalam mempermudah peserta memahami materi pembelajaran. Video juga menjadi pilihan terbanyak dari peserta (40%). Sehingga penggunaan video sebagai salah satu media pembelajaran dalam MooC perlu diimplementasikan oleh Pusdiklat BPS maupun Lemdik-Lemdik lainnya.

Pelaksanaan MooC secara *online* masih memiliki hambatan bagi peserta. Terdapat 33% peserta yang tidak dapat belajar sesuai jadwal MooC akibat tugas kantor atau agenda lainnya. Untuk mengatasi hal ini, umumnya peserta memanfaatkan waktu senggang di kantor untuk belajar, selain belajar di malam hari atau membaca secara sekilas saja. Tampaknya membaca secara sekilas mampu memberikan nilai *pre-test* yang lebih baik, dibandingkan belajar di malam hari maupun belajar di kantor.

4.2. Rekomendasi

Mengingat video memiliki dampak positif untuk memudahkan peserta memahami materi pembelajaran saat MooC dan merupakan pilihan terbanyak peserta, maka Pusdiklat BPS perlu membuat beragam video pembelajaran untuk pelatihan teknis lainnya. Hal ini juga dapat dilakukan oleh Lembaga Diklat lainnya yang belum menerapkan media pembelajaran ini. Agar video pembelajaran dapat memberikan hasil yang optimal dan sesuai standar pembelajaran, maka LAN sebagai Lembaga Pembina Pendidikan dan Pelatihan bagi para ASN, dapat menyusun panduan pembuatan video pembelajaran.

Referensi

- Daniel, J. 2020. Education and the COVID-19 pandemic. *Prospects*, 49(1): 91-96.
- Hidayatullah, Moh. Nur. 2021. Pembelajaran Mandiri, dalam Tantangan Pendidikan di Masa Pandemi Covid-19. CV. Literasi Nusantara.
- Lembaga Administrasi Negara. 2022. Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara Nomor: 13/K.1/PDP.07/2022 tentang Pedoman Penyelenggaraan Pelatihan Dasar Calon Pegawai Negeri Sipil.
- Misidiwati, Novaria Dwi, Ratna Nurdiana, Siti Aniqoh Shofwani, Ahmad Hariyadi. 2021. Media Video untuk Meningkatkan Prestasi Belajar Mata Kuliah Managemen Pemasaran di Masa Pandemi Covid-19. *Jurnal Educatio*, 7(2): 382-388.
- Risdianto, Eko. 2021. Moocs Sebuah Tren Pendidikan Masa Depan. Prosiding Seminar Nasional Pendidikan Program Pascasarjana Universitas PGRI Palembang 15-16 Januari 2021.
- Riyana, Cepi. 2019. Produksi Bahan Pembelajaran Berbasis Online. Cetakan Pertama. Jakarta: Universitas Terbuka
- Wulansari, Maretna dan Murdiono. 2022. Pengaruh Penggunaan Media Audio Visual Terhadap Pemahaman Materi Kelas VII di SMP N 2 Srandakan. *Jurnal Kajian Mahasiswa PPKn*, 11(2):236-245
- Winarti, Sri. 2022. Penerapan Media Video untuk Meningkatkan Prestasi Belajar Siswa Sekolah Menengah Kejuruan. *Journal of Education Action Research*, Vol. 6 Nomor 2: 146-152.

Persepsi Pasien terhadap Kualitas Pelayanan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Dr. Achmad Mochtar Bukittinggi

Andri Tri Kuncoro

Pusat Pengembangan Sumber Daya Manusia Regional Yogyakarta Kementerian Dalam Negeri, Jalan Melati Kulon 1 Yogyakarta 55225
andri.kuncoro1982@gmail.com

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Mutu pelayanan menjadi isu yang patut diperhatikan oleh rumah sakit sebagai institusi pelayanan kesehatan karena merupakan indikator untuk meningkatkan citra rumah sakit dan profitabilitasnya. Namun berdasarkan data yang ada, mayoritas umpan balik pasien RSUD Dr. Achmad Mochtar melalui situs resmi dan ulasan Google Maps menunjukkan persepsi tidak puas akan layanan yang diberikan. 46% responden dalam survei kepuasan pasien pada situs resmi RSUD Dr. Achmad Mochtar menilai layanan masih kurang baik. Selain itu, dari 104 ulasan di Google Maps, mayoritas memberikan penilaian negatif yang ditunjukkan dengan rating sebesar 2,7 saja. Makalah ini bertujuan untuk menyajikan gambaran persepsi pasien terhadap mutu pelayanan RSUD Dr. Achmad Mochtar dan menemukan tema apa saja yang menjadi perhatian pasien saat menerima layanan. Penelitian ini berbentuk deskriptif kualitatif dengan menggunakan data ulasan pasien terhadap kualitas pelayanan RSUD Dr. Achmad Mochtar di Google Maps dan menerapkan metode analisis data thematic analysis. Kesimpulan yang diperoleh adalah persepsi negatif pasien atas pelayanan di RSUD Dr. Achmad Mochtar dipengaruhi oleh satu faktor yang dominan yaitu assurance khususnya yang berkaitan dengan kemampuan petugas dalam komunikasi terapeutik yang masih rendah. Jenis keluhan yang sering terulang dalam kurun waktu satu tahun menunjukkan belum adanya perbaikan pelayanan yang signifikan sebagai respon atas berbagai keluhan tersebut.

Service quality is an issue that deserves attention from hospitals as health service institutions because it is an indicator for improving the hospital's image and profitability. However, based on existing data, the majority of patient feedback from RSUD Dr. Achmad Mochtar through the official website and Google Maps review showed a perception of dissatisfaction with the services provided. 46% of respondents in the patient satisfaction survey on the official website of RSUD Dr. Achmad Mochtar assesses that the service is still not good. Apart from that, of the 104 reviews on Google Maps, the majority gave a negative assessment as indicated by a rating of only 2.7. This paper aims to service quality of RSUD Dr. Achmad Mochtar and find out what theme patients pay attention to when receiving services. This research is in the form of a qualitative descriptive study using patient review data on the quality of services at RSUD Dr. Achmad Mochtar on Google Maps and applies thematic analysis data analysis methods. The conclusion obtained is the patient's negative perception of the services at RSUD Dr. Achmad Mochtar was influenced by one dominant factor, namely assurance, especially regarding the officer's ability in therapeutic communication which was still low. The types of complaints that frequently recur within a year indicate that there has been no significant service improvement in response to these various complaints.

Kata Kunci: RSUD Dr. Achmad Mochtar, persepsi pasien, kualitas pelayanan

Keywords: Keyword_1, Keyword_2, Keyword_3, Keyword_4, Keyword_5

1. Pendahuluan

Merujuk pada Peraturan Pemerintah Nomor 2 Tahun 2018 tentang Standar Pelayanan Minimal, pelayanan kesehatan merupakan salah satu jenis pelayanan dasar yang menjadi urusan pemerintahan wajib. Dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan disebutkan bahwa pelayanan kesehatan yang aman, bermutu, dan terjangkau adalah hak setiap orang. Maka dari itu, Pemerintah diberi tanggung jawab untuk menyediakan akses terhadap informasi, edukasi, dan segala bentuk upaya kesehatan yang bermutu, aman, efisien, dan terjangkau bagi masyarakat.

Mutu pelayanan menjadi isu yang patut diperhatikan oleh rumah sakit sebagai institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna. Sebab mutu pelayanan merupakan indikator untuk meningkatkan citra rumah sakit dan profitabilitasnya.

Dalam rangka memberikan pelayanan kesehatan yang merata, fasilitas kesehatan disediakan dari berbagai level wilayah. Di kota Bukittinggi terdapat enam buah rumah sakit yang dimiliki oleh pemerintah maupun swasta. Salah satu di antaranya adalah RSUD Dr. Achmad Mochtar yang merupakan rumah sakit tipe B milik Pemerintah Provinsi Sumatera Barat dengan status BLUD. Dengan ketersediaan tempat tidur berjumlah 328 buah menunjukkan bahwa RS ini memiliki daya tampung yang cukup besar dan oleh sebab itu berkontribusi cukup penting dalam pemenuhan hak layanan kesehatan berkualitas bagi masyarakat Sumatera Barat dan sekitarnya.

Hasil pemantauan Penulis terhadap survei kepuasan pasien pada situs resmi RSUD Dr. Achmad Mochtar menunjukkan bahwa mayoritas responden menilai layanan masih kurang (46 %). Responden yang menyatakan Sangat Memuaskan sebanyak 28%, Memuaskan sebanyak 14%, sedangkan yang menilai cukup sebanyak 11%.¹ Ulasan yang diberikan oleh pasien dan keluarga pasien melalui Google Maps juga menunjukkan fenomena yang sama. Dari 104 ulasan, mayoritas memberikan penilaian yang negatif. Hal ini ditunjukkan dengan rating yang dimiliki hanya sebesar 2,7 saja.²

Makalah ini bertujuan untuk menyajikan gambaran persepsi pasien terhadap mutu pelayanan RSUD Dr. Achmad Mochtar dan menemukan tema apa saja yang menjadi perhatian pasien saat menerima layanan di RSUD Dr. Achmad Mochtar. Para pakar mendefinisikan persepsi secara beragam. Suwardi³ merangkum berbagai definisi persepsi tersebut menjadi satu definisi yang komprehensif yaitu sebagai pengalaman tentang objek, peristiwa, atau hubungan-hubungan yang diperoleh dengan menyimpulkan informasi dan menafsirkan pesan. Persepsi adalah suatu proses tentang petunjuk petunjuk inderawi (*sensory*) dan pengalaman masa lampau yang relevan diorganisasikan untuk memberikan kepada kita gambaran yang terstruktur dan bermakna pada suatu situasi tertentu.

Persepsi pengguna layanan seringkali digunakan oleh para peneliti dalam menilai kualitas suatu layanan publik. Mengutip Lewis dan Booms (1983), Parasuraman, Zeithami dan Berry (2014) mendefinisikan kualitas layanan sebagai ukuran seberapa baik tingkat layanan yang disampaikan sesuai dengan harapan pelanggan. Menyampaikan layanan berkualitas berarti memenuhi harapan pelanggan secara konsisten.⁴

Kualitas pelayanan dipengaruhi oleh beberapa faktor yang saling mendukung satu dan lainnya. Terdapat beberapa pendekatan dalam menilai kualitas pelayanan, salah satu pendekatan yang sering digunakan adalah pendekatan kualitas layanan Parasuraman dkk (1984)⁵. Pendekatan ini menguraikan faktor-faktor yang berkaitan dengan standar pelayanan yang meliputi :

Reliability: melaksanakan layanan yang dijanjikan, konsistensi, dan ketepatan, dalam mengukur *reliability* dapat dilihat dari: (a) Prosedur administrasi pendaftaran; (b) Pelayanan administrasi keseluruhan; (c) Keberadaan dan kehadiran dokter; (d) Adanya perawat yang profesional dalam menangani pasien.

Responsiveness: kesediaan untuk membantu dan menyediakan layanan yang dijanjikan, dalam mengukur *responsiveness* dapat dilihat dari: (a) Sikap perawat dan staf saat pertama pasien datang; (b) Kemampuan dokter dan perawat untuk cepat mengidentifikasi keadaan dan menangani pasien; (c) Sikap perawat saat melayani pasien saat dibutuhkan; (d) Penyampaian informasi yang jelas dan mudah dimengerti.

¹ <https://rsam-bkt.sumbarprov.go.id/web/hasilvote>, diakses pada tanggal 15 Agustus 2023.

² <https://goo.gl/maps/SQAjN7Lu1NLm7>, diakses pada 14 Agustus 2023.

³ Suwardi. (2011). Persepsi Pasien terhadap Kualitas Pelayanan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Banyudono Kabupaten Boyolali Provinsi

Jawa Tengah. *Jurnal Transformasi*. 14 (21).

⁴ Parasuraman, A., Zeithami, Valerie A. & Berry, Leonard L. (1985). A Conceptual Model of Service Quality. *Journal of Marketing*. 49: 41-50.

⁵ Suwardi, *op.cit*

Assurance: pengetahuan dan perilaku karyawan serta kemampuan untuk menginspirasi kepercayaan dan keyakinan, dalam mengukur *assurance* dapat dilihat dari: (a) Kemampuan dokter dalam melayani dan menyembuhkan pasien; (b) Penarikan biaya sesuai dengan pelayanan yang diterima; (c) Kesopanan dan keramahan dokter dan perawat; (d) Seluruh karyawan rumah sakit memiliki sikap sopan, ramah dan jujur

Empathy: menunjukkan perhatian individu dari perusahaan kepada pelanggannya. Dalam mengukur *empathy* dapat dilihat dari: (a) Perhatian dokter dan perawat terhadap keluhan pasien; (b) Kesabaran dokter dan perawat dalam melayani pasien; (c) Kepedulian dokter dan perawat terhadap pasien; dan (d) Komunikasi pasien dengan tenaga medis dan karyawan berjalan lancar.

Tangible, meliputi: sarana komunikasi, fasilitas fisik, perlengkapan, pegawai. Dalam mengukur *tangible* dapat dilihat dari: (a) Kebersihan, kenyamanan dan kerapian ruangan; (b) Karyawan berpenampilan rapi, sopan dan keserasian seragam dalam menjalankan tugasnya; (c) Kelengkapan dan kesiapan peralatan yang dibutuhkan; (d) Tata gedung, tata ruang, dan pencahayaan gedung; dan (e) Kebersihan kamar mandi dan WC.

Persepsi pasien terhadap kualitas pelayanan publik khususnya di rumah sakit merupakan suatu kesan atau tanggapan yang ditampilkan oleh pasien. Persepsi pasien ini dipengaruhi oleh faktor lingkungan sebagai faktor eksternal karena stimulus dari luar dapat mempengaruhi persepsi pasien.⁶ Faktor lingkungan yang mempengaruhi persepsi pasien bisa dari komunikasi terapeutik yang dilakukan oleh perawat.

Indra Wati (2003) mendefinisikan komunikasi terapeutik sebagai komunikasi yang direncanakan secara sadar, bertujuan dan kegiatannya dipusatkan untuk kesembuhan pasien. Keefektifan komunikasi terapeutik antara perawat dan pasien menurut Anas Tamsuri (2002) akan mengoptimalkan tindakan keperawatan yang akan mempercepat proses penyembuhan fisik dan psikologis pasien.⁷

Beberapa penelitian yang dilakukan sebelumnya, menunjukkan bahwa persepsi pasien berkaitan erat dengan faktor-faktor standar pelayanan yang telah diuraikan di bagian sebelumnya. Penelitian yang dilakukan pada RSUD Bayudono Boyolali menunjukkan bahwa kualitas pelayanan sangat ditunjang oleh dimensi *tangible*, sedangkan dimensi pelayanan yang memperoleh penilaian terendah adalah dimensi *responsiveness*.⁸ Pada penelitian lain yang dilakukan oleh Sunarto dan Nandiwardhana di RSUD Dr. Abdul Aziz diperoleh kesimpulan bahwa nilai kesenjangan terbesar antara persepsi dan ekspektasi pasien terhadap kualitas layanan jasa rawat inap terjadi pada dimensi *empathy*, disusul dengan *reliability*, *responsiveness*, *tangibles* dan *assurance*.⁹

Penelitian yang dilakukan Muhidin, Sahar dan Wiarsih di RSUD Sogaten Kota Madiun menunjukkan bahwa pasien menilai kinerja perawat dalam pelayanan keperawatan belum optimal karena diakibatkan kurang kompeten. Perawat dinilai belum mampu berperilaku *caring* dalam memberikan asuhan keperawatan, belum memiliki kompetensi (kognitif, teknis) yang memadai, belum berpenampilan secara baik, dan manajemen pelayanan keperawatan belum optimal. Dengan demikian dimensi yang berpengaruh terhadap pelayanan tersebut adalah *empathy*, *assurance*, *tangibles*, dan *reliability*.¹⁰ Beberapa hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa beberapa dimensi pelayanan seperti *empathy*, *reliability* dan *responsiveness* dinilai masih rendah dan mempengaruhi persepsi pasien terhadap kualitas pelayanan rumah sakit.

2. Metodologi

Penelitian ini berbentuk deskriptif kualitatif dengan menggunakan data ulasan pasien terhadap kualitas pelayanan RSUD Dr. Achmad Mochtar di Google Map. Pendapat diambil dalam kurun waktu 2022 hingga Agustus 2023 yang berjumlah total 104 pendapat. Dari semua ulasan di Google Map tersebut hanya beberapa yang ditanggapi oleh pihak RSUD Dr. Achmad Mochtar dan itupun dilakukan pada bulan Juni 2023.

Metode analisis data yang digunakan adalah *thematic analysis*. *Thematic analysis* merupakan salah satu cara untuk menganalisa data dengan tujuan untuk mengidentifikasi pola atau untuk menemukan tema melalui data yang telah dikumpulkan oleh peneliti.¹¹ Data-data yang berulang selanjutnya disimpulkan dalam sebuah konsep yang

⁶ Walgito. (2003) dalam Taviyanda, Dian. (2010). Perbedaan Persepsi Pasien terhadap Komunikasi Terapeutik antara Perawat Pegawai Tetap dengan Perawat Pegawai Kontrak di Ruang Dewasa Kelas III RS> Baptis Kediri. *Jurnal STIKES RS. Baptis Kediri*. 3(2): 72-77.

⁷ Aniharyati. (2011). Komunikasi Terapeutik Sebagai Sarana Efektif bagi Terlaksananya Tindakan Keperawatan yang Optimal. *Jurnal Kesehatan Prima*. 5(2):745-755.

⁸ Suwardi, *Op.cit*

⁹ Sunarto, Sandra., & Nandiwardhana, Abraham. (2005). Analisis Kesenjangan Dimensi Kualitas Layanan Berdasarkan Persepsi Manajemen dan Persepsi Pasien pada Unit Rawat Inap di RS. Umum Daerah Dr. Abdul Aziz Singkawang Kalimantan Barat. *Jurnal Widya Manajemen dan Akuntansi*. 5 (1): 78 – 100.

¹⁰ Muhidin., Sahar, Junaiti., & Wiarsih, Wiwin. (2010). Persepsi Pasien terhadap Pelayanan Keperawatan: Studi Fenomenologi. *Jurnal Keperawatan Indonesia*. 13(2): 74-80.

¹¹ Braun & Clarke. (2006) dalam Heriyanto. Thematic Analysis sebagai Metode Menganalisa Data untuk Penelitian Kualitatif. *Jurnal Anuva*.

mewakili data tersebut.

3. Hasil dan Pembahasan

Semua faktor pelayanan RSUD Dr. Achmad Mochtar mendapatkan ulasan negatif dari pasien. Ulasan negatif tersebut hingga pada level terburuk atau bintang satu. Faktor *assurance* (jaminan) paling banyak mendapatkan ulasan negatif, disusul dengan *responsiveness* (daya tanggap), *empathy* (empati), *reliability* (keandalan) dan *tangible* (nyata).

Pada faktor *assurance*, ulasan pasien terbanyak berkaitan dengan keramahan petugas. Berbagai ulasan menggambarkan pengalaman pasien maupun keluarga pasien yang mengalami perlakuan tidak ramah hampir dari semua petugas mulai dari satpam, rekam medis, perawat, sopir ambulans sampai dokter.

Bentuk ketidakramahan tersebut seperti berkata kasar, berkata dengan intonasi tinggi, sikap meremehkan, angkuh, sombong, marah-marah, membentak pasien dan perlakuan kasar seperti melempar kertas hasil pemeriksaan di laboratorium.

Kemampuan petugas dalam memberikan pelayanan juga dinilai tidak memuaskan. Hal ini ditunjukkan dengan beberapa kejadian yang dialami pasien seperti dipersalahkan atas kesalahan yang dilakukan petugas, hilangnya hasil pemeriksaan radiologi, mengandalkannya mahasiswa praktik, dan menyuruh keluarga pasien untuk memasang dan melepas kateter urine. Kejadian lainnya adalah sopir ambulans yang berperilaku ugal-ugalan di jalan saat mengantarkan pasien.

Ulasan negatif lainnya berkaitan dengan ketidaksesuaian tarif dengan pelayanan yang diperoleh pasien. Beberapa pasien atau keluarga pasien mengeluh karena tarif yang dibayarkan setara dengan fasilitas kamar VIP dan VVIP namun fasilitas yang diperoleh sama dengan kelas di bawahnya. Pasien lainnya juga tidak memperoleh rincian biaya yang jelas dalam kuitansi pembayaran.

Pada faktor kedua yakni *responsiveness*, pasien atau keluarga pasien menilai negatif kejelasan informasi yang diberikan oleh petugas. Petugas dinilai tidak informatif karena tidak menjelaskan alur administrasi pelayanan sehingga membuat pasien kebingungan dan kesulitan. Dokter juga tidak menjelaskan hasil pemeriksaan laboratorium dengan jelas kepada keluarga pasien.

Selain terkait kejelasan informasi, sikap dan kemampuan petugas dalam menangani pasien juga mendapatkan penilaian kurang baik. Keluhan yang disampaikan pada pagi hari belum mendapatkan penanganan hingga malam harinya. Petugas terkesan bekerja santai tanpa memperhatikan kondisi pasien dan hanya melimpahkan tugasnya kepada mahasiswa praktik. Waktu tunggu pemindahan pasien dari IGD ke kamar hingga tiga jam. Pihak rumah sakit juga tidak merespon permohonan informasi dari pasien melalui telepon dan *e-mail*.

Pada faktor ketiga yakni *reliability*, hal yang sering dikeluhkan oleh pasien atau keluarga pasien berkaitan dengan prosedur pelayanan. Prosedur *medical checkup* (MCU) dinilai berbelit-belit. Waktu pelayanan juga dinilai lama baik pelayanan di pendaftaran pasien, laboratorium, maupun apotek. Jam mulai pelayanan turut dikeluhkan karena baru dimulai pada jam 10.00 WIB.

Empathy sebagai faktor berikutnya berkaitan dengan kepedulian petugas terhadap pasien dan komunikasi pasien dengan petugas. Kedua hal tersebut mendapatkan penilaian negatif dari pasien atau keluarga pasien. Pasien yang mengalami patah tulang justru dibentak dan diberi pertanyaan yang tidak relevan seperti "Apa tujuannya ke sini (RSUD Dr. Achmad Mochtar)?". Petugas juga dinilai tidak bekerja cekatan dalam menangani pasien yang mengalami rasa sakit.

Komunikasi antar petugas juga dinilai tidak berjalan dengan baik. Salah satu contoh kejadiannya adalah perbedaan penjelasan dari petugas rawat dan petugas rawat inap terkait penggunaan obat. Hal ini mengakibatkan pasien bingung dalam penggunaan obat tersebut.

Pada faktor terakhir, yaitu *tangible* pasien atau keluarga pasien mengeluhkan tidak tersedianya perlengkapan dalam pelayanan. Contohnya, tidak tersedianya kantong plastik di ruangan *high care unit* (HCU). Petugas justru meminta keluarga pasien yang harus menyiapkannya. Hal ini menyebabkan kekhawatiran keluarga pasien yang seharusnya mendapatkan penanganan lebih baik. Kebersihan ruangan rumah sakit juga dinilai kurang terutama di kamar mandi yang dinilai bau dan menjijikkan. Hal ini sangat disayangkan karena lingkungan rumah sakit seharusnya terjaga kebersihannya.

Tanggapan yang diberikan oleh admin baru diberikan pada bulan Juni 2023 dengan janji akan meneruskan keluhan yang disampaikan kepada bidang terkait. Namun, setelah tanggapan disampaikan masih muncul keluhan yang sama dari pasien atau keluarga pasien.

4. Kesimpulan & Saran

4.1. Kesimpulan

Persepsi negatif pasien atas pelayanan di RSUD Dr. Achmad Mochtar dipengaruhi oleh satu faktor yang dominan yaitu *assurance* khususnya yang berkaitan dengan kemampuan petugas dalam komunikasi terapeutik yang masih rendah. Hal ini menimbulkan ketidaknyamanan, kekecewaan, kemarahan dan kekhawatiran dalam diri pasien dan keluarga pasien.

Satu jenis keluhan yang sering terjadi berulang kali dalam kurun lebih waktu satu tahun menunjukkan belum adanya upaya perbaikan pelayanan yang signifikan sebagai respon atas berbagai keluhan tersebut. Terulangnya keluhan setelah dijanjikan akan ditindaklanjuti menandakan bahwa tindak lanjut yang dilakukan dalam memperbaiki kualitas pelayanan belum memberikan dampak yang signifikan. Tidak adanya saluran pengaduan yang dimiliki oleh RSUD Dr. Achmad Mochtar melalui situs resmi yang dimiliki menunjukkan rendahnya perhatian mereka terhadap perbaikan pelayanan.

4.2. Saran

Untuk mewujudkan perbaikan layanan, pimpinan RSUD Dr. Achmad Mochtar perlu lebih memperhatikan umpan balik dari pasien dan menindaklanjutinya dengan upaya perbaikan yang berkesinambungan. Kemampuan petugas dalam komunikasi terapeutik perlu ditingkatkan melalui kegiatan pengembangan seperti pemagangan di RS yang lebih baik. Pengawasan terhadap petugas pelayanan untuk selalu mengedepankan keramahan menjadi kunci perbaikan persepsi pasien terhadap RSUD Dr. Achmad Mochtar dan fokus perhatian sebelum melakukan bentuk-bentuk inovasi layanan lainnya.

Daftar Referensi

- Aniharyati. 2011. Komunikasi Terapeutik Sebagai Sarana Efektif bagi Terlaksananya Tindakan Keperawatan yang Optimal. *Jurnal Kesehatan Prima*. 5(2):745-755.
- Heriyanto. 2018. Thematic Analysis sebagai Metode Menganalisa Data untuk Penelitian Kualitatif. *Jurnal Anuva*. 2(3): 317-324.
- <https://rsam-bkt.sumbarprov.go.id/web/hasilvote>
- <https://goo.gl/maps/SQAJNiEfN7Lu1NLm7>
- Muhidin, Junaiti Sahar dan Wiwin Wiarsih. 2010. Persepsi Pasien terhadap Pelayanan Keperawatan: Studi Fenomenologi. *Jurnal Keperawatan Indonesia*. 13(2): 74-80.
- Parasuraman, A, Valarie A. Zaithami dan Leonard L. Berry. 1985. A Conceptual Model of Service Quality. *Journal of Marketing*. 49: 41 – 50.
- Sunarto, Sandra dan Abraham Nandiwardhana. 2005. Analisis Kesenjangan Dimensi Kualitas Layanan Berdasarkan Persepsi Manajemen dan Persepsi Pasien pada Unit Rawat Inap di RS. Umum Daerah Dr. Abdul Aziz Singkawang Kalimantan Barat. *Jurnal Widya Manajemen dan Akuntansi*. 5 (1): 78 – 100.
- Suwardi. 2011. Persepsi Pasien terhadap Kualitas Pelayanan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Banyudono Kabupaten Boyolali Provinsi Jawa Tengah. *Jurnal Transformasi*. 14 (21).
- Taviyanda, Dian. 2010. Perbedaan Persepsi Pasien terhadap Komunikasi Terapeutik antara Perawat Pegawai Tetap dengan Perawat Pegawai Kontrak di Ruang Dewasa Kelas III RS. Baptis Kediri. *Jurnal STIKES RS. Baptis Kediri*. 3(2): 72-77.

Pengujian Laporan Keuangan Perpajakan Menggunakan Laporan Arus Kas, Kejahatan Keuangan Teridentifikasi, Teori Beneish, Dan Teori Hexagon

Johannes Aritonang

Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pajak, Jalan Sakti Raya No. 1 Kemanggisan, Jakarta Barat, 11480
joartbdk@gmail.com

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi wajib dilampirkan pada Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan oleh wajib pajak yang diwajibkan menyelenggarakan pembukuan. Pada tahap pengawasan, DJP menguji laporan keuangan menggunakan aplikasi Approweb dengan menyandingkan data internal dan data eksternal wajib pajak, namun aplikasi ini belum menguji data arus kas. Data eksternal diperoleh DJP dari akses data keuangan bagi kepentingan perpajakan. Permasalahan penelitian: a. bagaimana DJP menguji laporan keuangan menggunakan arus kas, sedangkan laporan arus kas tidak wajib dilampirkan pada SPT; b. bagaimana laporan arus kas dapat menguji laporan keuangan; c. apakah terdapat alat pengujian lain yang dapat mendeteksi adanya kecurangan pada laporan keuangan? Penelitian menggunakan metode deskriptif, pengumpulan data melalui penelitian kepustakaan. Hasil penelitian membuktikan, laporan arus kas metode langsung dikombinasi dengan data keuangan yang dimiliki DJP melalui akses data keuangan, dapat menguji adanya kecurangan pada laporan keuangan. Laporan arus kas metode langsung harus disusun dahulu dari data neraca dan laba rugi. Terdapat pengujian lain yang dapat mendeteksi kecurangan pada laporan keuangan, misalnya: pendeteksian dari kecurangan keuangan yang telah diidentifikasi, pengujian menggunakan rasio Beneish, serta pengujian menggunakan Fraud Pentagon Theory, namun hasil pengujian dari model - model ini hanya berupa rasio / indeks yang mengindikasikan adanya kecurangan pada laporan keuangan. Besarnya kecurangan masih ditindaklanjuti dengan pemeriksaan fisik atas data keuangan perusahaan. Penelitian mengusulkan agar laporan arus kas ditambahkan sebagai lampiran SPT; agar aplikasi Approweb dirancang untuk mampu menyusun laporan arus kas; serta Approweb mengadopsi alat pengujian lain yang dapat mendeteksi adanya kecurangan pada laporan keuangan pada tahap pengawasan.

Financial reports in the form of balance sheets and profit and loss accounts must be attached to the annual tax return (SPT) by taxpayers who are required to keep accounts. In the monitoring phase, the DJP tests financial reports using the Approweb application by comparing internal data and external data from taxpayers, but this application has not tested cash flow data. External data is obtained by DJP from accessing financial data for tax purposes. Research problems: a. how does the DJP test financial reports against cash flows, even though cash flow reports do not have to be linked to the SPT; b) how the cash flow statement can test the financial reports; c) Are there other testing tools that can detect fraud in financial reports? The research uses descriptive methods and data collection through library research. The study results prove that direct cash flow reports, combined with financial data held by the DJP through access to financial data, can test for fraud in financial reports. The cash flow statement of the direct method must first be prepared based on balance sheet and profit and loss data. There are other tests that can detect fraud in financial reporting, for example: detection of established financial fraud, testing with the Beneish ratio and testing with the Fraud Pentagon Theory, but the test results from these models are only in the form of ratios/indices that indicate fraud, on financial reports. The extent of the fraud continues to be monitored with a physical examination of the company's financial records. The study proposes adding the cash flow report as an appendix to the SPT; so that the Approweb application is set up to compile cash flow reports; and Approweb uses other testing tools that can detect fraud in financial reports at the supervisory stage.

Kata Kunci: Pajak, Kecurangan, Laporan Keuangan, Beneish, Fraud Pentagon

Keywords: Tax, Fraud, Financial Reports, Benefit, Fraud Pentagon

1. Pendahuluan

Undang - Undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP) pasal 28 mengatur bahwa wajib pajak yang wajib menyelenggarakan pembukuan adalah wajib pajak badan dan wajib pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau yang melakukan pekerjaan bebas serta memenuhi kriteria tertentu. Pembukuan yang diselenggarakan digunakan sebagai dasar untuk menyusun laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi untuk periode tahun pajak tersebut dan laporan keuangan tersebut wajib menjadi lampiran Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT). Aturan perpajakan tidak mengatur laporan keuangan tersebut harus terlebih dahulu diaudit oleh Akuntan Publik. Namun dalam hal laporan keuangan diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) tetapi tidak dilampirkan pada SPT, maka SPT dianggap tidak lengkap dan tidak jelas, sehingga dianggap tidak disampaikan (pasal 3 ayat (7) huruf b KUP). Jumlah wajib pajak yang wajib menyampaikan SPT serta melampirkan laporan keuangan pada SPT terus meningkat setiap tahun.

Data wajib pajak badan dari tahun 2019, 2020 dan 2021 adalah 1.472.217, 1.482.500, dan 1.652.251 (laporan tahunan DJP tahun 2019, 2020, 2021). Bagaimana Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengawasi kebenaran data laporan keuangan ini? Dalam rangka pengawasan kepatuhan wajib pajak, DJP mengembangkan proses pengelolaan risiko kepatuhan Wajib Pajak yang disebut dengan *Compliance Risk Management* (CRM) dan implementasi CRM ini dilakukan dengan penggunaan mesin penentu risiko yang menghasilkan Peta Risiko Kepatuhan Wajib Pajak untuk digunakan sebagai pertimbangan dalam perencanaan kegiatan dan menentukan prioritas tindakan dalam proses bisnis pengujian kepatuhan wajib pajak (SE -39/PJ/2021). Proses bisnis yang dimaksud meliputi proses bisnis dalam fungsi ekstensifikasi, pelayanan, edukasi perpajakan, pengawasan dan pemeriksaan, serta proses bisnis fungsi penagihan. Proses pengelolaan risiko kepatuhan Wajib Pajak dilakukan secara terstruktur, terukur, objektif dan berulang dalam rangka mendukung pengambilan keputusan terbaik DJP, meliputi tahapan kegiatan persiapan, penetapan konteks, analisis risiko, strategi mitigasi risiko dengan menentukan pilihan perlakuan, serta monitoring dan evaluasi atas risiko kepatuhan. Proses pengelolaan risiko ini dilakukan menggunakan *Approweb* yaitu aplikasi yang dimiliki DJP dalam rangka penyandingan data internal dan data eksternal yang digunakan sebagai alat untuk melakukan pengawasan terhadap Wajib Pajak. Aplikasi *Approweb* ini terus disempurnakan dengan rencana implementasi *core tax system* atau yang juga dikenal dengan Pembaruan Sistem Inti Administrasi Perpajakan (PSIAP) yang akan dimulai digunakan pada tahun 2024. Proses pengawasan pada *Approweb* dengan cara penyandingan data internal dan data eksternal wajib pajak. Data eksternal wajib pajak diperoleh DJP karena memiliki kewenangan untuk mengakses data keuangan bagi kepentingan perpajakan (UU No. 9 tahun 2017). Berdasarkan kewenangan akses data ini, salah satu cara pengujian laporan keuangan dapat menggunakan laporan arus kas. Namun aplikasi *Approweb* belum melakukan pengujian menggunakan arus kas. Penelitian ini memberikan masukan bagaimana menguji kebenaran angka-angka pada neraca dan laba rugi. Salah satu pengujian tersebut menggunakan formula akuntansi berupa laporan arus kas. Hubungan antara akuntansi dan perpajakan mempunyai hubungan yang saling berdampingan, sehingga, melalui konstruksi logis, dapat diargumentasikan bahwa suatu instrumen yang berguna untuk mendeteksi kecurangan dan penipuan akuntansi juga dapat efektif untuk mendeteksi penipuan fiskal yang merupakan indikasi dari risiko penghindaran pajak (Cristina et al., 2021). Pentingnya dilakukan pengujian menggunakan laporan arus, karena laporan arus kas memberikan wawasan tentang kinerja perusahaan dari sudut pandang yang benar-benar berbeda dari neraca dan laporan laba rugi, dengan memberikan informasi yang sangat rinci tentang arus masuk dan arus keluar dalam aktivitas bisnis, keuangan, dan investasi perusahaan (Dimitrijevic, 2015).

Penipuan yang dilakukan melalui laporan keuangan paling sering dilakukan dengan memanipulasi posisi dalam neraca dan laporan laba rugi. Hal ini menjadikan informasi dari laporan arus kas sebagai sumber informasi yang berharga dan sangat dapat diandalkan dalam pengambilan keputusan (Dimitrijevic, 2015). Bagi DJP pengujian uang masuk dan uang keluar pada laporan arus kas dapat dilakukan dengan cara membandingkan jumlah pengujian menurut akuntansi dengan jumlah uang masuk dan uang keluar secara fisik/riil berdata keuangan yang diperoleh DJP. Informasi keuangan minimal yang dapat diperoleh DJP adalah: a. identitas pemegang rekening keuangan; b. nomor rekening keuangan; c. identitas lembaga jasa keuangan; d. saldo atau nilai rekening keuangan; dan e. penghasilan yang terkait dengan rekening keuangan.

Berdasarkan kesenjangan pengujian neraca dan laba rugi yang dilakukan oleh aplikasi *Approweb* dengan pengujian menggunakan formula akuntansi pada laporan arus kas, permasalahan dari penelitian ini adalah: a. bagaimana DJP menguji laporan keuangan menggunakan arus kas, sedangkan laporan arus kas tidak wajib dilampirkan pada SPT; b. bagaimana laporan arus kas dapat menguji laporan keuangan; c. apakah terdapat alat pengujian lain yang dapat mendeteksi adanya kecurangan pada laporan keuangan. Sedangkan tujuan dan manfaat penelitian adalah: a. agar para *account representative* dan para pemeriksa pajak mulai terbiasa menggunakan laporan

arus kas untuk melakukan pengujian terhadap laporan keuangan yang menjadi lampiran SPT; b. menambah wawasan dan literatur bagi para mahasiswa atau bagi pihak-pihak yang melakukan Analisis Laporan Keuangan.

2. Metodologi

Metodologi penelitian ini menggunakan metode deskriptif, yaitu penelitian yang berusaha menggambarkan objek atau subjek yang diteliti secara objektif, dan bertujuan menggambarkan fakta secara sistematis dan karakteristik objek serta frekuensi yang diteliti lebih tepat (Zellatifanny dkk, 2018). Penelitian deskriptif ini tidak bertujuan untuk menguji hipotesis tertentu, tetapi hanya menggambarkan “apa adanya” tentang suatu variabel, gejala atau keadaan (Arikunto dkk, 2015). Dalam penelitian ini tidak terdapat hipotesis yang harus dibuktikan.

Metode pengumpulan data dilakukan dengan cara penelitian kepustakaan, mengamati berbagai literatur yang berhubungan dengan pokok permasalahan yang diangkat baik itu berupa buku, makalah, jurnal, ataupun tulisan yang sifatnya membantu sehingga dapat dijadikan sebagai pedoman dalam proses penelitian. Sumber data diperoleh dari literatur berupa undang-undang dan aturan turunannya, jurnal-jurnal yang relevan dengan judul tulisan, buku – buku manajemen, akuntansi, laporan keuangan, buku tentang fraud.

3. Hasil dan Pembahasan

Kegiatan pengawasan kepatuhan wajib pajak yang dilakukan oleh DJP antara lain adalah analisis laporan keuangan, penerbitan Surat Permintaan Penjelasan Data dan Keterangan (SP2DK), melaksanakan kunjungan (visit), penerbitan surat teguran, penerbitan surat tagihan pajak, dan penggunaan aplikasi Approweb. Sehubungan dengan kegiatan pengawasan berupa analisis laporan keuangan, maka yang menjadi dasar pengawasan adalah laporan keuangan yang menjadi lampiran SPT.

3.1. Bagaimana DJP Menguji Laporan Keuangan Menggunakan Arus Kas, Sedangkan Laporan Arus

Kas Tidak Wajib Dilampirkan Pada SPT

Salah satu cara pengujian angka-angka pada neraca dan laba rugi adalah menggunakan laporan arus kas. Laporan ini memberikan wawasan tentang kinerja perusahaan dari sudut pandang yang benar-benar berbeda dari neraca dan laporan laba rugi, dengan memberikan informasi yang sangat rinci tentang arus masuk dan arus keluar dalam aktivitas bisnis, keuangan, dan investasi perusahaan (Dimitrijevic, 2015). Terdapat perbedaan komponen laporan keuangan pada KUP dengan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK No. 1). Laporan keuangan yang menjadi lampiran SPT Tahunan yang terdiri dari neraca dan laporan laba rugi sedangkan menurut PSAK komponen laporan keuangan adalah: laporan posisi keuangan/neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, catatan atas laporan keuangan / calc. Komponen laporan keuangan yang lengkap ini ditampilkan pada laporan keuangan yang diaudit kantor akuntan publik. Salah satu perbedaan KUP dan PSAK pada komponen laporan arus kas. Informasi laporan arus kas ini berguna untuk untuk: a. menilai kemampuan entitas dalam menghasilkan kas dan setara kas, b. menilai kebutuhan kas entitas untuk menggunakan arus kas tersebut (PSAK no 2). Dalam penyajiannya laporan arus kas diklasifikasikan atas: aktivitas operasi yang merupakan aktivitas penghasil utama pendapatan entitas; aktivitas investasi merupakan aktivitas perolehan dan pelepasan aset jangka panjang dan investasi lain yang tidak termasuk setara kas; dan aktivitas pendanaan yang merupakan aktivitas yang mengakibatkan perubahan jumlah dan komposisi ekuitas dan pinjaman entitas. Penyajian ketiga aktivitas tersebut dengan cara yang paling sesuai dengan bisnisnya. Penyajian ketiga aktivitas tersebut menggunakan metode langsung, kecuali untuk aktivitas operasi dapat juga menggunakan metode tidak langsung. Saldo akhir kas dan setara kas pada arus kas metode langsung dan metode tidak langsung haruslah sama. Namun PSAK menyarankan agar penyajiannya menggunakan metode langsung karena memperoleh informasi yang lebih berguna dalam mengestimasi arus kas masa depan yang tidak dapat dihasilkan oleh arus kas operasi metode tidak langsung. Perbandingan laporan arus kas metode langsung dan tidak langsung dapat dilihat pada Gambar 1.

Penyusunan laporan arus kas metode langsung memang lebih sulit dibandingkan metode kas tidak langsung, karena dalam penyajiannya harus berdasarkan bukti fisik kas yang bersumber pada rekening koran, buku kas/bank, buku cek dengan cara mencantumkan jumlah total penerimaan dan pembayaran kas selama periode berjalan. Uang masuk dan uang keluar diungkapkan pada perkiraan: a) penerimaan kas dari pelanggan; b) pembayaran kas kepada pemasok; c) pembayaran kas kepada karyawan; d) pembayaran kas untuk beban operasi; e) penerimaan dari

restitusi pajak; f) penerimaan dari penghasilan bunga; g) pembayaran bunga; h) pembayaran pajak. Maka bentuk laporan arus kas yang lebih tepat dalam dapat menguji neraca dan laba rugi pada lampiran SPT adalah dengan laporan arus kas metode langsung. Karena dengan menggunakan laporan arus kas metode langsung: 1) pihak DJP dapat menganalisis kesesuaian uang masuk dan uang keluar lalu dibandingkan pada laporan arus kas dengan data uang masuk dan uang keluar secara fisik yang diperoleh DJP dari akses data keuangan (misalnya dari bank, dari penggunaan kartu kredit, 2) pihak DJP dapat menggali secara langsung potensi pajak penghasilan (PPh) misalnya potensi PPh 21, Psl 23, pajak pertambahan nilai (PPN) seperti pada Gambar 2.

Laporan Arus Kas Metode Langsung	Laporan Arus Kas Metode Tidak Langsung																																																																												
<p>PT ABC- Laporan Arus Kas yang berakhir tanggal 31/12/20X2</p> <p>Arus kas dari aktivitas operasi</p> <table border="0"> <tr><td>Kas diterima dari pelanggan</td><td>45.800</td></tr> <tr><td>Kas dibayar kepada supplier</td><td>(29.800)</td></tr> <tr><td>Kas dibayar kepada karyawan</td><td>(11.200)</td></tr> <tr><td>Kas dari operasi</td><td>4.800</td></tr> <tr><td>Pembayaran bunga</td><td>(310)</td></tr> <tr><td>Pembayaran pajak penghasilan</td><td>(1.700)</td></tr> <tr><td>Kas bersih dari aktivitas operasi</td><td>2.790</td></tr> </table> <p>Arus kas dari kegiatan investasi</p> <table border="0"> <tr><td>Pembelian aset tetap</td><td>(580)</td></tr> <tr><td>Hasil penjualan peralatan</td><td>110</td></tr> <tr><td>Penerimaan bunga</td><td>12</td></tr> <tr><td>Penerimaan dividen</td><td>5</td></tr> <tr><td>Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi</td><td>(453)</td></tr> </table> <p>Arus kas dari kegiatan pendanaan</p> <table border="0"> <tr><td>Hasil dari penerbitan modal saham</td><td>1.000</td></tr> <tr><td>Hasil dari pinjaman</td><td>500</td></tr> <tr><td>Pembayaran dividen</td><td>(450)</td></tr> <tr><td>Kas bersih dari aktivitas pendanaan</td><td>1.050</td></tr> </table> <p>Kenaikan bersih kas dan setara kas 3.387 Kas dan setara kas awal periode 1.613 Kas dan setara kas akhir periode 5.000</p> <p><i>Sama dengan Metode Tidak Langsung</i></p>	Kas diterima dari pelanggan	45.800	Kas dibayar kepada supplier	(29.800)	Kas dibayar kepada karyawan	(11.200)	Kas dari operasi	4.800	Pembayaran bunga	(310)	Pembayaran pajak penghasilan	(1.700)	Kas bersih dari aktivitas operasi	2.790	Pembelian aset tetap	(580)	Hasil penjualan peralatan	110	Penerimaan bunga	12	Penerimaan dividen	5	Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi	(453)	Hasil dari penerbitan modal saham	1.000	Hasil dari pinjaman	500	Pembayaran dividen	(450)	Kas bersih dari aktivitas pendanaan	1.050	<p>PT ABC- Laporan Arus Kas yang berakhir tanggal 31/12/20X2</p> <p>Arus kas dari aktivitas operasi</p> <table border="0"> <tr><td>Laba sebelum pajak</td><td>3.000</td></tr> <tr><td>Penyesuaian untuk:</td><td></td></tr> <tr><td>Penyusutan</td><td>125</td></tr> <tr><td>Rugi selisih kurs</td><td>20</td></tr> <tr><td>Pendapatan investasi</td><td>(80)</td></tr> <tr><td>Beban bunga</td><td>40</td></tr> <tr><td>Kenaikan dari piutang dagang</td><td>(250)</td></tr> <tr><td>Penurunan persediaan</td><td>325</td></tr> <tr><td>Penurunan utang dagang</td><td>(50)</td></tr> <tr><td>Kas yang dihasilkan dari aktifitas operasi</td><td>3.130</td></tr> <tr><td>Pembayaran bunga</td><td>(12)</td></tr> <tr><td>Pembayaran pajak penghasilan</td><td>(870)</td></tr> <tr><td>Kas bersih dari kegiatan operasi</td><td>2.248</td></tr> </table> <p>Arus kas dari kegiatan investasi</p> <table border="0"> <tr><td>Pembelian aset tetap</td><td>(500)</td></tr> <tr><td>Hasil penjualan peralatan</td><td>35</td></tr> <tr><td>Penerimaan bunga</td><td>10</td></tr> <tr><td>Penerimaan dividen</td><td>8</td></tr> <tr><td>Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi</td><td>(447)</td></tr> </table> <p>Arus kas dari kegiatan pendanaan</p> <table border="0"> <tr><td>Hasil dari penerbitan modal saham</td><td>150</td></tr> <tr><td>Hasil dari pinjaman</td><td>175</td></tr> <tr><td>Pembayaran dividen</td><td>(45)</td></tr> <tr><td>Kas bersih dari aktivitas pendanaan</td><td>280</td></tr> </table> <p>Kenaikan bersih kas dan setara kas 2.081 Kas dan setara kas awal periode 2.919 Kas dan setara kas akhir periode 5.000</p> <p><i>Sama dengan Metode Langsung</i></p>	Laba sebelum pajak	3.000	Penyesuaian untuk:		Penyusutan	125	Rugi selisih kurs	20	Pendapatan investasi	(80)	Beban bunga	40	Kenaikan dari piutang dagang	(250)	Penurunan persediaan	325	Penurunan utang dagang	(50)	Kas yang dihasilkan dari aktifitas operasi	3.130	Pembayaran bunga	(12)	Pembayaran pajak penghasilan	(870)	Kas bersih dari kegiatan operasi	2.248	Pembelian aset tetap	(500)	Hasil penjualan peralatan	35	Penerimaan bunga	10	Penerimaan dividen	8	Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi	(447)	Hasil dari penerbitan modal saham	150	Hasil dari pinjaman	175	Pembayaran dividen	(45)	Kas bersih dari aktivitas pendanaan	280
Kas diterima dari pelanggan	45.800																																																																												
Kas dibayar kepada supplier	(29.800)																																																																												
Kas dibayar kepada karyawan	(11.200)																																																																												
Kas dari operasi	4.800																																																																												
Pembayaran bunga	(310)																																																																												
Pembayaran pajak penghasilan	(1.700)																																																																												
Kas bersih dari aktivitas operasi	2.790																																																																												
Pembelian aset tetap	(580)																																																																												
Hasil penjualan peralatan	110																																																																												
Penerimaan bunga	12																																																																												
Penerimaan dividen	5																																																																												
Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi	(453)																																																																												
Hasil dari penerbitan modal saham	1.000																																																																												
Hasil dari pinjaman	500																																																																												
Pembayaran dividen	(450)																																																																												
Kas bersih dari aktivitas pendanaan	1.050																																																																												
Laba sebelum pajak	3.000																																																																												
Penyesuaian untuk:																																																																													
Penyusutan	125																																																																												
Rugi selisih kurs	20																																																																												
Pendapatan investasi	(80)																																																																												
Beban bunga	40																																																																												
Kenaikan dari piutang dagang	(250)																																																																												
Penurunan persediaan	325																																																																												
Penurunan utang dagang	(50)																																																																												
Kas yang dihasilkan dari aktifitas operasi	3.130																																																																												
Pembayaran bunga	(12)																																																																												
Pembayaran pajak penghasilan	(870)																																																																												
Kas bersih dari kegiatan operasi	2.248																																																																												
Pembelian aset tetap	(500)																																																																												
Hasil penjualan peralatan	35																																																																												
Penerimaan bunga	10																																																																												
Penerimaan dividen	8																																																																												
Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi	(447)																																																																												
Hasil dari penerbitan modal saham	150																																																																												
Hasil dari pinjaman	175																																																																												
Pembayaran dividen	(45)																																																																												
Kas bersih dari aktivitas pendanaan	280																																																																												

Gambar 1. Perbandingan Laporan Arus Kas PT ABC.

PT ABC- Laporan Arus Kas yang berakhir tanggal 31/12/20X2	Contoh Pengujian Laporan Arus Kas Metode Langsung oleh Fiskus																																
<p>Arus kas dari aktivitas operasi</p> <table border="0"> <tr><td>Kas diterima dari pelanggan</td><td>45.800</td></tr> <tr><td>Kas dibayar kepada supplier</td><td>(29.800)</td></tr> <tr><td>Kas dibayar kepada karyawan</td><td>(11.200)</td></tr> <tr><td>Kas dari operasi</td><td>4.800</td></tr> <tr><td>Pembayaran bunga</td><td>(310)</td></tr> <tr><td>Pembayaran pajak penghasilan</td><td>(1.700)</td></tr> <tr><td>Kas bersih dari aktivitas operasi</td><td>2.790</td></tr> </table> <p>Arus kas dari kegiatan investasi</p> <table border="0"> <tr><td>Pembelian aset tetap</td><td>(580)</td></tr> <tr><td>Hasil penjualan peralatan</td><td>110</td></tr> <tr><td>Penerimaan bunga</td><td>12</td></tr> <tr><td>Penerimaan dividen</td><td>5</td></tr> <tr><td>Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi</td><td>(453)</td></tr> </table> <p>Arus kas dari kegiatan pendanaan</p> <table border="0"> <tr><td>Hasil dari penerbitan modal saham</td><td>1.000</td></tr> <tr><td>Hasil dari pinjaman</td><td>500</td></tr> <tr><td>Pembayaran dividen</td><td>(450)</td></tr> <tr><td>Kas bersih dari aktivitas pendanaan</td><td>1.050</td></tr> </table> <p>Kenaikan bersih kas dan setara kas 3.387 Kas dan setara kas awal periode 1.613 Kas dan setara kas akhir periode 5.000</p>	Kas diterima dari pelanggan	45.800	Kas dibayar kepada supplier	(29.800)	Kas dibayar kepada karyawan	(11.200)	Kas dari operasi	4.800	Pembayaran bunga	(310)	Pembayaran pajak penghasilan	(1.700)	Kas bersih dari aktivitas operasi	2.790	Pembelian aset tetap	(580)	Hasil penjualan peralatan	110	Penerimaan bunga	12	Penerimaan dividen	5	Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi	(453)	Hasil dari penerbitan modal saham	1.000	Hasil dari pinjaman	500	Pembayaran dividen	(450)	Kas bersih dari aktivitas pendanaan	1.050	<ul style="list-style-type: none"> → Menguji Peredaran Usaha di SPT menggunakan Arus Piutang Usaha → Menguji Pembelian di SPT menggunakan Arus Utang Usaha → Menguji Biaya karyawan – SPT Tahunan dan Objek PPh 21 – SPT PPh 21. → Diuji dengan data dari Modul Penerimaan Negara/MPN → Objek PPh Pemotongan 23/26 diuji dengan SPT PPh 23/26
Kas diterima dari pelanggan	45.800																																
Kas dibayar kepada supplier	(29.800)																																
Kas dibayar kepada karyawan	(11.200)																																
Kas dari operasi	4.800																																
Pembayaran bunga	(310)																																
Pembayaran pajak penghasilan	(1.700)																																
Kas bersih dari aktivitas operasi	2.790																																
Pembelian aset tetap	(580)																																
Hasil penjualan peralatan	110																																
Penerimaan bunga	12																																
Penerimaan dividen	5																																
Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi	(453)																																
Hasil dari penerbitan modal saham	1.000																																
Hasil dari pinjaman	500																																
Pembayaran dividen	(450)																																
Kas bersih dari aktivitas pendanaan	1.050																																

Gambar 2. Penghitungan Potensi Pajak dari Arus Kas Metode Langsung.

Terdapat 2 bentuk laporan keuangan yang menjadi lampiran SPT yaitu: 1) laporan keuangan yang hanya terdiri dari neraca dan laporan rugi yang tidak diaudit KAP: 2) laporan keuangan yang telah diaudit KAP. Bagaimana laporan keuangan ini dapat diuji dengan laporan arus kas. Syarat kedua bentuk laporan keuangan (neraca dan laporan laba rugi) tersebut agar dapat diuji dengan laporan arus kas adalah dengan cara: 1) terhadap SPT yang laporan keuangan hanya terdiri dari neraca dan laporan rugi, maka harus disusun terlebih dahulu laporan arus kas dengan metode langsung. 2) terhadap SPT yang laporan keuangannya sudah diaudit oleh KAP, maka harus diperhatikan laporan arus kas yang telah disusun, apakah laporan arus kas disusun menggunakan metode langsung atau metode tidak langsung. Terhadap laporan arus kas yang telah disusun menggunakan metode tidak langsung, maka laporan arus kas tersebut harus disusun ulang terlebih dahulu menjadi laporan arus kas metode langsung. Setelah disusun laporan arus kas metode langsung selanjutnya terhadap jumlah uang masuk dan uang keluar pada laporan arus kas tersebut dibandingkan/diuji terhadap jumlah uang masuk dan uang keluar secara fisik berdasarkan data keuangan yang dimiliki DJP.

3.2. Bagaimana Laporan Arus Kas Dapat Menguji Laporan Keuangan

Syarat pengujian neraca dan laporan laba rugi adalah dengan menyusun laporan arus kas. Berikut ini akan diuraikan bagaimana menyusun laporan arus kas metode langsung dari data neraca dan laporan laba rugi. Ilustrasi pada Gambar 3 adalah neraca dan Gambar 4 adalah laba rugi yang merupakan lampiran pada SPT PPh PT Maxim tahun 2022. Laporan keuangan ini tidak diaudit KAP, sehingga belum ada laporan arus kas.

PT MAXIM					
Neraca , per 31 Desember 2022 (dalam ribuan rupiah)					
	2022	2021		2022	2021
Kas	5.000	4.000	Hutang Dagang	8.000	7.000
Bank	10.000	8.000	Hutang Pemegang Saham	15.000	15.000
Piutang Usaha	9.000	7.000	Biaya Gaji Masih Harus Bayar	5.000	4.000
Piutang Lain-Lain	3.000	3.000	Biaya Lain-Lain Msh Hrs Bayar	33.020	46.500
Persediaan	15.000	12.000	Pajak Msh Hrs Bayar	9.500	12.000
Aktiva Tetap	95.000	85.000	Jumlah Kewajiban	70.520	84.500
Aktiva Lain-Lain	16.000	16.000	Modal	7.500	7.500
			Laba Ditahan	74.980	43.000
Total Aktiva	153.000	135.000	Total Pasiva	153.000	135.000

Gambar 3. Neraca PT MAXIM.

PT MAXIM		
Laba Rugi, per 31 Desember 2022 (ribuan Rph)		
	2022	2021
Penjualan	50.000	130.000
Harga Pokok	30.000	75.000
Laba Kotor	20.000	55.000
Penyusutan	4.000	3.000
Biaya Gaji	7.000	6.000
Biaya Adm, Pemasaran dll	8.000	25.000
Total Biaya	19.000	34.000
Laba Bersih	1.000	21.000
Pajak	220	4.620
Laba Setelah Pajak	780	16.380

Gambar 4. Laba Rugi PT MAXIM.

Untuk menganalisis neraca dan laba rugi PT MAXIM, maka disusunlah terlebih dahulu laporan arus kas berdasarkan perhitungan akuntansi untuk memperoleh perincian uang masuk dan uang keluar (lihat Gambar 5).

Perhitungan Arus Uang Masuk dan Keluar PT MAXIM							
	Piutang Usaha	Persediaan	Utang Dagang	Biaya Gaji	Bi Adm & Pmsm, lain2	Utang Pajak	Aktiva Tetap
So Awal	7.000	12.000	7.000	4.000	46.500	12.000	85.000
Ditambah	50.000	33.000	33.000	7.000	8.000	9.020	10.000
Jlh yg tersedia utk	57.000	45.000	40.000	11.000	54.500	21.020	95.000
So akhir	9.000	15.000	8.000	5.000	33.020	9.500	95.000
Jumlah Keluar	48.000	30.000	32.000	6.000	21.480	11.520	-
	1)	2)	3)	4)	5)	6)	
1)pelunasan pelanggan		4)pembayaran gaji		7)pembelian aset tetap			
2)harga pokok		5)pembayaran biaya-biaya					
3)pembayaran ke suplier		6)pembayaran pajak					

Gambar 5. Penghitungan Potensi Pajak dari Arus Kas Metode Langsung

PT MAXIM	
Laporan Arus Kas per 31/11/20 X2	
Arus Kas dari kegiatan Operasi	
Kas diterima dari pelanggan	48.000
Kas dibayar kepada supplier	-32.000
Kas dibayar kepada karyawan	- 6.000
Pembayaran biaya-biaya	-32.480
Kas dari operasi	-22.480
Pembayaran pajak penghasilan	-11.520
Kas bersih dari aktivitas operasi	-34.000
Arus kas dari kegiatan investasi	
Pembelian aset tetap	-10.000
Kas bersih yang dipakai dalam aktivitas investasi	-10.000
Arus kas dari kegiatan pendanaan	
Hasil dari pinjaman jangka panjang	31.200
Kas bersih dari aktivitas pendanaan	31.200
Kenaikan/penurunan bersih kas dan setara kas	-12.800
Kas dan setara kas awal periode	12.000
Kas dan setara kas akhir periode	- 800

Gambar 6. Laporan Arus Kas PT Maxim Langsung

Dari perhitungan secara akuntansi, dapat disusun laporan arus kas (lihat gambar 6). Berdasarkan Laporan Arus Kas yang disusun oleh fiskus (DJP) dapat dianalisis adanya kecurangan pada neraca dan laba rugi PT Maxim yang disampaikan ke DJP.

1. Saldo akhir kas dan bank di neraca sebesar Rp.15.000, berdasarkan laporan arus kas adalah minus Rp 800. Artinya terdapat manipulasi uang keluar sebesar Rp15.800.
2. Selisih uang ini perlu ditindaklanjuti. Apakah dari biaya yang diperbesar, atau penjualan yang tidak dilaporkan ke pemerintah, dan lain-lain.
3. Pihak fiskus (pegawai DJP) juga dapat menganalisis kesesuaian uang masuk dan uang keluar dibandingkan dengan data uang masuk dan uang keluar secara fisik yang diperoleh DJP dari akses data keuangan (misalnya dari bank, dari penggunaan kartu kredit, dll).

3.3. Apakah Terdapat Alat Pengujian Lain Yang Dapat Mendeteksi Adanya Kecurangan Pada Laporan Keuangan?

Saat ini terdapat beberapa pengujian kecurangan (*fraudulent*) laporan keuangan dengan menggunakan beberapa metode atau teori.

1. Pendeteksian kecurangan dalam laporan keuangan yang diidentifikasi oleh Schilit dan Perler. Schilit dan Perler mengidentifikasi 3 kelompok besar manipulasi dalam laporan keuangan yaitu: 1) memanipulasi laba, 2) memanipulasi arus kas, dan 3) memanipulasi metrik / ukuran (Christian et al., 2023). Beberapa rasio arus kas untuk mendeteksi telah terjadi manipulasi pada arus kas (Tarjo et al., 2022) adalah:

- a.
$$\text{Cash Flow Operations to Current Liabilities} = \frac{\text{Cash Flow Operations}}{\text{Current Liabilities}}$$
- b.
$$\text{Operating cash flow ratio} = \frac{\text{Cash Flow Operation}}{\text{Sales}}$$
- c.
$$\text{Change in receivable to cash flow operation} = \frac{\Delta \text{Receivables}}{\text{Cash Flow Operations}}$$
- d.
$$\text{Free Cash Flow} = \text{LN} (\text{Cash Flow Operations} - \text{Capital Expenditures})$$
- e.
$$\text{Cash Flow Operations to Total Liabilities} = \frac{\text{Cash Flow Operations}}{\text{Total Liabilities}}$$
- f.
$$\text{Days Payable Outstanding (DPO)} = \frac{\text{Account payable}}{\text{Cost of goods sold}} \times 365; \text{ DPOG} = \frac{\text{DPOt} - \text{DPOt-1}}{\text{DPOt-1}}$$
- g.
$$\text{Change in inventory to cash flow operation} = \frac{\Delta \text{Inventory}}{\text{Cash Flow Operations}}$$

Beberapa penelitian yang menguji kecurangan dalam laporan keuangan menggunakan teori *Financial Shenanigans* Schilit dan Perler:

- a. Penelitian yang dilakukan terhadap 470 perusahaan pertambangan di Indonesia, Malaysia, China, dan Jepang (Tarjo et al., 2022) yang memprediksi kecurangan dalam laporan keuangan menggunakan Kecurangan Arus Kas (*Cash Flow Shenanigans*) yang hasilnya bahwa seluruh rasio yang digunakan dapat memprediksi kecurangan laporan keuangan. Tiga rasio perubahan arus kas, yaitu perubahan piutang menjadi operasi arus kas (*receivable to cash flow operations*), jumlah hari hutang (*days payable outstanding*), dan perubahan persediaan terhadap arus kas operasi (*inventory to cash flow operations*), berpengaruh signifikan terhadap *F-Score*. Sedangkan enam rasio arus kas yaitu arus kas operasi terhadap kewajiban lancar (*cash flow operations to current liability*), rasio arus kas operasi (*operating cash flow ratio*), arus kas bebas (*free cash flow*), arus kas operasi terhadap total kewajiban (*cash flow operations to total liability*), hari hutang terutang (*days payable outstanding*), dan perubahan persediaan terhadap arus kas operasi (*inventory to cash flow operations*) berpengaruh signifikan terhadap *M-Score*.
- b. Penelitian menggunakan hipotesis *Cash Flow Shenanigans* terhadap laporan keuangan PT Waskita Karya Tbk pada tahun 2020–2022 (Christian et al., 2023) menyimpulkan bahwa PT Waskita Karya Tbk melakukan beberapa kecurangan yaitu: 1) mengalihkan Arus Kas Pendanaan/Pembiayaan ke bagian Arus Kas Operasional, 2) peningkatan Arus Kas Operasional melalui Aktivitas Tidak Berkelanjutan. Pendekatan penelitian ini memadukan analisis kualitatif dan kuantitatif.
- c. Dimitrijevic (2015) dalam "*The Detection And Prevention Of Manipulations In The Balance Sheet And The Cash Flow Statement*" menjelaskan praktek yang terjadi bahwa pendapatan dan biaya paling sering menjadi subjek penipuan keuangan dengan banyak teknik untuk memanipulasi elemen-elemen laporan keuangan. Faktanya adalah bahwa semua bentuk penipuan pada akhirnya meninggalkan tanda pada indikator dalam neraca. Penelitian ini menjelaskan bagaimana mendeteksi kecurangan dalam laporan keuangan khususnya pada neraca dan laporan arus kas. Pendeteksian pada laporan arus kas menggunakan empat metode utama manipulasi arus kas sesuai *Cash Flow Shenanigans* menurut Schilit & Perler. Hasil penelitian tentang manipulasi pada aliran kas adalah manipulasi arus kas jauh lebih sulit untuk dideteksi dan dicegah daripada bentuk manipulasi lainnya. (Dimitrijevic, 2015)

Kesimpulan atas beberapa penelitian yang menggunakan teori manipulasi pada aliran kas untuk menguji kecurangan pada laporan keuangan adalah: hasil dari rasio *Cash Flow Shenanigans* yang menggunakan rasio-rasio arus kas hanya mengindikasikan apakah suatu laporan keuangan terdeteksi melakukan kecurangan atau tidak. Untuk membuktikan besarnya kecurangan yang dilakukan perlu dilakukan pemeriksaan/audit terhadap perusahaan terutama pada perkiraan-perkiraan yang rasionya menunjukkan terjadi kecurangan.

2. Pendeteksian kecurangan dalam laporan keuangan yang dikembangkan oleh Beneish. Menurut Beneish, untuk menguji kecurangan pada laporan keuangan menghasilkan delapan indeks pengujian untuk kejahatan yang menggunakan manipulasi arus kas (MacCharty, 2017) yaitu:

- a. *Day Sales In Receivables Index* (DSRI) yaitu Indeks Hari Penjualan dalam Piutang adalah rasio hari penjualan dalam piutang pada tahun pertama di mana manipulasi laba terungkap (tahun t) dibandingkan dengan ukuran yang sesuai pada tahun t-1.

$$DSRI = \frac{Receivables_t/Sales_t}{Receivables_{t-1}/Sales_{t-1}}$$

- b. *Gross Margin Index* (GMI) adalah rasio margin kotor pada tahun t-1 dibandingkan dengan margin kotor pada tahun t.

$$GMI = \frac{(Sales_{t-1}-Cost\ of\ revenue_{t-1})/Sales_{t-1}}{(Sales_t-Cost\ of\ revenue_t)/Sales_t}$$

- c. *Asset Quality Index* (AQI). Kualitas aset dalam suatu tahun adalah rasio aset nonlancar selain properti, tanah, dan peralatan (plant property and equipment) terhadap total aset dan mengukur proporsi total aset yang manfaatnya di masa depan mungkin kurang pasti. AQI adalah rasio kualitas aset pada tahun t, dibandingkan dengan kualitas aset pada tahun t-1.

$$AQI = \frac{1-(Current\ Assets_t-PP\ \&\ E_t)/Total\ assets_t}{1-(Current\ Assets_{t-1}-PP\ \&\ E_{t-1})/Total\ assets_{t-1}}$$

- d. *Sales Growth Index* (SGI)/ Indeks Pertumbuhan Penjualan (IPP): adalah rasio penjualan pada tahun t dibandingkan dengan penjualan pada tahun t-1 hubungan positif antara SGI dan probabilitas manipulasi laba.

$$SGI = \frac{Sales_t}{Sales_{t-1}}$$

- e. *Depreciation Index* (DEPI): adalah rasio tingkat depresiasi pada tahun t-1 dibandingkan dengan tingkat yang sesuai pada tahun t.

$$DEPI = \frac{Depreciation_t/(Depreciation_t+PP\ \&\ E_t)}{Depreciation_{t-1}/(Depreciation_{t-1}+PP\ \&\ E_{t-1})}$$

- f. *Sales General and Administrative Expenses Index* (SGAI) atau Indeks Biaya Penjualan, Umum, dan Administrasi. SGAI dihitung sebagai rasio biaya penjualan, umum, dan administrasi (SGA) terhadap penjualan pada tahun t relatif terhadap ukuran yang sesuai pada tahun t-1.

$$SGAI = \frac{SGA\ Expense_t/Sales_t}{SGA\ Expense_{t-1}/Sales_{t-1}}$$

- g. *Leverage Index* (LVGI): adalah rasio utang pada tahun t-1 dibandingkan dengan rasio yang sesuai pada tahun t. Jika LVGI lebih dari 1, itu menunjukkan bahwa tingkat utang perusahaan telah meningkat.

$$LVGI = \frac{(LTD_t+Current\ liabilities_t)/Total\ assets_t}{(LTD_{t-1}+Current\ liabilities_{t-1})/Total\ assets_{t-1}}$$

- h. *Total Accruals to Total Assets* (TATA). Total akrual dihitung sebagai perubahan akun modal kerja selain kas dikurangi depresiasi. Baik total akrual atau bagiannya telah digunakan dalam pekerjaan sebelumnya menilai sejauh mana manajer membuat pilihan diskresi akuntansi untuk mengubah laba.

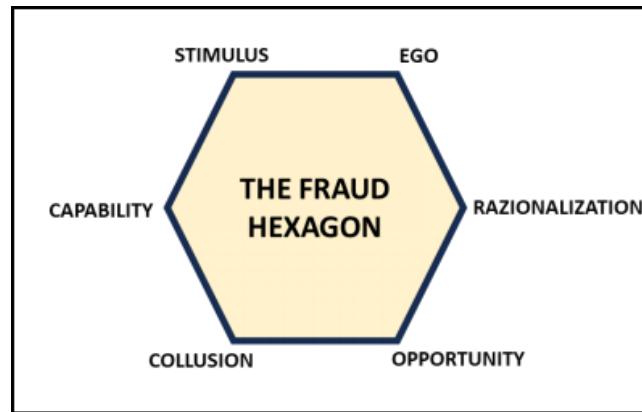
$$TATA = (Operating\ income_t + Cash\ flow\ from\ operations_t)/Total\ assets_t$$

Beneish menggunakan perhitungan penjumlahan dan pengurangan tertimbang untuk mendapatkan nilai akhir *M-Score*. Skor -2.22 atau kurang berarti bahwa perusahaan kemungkinan tidak terlibat dalam manipulasi laba. Sebaliknya, skor antara -1.78 dan -2.21 menunjukkan kemungkinan adanya manipulasi, dan skor yang lebih besar dari -1.78 mengindikasikan bahwa perusahaan kemungkinan memanipulasi laba.

$$M\text{-Score} = -4.84 + 0.92 * DSRI + 0.528 * GMI + 0.404 * AQI + 0.892 * SGI + 0.115 * DEPI - 0.172 * SGAI + 4.679 * TATA + -0.327 * LVGI$$

Beberapa penelitian untuk menguji kecurangan pada laporan keuangan yang menggunakan model Beneish:

- a. Penelitian laporan keuangan pada 162 perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia (Suheni et al., 2020). Hasil penelitian menunjukkan seluruh variabel indeks Beneish tidak berpengaruh terhadap pendeteksian kecurangan laporan keuangan atau dengan kata lain model Beneish *M-score* tidak mampu mendeteksi potensi kecurangan pada perusahaan manufaktur. Saran peneliti, agar perusahaan manufaktur menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.
 - b. Penelitian terhadap laporan keuangan *Megan Media Holdings Berhad* di Malaysia (Omar et al., 2014) "*Financial Statement Fraud: A Case Examination Using Beneish Model and Ratio Analysis*". Menggunakan model Beneish untuk mengidentifikasi apakah ada potensi kecurangan dalam laporan keuangan, hasil awal menggunakan M-skor lebih tinggi dari -2,22 menunjukkan bahwa Megan Media telah memanipulasi laba mereka. Penelitian selanjutnya menggunakan delapan rasio keuangan Benish ratio index dan hasilnya semua alat-alat yang digunakan memastikan bahwa perusahaan terlibat dalam manipulasi laporan.
 - c. Penelitian yang dilakukan oleh Cristina et al., terhadap kasus di Rumania yang menguji laporan keuangan untuk tujuan fiskal dan akuntansi (Cristina et al., 2021) dengan judul penelitian "*Fiscal And Accounting Fraud Risk Detection Using Beneish Model. A Romanian Case Study*". Terdapat 3 hipotesis yang dimunculkan dalam penelitian ini, yaitu:
Hipotesis 1: Risiko penghindaran pajak dapat dideteksi menggunakan model Beneish.
Hipotesis 2: Ada hubungan yang kuat antara risiko penipuan akuntansi dan risiko fiskal.
Hipotesis 3: Model dapat dikembangkan untuk mengklasifikasikan perusahaan menjadi penghindar pajak dan non-penghindar pajak berdasarkan indeks Profesor Beneish.
Hasil dari penelitian adalah pendeteksian kecurangan dalam laporan keuangan menggunakan model Beneish juga efektif untuk mendeteksi penipuan fiskal - yaitu indikasi untuk munculnya risiko penghindaran pajak. Penerapan model Beneish menghasilkan inklusi sekitar 77% dari entitas yang melakukan penghindaran pajak dalam kelompok entitas yang menggunakan manipulasi informasi akuntansi. Namun, dalam hal observasi yang lebih teliti hanya sekitar 50% dari kasus terdeteksi bahwa laporan keuangan entitas mengandung elemen-elemen kecurangan.
Kesimpulan atas beberapa penelitian yang menguji kecurangan pada laporan keuangan yang menggunakan model Beneish yakni: hasil dari model Beneish hanyalah berupa indeks atau rasio-rasio yang mengindikasikan apakah suatu laporan keuangan terdeteksi melakukan kecurangan pada laporan keuangan atau tidak. Namun besarnya jumlah kecurangan tidak dapat ditentukan karena masih harus menggunakan pemeriksaan lebih lanjut dengan memeriksa fisik kas yang keluar atau kas yang diterima.
3. Pendeteksi kecurangan dalam laporan keuangan menggunakan teori Hexagon (Vousinas, 2019) dalam "*Advancing theory of fraud: the S.C.O.R.E. model*". Penelitian ini mengembangkan teori tentang penipuan dengan meningkatkan teori-teori yang ada di balik faktor-faktor yang mendorong orang untuk melakukan penipuan. Perkembangan mengenai teori *fraud* awal mulanya disebut dengan *Fraud Triangle Theory* yang dikemukakan oleh Cressey pada tahun 1953 menyatakan bahwa tekanan, kesempatan dan rasionalisasi dapat mendorong terjadinya kecurangan, kemudian teori ini dikembangkan oleh Wolfe & Hermanson pada tahun 2004 dengan menambahkan satu elemen lagi yaitu kemampuan, sehingga menjadi empat faktor yang dikenal dengan teori *Fraud Diamond* (Hartadi, 2022). Pada tahun 2011, Crowe menambahkan dua elemen lagi yaitu arogansi dan kompetensi sehingga menjadi enam elemen yang dikenal dengan *Fraud Pentagon Theory* (Hartadi, 2022). Saat ini *Fraud Pentagon Theory* telah berubah menjadi *Fraud Hexagon* yang dikembangkan oleh Vousinas dengan menambahkan elemen "kolusi". Sehingga secara keseluruhan elemen -elemen yang mendorong terjadinya kecurangan dalam pembuatan laporan keuangan adalah: 1) stimulus (tekanan), 2) *opportunity* (kesempatan), 3) *rationalization* (rasionalisasi), 4) *capability* (kemampuan), 5) *ego*, dan 6) *collusion* (kolusi) yang dapat digambarkan dalam bentuk hexagonal lihat Gambar 7 (Vousinas, 2019).



Gambar 7. *The Fraud Hexagon*.

Pengukuran – pengukuran dalam pengujian *Fraud Hexagon*.

a. Stimulus/ Tekanan

Stimulus/tekanan dapat diukur melalui stabilitas keuangan, tekanan eksternal dan target keuangan.

- Kestabilan keadaan keuangan dalam perusahaan dapat diketahui dari kondisi aset perusahaan (Siswanto et al., 2022) yang diukur dengan rasio perubahan aset (ACHANGE) yang dihitung dengan rumus:

$$ACHANGE = (Total\ asset\ t - Total\ asset\ t-1) / Total\ asset\ t-1$$

- Tekanan eksternal yaitu tekanan manajemen dalam menepati persyaratan yang diberikan pihak ketiga. Skousen menyebutkan pada tahun 2009 bahwa dibutuhkan modal tambahan atau dana yang bersumber dari pihak luar perusahaan agar tetap kompetitif (mis Amelia, 2015.). Dana eksternal yang dibutuhkan berhubungan dengan kas yang bersumber dari utang kepada pihak eksternal (Skousen et al, 2009). Dengan demikian rasio Leverage (LEV) digunakan sebagai proksi tekanan eksternal yang dapat dihitung menggunakan rumus sebagai berikut:

$$Leverage = Total\ Debt / Total\ Assets$$

- Target keuangan contohnya keuntungan atau pencapaian target laba yang ingin diperoleh. Target keuangan diukur menggunakan rasio pengembalian aset (ROA) (Skousen et. Al., 2009). Rumus ROA sebagai berikut:

$$ROA = Earning\ after\ interest\ and\ tax / Total\ assets$$

b. Kesempatan (X2)

Kesempatan ditinjau dengan ketidakefektifan pengawasan menggambarkan perusahaan tidak mempunyai unit pengendalian yang efektif untuk mengawasi kinerja perusahaan (Lastanti, 2020). Keberadaan dewan komisaris independen perusahaan diekspektasikan dapat meningkatkan pengawasan terhadap kinerja perusahaan sehingga tindakan fraud dapat berkurang. BDOIT dapat diukur dengan:

$$BDOIT = Jumlah\ dewan\ komisaris\ independen / total\ dewan\ komisaris$$

c. Rasionalisasi (X3)

Rasionalisasi dikaitkan dengan perilaku seseorang yang membenarkan tindakan yang tidak benar. Rasionalisasi dapat diukur dengan menggunakan perubahan kantor akuntan publik. Sehingga perubahan KAP diukur menggunakan variable dummy, diberi kode 1 apabila perusahaan melakukan pergantian KAP dan apabila tidak melakukan pergantian KAP diberi kode 0.

d. Kemampuan (X4)

Wolfe dan Hermanson mengungkapkan bahwa jabatan yang dimiliki kepala divisi, CEO maupun direksi lainnya mendorong terjadinya kecurangan. Kemampuan dalam menggunakan perubahan direktur perusahaan (DCHANGE) yang diukur dengan variable dummy, dimana kode 1 jika terdapat perubahan direktur perusahaan dan kode 0 jika tidak terdapat perubahan direktur.

e. Ego/Arogansi (X5)

Ego atau arrogance dalam penelitian bisa menggunakan menggunakan indikator rangkap jabatan seorang CEO. Rangkap jabatan yang dimaksud ialah posisi yang dimiliki selain sebagai direktur utama atau CEO baik pada internal perusahaan maupun eksternal perusahaan. Ego diproksikan dengan variable dummy, dimana jika terdapat rangkap jabatan CEO, maka diberi kode 1. Jika tidak ada rangkap jabatan CEO, maka diberi kode 0.

f. Kolusi (X6).

Menurut Alfarisi, perilaku kolusi yang dimiliki oleh suatu pasar dapat juga ditelusuri melalui kinerja pasar, tingkat keuntungan yang diperoleh, atau Price Cost Margin (PCM) yang dimiliki pasar tersebut (Jannah, 2021). Oleh karena itu, pada penelitian ini kolusi (collusion) diukur dengan proksi kinerja pasar dengan rumus:

$$PBV = \text{Harga saham} / \text{Nilai buku per lembar saham}$$

Beberapa penelitian yang menguji kecurangan dalam laporan keuangan menggunakan *The Fraud Hexagon Theory* adalah:

- a. Penelitian kecurangan pada laporan keuangan pada perusahaan terbuka di Indonesia (Sari et al., 2020) “*Financial Statements Fraud dengan Pendekatan Vousinas Fraud Hexagon Model: Tinjauan pada Perusahaan Terbuka di Indonesia*”. Sampel penelitian 74 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2016-2018. Pendeteksian kecurangan menggunakan faktor-faktor pada teori Hexagon berupa stimulus, kapabilitas, peluang, rasionalisasi, ego dan kolusi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor stimulus dalam hal personal financial need, faktor peluang dalam hal *nature of industry*, ego dan kolusi berpengaruh terhadap fraud laporan keuangan. Sedangkan faktor stimulus dalam hal *financial stability*, *external pressure* dan finansial target, faktor kapabilitas, faktor peluang dalam hal efektif monitoring dan rasionalisasi tidak berpengaruh terhadap *fraud* laporan keuangan.
- b. Penelitian terhadap laporan keuangan perusahaan real estate dan properti untuk periode 2015-2019 menggunakan teori Hexagon (Siswanto, 2022), *Fraudulent Analysis of Financial Statements on Real Estate & Property Companies 2015-2019*. Metode penelitian kuantitatif menggunakan analisis regresi logistik dan diolah menggunakan SPSS. Hasil penelitian adalah: *variabel leverage*, piutang, dan pemantauan efektif memiliki pengaruh terhadap kecurangan laporan keuangan, sedangkan variable ROA, kemampuan, rasionalisasi, ego, dan kolusi tidak memiliki pengaruh terhadap laporan keuangan.
- c. Penelitian yang dilakukan oleh Heru Satria Rukmana (Rukmana, 2018) dalam “*Fraud Affect On Financial Statement Fraud And Firm Value Evidence In Indonesia*” terhadap laporan keuangan terhadap 66 perusahaan manufaktur selama periode 2012-2016 di Bursa Efek Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor-faktor tekanan, peluang, kompetensi, dan arogansi memengaruhi kecurangan laporan keuangan, sementara faktor rasionalisasi tidak memengaruhi kecurangan laporan keuangan.

Kesimpulan atas beberapa penelitian yang menguji kecurangan pada laporan keuangan yang menggunakan *Fraud Pentagon Theory* adalah penelitian hanyalah menghasilkan angka-angka statistik yang menyatakan apakah setiap faktor pada *Fraud Pentagon Theory* terdeteksi melakukan kecurangan atau tidak, sehingga untuk mengetahui besarnya jumlah kecurangan terjadi dilakukan dengan pemeriksaan / audit perusahaan. Kontribusi dari penelitian yang menggunakan *Fraud Pentagon Theory* adalah memberikan dasar untuk persiapan, pengembangan regulasi, dan organisasi profesional terkait tanda-tanda peringatan dini, langkah-langkah pencegahan penipuan, pengelolaan risiko organisasi, serta meningkatkan kesadaran masyarakat terhadap penipuan, sekaligus memberikan dasar untuk tata kelola perusahaan yang lebih baik

4. Kesimpulan & Saran

4.1. Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan di atas dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Syarat awal DJP agar dapat menguji laporan keuangan yang menjadi lampiran SPT pada tahap pengawasan adalah terlebih dahulu menyusun laporan arus kas menggunakan metode langsung yang menghasilkan jumlah uang masuk dan uang keluar. Hal ini dilakukan terhadap laporan keuangan yang hanya terdiri dari neraca dan laporan laba rugi saja, atau terhadap laporan keuangan yang telah diaudit KAP yang laporan arus kas menggunakan metode tidak langsung, maka laporan arus kas tersebut harus diubah dulu menjadi laporan arus kas metode langsung.
2. Penyusunan laporan arus kas metode langsung dari neraca dan laporan laba rugi menggunakan perhitungan akuntansi untuk memperoleh perincian uang masuk dan uang keluar yang dinyatakan pada perkiraan: a) penerimaan kas dari pelanggan; b) pembayaran kas kepada pemasok; c) pembayaran kas kepada karyawan; d) pembayaran kas untuk beban operasi; e) penerimaan dari restitusi pajak; f) penerimaan dari penghasilan bunga;

- g) pembayaran bunga; h) pembayaran pajak; i) pembayaran dividen; k) penerimaan dividen. Jumlah uang masuk dan uang keluar tersebut diuji dengan jumlah kas masuk dan keluar secara fisik berdasarkan data keuangan yang dimiliki DJP atas kewenangannya untuk memperoleh dan mengakses data keuangan. Semua selisih yang terjadi dapat ditindaklanjuti sebagai potensi pajak atau indikasi telah terjadi fraud pada neraca/ laba rugi dan SPT wajib pajak. Selain itu terhadap jumlah uang yang masuk dan keluar dapat dilakukan pengujian dengan melakukan ekualisasi/ rekonsiliasi dengan jumlah objek pajak yang telah dilaporkan pada SPT pemotongan atau pemungutan seperti SPT PPh pasal 21, pasal 22, pasal 23, pasal 24, pasal 25, pasal 26, pasal 4 ayat 2 (final), pasal 15, atau pada SPT Pajak Pertambahan Nilai untuk menguji jumlah potensi pajak yang ada.
3. Terdapat alat pengujian lain yang dapat mendeteksi adanya kecurangan pada laporan keuangan, diantaranya menggunakan: pendeteksian kecurangan dalam laporan keuangan yang telah diidentifikasi (*Financial Shenanigans*), menggunakan rasio-rasio keuangan pada model Beneish, serta menggunakan faktor-faktor pada *Fraud Pentagon Theory*. Namun hasil pengujian dari model-model ini hanya berupa rasio-rasio atau indeks yang mengindikasikan bahwa laporan keuangan terdapat/terindikasi atau tidak terindikasi kecurangan. Bagi laporan keuangan yang terindikasi melakukan kecurangan dapat dilakukan pemeriksaan pajak.

4.2. Rekomendasi

Dengan jumlah wajib pajak yang sangat banyak dan cenderung terus bertambah, serta pegawai DJP yang sangat terbatas, maka untuk menguji laporan keuangan yang menjadi lampiran SPT perlu dilakukan beberapa hal:

1. Mengubah peraturan perpajakan, agar laporan keuangan yang menjadi lampiran SPT minimal terdiri dari neraca, laba rugi dan laporan arus kas.
2. Alternatif lain selain mengubah peraturan perpajakan, dengan cara agar aplikasi Approweb dirancang untuk mampu menyusun laporan arus kas dari neraca dan laporan laba rugi yang ada, dan selanjutnya ditindaklanjuti dengan melakukan penggalan potensi pajak.
3. Dalam tahap pengawasan wajib pajak, perlu juga menambahkan pada Approweb agar ditambahkan alat pengujian yang relevan dapat melakukan pendeteksian kecurangan laporan keuangan diantaranya menggunakan pengujian model Beneish, pengujian berdasarkan identifikasi kejahatan keuangan arus kas (*Cash Flow Shenanigans*), atau menggunakan pengujian berdasarkan teori Pentagon. Sehingga ketika alat pengujian ini mendeteksi adanya kecurangan pada laporan keuangan, maka wajib pajak tersebut dapat dilakukan pemeriksaan.

Daftar Referensi

- Arikunto, Suharsimi, Suhardjono dan Supardi. 2015. *Penelitian Tindakan Kelas*. Jakarta: Penerbit Bumi Aksara.
- Christian, Natalis, Pina Pina, Christian Christian dan Versia Silvana. 2023. Detection of Cash Flow Shenanigans in The Financial Reports of PT Waskita Karya Tbk. *International Journal of Social Science, Education, Communication and Economics (SINOMICS JOURNAL)*, 2(2):267-276.
- Coca, Timofte Cristina, Socoliuc Marian, Grosu Veronica, dan Coca Dan-Andrei. 2021. Fiscal And Accounting Fraud Risk Detection Using Beneish Model. A Romanian Case Study. *International Journal of Business and Society*, 22,(1):296-312.
- Dimitrijevic, Dragmoir, Vesna Milovanovic dan Vladimir Stancic. 2017. The Role of a Company's Internal Control Ststem in Fraud Prevention. *Financial Internet Quarterly*, 11(3):34-44.
- Hery. 2015. *Analisis Laporan Keuangan : Pendekatan Rasio Keuangan*. Cengkareng: Penerbit CAPS (*Center for Academic Publishing Service*).
- Ikatan Akuntansi Indonesia. 2015. *PSAK No. 1 Tentang Penyajian Laporan Keuangan*. Dewan Standar Akuntansi Keuangan. Jakarta : Penerbit PT. Raja Grafindo.
- Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2021.
- Maccarthy, John. 2017. Using Altman Z-score and Beneish M-score Models to Detect Financial Fraud and Corporate Failure: A Case Study of Enron Corporation. *International Journal of Finance and Accounting*, 6(6):159-166.
- Normah Omar, Ridzuan Kunji Koya, Zuraidah Mohd Sanusi, dan Nur Aima Shafie. 2014. Financial Statement Fraud: A Case Examination Using Beneish Model and Ratio Analysis. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 5(2):184-186

- Rukmana, Heru Satria. 2018. Pentagon Fraud Affect on Financial Statement Fraud and Firm Value Evidence in Indonesia. *South East Asia Journal of Contemporary Bussiness, Economics, and Law*, 16(5).
- Sari, Shinta Permata dan Nugroho, Nanda Kurniawan. 2021. Financial Statements Fraud dengan Pendekatan Vousinas Fraud Hexagon Model: Tinjauan pada Perusahaan Terbuka di Indonesia. *Universitas Ahmad Dahlan Yogyakarta, Indonesia*.
- Siswanto, Yuniardini Putri, Yanuar Dananjaya dan Victor Soeindra. 2022. Fraudulent Analysis of Financial Statements on Real Estate & Property Companies 2015-2019: Hexagon Theory Approach. *International Journal of Research and Analytical Reviews*, 9(3).
- Surat Edaran Menteri Keuangan Nomor SE-05/PJ/2022 tanggal 10 Februari 2022 tentang Pengawasan Kepatuhan Wajib Pajak.
- Tarjo, Tarjo, Prasetyono Prasetyono, Eklamsia Sakti, Pujiono, Yusarina Mat-Isa, dan Otniel Safkaur. 2023. Predicting Fraudulent Financial Statement Using Cash Flow Shenanigans. *Business: Theory and Practice*, 24(1):33–46.\
- Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2017 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang = Undang Nomor 1 Tahun 2017 Tentang Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan Menjadi Undang-Undang.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja.
- Venny, Suheni dan Muhammad Faisal Arif. 2020. Mendeteksi financial statement fraud dengan menggunakan model Beneish M-score: studi pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *JAE (Jurnal Akuntansi dan Ekonomi)*, 5(2): 92-99.
- Vousinas, Georgios. 2019. Advancing theory of fraud: the S.C.O.R.E. model. *Journal of Financial Crime*, 26.
- Zellatifanny, Cut Medika dan Bambang Mudjiyanto. 2018. Tipe penelitian deskripsi dalam ilmu komunikasi. *Jurnal Diakom*, 1(2):83-90.

Optimalisasi Pemanfaatan Layanan Perpajakan Secara Elektronik Oleh Wajib Pajak

Ardian Rulli Kristianto

Pusdiklat Pajak, Jl. Sakti Raya No.1, RT.7/RW.9, Kemanggisan, Kec. Palmerah, Kota Jakarta Barat, Daerah Khusus Ibukota Jakarta, 11480
ardian.kristianto@gmail.com; 081320007304

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received:10 Sep.2023

Revised: 18 Sep.2023

Accepted:20 Sep.2023

Dalam memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajibannya, Direktorat Jenderal Pajak membuat inovasi layanan perpajakan berbasis elektronik melalui alamat <https://djponline.pajak.go.id/>. Penelitian ini mempunyai tujuan untuk memberikan gambaran secara umum aplikasi layanan perpajakan elektronik yang telah disediakan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Penelitian dilakukan dengan cara mendeskripsikan jenis aplikasi layanan perpajakan yang dapat dimanfaatkan oleh Wajib Pajak secara optimal yang meliputi aplikasi *desktop* maupun aplikasi *web*. Aplikasi *desktop* adalah aplikasi yang harus diunduh untuk kemudian dipasang dan digunakan oleh Wajib Pajak misalnya aplikasi e-SPT Masa PPh 21, Aplikasi e-Faktur Desktop versi 3.2 dan Patch e-SPT Tahunan PPh Orang Pribadi. Aplikasi *web* adalah aplikasi yang langsung dipergunakan oleh Wajib Pajak secara *online* dengan Direktorat Jenderal Pajak dan pada dasarnya aplikasi web ini dibagi menjadi 2 bagian utama yaitu aplikasi teknis perpajakan serta aplikasi administrasi perpajakan misalnya untuk aplikasi teknis perpajakan antara lain meliputi *e-Filing*, SPT Masa Pemungut Bea Meterai, e-SPT Masa PPN 1107PUT Web dan Web efaktur. Sedangkan aplikasi administrasi perpajakan terdiri dari e-PBK, e-PSPT, e-Objection, e-PHTB, e-SKD, e-SKTD, Info KSWP, Rumah Konfirmasi, eReporting Investasi, eReporting Insentif COVID-19 serta Penyusutan dan Amortisasi. Masalah yang dihadapi oleh Wajib Pajak dalam menggunakan layanan perpajakan berbasis elektronik adalah apakah cukup tersedia informasi teknis penggunaan layanan perpajakan elektronik, apakah layanan tersedia dalam semua platform, apakah perangkat Wajib Pajak memenuhi standar aplikasi dan apakah dokumen hard copy masih diperlukan? Dari hasil penelitian deskriptif ini mendapatkan beberapa kesimpulan antara lain memperbanyak aplikasi berbasis web; sosialisasi secara simultan dan berkelanjutan layanan berbasis elektronik dan perpajakan; memperbanyak akses informasi, menyediakan aplikasi dummy, dan mengupdate layanan berbasis elektronik; serta mempermudah akses dokumen digital dalam pelayanan administrasi perpajakan secara elektronik.

In order to provide convenience to taxpayers in exercising their rights and obligations, the Directorate General of Taxes innovates electronic-based tax services through the address <https://djponline.pajak.go.id/>. This study aims to provide an overview of the application of electronic taxation services provided by the Directorate General of Taxes. The research was conducted by describing the types of tax service applications that can be used optimally by taxpayers, including desktop applications and web applications. Desktop applications are applications that must be downloaded to be installed and used by taxpayers. For example, the e-Tax Return Income Tax Application 21, the Desktop e-Tax Invoice Application version 3.2, and the Annual Personal Income Tax e-SPT Patch. The web application is an application that is directly used by taxpayers online with the Directorate General of Taxes, and basically, this web application is divided into two main parts, namely technical tax applications and tax administration applications. For example, technical tax applications include e-Filing, Periodic Tax Return for Collector of Stamp Duty, e-SPT Period VAT 1107PUT Web, and e-Tax Invoice Web. Meanwhile, tax administration applications consist of e-PBK, e-PSPT, e-Objection, e-PHTB, e-SKD, e-SKTD, KSWP Info, Confirmation House, Investment e-Reporting, COVID-19 Incentive e-Reporting, and Depreciation and Amortization. The problems faced by taxpayers with using electronic-based taxation services are whether there is sufficient technical information available on the use of electronic taxation services, whether the services are available on all platforms, whether taxpayers' devices meet application standards, and whether hard copy documents are still required? From the results of this descriptive research, several conclusions were drawn, including increasing the number of web-based applications, simultaneous and continuous dissemination of electronic and tax-based services, increasing access to information, providing dummy applications, and updating electronic-based services, as well as making it easier to access digital documents in electronic tax administration services.

Kata Kunci: wajib pajak, layanan elektronik, aplikasi desktop, aplikasi web,

Keywords: Taxpayers, electronic-based tax services, desktop application, web application

1. Pendahuluan

Pengertian Pajak menurut Undang - Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang - Undang Nomor 6 Tahun 2023 Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak senantiasa berupaya memberikan inovasi untuk memberikan kemudahan dalam pelaksanaan kontribusi wajib oleh orang pribadi atau badan kepada negara yang terutang tersebut, salah satunya dengan adanya pelayanan perpajakan secara elektronik. Melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 06/PJ/2018 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-41/PJ/2015 tentang Pengamanan Transaksi Elektronik Layanan Pajak Online, otoritas pajak telah memberikan penegasan bahwa pelayanan perpajakan secara elektronik dapat melalui layanan pajak online melalui halaman web <https://djponline.pajak.go.id/>. Melalui alamat ini Wajib Pajak diharapkan mampu memanfaatkan fitur - fitur yang tersedia untuk menjalankan hak dan kewajiban perpajakan secara mandiri.

Namun demikian pemanfaatan layanan perpajakan yang bersifat elektronik seharusnya mendorong Wajib Pajak untuk senantiasa memenuhi hak dan kewajiban perpajakannya secara optimal. Sampai dengan 13 Maret 2023, Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan (DJP Kemenkeu) telah menerima 7,1 juta Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPh). Rinciannya 6,9 juta SPT orang pribadi dan 217 ribu SPT badan dimana sejumlah 32 ribu SPT badan dan 143 ribu SPT orang pribadi yang masih manual. Secara year on year, total SPT yang telah disampaikan tahun 2023 tumbuh 15,41% dibanding SPT Tahunan yang diterima tahun lalu di tanggal yang sama. Salah satu permasalahan masih adanya pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) secara manual akan dibahas dalam tulisan ini.

Pemanfaatan layanan perpajakan secara elektronik seharusnya *user friendly*, user dapat dengan mudah menggunakannya dengan menu yang sederhana dan cepat sehingga pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan dapat tercapai secara optimal. Pedagang online masih merasa kesulitan melakukan pemotongan atau pemungutan pajak pada setiap transaksi, lantaran belum tersentralisasinya fitur-fitur administrasi perpajakan. Secara garis besar, pelayanan dibidang perpajakan secara elektronik dapat dijabarkan sebagai berikut:

- a. Layanan Perpajakan Teknis, secara umum layanan ini merupakan layanan berbentuk formulir Surat Pemberitahuan (SPT) yang terkait dengan proses pencatatan, pengisian dan pelaporan secara elektronik. Layanan ini terdiri dari dua jenis aplikasi:
 - 1) Aplikasi *Dekstop*
 - 2) Aplikasi *Web*
- b. Layanan Perpajakan Administratif, Layanan perpajakan administratif ini merupakan aplikasi berbasis web (*web application*) yang memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak dalam menjalankan kewajiban administrasi perpajakan secara *real time* melalui <https://djponline.pajak.go.id/>.

Pembahasan ini akan menggunakan metode penelitian deskriptif dengan menggambarkan lebih lanjut mengenai menu tersebut diatas dengan tujuan memberikan pemahaman komprehensif terkait pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan. Diharapkan dengan adanya bahasan ini kita akan mengetahui:

- a. Apakah cukup tersedia informasi teknis penggunaan layanan perpajakan elektronik?
- b. Apakah layanan perpajakan elektronik tersedia dalam semua platform?
- c. Apakah perangkat (hardware dan software) dari Wajib Pajak memenuhi standar yang dibutuhkan oleh aplikasi?
- d. Apakah dokumen *hard copy* masih diperlukan dalam layanan perpajakan administratif secara elektronik?

Dari hasil penelitian ini mendapatkan beberapa kesimpulan antara lain diharapkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak diharapkan lebih memberikan sosialisasi teknis kepada Wajib Pajak terkait layanan perpajakan berbasis elektronik; memperluas jangkauan akses layanan perpajakan disemua platform aplikasi serta memperbanyak akses dokumen digital untuk keperluan pelayanan administrasi perpajakan.

1.1. Layanan Perpajakan Teknis

Layanan perpajakan teknis disini merupakan deskriptif dari Surat Pemberitahuan dalam bentuk aplikasi elektronik yang disediakan oleh otoritas pajak dengan tujuan memberikan kemudahan dalam pencatatan dan pelaporan kewajiban perpajakan oleh Wajib Pajak.

Layanan berupa formulir elektronik ini pada dasarnya disediakan secara gratis oleh pemerintah maupun pihak ketiga yang memang ditunjuk oleh Direktorat Jenderal Pajak. Inti dari layanan ini adalah Wajib Pajak secara aktif dapat melakukan unduhan, proses pemasangan, pengisian dan pelaporan secara mandiri untuk memberikan kemudahan dalam meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak secara umum.

Secara umum layanan ini merupakan layanan berbentuk formulir Surat Pemberitahuan (SPT) yang terkait dengan proses pencatatan, pengisian dan pelaporan secara elektronik berdasarkan Subjek Pajak, Masa Pajak dan/atau Tahun Pajak. User dalam hal ini Wajib Pajak selain dituntut untuk menguasai ilmu perpajakan, setidaknya mengerti mengenai pengetahuan dasar komputer. Hal ini dibutuhkan oleh Wajib Pajak karena diperlukan beberapa penyesuaian pada komputer atau laptop ketika menggunakan aplikasi tersebut. Sebagai contoh bagaimana Wajib Pajak melakukan penyesuaian di menu *control panel* untuk pilihan region (Indonesia) ketika akan menggunakan aplikasi elektronik Surat Pemberitahuan (SPT).

Dalam mengoperasikan layanan teknis secara elektronik ini, terdapat beberapa isu dan menjadi tantangan bagi Wajib Pajak:

- a. Apakah Wajib Pajak cukup informasi dalam mengatasi kendala (*trouble shoot*) pada saat menggunakan aplikasi dimaksud?
- b. Bagaimana dengan pemanfaatan menu - menu yang ada dalam aplikasi oleh Wajib Pajak (*user friendly*)?
- c. Apakah perangkat dari Wajib Pajak memenuhi standar yang dibutuhkan oleh aplikasi?

Pertanyaan ini tentunya akan terjawab dengan mendeskripsikan layanan teknis ini yang terdiri dari Surat Pemberitahuan (SPT) elektronik (aplikasi desktop) seperti e-SPT Masa PPh 21, Aplikasi e-Faktur desktop versi 3.2 dan Patch e-SPT Tahunan PPh Orang Pribadi maupun melalui aplikasi web sebagai berikut:

- a. Aplikasi desktop
 - 1) e-SPT Masa PPh 21
 - 2) e-Faktur Desktop versi 3.2
 - 3) e-SPT Tahunan PPh Orang Pribadi
- b. Aplikasi web
 - 1) e-Faktur web
 - 2) e-Bupot Unifikasi

1.2. Layanan Perpajakan Administratif

Layanan perpajakan administratif ini merupakan aplikasi berbasis web (*web application*) yang memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak dalam menjalankan kewajiban administrasi perpajakan secara *real time* melalui <https://dijponline.pajak.go.id/>. Diharapkan dengan adanya system ini, pemenuhan layanan administrasi yang dibutuhkan oleh Wajib Pajak dapat dilakukan secara optimal.

Layanan ini bersifat supporting berupa pengisian, pelaporan persyaratan administrasi meliputi proses pemindahbukuan elektronik (e-PBK), pengajuan perpanjangan jangka waktu penyampaian SPT Tahunan (e-PSPT), Pengajuan proses keberatan elektronik (e-Objection), Pengajuan Pengalihan Hak Atas Tanah dan Bangunan (e-PHTB) dan lain - lain.

Namun yang perlu digarisbawahi oleh Wajib Pajak, karena aplikasi layanan perpajakan administrasi elektronik adalah *web base*, sepanjang user mempunyai username dan password maka Wajib Pajak dapat dengan mudah memanfaatkan menu yang tersedia sesuai dengan kebutuhan dengan tidak membutuhkan spesifikasi platform tertentu.

Isu utama dalam menggunakan layanan administrasi *web base* ini adalah:

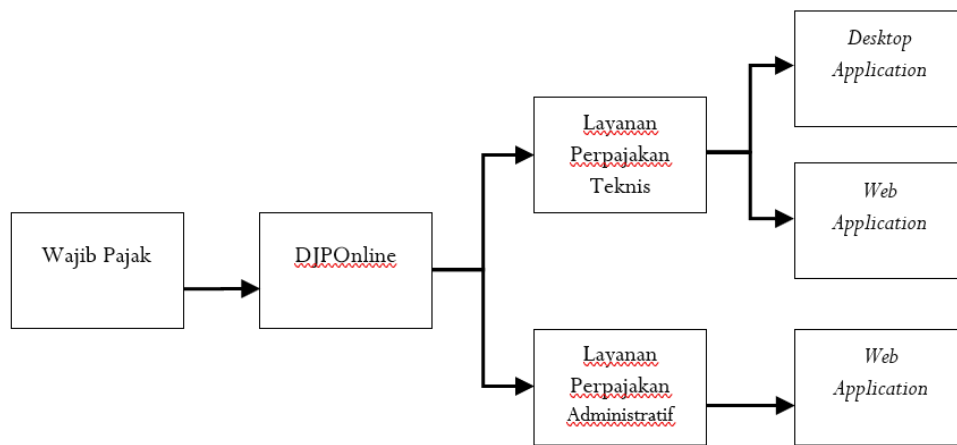
- a. Ketersediaan infrastruktur jaringan internet oleh Wajib Pajak di daerah yang terpencil,
- b. Apakah masih diperlukan *hard copy* dokumen dalam proses formal perpajakan atau sudah cukup misalnya dengan *dokumen digital*;
- c. Apakah spesifikasi *hardware* maupun *software* dari Wajib Pajak sudah memenuhi standar dalam menjalankan aplikasi dimaksud?

2. Metode

Pembahasan kajian optimalisasi pemanfaatan layanan perpajakan secara elektronik oleh Wajib Pajak dilakukan dengan penelitian deskriptif untuk mendeskripsikan layanan perpajakan yang terdapat dalam website dijponline baik bersifat teknis maupun administratif. Adapun teknis kendala atau permasalahan dari penggunaan aplikasi

berasal dari penelitian dan pengalaman pribadi peneliti sebagai user dan admin aplikasi yang diteliti, aplikasi desktop dan aplikasi web.

Gambaran secara umum dari proses layanan administrasi perpajakan elektronik digambarkan sebagai berikut:



Skema Layanan Perpajakan secara Elektronik

Sumber: Hasil Penelitian

Adanya paradigma perubahan layanan perpajakan elektronik oleh otoritas pajak tentunya akan berpengaruh pada perilaku Wajib Pajak. Berdasarkan penelitian sebelumnya, Suwardi (2020) menjelaskan dalam *Theory Planned of Behavior* (TPB) dan *Theory Technology Acceptance Model* (TRA) bahwa perilaku muncul karena seseorang mempunyai niat atau keinginan untuk melakukannya, termasuk keinginan untuk patuh terhadap ketentuan perpajakan.

Beberapa penelitian terdahulu menunjukkan bahwa e-SPT dan e-Filing yang merupakan bagian dari layanan perpajakan elektronik juga berdampak positif. Penerapan e-SPT maupun e-filing memiliki pengaruh secara parsial terhadap kepuasan wajib pajak (F Damayanti, 2015)

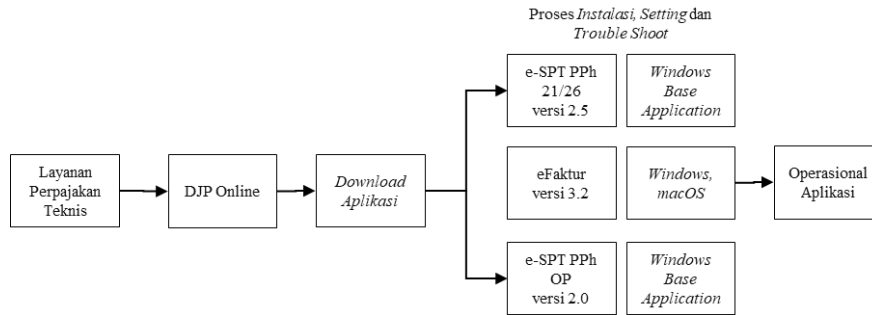
Layanan perpajakan berupa penyediaan aplikasi elektronik oleh Direktorat Jenderal Pajak baik dalam bentuk desktop maupun web artinya Wajib Pajak setidaknya memiliki gambaran mengenai adanya *software* yang harus diunduh, dipasang dan dioperasikan secara mandiri ke system operasi yang dimiliki oleh Wajib Pajak itu sendiri dalam hal ini untuk aplikasi desktop maupun penyediaan system operasi dan perangkat oleh Wajib Pajak untuk bisa mengakses layanan secara web.

4.5. Aplikasi Desktop

Aplikasi desktop merupakan aplikasi yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak serta berbasis windows sehingga untuk Wajib Pajak yang tidak menggunakan windows base tidak dapat menggunakan aplikasi dimaksud. Aplikasi ini bersifat offline dalam penggunaannya (kecuali e-Faktur) sehingga memudahkan Wajib Pajak dalam melakukan pengisian dan/atau pembuatan formulir dan/atau dokumen secara elektronik.

Aplikasi desktop dapat diperoleh Wajib Pajak secara cuma-cuma tanpa melalui proses login ke halaman web <https://djponline.pajak.go.id/>. Aplikasi desktop adalah aplikasi yang harus diunduh untuk kemudian dipasang dan digunakan oleh Wajib Pajak misalnya aplikasi e-SPT Masa PPh 21, Aplikasi e-Faktur Desktop versi 3.2 dan Patch e-SPT Tahunan PPh Orang Pribadi.

Perlu diketahui bahwa dalam proses instalasi/pemasangan aplikasi, user memerlukan pengetahuan mengenai komputer karena dalam beberapa kasus membutuhkan penyesuaian pengaturan di *device* user misalnya pengaturan regional, seting user maupun penambahan update *software* yang sifatnya mendukung operasional dari aplikasi dimaksud. Secara umum gambaran mengenai aplikasi *Desktop* adalah sebagai berikut:

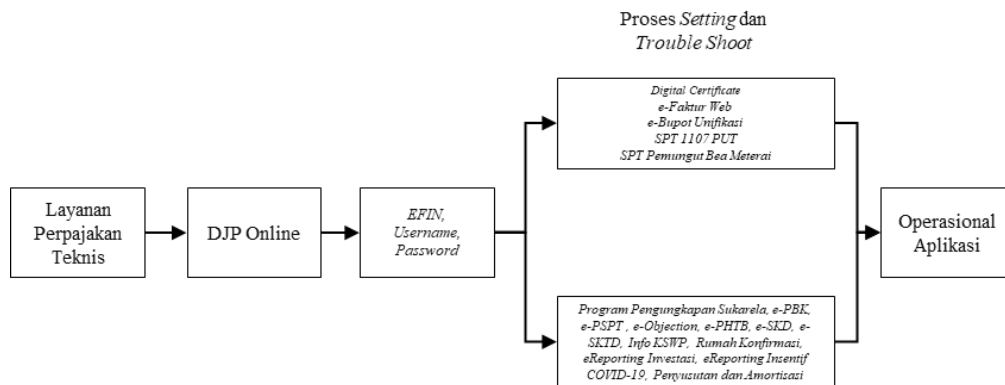


Skema Layanan Perpajakan Teknis -Aplikasi Desktop
Sumber: Hasil Penelitian

2.2. Aplikasi Web

Aplikasi web memerlukan konektivitas ke laman web secara online seperti laman web <https://djponline.pajak.go.id/> atau <https://web-efaktur.pajak.go.id/login>. Pada dasarnya aplikasi web ini dibagi menjadi 2 bagian utama yaitu aplikasi teknis perpajakan serta aplikasi administrasi perpajakan. Aplikasi teknis perpajakan antara lain meliputi e-Filing, SPT Masa Pemungut Bea Meterai, e-SPT Masa PPN 1107PUT Web dan Web efaktur. Aplikasi administrasi perpajakan terdiri dari e-PBK, e-PSPT, e-Objection, e-PHTB, e-SKD, e-SKTD, Info KSWP, Rumah Konfirmasi, eReporting Investasi, eReporting Insentif COVID-19 serta Penyusutan dan Amortisasi.

Dengan adanya aplikasi berbasis web ini sebenarnya user dalam hal ini Wajib Pajak dapat menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya dengan mudah tanpa melihat platform yang digunakan dibandingkan aplikasi desktop. Namun demikian, dalam beberapa kasus membutuhkan penyelesaian dengan penyesuaian pengaturan di device user misalnya terkait versi windows yang digunakan, penyesuaian auto update aplikasi yang digunakan dan instalasi sertifikat digital (*digital certificate*) di browser yang digunakan oleh user. Secara umum gambaran mengenai aplikasi web adalah sebagai berikut:



Skema Layanan Perpajakan Teknis dan Administratif -Aplikasi web
Sumber: Hasil Penelitian

3. Hasil dan Pembahasan

Seperti yang telah diuraikan dalam pembahasan sebelumnya bahwa dalam layanan perpajakan teknis secara elektronik lebih terfokus ke tujuan akhirnya yaitu bagaimana Wajib Pajak dengan mudah dapat melakukan pengisian, pelaporan dan penyetoran secara benar dan tepat waktu sehingga dapat meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

Layanan secara teknis ini pada dasarnya terdiri dari dua tipe aplikasi yaitu layanan administrasi teknis berupa aplikasi desktop dan aplikasi web. Kedua jenis aplikasi ini bisa dimanfaatkan oleh Wajib Pajak secara optimal dan mandiri (*self assesment system*) dengan membutuhkan beberapa penyesuaian.

Berikutnya gambaran mengenai layanan administrasi ini merupakan layanan pendukung yang telah disediakan oleh otoritas pajak dengan tujuan memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak dalam memenuhi ketentuan formal

di bidang perpajakan secara elektronik secara mandiri (*self assesment system*). Layanan bersifat administratif ini tersedia dalam bentuk aplikasi web (*web base applications*) sehingga diharapkan tidak ada kendala *platform* yang dimiliki oleh Wajib Pajak.

3.1. Bahasan Layanan Perpajakan Teknis

Layanan perpajakan teknis elektronik ini pada dasarnya tersedia terdiri dari dua jenis aplikasi: *web base dan desktop application*. Perbedaan utama dari tipe aplikasi ini adalah cara penggunaan oleh Wajib Pajak secara mandiri dimana untuk aplikasi berbasis web, Wajib Pajak dapat melakukan akses berdasarkan user dan password yang dimiliki ke laman web secara online <https://djponline.pajak.go.id/> atau <https://web-efaktur.pajak.go.id/login>.

Sebagai contoh dalam hal Wajib Pajak akan melaksanakan kewajiban pemotongan dan/atau pemungutan dengan menggunakan aplikasi e-bupot unifikasi, maka memerlukan login ke laman web secara online <https://djponline.pajak.go.id/> untuk kemudian membuka aplikasi e-bupot unifikasi secara online. Demikian juga ketentuan yang sama berlaku untuk Wajib Pajak yang berstatus Pengusaha Kena Pajak dalam melakukan pelaporan kewajiban SPT Masa PPN 1111 dan/atau SPT Masa PPN 1107 PUT, membutuhkan koneksi online ke <https://djponline.pajak.go.id/> atau <https://web-efaktur.pajak.go.id/login>.

Beberapa isu utama mengenai *web application* ini adalah:

- a. Membutuhkan koneksi internet yang stabil untuk akses secara online, sehingga bagi Wajib Pajak di daerah terpencil memerlukan *extra effort* untuk hal ini.
- b. Aplikasi melalui *web base* ini tidak terdapat versi *dummy* sehingga Wajib Pajak dan/atau masyarakat tidak dapat melakukan *trial and error* dalam penggunaannya. Potensi kesalahan atau pembetulan laporan seharusnya dapat diminimalisir jika otoritas pajak menyediakan aplikasi *dummy*.
- c. Pemahaman teknis dibidang komputer bagi Wajib Pajak dalam menggunakan aplikasi web ketika akan memasang sertifikat elektronik di *web browser* nya masing-masing.

Meskipun demikian, Wajib Pajak dapat meminta bantuan dari kantor pajak dengan saluran komunikasi yang ada terkait penggunaan aplikasi dimaksud, dengan bantuan penyuluh perpajakan diharapkan beberapa isu dimaksud dapat ditangani secara optimal. Setidaknya ini seharusnya menjadi *concern* bagi otoritas pajak dalam menyediakan aplikasi yang lebih mudah dan aplikatif bagi Wajib Pajak.

Layanan perpajakan teknis elektronik berbentuk *desktop* merupakan aplikasi yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak serta dapat diunduh secara mandiri oleh Wajib Pajak melalui laman web DJPOnline. Beberapa kendala dalam penggunaan aplikasi:

- a. Aplikasi Surat Pemberitahuan (SPT) elektronik berbasis *windows base*, artinya Wajib Pajak perlu menyiapkan perangkat *hardware* berupa komputer/laptop berbasis *windows* sehingga bagi yang menggunakan *platform* lain tidak dapat menggunakan aplikasi dimaksud.
- b. User memerlukan pengetahuan komputer mengenai *trouble shoot* ketika instalasi aplikasi, pengaturan *control panel* di komputer/laptop agar *compatible* dengan aplikasi.
- c. Pemahaman penggunaan menu di aplikasi misalnya update tarif PPh Pasal 17, PTKP, upah harian maupun tata cara pelaporan secara online.
- d. Pemahaman aturan perpajakan, kondisi aturan perpajakan yang dinamis tentunya membutuhkan update di aturan perpajakan dan implementasi di aplikasinya.

Namun demikian khusus untuk Pengusaha Kena Pajak, Direktorat Jenderal Pajak telah menyediakan layanan perpajakan teknis elektronik berbentuk *desktop* tidak hanya *windows base*, namun dalam bentuk MacOS atau Linux. Meskipun demikian, aplikasi tersebut belum sepenuhnya *user friendly* bagi user karena sifat operasional aplikasi Pengusaha Kena Pajak (e-Faktur) yang berjalan di desktop (proses instalasi aplikasi) dalam proses pembuatan maupun aplikasi web dalam proses pelaporan.

Contoh aplikasi elektronik berbentuk *desktop* terkait teknis dalam pemenuhan kewajiban perpajakan dalam bentuk formulir Surat Pemberitahuan (SPT) elektronik yang meliputi:

- a. e-SPT Masa PPh 21
 - 1) Merupakan aplikasi SPT Masa PPh Pasal 21/26 elektronik yang digunakan oleh Wajib Pajak pemotong dan digunakan untuk melaporkan pemotongan atas penghasilan yang diterima oleh Orang Pribadi sehubungan dengan pekerjaan, jasa dan kegiatan.
 - 2) Aplikasi ini berbasis *windows base*, sehingga Wajib Pajak perlu menyiapkan *software* berbasis *windows base* dalam menjalankan aplikasi dimaksud. Direktorat Jenderal Pajak telah memberikan pilihan kepada Wajib Pajak instansi pemerintah, agar dapat menggunakan aplikasi e-SPT Masa PPh 21 dalam bentuk *web base application* dalam bentuk integrasi aplikasi e-bupot unifikasi.

- 3) Wajib Pajak dapat melakukan unduhan (*download*) secara mandiri di laman web secara online <https://djponline.pajak.go.id/>, kemudian dilakukan instalasi secara berurutan. Dalam proses instalasi, kendala yang sering ditemukan oleh Wajib Pajak adalah spesifikasi perangkat, perlunya beberapa penyesuaian di perangkatnya misalnya *setting regional option*, *run as administrator* maupun *access engine database* sehingga dibutuhkan pengetahuan dasar komputer dalam hal ini. Perlu juga dilakukan koordinasi dalam hal perangkat dalam kondisi *join domain* oleh bagian IT Administrator.
 - 4) Setelah proses instalasi selesai dilakukan, Wajib Pajak melakukan penyesuaian di menu pendukung aplikasi seperti menu referensi - tarif PPh Pasal 17, tarif PTKP dan upah harian.
- b. e-Faktur Desktop versi 3.2
- 1) Aplikasi merupakan aplikasi yang digunakan oleh Wajib Pajak berstatus Pengusaha Kena Pajak PPN/PPnBM dalam rangka menjalankan kewajiban terkait pemungutan pajak melalui penerbitan faktur pajak.
 - 2) Direktorat Jenderal Pajak telah menyediakan aplikasi *desktop* ini dalam berbagai macam *platform* sehingga Wajib Pajak dapat menggunakan disesuaikan dengan kebutuhan.
 - 3) Bagi Pengusaha Kena Pajak sebagai user baru, penggunaan aplikasi eFaktur desktop disarankan memerlukan asistensi dari kantor pajak (penyuluh pajak). Kendala yang umum ditemukan adalah belum adanya aplikasi *dummy* yang update sesuai dengan aplikasi yang sebenarnya sehingga Wajib Pajak memerlukan sedikit tambahan waktu dalam menggunakan aplikasi dimaksud.
 - 4) Wajib Pajak perlu memerlukan pengetahuan terkait impor *digital certificate* ke aplikasi dan *web browser* nya, *copy paste* database eFaktur, dan tata cara penggunaan efaktur dimaksud.
- c. e-SPT Tahunan PPh Orang Pribadi
- 1) Aplikasi Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh Orang Pribadi yang bersifat *windows base* untuk pengisian dan pelaporan oleh Wajib Pajak
 - 2) Aplikasi ini berbasis *windows base*, sehingga Wajib Pajak perlu menyiapkan *software* berbasis *windows base* dalam menjalankan aplikasi dimaksud. Namun demikian, Direktorat Jenderal Pajak telah memberikan pilihan kepada Wajib Pajak orang pribadi dengan adanya eform PDF.
 - 3) Perbedaan dengan aplikasi e-SPT, aplikasi eform dilakukan dengan login terlebih dahulu ke laman web <https://djponline.pajak.go.id/> dimaksud untuk kemudian dilakukan permintaan formulir aplikasi.
 - 4) User dalam hal ini harus mengetahui spesifikasi dari perangkat yang akan digunakan ketika akan menggunakan aplikasi eform (*windows, android* atau *macOS*).

Yang perlu diketahui bahwa semua output dari aplikasi *desktop* pada akhirnya harusnya dilaporkan secara online melalui aplikasi web. Misalnya untuk aplikasi e-SPT Masa PPh 21 dan e-SPT Tahunan PPh Orang Pribadi, output akhirnya adalah file *csv* (*comma separate value*) yang akan diunggah secara online di aplikasi web untuk penyampaian secara elektronik untuk mendapatkan Bukti Penerimaan Elektronik (BPE).

Sedangkan untuk e-Faktur Desktop versi 3.2 prinsipnya adalah proses pembuatan sampai dengan pengesahan faktur pajak oleh Wajib Pajak dilakukan melalui proses *approval online* melalui aplikasi ini, namun untuk proses pelaporan SPT Masa PPN 1111 dilakukan melalui aplikasi web untuk mendapatkan Bukti Penerimaan Elektronik (BPE) dengan pengaman yang berupa *digital certificate* yang sebelumnya sudah dipasang di *browser* Wajib Pajak.

3.2. Bahasan Layanan Perpajakan Administratif

Layanan perpajakan administratif secara elektronik ini merupakan aplikasi yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka memberikan kemudahan ke Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. Aplikasi ini adalah *web application* sehingga Wajib Pajak dapat dengan mudah melakukan akses tanpa melihat *platform* yang digunakan.

Namun demikian, dalam beberapa kasus membutuhkan penyelesaian dengan penyesuaian pengaturan di *device* user misalnya terkait versi *windows* yang digunakan, penyesuaian *auto update* aplikasi yang digunakan dan instalasi sertifikat digital (*digital certificate*) di browser yang digunakan oleh user

Persyaratan utama untuk dapat mengakses layanan ini adalah Wajib Pajak harus melakukan registrasi akun termasuk untuk mendapatkan password melalui laman web <https://djponline.pajak.go.id/> dengan masuk ke menu pengguna baru sebagai berikut:

- a. Input Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), yang dimasukkan hanya angka, tanpa tanda titik (.) dan strip (-).

- b. EFIN (*Electronic Filing Identification Number*) di Kantor Pelayanan Pajak (KPP), *Electronic Filing Identification Number* (EFIN) adalah nomor identitas yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak kepada Wajib Pajak yang melakukan Transaksi Elektronik dengan Direktorat Jenderal Pajak.
- 1) Dalam hal Wajib Pajak belum memiliki EFIN, maka wajib mengajukan permohonan aktivasi EFIN ke KPP dan mendaftarkan alamat email serta nomor telepon yang digunakan sebagai sarana komunikasi dalam rangka pelaksanaan hak dan kewajiban melalui Layanan Pajak Online. Hal ini dilakukan dengan melakukan pengisian form permohonan efin (aktivasi, penggantian, cetak ulang). Alternatif lainnya, Wajib Pajak dapat mengajukan melalui surat elektronik (surel) atau email ke KPP dimana satu surel hanya untuk satu permohonan layanan aktivasi EFIN satu Wajib Pajak.
 - 2) Wajib Pajak juga melampirkan syarat permohonan aktivasi EFIN:
 - a) formulir-permohonan-EFIN
 - b) KTP bagi WNI, KITAP/KITAS bagi WNA
 - c) Surat Keterangan Terdaftar (SKT) atau NPWPDalam hal proses lengkap, pada umumnya akan diproses selama 1×24 jam di hari kerja.
- c. Wajib Pajak selanjutnya dapat milih menu layanan dan dapat menggunakan jenis layanan yang tersedia:
- 1) Aplikasi Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak
 - 2) Permohonan pemindahbukuan secara elektronik (e-PBK), diperlukan Sertifikat Elektronik serta passphrase milik Wajib Pajak dalam pengajuan permohonan,
 - 3) Pemberitahuan perpanjangan SPT Tahunan (e-PSPT), terdiri dari tiga formulir:
 - a) 1770_Y untuk Wajib Pajak Orang Pribadi
 - b) 1771_Y_badan_Rupiah untuk Wajib Pajak Badan Rupiah
 - c) 1771\$Y untuk Wajib Pajak dengan pembukuan dolar US
 - 4) Pengajuan keberatan (e-Objection)
Penyampaian Surat Keberatan secara elektronik melalui aplikasi (e-objection) ini hanya dapat digunakan oleh Wajib Pajak yang telah memiliki Sertifikat Elektronik.
 - 5) Aplikasi Permohonan Penelitian Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran PPHTB (e-PHTB)
Layanan aplikasi e-PHTB hanya memfasilitasi:
 - a) Permohonan yang menggunakan tarif tunggal
 - b) Pembayaran dengan SSP/NTPN
 - c) Jumlah Pembayaran maksimal 10 SSP/NTPN
 - 6) Aplikasi perekaman surat keterangan domisili / persetujuan penghindaran pajak berganda (e-SKD)
 - 7) Aplikasi penyampaian permohonan Surat Keterangan Tidak Dipungut bagi pengusaha yang melakukan impor atau penyerahan Barang/Jasa Kena Pajak (BKP/JKP) alat angkutan tertentu (e-SKTD)
 - 8) Info Konfirmasi Status Wajib Pajak (KSWP).
Terdiri dari beberapa layanan administrasi:
 - a) Modul Konfirmasi Status Wajib Pajak (KSWP) digunakan untuk pengecekan status wajib pajak
 - b) Modul Surat Keterangan Fiskal (SKF) digunakan untuk melakukan permohonan Surat Keterangan Fiskal
 - c) Modul SKD SPDN digunakan untuk melakukan permohonan Surat Keterangan Domisili untuk Wajib Pajak Dalam Negeri
 - d) Modul Surat Keterangan PP 55 digunakan untuk permohonan Surat Keterangan Masuk dalam skema PP 55
 - e) Modul SKJLN digunakan untuk permohonan Surat Keterangan Jasa Luar Negeri
 - f) Modul Pemberitahuan Penyampaian SPT Tahunan 2019 dengan Lampiran yg Disederhanakan (PER-06 2020) digunakan untuk pemberitahuan penyampaian SPT Tahunan 2019 dengan lampiran yang disederhanakan sesuai dengan PER-06 Tahun 2020
 - g) Modul Pemberitahuan Penggunaan NPPN yang digunakan untuk pemberitahuan penggunaan NPPN
 - h) Modul Pemberitahuan Menyelenggarakan Pembukuan dalam Bahasa Inggris dan Mata Uang Dolar yang digunakan untuk melakukan pemberitahuan menyelenggarakan pembukuan dalam Bahasa Inggris dan mata uang Dolar
 - 9) Aplikasi yang digunakan untuk melakukan konfirmasi validitas dokumen perpajakan yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (Rumah Konfirmasi), terdiri dari layanan administrasi:
 - a) Fitur Konfirmasi Dokumen digunakan untuk melakukan konfirmasi validitas Dokumen Perpajakan yang di terbitkan DJP
 - b) Fitur Konfirmasi NTPN digunakan untuk melakukan konfirmasi validitas pembayaran pajak berdasarkan NTPN atau Kode Billing

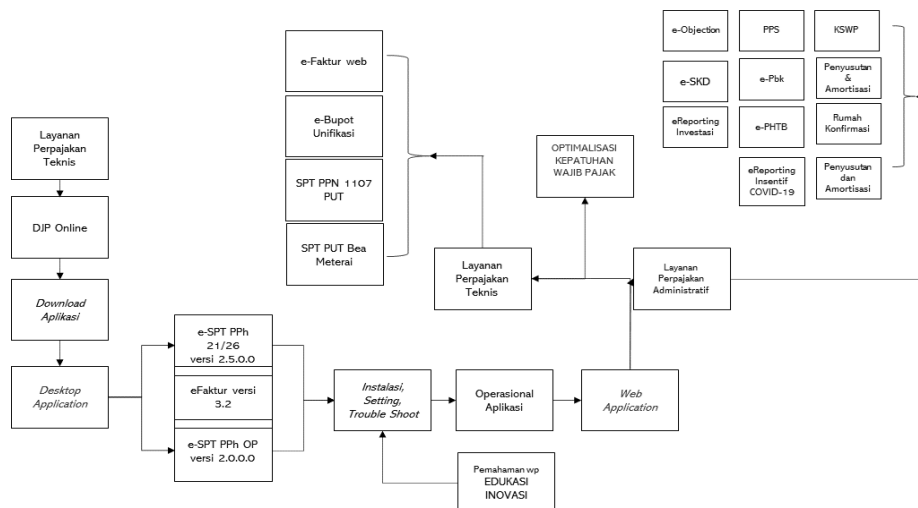
Untuk saat ini, Dokumen Perpajakan yang dapat dikonfirmasi validitasnya :

- a) Surat Keterangan Fiskal (SKF)
 - b) Surat Keterangan (PP23)
 - c) Surat Keterangan Jasa Luar Negeri (SKJLN)
 - d) Surat Keterangan Penelitian Formal Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran PPh
 - e) Surat Keterangan Bebas PPh Pasal 22 (PMK23 2020)
 - f) Surat Keterangan Bebas PPh Pasal 22 (PMK28 2020)
 - g) Surat Keterangan Bebas PPh Pasal 23 (PMK28 2020)
- 10) Aplikasi penyampaian laporan realisasi investasi sesuai UU Cipta Kerja (eReporting Investasi)
 - 11) Aplikasi penyampaian laporan realisasi pemanfaatan insentif pajak COVID-19 (eReporting Insentif COVID-19) serta
 - 12) Pelaporan Penyusutan dan Amortisasi Aset Wajib Pajak (Penyusutan dan Amortisasi).

Dalam menjalankan aplikasi web, Wajib Pajak hendaknya perlu memperhatikan persyaratan yang harus dipenuhi sebelum menggunakan aplikasi dimaksud. Sebagai contoh untuk aplikasi penyampaian surat keberatan secara elektronik melalui aplikasi (e-objection) ini hanya dapat digunakan oleh Wajib Pajak yang telah memiliki Sertifikat Elektronik sehingga Wajib Pajak wajib mengajukan permohonan terlebih dahulu ke memiliki Sertifikat Elektronik kantor pajak.

Dalam proses pengajuan keberatan secara elektronik, Wajib Pajak pada akhirnya harus menghubungi Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar untuk mendapatkan klarifikasi lebih lanjut ketika proses validasi mengindikasikan tidak terpenuhinya persyaratan pengajuan keberatan. Hal ini berarti masih terdapat potensi adanya proses *manual* ketika secara formal persyaratan yang diajukan Wajib Pajak tidak sesuai,

Secara garis besar hubungan antar aplikasi dalam layanan perpajakan secara elektronik adalah sebagai berikut:



Relasi Layanan Aplikasi Perpajakan Elektronik
Sumber: Hasil Penelitian

4. Kesimpulan & Saran

4.1. Kesimpulan

Direktorat Jenderal Pajak senantiasa memberikan inovasi terkait dengan pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan secara elektronik dengan tujuan memberikan kemudahan ke Wajib Pajak. Dengan sarana yang dibuat ini, kepatuhan Wajib Pajak diharapkan ikut meningkat seiring dengan perbaikan layanan administrasi secara elektronik yang dilakukan oleh otoritas pajak.

Namun demikian, terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan agar optimalisasi pemanfaatan layanan perpajakan secara elektronik dapat tercapai antara lain:

- a. Memperbanyak aplikasi berbasis web dengan mempertimbangkan koneksi jaringan internet; menu yang simple dan mudah serta mempertimbangkan spesifikasi peralatan yang dimiliki oleh Wajib Pajak;
- b. Sosialisasi secara simultan dan berkelanjutan tentang layanan berbasis elektronik dan perpajakan;

- c. Memperbanyak akses informasi, menyediakan aplikasi *dummy*, dan mengupdate layanan berbasis elektronik melalui platform digital yang mudah diakses masyarakat secara berkelanjutan.
- d. Mempermudah akses dokumen digital dalam pelayanan administrasi perpajakan secara elektronik.

Otoritas pajak perlu melihat kembali kondisi infrastruktur atau geografis dari Wajib Pajak dalam mengembangkan inovasi perpajakan berbasis elektronik sehingga penggunaan layanan dapat dimanfaatkan secara optimal dengan semakin banyak menambah variasi *platform* digital. Dengan adanya perbaikan infrastruktur layanan elektronik secara berkelanjutan, sosialisasi penggunaan layanan elektronik secara masif ke masyarakat dan kemudahan pengajuan persyaratan dalam penggunaan layanan elektronik (misalnya EFIN, Serifikat Digital) pada akhirnya dapat mewujudkan optimalisasi pemanfaatan layanan perpajakan secara elektronik oleh wajib pajak.

4.2. Rekomendasi

Dalam mencapai pemanfaatan layanan perpajakan secara elektronik oleh Wajib Pajak secara optimal, dapat disarankan kepada pihak otoritas pajak sebagai berikut:

- a. Inovasi aplikasi layanan perpajakan secara simultan dengan mode *web application* sehingga tidak terkendala dengan *platform* yang digunakan oleh user (Wajib Pajak) dengan menambah kapasitas *server* sehingga pelayanan online dapat terus digunakan oleh Wajib Pajak secara optimal;
- b. Perlunya membuat aplikasi *dummy* yang rill dengan aplikasi yang digunakan oleh Wajib Pajak sebagai sarana edukasi mandiri sehingga meminimalisir kesalahan dalam penggunaan aplikasi *desktop* atau *web*.
- c. Memperbanyak akses dokumen digital dalam proses layanan administrasi perpajakan ke Wajib Pajak

Referensi

- Agus Suharsono.2018. E-SPT dan E-Filing dari Perspektif Undang-Undang Informasi Dan Transaksi Elektronik Undang-Undang No 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang.
<https://account.pajak.go.id/layanan>
<https://jurnal.bppk.kemenkeu.go.id/snkn/article/view/226/127>
<https://www.kemenkeu.go.id/informasi-publik/publikasi/berita-utama/menkeu-apresiasi-wajib-pajak-lapor-spt>
<https://www.online-pajak.com/seputar-pajak/tantangan-solusi-perpajakan-pada-era-sistem-perdagangan-elektronik>
[https://www.pajak.com/pajak/cara-mudah-aktivasi-efin-secara daring/#:~:text=Umumnya%2C%20proses%20ini%20memakan%20waktu,.id%2Funit%2Dkerja](https://www.pajak.com/pajak/cara-mudah-aktivasi-efin-secara-daring/#:~:text=Umumnya%2C%20proses%20ini%20memakan%20waktu,.id%2Funit%2Dkerja).
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 06/PJ/2018 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-41/PJ/2015 Tentang Pengamanan Transaksi Elektronik Layanan Pajak Online.
SE - 01/PJ/2018 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamanan Transaksi Elektronik Layanan Pajak Online.
Surat Edaran - 01/PJ/2018 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamanan Transaksi Elektronik Layanan Pajak Online.
- Suwardi.2020. Pengaruh Penggunaan E-FORM Terhadap Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak.

Implementasi Si-Kembang Merah Pada Dinas Perindustrian, Perdagangan Koperasi dan UKM Kabupaten Bangka Tengah

Saudahwati

BKPSDMD Provinsi Bangka Belitung, Jalan Pulau Bangka, Komplek Perkantoran Gubernur, Air Itam Pangkalpinang
Sudahwati@gmail.com

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Penelitian ini bermaksud untuk mengetahui apakah inovasi berjudul si-kembang merah (aplikasi kelas timbangan dan bkd metrologi bangka tengah) dalam pengujian alat ukur timbangan Pada Dinas Perindustrian, Perdagangan Koperasi dan UKM Kabupaten Bangka Tengah dilaksanakan atau tidak setelah peserta kembali kelinstansi nya/ pasca diklat. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui Implementasi, dukungan dan kendala dalam pelaksanaan si-kembang merah (aplikasi kelas timbangan dan bkd metrologi bangka tengah) dalam pengujian alat ukur timbangan Pada Dinas Perindustrian, Perdagangan Koperasi dan UKM Kabupaten Bangka Tengah. Responden adalah Rizky Kurniawan ST peserta latsar angkatan III Tahun 2022, kepala Dinas, team kerja yang bertugas di Dinas Perindustrian dan Perdagangan Kabupaten Bangka Tengah. Sumber data yang diperoleh dalam penelitian ini dilakukan melalui wawancara mendalam (*indept Interview*)/secara langsung, observasi, data diperoleh melalui data primer dan sekunder yang telah diolah oleh peneliti. Metode yang dipakai dalam penelitian ini adalah penelitian deskriptif kualitatif, penelitian d dilakukan pada Bulan Juli dan Agustus 2023. Kajian teori yang dipakai dalam penelitian ini menggunakan pendekatan teori KirPatricklevel 4 yaitu : Result yaitu hasil akhir dari sesi training tersebut dapat dianalisa dan diukur, pengukuran ini termasuk hasil akhir yang menurut perusahaan adalah baik untuk kelangsungan bisnis/pelayanan, para pegawai dan segala hal yang berhubungan dengan perusahaan itu sendiri. Kesimpulan, hasil dari penelitian ini diharapkan dapat mengetahui implementasi, dukungan serta kendala dalam pelaksanaan inovasi tersebut.

This research aims to find out whether the innovation entitled Si-kembang Merah (application of scales and BKD metrology classes in Central Bangka) in testing measuring instruments at the Department of Industry, Trade, Cooperatives and SMEs of Central Bangka Regency was implemented or not after the participants returned to their institutions/post-training. This research aims to determine the implementation, support and obstacles in the implementation of Si-kembang Merah (application of scale class and BKD metrology in Central Bangka) in testing measuring instruments at the Department of Industry, Trade, Cooperatives and SMEs of Central Bangka Regency. Respondents are Rizky Kurniawan ST, 2022 class III training participant, head of department, work team assigned to the Department of Industry and Trade, Central Bangka Regency. The data sources obtained in this research were carried out through in-depth interviews (direct interviews), observations, data were obtained through primary and secondary data that had been processed by the researcher. The method used in this research is qualitative descriptive research, the research was conducted in July and August 2023. The theoretical study used in this research uses the KirPatrick level 4 theoretical approach, namely: Result, namely the final result of the training session that can be analyzed and measured, this measurement includes the final result which according to the company is good for business continuity/services, employees and everything related to it. with the company itself.

Kata kunci : Realisasi, Dukungan, Kendala

Keyword: Realization, support, constraints

1. Pendahuluan

Sesuai dengan amanah Reformasi Birokrasi menyebutkan bahwa salah satu diantara delapan area perubahan adalah peningkatan kualitas pelayanan publik, untuk mewujudkan peningkatan kualitas pelayanan publik tersebut perlu dilakukan upaya perbaikan, pembaharuan, nilai tambah dan solusi terhadap permasalahan yang ada, diperlukan adanya konsep berpikir kreatif yang akhirnya melahirkan sebuah inovasi. Inovasi, sesuai dengan amanah Undang-undang No.23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah di pasal 1(satu) disebutkan bahwa Dalam rangka Peningkatan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah, Pemerintah Daerah dapat melakukan Inovasi, ayat 2 (dua) Inovasi dimaksud pada ayat 1 (satu) adalah semua bentuk Pembaharuan dalam penyelenggaraan Daerah. Inovasi berasal dari kata latin *In* dan *Novare* yang bermakna membuat sesuatu yang baru, untuk merubah (Bessant, 2009). Jhon Bessant mendefinisikan inovasi sebagai “*to make something new, to change*”. Sedangkan Steven P. Robbins dan Timoty A. Judge mendefinisikan bahwa inovasi adalah sebuah gagasan baru yang dijalankan untuk memprakarsai atau memperbaiki suatu produk, proses atau layanan.

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa inovasi lebih menitik beratkan pada aplikasi dari gagasan baru maupun memperbaiki atau menghasilkan suatu produk, jasa layanan, proses dalam pelaksanaan pekerjaan maupun perbaikan dalam pelayanan. Inovasi merupakan proses mengubah ide-ide kreatif menjadi produk atau metode kerja yang berguna. Djamaludin Ancok berpendapat bahwa inovasi bukan hanya menyangkut penciptaan suatu produk seperti komputer, radio maupun mobil namun inovasi juga meliputi aspek proses, metode, struktur, hubungan, strategi pola pikir, produk dan inovasi pelayanan. Inovasi proses dapat menyederhanakan sebuah proses menjadi lebih sederhana.

Inovasi pelayanan yang diinisiasi oleh Rizky Kurniawan peserta Latsar angkatan III tahun 2022 di Kabupaten Bangka Tengah dengan Judul Si kembang Merah (aplikasi kelas timbangan dan bkd metrologi bangka tengah). Tera adalah sebutan untuk jasa pemeriksaan dan perbaikan terhadap alat ukur yang dilakukan oleh petugas dinas. Menurut Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1981 tentang Metrologi Legal, Pasal 1 ayat (17) menera adalah memberikan tanda khusus pada alat UTTP setelah pengujian yang dilakukan oleh petugas. Semua alat ukur takar timbang yang digunakan untuk perdagangan, wajib dilakukan tera ulang setahun sekali sesuai UU Nomor 2 Tahun 1981 tentang Metrologi Legal

Penera adalah seorang pegawai yang bertugas memberi cap tanda tera sah atau tanda tera batal pada alat ukur yang telah melewati pemeriksaan. Petugas tera akan menandai (menera) dan menandai berkala (menera ulang) sesuai ketentuan yang berlaku, dan bisa juga menggantinya dengan surat keterangan tertulis bertanda tera sah atau tanda tera batal berdasarkan pengujian yang dijalankan atas UTTP. Fungsi tera yaitu untuk menstandartkan alat ukur / timbangan agar hasil pengukurannya sesuai dengan standart yang dijadikan acuan. Implementasi menurut para ahli“ Implementasi adalah bermuara pada aktivitas, aksi, tindakan, atau adanya mekanisme suatu sistem. Implementasi bukan sekedar aktivitas, tetapi suatu kegiatan yang terencana dan untuk mencapai tujuan kegiatan” (Usman, 2002:70), sedangkan Implementasi menurut Kamus bahasa Indonesia diartikan sebagai pelaksanaan atau penerapan.

Konsep Dasar Evaluasi Program Pasca Diklat

Pengertian Evaluasi Program Pasca Diklat ada tiga istilah yang sering digunakan dalam pelaksanaan evaluasi yaitu tes (*test*), pengukuran (*measurement*) dan penilaian (*assessment*). Tes merupakan salah satu cara untuk menaksir besarnya kemampuan seseorang secara tidak langsung,yaitu melalui respon seseorang terhadap stimulus atau atau pertanyaan (Djemari Mardapi,1999:22), definisi lain menyebutkan Evaluasi adalah proses dimana terjadi perbandingan antara aspirasi, target, atau ideal dengan realitas/kenyataan dan akibatnya menghasilkan suatu keputusan (George & Cowan, 1999).

Dari definisi diatas dapat disimpulkan evaluasi adalah: proses yang dilakukan secara sistematis dan terukur untuk melihat apakah suatu program berhasil atau tidak, dengan upaya tindak lanjut yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan.

Evaluasi Program pasca diklat adalah serangkaian kegiatan yang dilakukan secara teratur dan sistimatis, untuk mengetahui tingkat penerapan hasil diklat oleh peserta dan peningkatan kinerja peserta serta organisasi. Ada beberapa penelitian terdahulu yang membahas tentang tera/timbangan sebagai berikut:

- a. Penelitian yang dilakukan oleh Sitti Nikmah Marzuki, Muljan, dan Uswatun Hasanah pada tahun 2018 dalam ESA: Jurnal Ekonomi Syariah, yang berjudul “Akurasi Timbangan Pedagang Buah Muslim Pada Pasar Tradisional Di Kota Watampone”. Hasil penelitian menemukan masih ada pedagang yang tidak melakukan

- penakaran sesuai akad. Dan masih ditemukan pedagang yang bermain pada keakuratan timbangan. Kesamaan dengan penelitian ini adalah sama-sama membahas keakuratan timbangan yang digunakan oleh para pelaku usaha atau pedagang. Perbedaannya adalah, penelitian ini objeknya pada semua pedagang di pasar tradisional, masyarakat yang ada di Kabupaten Bangka Tengah yang menggunakan timbangan dalam bertransaksi dan fokus pada Implementasi Aflikasi si kembang merah peran Dinas Perindustrian dan Perdagangan, Kabupaten Bangka Tengah dalam pelaksanaan standarisasi tera timbangan.
- b. Penelitian yang dilakukan oleh Slamet Mujiono dari IAINU Kebumen pada tahun 2016 yang termuat dalam Jurnal Ekonomi dan Bisnis Islam berjudul “Perlindungan Konsumen : Regulasi Bisnis Label Halal” dengan hasil penelitian bahwa, penerapan produk halal melalui penggunaan label dan sertifikasi halal tidak ditanggapi secara serius, baik oleh pemerintah maupun oleh dunia usaha, meskipun telah diamanatkan oleh undang-undang, namun belum sepenuhnya berpihak pada perlindungan konsumen. Karena sulit membuktikan produk yang dikonsumsi masyarakat halal atau haram bagi konsumen muslim, perlindungan konsumen muslim melalui BPOM MUI masih dianggap kasuistik. Persamaannya dalam penelitian ini upaya perlindungan terhadap konsumen dengan penelitian kualitatif. Adapun perbedaannya adalah penelitian ini fokus kepada pedagang pasar dan masyarakat dikelurahan sebagai upaya perlindungan konsumen dengan melakukan pelabelan terhadap timbangan yang telah dilakukan tera ulang pada tahun 2023 melalui penerapan Aflikasi “Sikembang Merah”.
 - c. Penelitian yang dilakukan oleh Ambok Pangiuk dari UIN Sulthan Thaha Saifuddin Jambi pada tahun 2019, yang termuat dalam IJIEB (Indonesian Journal of Islamic Economics and Business) berjudul “Tinjauan Etika Bisnis Islam dalam Penggunaan Timbangan Sembako Dalam Jual Beli (Studi Kasus di Pasar Mendhaea Ilir, Tanjabtim)”. Dalam penelitian itu ditemukan perbedaan SENTRALISASI 7, no. 1 (12 Januari 2018): 1–9, <https://doi.org/10.33506/sl.v7i1.93>. 24 Slamet Mujiono, “Perlindungan Konsumen : Regulasi Bisnis Label Halal,” JEBI (Jurnal Ekonomi dan Bisnis Islam) 1, no. 1 (1 Juni 2016): 67– 82, <https://doi.org/10.15548/jebi.v1i1.5>. 17 nilai timbangan milik pedagang yang menunjukkan adanya potensi kecurangan pedagang atau disebabkan oleh kerusakan timbangan. Dibutuhkan peran pemerintah untuk memberikan timbangan standar dan sosialisasi terkait pentingnya kejujuran dalam timbangan untuk meningkatkan loyalitas dan kepercayaan konsumen. Persamaannya adalah tentang penggunaan alat ukur timbangan dalam jual beli dengan pokok permasalahan pada ketepatan nilai ukur timbangan dijelaskan dengan metode kualitatif. Adapun perbedaannya pada penerapan Aflikasi Sikembang Merah untuk memastikan keakuratan timbangan, kemudian dilakukan pelabelan bagi pedagang dan masyarakat yang telah melakukan tera ulang ditahun 2023.
 - d. Penelitian yang dilakukan oleh Tezi Asmadia dari IAIN Batusangkar pada tahun 2020, yang termuat dalam AlMasharif: Jurnal Ilmu Ekonomi dan Keislaman Vol. 8 No. 2 berjudul “Peran Pemerintah Daerah dalam Mengawasi Takaran dan Timbangan dari Perspektif Ekonomi Syariah”. Hasil penelitian itu adalah kurang maksimalnya pengawasan pengukuran di lokasi penelitian karena belum disertakan pengawasan dalam teknik menimbang. Namun pemahaman pedagang dirasa sudah cukup tau perihal penggunaan alat ukur. Persamaannya pada peran pemerintah daerah dalam mengawasi alat ukur, dan dijelaskan secara kualitatif dari perspektif ekonomi Islam. Bedanya, penelitian ini menerapkan inovasi melalui aflikasi sikembang Merah dalam memastikan keakuratan timbangan, kemudian dilakukan pelabelan bagi pedagang dan masyarakat yang telah melakukan tera ulang ditahun 2023.

Jenis dari penelitian ini adalah penelitian evaluative yang melakukan evaluasi program pasca diklat adalah serangkaian kegiatan yang dilakukan secara teratur dan sistimatis, untuk mengetahui tingkat penerapan hasil diklat oleh peserta dan peningkatan kinerja peserta serta organisasi, yang dimulai dari pengembangan instrument, pengumpulan dan analisis data serta penafsiran temuan dengan tujuan untuk memperoleh umpan balik melalui pendekatan teori oleh Kirkpatrick level 4 (result). Adapun perbedaan yang mendasar dalam penelitian ini adalah peneliti mencoba menggali inovasi yang dilakukan oleh peserta Latsar angkatan III tahun 2021 Kabupaten Bangka Tengah an: RIZKY KURNIAWAN, ST dengan lokus pasar tradisional dan masyarakat di Kabupaten Bangka Tengah yaitu Inovasi aplikasi kelas timbangan dan bkd metrologi bangka tengah) dalam pengujian alat ukur timbangan” disingkat SiKembang merah” Peneliti mencoba memastikan apakah inovasi tersebut dengan dilaksanakan atau tidak, menggali dukungan, hambatan dan tindak lanjutnya, sedangkan persamaannya, sama – sama melakukan uji tera yang dilakukan setiap tahun.

Latar belakang peneliti mengambil tema ini adalah belum pernah dilakukan penelitian yang sejenis, terjangkau lokus, waktu dan biaya, amanah yang tertuang dalam Alquran antara lain pada surat Al Anam ayat (152) “dan sempurnakan takaran dan Timbangan secara adil”, terkait langsung terhadap pelayanan kepada

masyarakat dalam rangka perlindungan konsumen dan penelitian ini dilakukan berdasarkan surat tugas No.890/081/BP-BKPSDMD tanggal 20 Juli 2023 dan No.890/084/BKPSDMD-IV tanggal 29 Juli 2023 melalui survey langsung ke lapangan/lokus kegiatan, observasi dan wawancara mendalam dan menghimpun data primer dan sekunder kemudian diolah oleh peneliti.

Tujuan penelitian ini adalah 1) untuk mengetahui Implementasi Inovasi “Sikembang Merah”, 2) untuk mengetahui dukungan dan hambatan, 3) untuk mengetahui tindak lanjut yang akan dilakukan. Adapun manfaatnya adalah 1) meningkatnya peran Dinas Perindustrian, Perdagangan Koperasi dan UKM Kabupaten Bangka Tengah dalam rangka meningkatkan kepercayaan terhadap pelayan publik, upaya perlindungan konsumen kenyamanan, keamanan dalam bertransaksi baik sebagai penjual maupun sebagai pembeli dan 2) memberikan kemudahan dalam melaksanakan tugas.

2. Metodologi

Metodologi penelitian ini adalah penelitian deskriptif kualitatif, data diperoleh melalui wawancara mendalam, observasi lapangan, survey, menggunakan data primer maupun sekunder yang diolah oleh peneliti. Teknik Analisis diartikan sebagai upaya mengolah data menjadi informasi, sehingga karakteristik atau sifat-sifat data tersebut dapat dengan mudah dipahami dan bermanfaat untuk menjawab masalah masalah yang berkaitan dengan kajian.

Analisis data bertujuan untuk menyusun data dalam cara yang bermakna sehingga dapat dipahami oleh semua orang. Terdapat tiga teknik analisis data kualitatif yaitu reduksi data, penyajian data dan panarikan kesimpulan (Miles dan Huberman, 1992). Reduksi data adalah bentuk analisis yang menajamkan, menggolongkan, mengarahkan, membuang yang tidak perlu dan mengorganisasi data sehingga mudah dipahami. Penyajian data adalah kegiatan ketika sekumpulan informasi disusun sehingga memberi kemungkinan akan adanya penarikan kesimpulan dan pengambilan tindakan. Sedangkan upaya penarikan kesimpulan dilakukan peneliti secara terus menerus selama melakukan penelitian.

3. Hasil dan Pembahasan

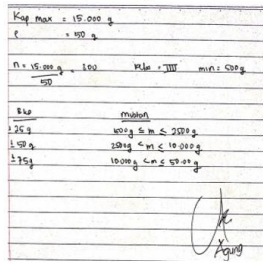
3.1. Implementasi

Pembentukan IPTD Pelayanan Metrologi Legal di Dinas Perindustrian,Perdagangan, Koperasi dan Usaha Kecil Menengah Kabupaten Bangka Tengah, berdasarkan Peraturan Bupati Kabupaten Bangka Tengah No 90 tahun 2021, tanggal 9 Mei 2021. Implementasikan si Kembang Merah sejak Januari 2022. Dalam rangka meningkatkan Pelayanan Tera Ulang di Kabupaten Bangka Tengah yang bertujuan untuk melindungi kepentingan umum, Perlindungan konsumen adalah segala upaya yang menjamin adanya kepastian hukum untuk memberi perlindungan kepada konsumen(pasal 1)menjamin hak konsumen, kepastian hukum dalam kegiatan niaga, kebenaran pengukuran sebagaimana tertuang dalam Undang-undang No. 2 tahun 1981 Tentang Metrologi Legal, maka Berdasarkan amanat Undang-undang No. 23 tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah sebagai mana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang No.9 tahun 2015 tentang Perubahan kedua atas Undang-undang No. 23 tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah, pelaksanaan metrology Legal berupa tera dan tera ulang merupakan kewenangan daerah kabupaten/kota. Sehubungan dengan kewenangan tersebut, berdasarkan amanah ketentuan pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 2 tahun 1985 Tentang wajib dan pembebasan untuk diteradan/ atau diTera ulang serta syarat-syarat bagi alat-alat ukur, takar,timbang dan perlengkapannya (UPTTP), Peralatanyang dibawa pada saat dilakukan tera ulang sebagai berikut:

- a. Plombir Timah
- b. Stiker Tera
- c. Kawar Segel
- d. Cap Tanda Tera
- e. Anak Timbangan Standar (Mulai dari 1 mg sampai 20 kg)
- f. Obeng
- g. Tang Potong

1. Berikut ini contoh penggunaan Aplikasi Sikembang Merah

a. Contoh perhitungan Secara manual



b. Perhitungan menggunakan aplikasi



Kondisi Sebelum dan Sesudah Aflikasi



Indikator	Sebelum Aktualisasi	Sesudah Aktualisasi
Waktu Penentuan Kelas Timbangan dan Perhitungan BKD	5 Menit	20 Detik
Penggunaan alat tulis kantor (Kertas)	2 Lembar	0 Lembar
Kesalahan Hitung	Besar	Kecil
Kepercayaan Konsumen Terhadap Pedagang	Kurang	Meningkat

2. Kunjungan pertama lokus di pasar pagi Nameng Kabupaten Bangka Tengah tanggal 21 Juli 2023



3. Kunjungan kedua lokus di pasar Batu Belubang Kabupaten Bangka Tengah dilakukan tanggal 1 Agustus 2023



4. Kunjungan ke 3 tanggal 24 Agustus 2023 di Kantor Kelurahan Tanjung Gunung Kabupaten Bangka Tengah

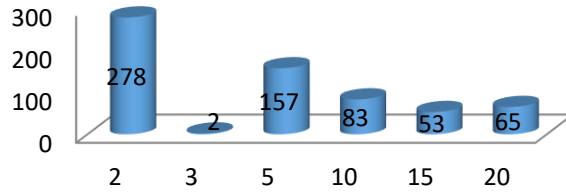


3.2. Tahapan yang dilakukan pada saat melakukan tera ulang timbangan

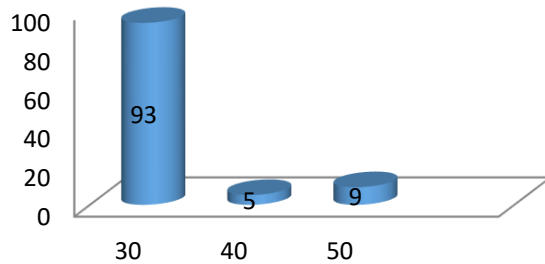
Pertama dilakukan pendaftaran pedagang dengan mencatat nama dan menerima timbangan, Penetapan kelas timbangan melalui Aplikasi dilanjutkan penetapan (BKD), kemudian dites menggunakan anak timbangan, pelabelan dilanjutkan pembayaran retribusi.

Berikut ini adalah rekap timbangan yang diklasifikasikan berdasarkan tarif retribusi sebagai berikut :

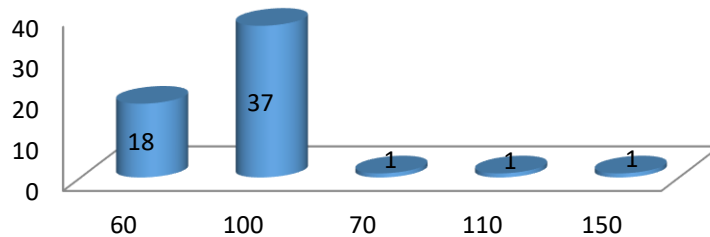
1. Rekap timbangan (1-25 kg) kelas timbangan III/III tariff retribusi Rp.3.000



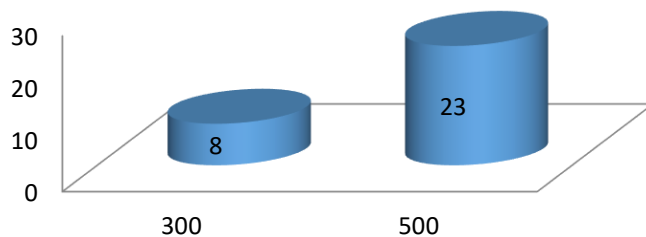
2. Rekap timbangan (26-50 kg) kelas timbangan III/III tarip retribusi Rp.4.000



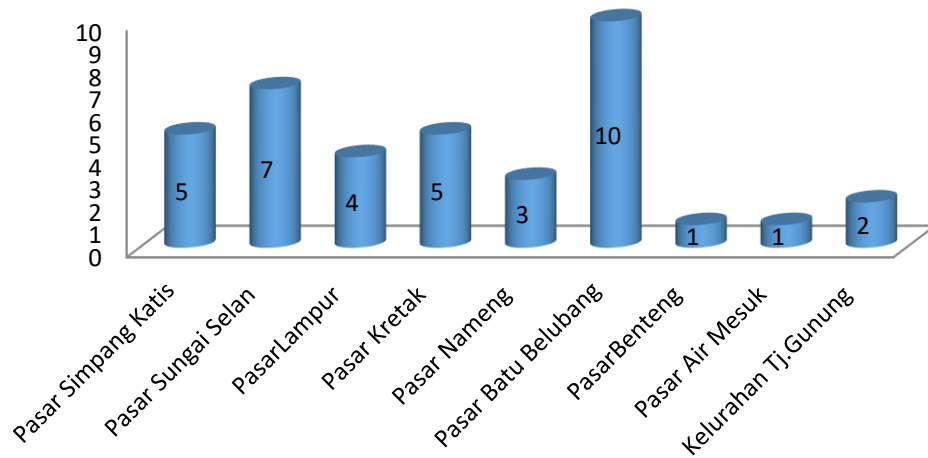
3. Rekap timbangan (51-150 kg) Kelas timbangan III/III tarip retribusi Rp.5.000



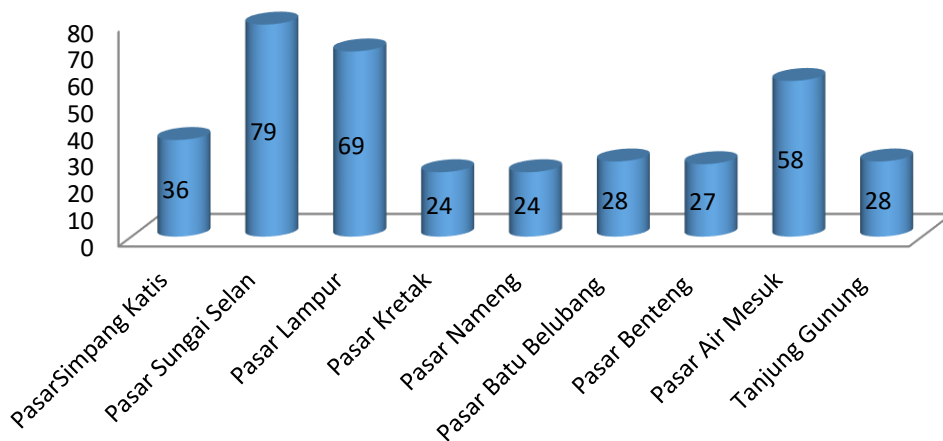
4. Rekap timbangan(151-500kg) kelas timbangan III/III tariff retribusi sebesar Rp. 10.0000, (501-1000 Kg, Rp.50.000)



5. Rekap timbangan yang rusak tahun 2023



6. Rekap kegiatan tera timbangan tahun 2023 (Agustus 2023)



3.3. Dukungan :

1. Terbentuknya UPTD Metrologi legal, berdasarkan Peraturan Bupati Kabupaten Bangka Tengah No 90 tahun 2021, tanggal 9 Mei 2021.
2. Menyediakan anggaran dialokasikan untuk turun ke pasar, kekelurahan di tahun 2022 sebanyak 35 lokus dan tahun 2023 sebanyak 17 Lokus
3. Meningkatkan kapasitas penera dalam bentuk diikutsertakan dalam pelatihan untuk memperoleh grate yang lebih tinggi, saat ini baru ada 2 (orang) penera.5
4. Ditetapkan Sekretariat Tim dan Tim Pengelola Aflikasi kelas timbangan minimum menimbang dan Batas Kesalahan yang diizinkan. sesuai SK Kepala Dinas Perindustrian, Perdagangan Koperasi dan Usaha Kecil Menengah No.188.47/1357/.1/DISPERINDAGKOP-UKM/2021, tanggal 8 Agustus 2021.
5. Memfasilitasi sarana dan prasarana seperti kendaraan Operasional Roda 4 dan Roda 2 dan perlengkapan lainnya.
6. Di ikutsertakan dalam lomba inovasi Kompetisi Inovasi Pelayanan Publik (KIPP) tahun 2022 masuk TOP 10 Bangka Tengah., dan *Innovative Government Award* (IGA) tahun 2022) dan sebagai peserta Kompetisi Inovasi Pelayanan Publik (KIPP) tahun 2023.

3.4. Hambatan :

Sampai saat ini belum ada hambatan dalam operasional aplikasi” sikekang merah

3.4. Tidak lanjut

Diharapkan fitur dalam aplikasi bertambah banyak sehingga memudahkan penera, dukungan anggaran agar lebih banyak lokus sidang tera ulang, adanya fitur cerapan untuk menentukan langsung Sah / Batal nya suatu timbangan dan dokumen kegiatan terekam dalam aplikasi.

4. Kesimpulan dan Saran

4.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa Inovasi berjudul Si Kembang Merah yang digagas oleh RIZKY KURNIAWAN, ST peserta Latsar angkatan III tahun 2021 telah diimplementasikan sejak tahun 2022 Dengan lokus penelitian di pasar dan kantor kelurahan, sasaran pedagang dan masyarakat yang menggunakan timbangan dalam bertransaksi di Kabupaten Bangka tengah telah menggunakan aplikasi “SiKembang Merah”.

Tahun 2022 sebanyak 35 (tiga puluh lima) lokus dengan jumlah timbangan sebanyak 840 (Delapan ratus empat puluh) unit dengan Perolehan Retribusi sebesar Rp.2.958.000 (Dua juta Sembilan ratus lima puluh delapan ribu rupiah), dan ditahun 2023 lokus sebanyak 17 (tujuh belas) lokasi, Pada Bulan September 2023 baru dilaksanakan di 9 (Sembilan) lokasi dengan jumlah timbangan yang telah dilakukan tera sebanyak 472 (empat ratus tujuh puluh dua) unit dan adanya timbangan yang rusak sebanyak 38 unit.

Berdasarkan hasil temuan dari penelitian diatas dapat disimpulkan bahwa terkait dengan pendekatan teori KirPatrick level 4 yaitu : Result yaitu hasil akhir dari sesi training tersebut dapat dianalisa dan diukur, pengukuran ini termasuk hasil akhir yang menurut perusahaan adalah baik untuk kelangsungan bisnis/pelayanan, para pegawai dan segala hal yang berhubungan dengan perusahaan itu sendiri, hasilnya adalah sangat mendukung kinerja individu maupun kinerja organisasi.

4.2. Saran

Kami menyadari bahwa penelitian ini belumlah sempurna, diperlukan pengayaan penelitian lanjutan baik dalam teori maupun lokus-lokus yang lebih luas dengan mengembangkan variabel-variabel yang baru dan sesuai.

Ucapan terimakasih

Terima kasih disampaikan kepada Kepala Badan berserta tim Manajemen BKPSDMD Provinsi Bangka Belitung, Kepala Dinas Perindustrian Perdagangan, Koperasi dan UMKM Kabupaten Bangka Tengah, Tim petugas tera, rekan seprofesi/widyaiswara dan terkhusus kepada Rizky Kurniawan.

Daftar Referensi

- Ancok, Djamaludin. 2012. Kepemimpinan dan Inovasi. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Asmadia, Tezi. 2020. Peran pemerintah daerah dalam mengawasi takaran dan timbangan dari perspektif ekonomi syariah. Jurnal Ilmu Ekonomi dan Keislaman, IAIN Batusangkar.
- Kurniawan, Rizky. 2021. Laporan aktualisasi Si-Kembang Merah. Koba. Disperindag Bangka Tengah.
- Maliki, 2017. Modul Evaluasi Diklat Kewidyaiswaraan Berjenjang Tingkat Menengah. Bogor.
- Marzuki, Sitti Nikmah Marzuki. Muljan dan Hasanah, Uswatun. 2018. Akurasi Timbangan Pedagang Buah Muslim pada Pasar Tradisional di Kota Watampone. Jurnal ekonomi syariah. Watampone.
- Mujiono, Slamet. 2016. Perlindungan Konsumen : Regulasi Bisnis Label Halal. Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Islam. Kebumen.

Pangiuk, Ambok. 2019. Tinjauan etika bisnis islam dalam penggunaan timbangan sembako dalam jual beli . Indonesian Journal of Islamic Economics and Business, Uin Sulthan Thaha Saifuddin. Jambi.

Undang undang No. 25 tahun 2009 tentang Pelayanan Publik

Undang-undang No. 23 tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1999 tentang perlindungan konsumen

Undang-undang nomor 2 tahun 1981 tentang Metrologi legal;

Penggunaan Metode Tidak Langsung Dalam Pemeriksaan Pajak

Suwadi

Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pajak
Jalan Sakti Raya Nomor 1 Kemanggisan, Jakarta Barat, Indonesia 11480
suwadi.wi@gmail.com

ARTICLE INFO ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Pemeriksaan pajak merupakan salah satu bentuk pengawasan dari sistem pemungutan pajak *self assessment*. Pelaksanaan pemeriksaan dilakukan dengan melakukan pengujian menggunakan metode dan teknik pemeriksaan. Metode pemeriksaan terdiri dari Metode Langsung dan Metode Tidak Langsung yang terdiri dari beberapa pendekatan. Persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung antara lain Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan. Metode dalam penelitian ini adalah penelitian kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Pendekatan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi walaupun pengujian dapat dilakukan dengan menggunakan Metode Langsung. Hal ini didasarkan pada konsep penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh bahwa penghasilan dapat dihitung dari sisi penggunaannya. Selain itu, Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Badan walaupun Metode Langsung dapat diterapkan, namun harus disesuaikan dengan kontribusi oleh dan distribusi kepada pemilik modal atau pemegang saham. Apabila terdapat perlakuan yang berbeda antara akuntansi dan perpajakan, maka perlu dilakukan penyesuaian fiskal. Pendekatan selain Pendekatan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih tidak dapat digunakan untuk melakukan pengujian pos yang diperiksa karena tidak menggunakan buku, catatan, dan dokumen yang terkait langsung dengan pos yang diperiksa dan tidak didasarkan pada konsep penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh.

Tax audit is one of monitoring of self assessment tax collection system. Tax audit is carried out by conducting tests using audit methods and techniques. The audit method consists of the Direct Method and Indirect Method which consist of several approaches. Requirements for using Indirect Method include using the Indirect Method in condition that Direct Method can not be applied. The purpose of this research is to find out whether the approaches in Indirect Method can not be used if Direct Method can be applied. The method in this research is qualitative research. The results of the research show that the Cost of Living Approach and Net Worth Increase Approach can be used to test the income of Individual Taxpayers, although the test can be carried out using the Direct Method. This is based on the concept of income according to Article 4 paragraph (1) of the Income Tax Law that income can be calculated in terms of its usage. The Net Worth Increase Approach can be used to test income of Corporate Taxpayers, although Direct Method can be applied, but it must be adjusted with contributions by and distribution to capital owners or shareholders. If there is a different treatment between accounting and taxation, it is necessary to make a fiscal adjustment. Approaches other than the Cost of Living Approach and Net Worth Increase Approach can not be used to carry out tests of posts being audited because they do not use books, records and documents that are directly related to the posts being audited and nor are based on the concept of income according to Article 4 paragraph (1) of the Income Tax Law.

Kata Kunci: Pemeriksaan, Pemeriksaan Pajak, Metode Tidak Langsung

Keywords: Audit, Tax Audit, Indirect Method.

1. Pendahuluan

1.1. Latar Belakang

Pajak mempunyai peranan sangat penting dalam pembiayaan pengeluaran rutin dan pembangunan. Berdasarkan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2022, Anggaran Pendapatan Negara Tahun Anggaran 2023 direncanakan sebesar Rp2.463.024.911.395.000,00 yang diperoleh dari sumber Penerimaan Perpajakan, PNBPN, dan Penerimaan Hibah. Dari jumlah tersebut, penerimaan perpajakan direncanakan sebesar Rp2.021.223.677.000.000,00 yang terdiri dari Pendapatan Pajak Dalam Negeri sebesar Rp1.963.482.528.000.000,00 dan Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional sebesar Rp57.741.149.000.000,00. Dengan demikian, porsi Anggaran Pendapatan Negara dari Penerimaan Perpajakan sebesar 82,06% dari Anggaran Pendapatan Negara.

Dalam sistem pemungutan pajak *self assessment*, Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung besarnya pajak yang terutang, memperhitungkan pajak yang telah dibayar, menyetorkan kekurangan pembayaran pajak, dan melaporkan kewajiban perpajakannya dalam Surat Pemberitahuan (SPT). Berdasarkan Pasal 12 ayat (3) Undang-Undang KUP¹², disebutkan bahwa apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut SPT tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.

Dalam pelaksanaannya, sistem *self assessment* tersebut perlu dilakukan pengawasan. Salah satu bentuk pengawasannya adalah melalui pemeriksaan. Untuk menetapkan jumlah pajak yang terutang, Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk mendapatkan bukti kompeten yang cukup bahwa jumlah pajak yang terutang menurut SPT tidak benar.

Pemeriksaan dilakukan dengan melakukan pengujian menggunakan metode dan teknik pemeriksaan. Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 (selanjutnya disebut SE-65/PJ/2013) disebutkan bahwa bahwa metode pemeriksaan dibagi menjadi Metode Langsung dan Metode Tidak Langsung dan dalam Metode Tidak Langsung terdapat enam pendekatan. Dalam SE-65/PJ/2013 tersebut disebutkan persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung bahwa Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan.

1.2. Rumusan Masalah

Persyaratan dalam SE-65/PJ/2013 yang menyebutkan persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung bahwa Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan menimbulkan pertanyaan apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan.

1.3. Tujuan Penelitian

Sejalan dengan rumusan masalah penelitian di atas, maka tujuan dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan.

1.4. Penelitian Sebelumnya

Penulis telah menemukan dua penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Nurhandono et al (2020) dengan judul Kajian Akademis Peraturan Pelaksanaan Cara Lain Untuk Menghitung Peredaran Bruto Yang Mendukung Kepatuhan Sukarela dan yang dilakukan oleh Suwadi (2020) dengan judul Pemeriksaan Objek Pajak Penghasilan Melalui Pengujian Pos Neraca.

Inti dari kesimpulan penelitian yang dilakukan oleh Nurhandono et al (2020) adalah berdasarkan kajian literatur, peraturan pelaksanaan PMK Nomor 15/PMK.03/2018 (Cara Lain Untuk Menghitung Peredaran Bruto) yang mendukung kepatuhan sukarela harus memenuhi syarat handal, objektif dan diberikan sanksi secara kredibel berdasarkan kekuatan terlegitimasi. Penelitian tersebut tidak membahas secara khusus pendekatan dalam Metode Tidak Langsung. Dalam lampiran penelitian tersebut diberikan rekomendasi

¹² Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 6 Tahun 2023

kebijakan terkait peraturan pelaksanaan dari PMK Nomor 15/PMK.03/2018 mengenai metode cara lain menghitung peredaran bruto dimana enam metode direkomendasikan formulanya diambil dari Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung yang diatur dalam SE-65/PJ/2023 dan ada beberapa yang modifikasi. Namun demikian, penelitian yang dilakukan oleh Nurhandono et al tersebut belum menjawab masalah penelitian dalam penelitian yang sedang dilakukan ini.

Selanjutnya, inti hasil penelitian yang dilakukan oleh Suwadi (2020) adalah sejalan konsep penghasilan baik menurut akuntansi maupun perpajakan, pemeriksaan Objek Pajak Penghasilan melalui pengujian pos aset dan pos kewajiban di neraca dapat menghasilkan koreksi apabila berdasarkan hasil pengujian, ternyata saldo aset dilaporkan terlalu rendah dan/atau saldo kewajiban dilaporkan terlalu tinggi di neraca oleh Wajib Pajak. Hal ini berdampak pada laba bersih komersial yang dilaporkan Wajib Pajak menjadi lebih rendah. Akibatnya, Objek Pajak Penghasilan dilaporkan lebih rendah pula. Penelitian yang dilakukan oleh Suwadi (2020) tersebut sebetulnya secara implisit membahas pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih untuk menguji penghasilan neto Wajib Pajak Badan dalam negeri, namun belum menjawab masalah penelitian dalam penelitian yang sedang dilakukan ini.

1.5. Kerangka Teoritis

Bagian ini mengulas teori dan ketentuan perpajakan yang dapat membantu untuk menganalisis permasalahan dalam penelitian ini.

1.5.1. Konsep Pembukuan dan Laporan Keuangan Menurut Perpajakan

Kewajiban pembukuan bagi Wajib Pajak diatur dalam Pasal 28 Undang-Undang KUP. Pada prinsipnya, Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak Badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan, namun Wajib Pajak Orang Pribadi yang diperbolehkan menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto dikecualikan dari kewajiban menyelenggarakan pembukuan.

Pasal 1 angka 29 Undang-Undang KUP mendefinisikan pembukuan sebagai suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi untuk periode tahun pajak tersebut.

Neraca adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai posisi keuangan suatu entitas pada tanggal tertentu. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1 Revisi 2013 menggunakan nama laporan posisi keuangan. Unsur neraca terdiri dari aset, liabilitas, dan ekuitas. Laporan laba rugi adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai kinerja keuangan suatu entitas selama periode tertentu. PSAK 1 Revisi 2013 menggunakan nama laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain. Unsurnya terdiri dari penghasilan dan beban.

Berdasarkan Pasal 28 ayat (7) Undang-Undang KUP dan penjelasannya disebutkan bahwa dari pembukuan dapat dihitung besarnya pajak yang terutang dan pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan menentukan lain. Lebih lanjut, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 54/PMK.03/2021 mengatur bahwa pembukuan harus diselenggarakan berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia, kecuali peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan menentukan lain.

Selanjutnya, dalam Pasal 28 ayat (5) Undang-Undang KUP disebutkan bahwa pembukuan diselenggarakan dengan prinsip taat asas dan dengan stelsel akrual atau stelsel kas. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa yang dimaksud stelsel akrual adalah suatu metode penghitungan penghasilan dan biaya dalam arti penghasilan diakui pada waktu diperoleh dan biaya diakui pada waktu terutang. Jadi, tidak tergantung kapan penghasilan itu diterima dan kapan biaya itu dibayar secara tunai. Adapun yang dimaksud stelsel kas adalah suatu metode yang penghitungannya didasarkan atas penghasilan yang diterima dan biaya yang dibayar secara tunai. Penjelasan Pasal 28 ayat (5) tersebut juga menyebutkan bahwa untuk penghitungan Pajak Penghasilan penggunaan stelsel kas untuk tujuan perpajakan menggunakan stelsel campuran, bukan stelsel kas murni. Dalam pemakaian stelsel kas harus memperhatikan penghitungan jumlah penjualan dalam suatu periode harus meliputi seluruh penjualan, baik yang tunai maupun yang bukan, dalam menghitung harga pokok penjualan harus diperhitungkan seluruh pembelian dan persediaan, dan dalam memperoleh harta yang

dapat disusutkan dan hak-hak yang dapat diamortisasi, biaya-biaya yang dikurangkan dari penghasilan hanya dapat dilakukan melalui penyusutan dan amortisasi.

1.5.2. Konsep Penghasilan Menurut Akuntansi

Berdasarkan Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan tahun 2019 (selanjutnya disebut KKPK 2019) paragraf 4.68 dan 4.69, penghasilan adalah peningkatan aset atau penurunan liabilitas yang menghasilkan peningkatan ekuitas, selain yang berkaitan dengan kontribusi dari pemegang klaim ekuitas. Adapun beban adalah penurunan aset atau peningkatan liabilitas yang menghasilkan penurunan ekuitas, selain yang berkaitan dengan distribusi kepada pemegang klaim ekuitas.

KKPK 2019 paragraf 5.3 diagram 5.1 memberikan gambaran hubungan unsur-unsur neraca dan laporan laba rugi bahwa ekuitas (aset dikurangi liabilitas) pada awal periode pelaporan ditambah atau dikurangi dengan laba atau rugi bersih (penghasilan dikurangi beban) selama periode pelaporan ditambah dengan kontribusi dari pemegang klaim ekuitas dikurangi dengan distribusi kepada pemegang klaim ekuitas menghasilkan ekuitas pada akhir periode pelaporan.

Selanjutnya, Chasteen et al (1995: 152-153) menyebutkan bahwa secara konseptual, penghasilan (laba) bersih dapat dihitung di bawah dua pendekatan yang berbeda, yaitu net assets approach dan transaction approach. Di bawah net assets approach, aset bersih entitas dibandingkan pada dua titik waktu. Dengan asumsi tidak ada investasi atau penarikan aset oleh pemilik selama suatu periode, maka pertambahan aset bersih merupakan laba bersih, penurunan aset bersih merupakan rugi bersih. Transaksi dengan pemilik tersebut mempengaruhi aset bersih, tetapi transaksi tersebut tidak terkait dengan aktivitas memperoleh laba perusahaan. Oleh karena itu, transaksi penarikan aset oleh pemilik harus ditambahkan dan transaksi investasi pemilik harus dikurangkan untuk menentukan penghasilan menurut akuntansi. Selanjutnya, *transaction approach* melaporkan pendapatan (*revenues*) dan beban (*expenses*) terkait dengan aktivitas utama dan keuntungan (*gains*) dan kerugian (*losses*) untuk aktivitas lainnya dalam suatu periode akuntansi dan hasil penjumlahannya menghasilkan laba (rugi) bersih. Baik *net assets approach* maupun *transaction approach* layak digunakan untuk menentukan laba bersih. *Transaction approach* digunakan dalam praktik untuk menyiapkan laporan laba rugi.

1.5.3. Konsep Penghasilan Menurut Perpajakan

Konsep penghasilan menurut perpajakan diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh¹³ sebagai berikut:

“Yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk:”

Penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh menyebutkan bahwa Undang-Undang PPh 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. Semua jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak digabungkan untuk mendapatkan dasar pengenaan pajak, tidak termasuk penghasilan yang dikenakan pajak dengan tarif bersifat final dan yang dikecualikan dari Objek Pajak.

Penghasilan dalam Undang-Undang PPh ada yang dikenakan pajak dan ada yang tidak dikenakan pajak (dikecualikan dari Objek Pajak). Penghasilan yang dikenakan pajak, ada yang dikenakan pajak tidak bersifat final dan ada yang dikenakan pajak bersifat final.

Selanjutnya Mansury R (1996: 31-35) menjelaskan bahwa ungkapan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak untuk menyatakan bahwa tambahan kemampuan ekonomis itu baru dikenakan pajak apabila telah menjadi realisasi, apabila diterima tunai atau apabila hak untuk menerima pembayaran telah dapat dicatat dalam akuntansi Wajib Pajak. Adapun makna ungkapan yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan salah satunya adalah penghasilan itu dapat dihitung dengan dua cara, yaitu berdasarkan mengalirnya penghasilan dari sumber-sumber penghasilan dan juga berdasarkan penghitungan jumlah konsumsinya dan jumlah tambahan harta atau tabungan Wajib Pajak dalam tahun pajak yang bersangkutan.

¹³ Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 6 Tahun 2023

1.5.4. Penyesuaian Fiskal

Secara yuridis, berdasarkan ketentuan Pasal 16 ayat (1) Undang-Undang PPh, penghasilan neto fiskal bagi Wajib Pajak dalam negeri dalam suatu tahun pajak dihitung dengan cara mengurangkan dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) dengan pengurangan berupa pengeluaran/biaya yang diperbolehkan dikurangkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) dan Pasal 9 ayat (1) huruf c, d, e, dan g Undang-Undang PPh.

Dalam praktiknya, Wajib Pajak yang menyelenggarakan pembukuan menghitung penghasilan neto fiskal dengan melakukan penyesuaian fiskal atas penghasilan neto komersial karena Wajib Pajak wajib menyelenggarakan pembukuan dengan menggunakan Standar Akuntansi Keuangan. Penyesuaian fiskal dilakukan karena terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan. Pardiati (2010: 8-9) menyebutkan bahwa penyesuaian fiskal dapat berupa penyesuaian fiskal positif dan penyesuaian fiskal negatif. Penyesuaian fiskal positif yaitu penyesuaian fiskal yang menambah penghasilan neto fiskal atau mengurangi rugi fiskal, sedangkan penyesuaian fiskal negatif adalah penyesuaian fiskal yang mengurangi penghasilan neto fiskal atau menambah rugi fiskal.

1.5.5. Pemeriksaan Pajak

Pasal 1 angka 25 Undang-Undang KUP memberikan definisi pemeriksaan pajak sebagai serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pemeriksaan dilakukan dengan mengikuti tata cara pemeriksaan dan standar pemeriksaan. Berdasarkan Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang KUP, tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan PMK. Hal ini diatur dengan PMK Nomor 17/PMK.03/2013 sebagaimana telah diubah terakhir dengan (stdtd) PMK Nomor 18/PMK.03/2021 (selanjutnya disebut PMK Tata Cara Pemeriksaan). Adapun standar pemeriksaan diatur dalam Pasal 6 s.d. Pasal 10 PMK Tata Cara Pemeriksaan dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013 (selanjutnya disebut PER-23/PJ/2013).

Standar pelaksanaan pemeriksaan menyebutkan bahwa pemeriksaan dilaksanakan dengan melakukan pengujian berdasarkan metode dan teknik pemeriksaan sesuai dengan program pemeriksaan yang telah disusun.¹⁴ Direktur Jenderal Pajak telah memberikan pedoman penggunaan metode dan teknik pemeriksaan dalam SE-65/PJ/2013.

Metode pemeriksaan adalah teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan yang dilakukan terhadap buku, catatan, dan dokumen serta data, informasi, dan keterangan lain. Terdapat dua jenis metode pemeriksaan yaitu Metode Langsung dan Metode Tidak Langsung. Adapun yang dimaksud Metode Langsung adalah teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan untuk menguji kebenaran pos-pos diperiksa yang dilakukan secara langsung terhadap buku, catatan, dan dokumen terkait dengan pos-pos yang diperiksa. Sedangkan yang dimaksud Metode Tidak Langsung adalah teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan untuk menguji kebenaran pos-pos diperiksa yang dilakukan secara tidak langsung melalui suatu pendekatan penghitungan tertentu.¹⁵

Selanjutnya, yang dimaksud teknik pemeriksaan adalah cara-cara pengumpulan bukti, pengujian, dan/atau pembuktian yang dikembangkan oleh Pemeriksa Pajak untuk meyakini kebenaran pos-pos yang diperiksa.¹⁶ Teknik-teknik pemeriksaan yang dapat digunakan Pemeriksa Pajak, di antaranya adalah:¹⁷

- pengujian keabsahan dokumen;
- pengujian keabsahan dokumen;
- penelusuran angka-angka;
- penelusuran bukti;
- permintaan keterangan atau bukti;
- konfirmasi;

¹⁴ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 8 huruf b dan PER-23/PJ/2013 Pasal 4 huruf b

¹⁵ SE-65/PJ/2013 butir E angka 2, 3, dan 4

¹⁶ SE-65/PJ/2013 butir E angka 6

¹⁷ SE-65/PJ/2013 butir F angka 3

pengujian kebenaran fisik;
pengujian kebenaran penghitungan matematis;
wawancara.

Adapun yang dimaksud prosedur pemeriksaan adalah serangkaian langkah dalam suatu teknik pemeriksaan, berupa petunjuk rinci yang biasanya tertulis dalam bentuk perintah, untuk dilakukan oleh Pemeriksa Pajak.¹⁸

Dalam hal tujuan pemeriksaan pajak adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, maka pos-pos yang diperiksa adalah pos-pos SPT. Yang dimaksud pos-pos SPT adalah pos-pos di dalam SPT atau pos turunannya termasuk lampiran baik SPT Masa maupun SPT Tahunan.¹⁹

Selain itu, standar pelaksanaan pemeriksaan lainnya menyebutkan bahwa temuan hasil pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.²⁰ Yang dimaksud bukti kompeten adalah bukti yang valid dan relevan dengan tetap mempertimbangkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa. Valid berarti bukti dapat diandalkan untuk menyimpulkan suatu fakta. Adapun yang dimaksud relevan adalah bahwa bukti harus berkaitan dengan pos-pos yang akan diperiksa sebagaimana tercantum dalam program pemeriksaan, sedangkan yang dimaksud bukti yang cukup adalah bukti yang memadai untuk mendukung temuan hasil pemeriksaan.²¹ Yang dimaksud program pemeriksaan adalah pernyataan pilihan metode pemeriksaan, teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan yang akan dilaksanakan oleh Pemeriksa Pajak dalam melakukan pemeriksaan sesuai dengan rencana pemeriksaan.²²

Untuk mendapatkan bukti kompeten yang cukup, Pemeriksa Pajak mempunyai kewenangan untuk meminjam buku, catatan, dan dokumen dari Wajib Pajak dan meminta keterangan dari Wajib Pajak dan/atau pihak lain. Permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, serta keterangan mengikuti ketentuan tata cara pemeriksaan.

Proses peminjaman buku, catatan, dan dokumen dalam pemeriksaan lapangan, dimulai sejak saat penyampaian Surat Panggilan dalam Rangka Pertemuan Sehubungan dengan Pemeriksaan Lapangan kepada Wajib Pajak yang dilampiri dengan Daftar Buku, Catatan, Dokumen yang Harus Dibawa pada Saat Pertemuan. Pada saat pelaksanaan pemeriksaan di tempat Wajib Pajak, apabila ditemukan buku, catatan, dan dokumen yang diperlukan terkait dengan pos yang diperiksa, maka buku, catatan, dan dokumen dipinjam pada saat itu juga dan Pemeriksa Pajak membuat Bukti Peminjaman dan Pengembalian Buku, Catatan, dan Dokumen. Dalam hal buku, catatan, dan dokumen yang diperlukan belum ditemukan atau belum diberikan oleh Wajib Pajak pada saat pelaksanaan pemeriksaan di tempat Wajib Pajak, Pemeriksa Pajak membuat Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen yang dilampiri dengan Daftar Buku, Catatan, dan Dokumen yang Wajib Dipinjamkan.²³

Adapun untuk pemeriksaan kantor, proses peminjaman buku, catatan, dan dokumen dimulai sejak disampaikannya Surat Panggilan dalam Rangka Pemeriksaan Kantor kepada Wajib Pajak dan dilampiri dengan Daftar Buku, Catatan, dan Dokumen yang diperlukan oleh Pemeriksa Pajak. Buku, catatan, dan dokumen tersebut wajib dipinjamkan pada saat Wajib Pajak memenuhi panggilan dalam rangka pemeriksaan kantor dan Pemeriksa Pajak membuat Bukti Peminjaman dan Pengembalian Buku, Catatan, dan Dokumen. Dalam hal buku, catatan, dan dokumen yang diperlukan belum tercantum dalam lampiran Surat Panggilan dalam Rangka Pemeriksaan Kantor, Pemeriksa Pajak membuat Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen.²⁴

Dalam hal buku, catatan, dan dokumen yang dipinjam belum dipenuhi dan jangka waktu satu bulan belum terlampaui, Pemeriksa Pajak dapat menyampaikan peringatan secara tertulis paling banyak dua kali, yaitu:

- a. Surat Peringatan pertama setelah dua minggu sejak tanggal penyampaian Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen;

¹⁸ SE-65/PJ/2013 butir E angka 7

¹⁹ SE-65/PJ/2013 butir E angka 8

²⁰ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 8 huruf c dan PER-23/PJ/2013 Pasal 4 huruf c

²¹ PER-23/PJ/2013 Pasal 4 huruf c

²² Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ/2012 butir A angka 1

²³ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (1), PER-07/PJ/2017 Pasal 1 ayat (3), Pasal 2 ayat (2), dan Pasal 3 ayat (5), dan SE-10/PJ/2017 butir E angka 3

²⁴ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (2)

b. Surat Peringatan kedua setelah tiga minggu sejak tanggal penyampaian Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen.

Setiap Surat Peringatan yang disampaikan harus dilampiri dengan Daftar Buku, Catatan, dan Dokumen yang Belum Dipinjamkan dalam Rangka Pemeriksaan.²⁵

Buku, catatan, dan dokumen wajib diserahkan kepada Pemeriksa Pajak paling lama satu bulan sejak Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen disampaikan.²⁶ Apabila jangka waktu satu bulan sejak Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen disampaikan terlampaui dan Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan dokumen, Pemeriksa Pajak harus membuat Berita Acara Tidak Dipenuhinya Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen yang dilampiri dengan Rincian Daftar Buku, Catatan, dan Dokumen yang Wajib Dipinjamkan namun Belum Diserahkan oleh Wajib Pajak. Dalam hal Wajib Pajak telah meminjamkan seluruh buku, catatan, dan dokumen, Pemeriksa Pajak harus membuat Berita Acara Pemenuhan Seluruh Peminjaman Buku, Catatan dan Dokumen.²⁷

Dalam hal buku, catatan, dan/atau dokumen yang dipinjam berupa fotokopi dan/atau berupa data yang dikelola secara elektronik, Wajib Pajak yang diperiksa harus membuat Surat Pernyataan bahwa fotokopi dan/atau data yang dikelola secara elektronik yang dipinjamkan kepada Pemeriksa Pajak adalah sesuai dengan aslinya.²⁸ Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ/2017, perolehan data dalam bentuk elektronik harus dibuatkan Berita Acara Perolehan Data, Catatan dan/atau Dokumen yang Dikelola Secara Elektronik.

Untuk memperoleh penjelasan yang lebih rinci, Pemeriksa Pajak melalui Kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan (UP2) dapat memanggil Wajib Pajak, wakil, kuasa dari Wajib Pajak, pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak melalui penyampaian Surat Panggilan. Dalam hal pemeriksaan dilakukan dengan jenis pemeriksaan lapangan, penjelasan yang lebih rinci dari Wajib Pajak dapat dilakukan pada saat pelaksanaan pemeriksaan di tempat Wajib Pajak.²⁹ Penjelasan yang diberikan oleh Wajib Pajak kepada Pemeriksa Pajak tersebut, dituangkan dalam Berita Acara Mengenai Pemberian Penjelasan Wajib Pajak yang ditandatangani oleh Tim Pemeriksa Pajak dan Wajib Pajak, wakil, kuasa dari Wajib Pajak, pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak. Dalam hal Wajib Pajak, wakil, kuasa dari Wajib Pajak, pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak menolak menandatangani Berita Acara tersebut, Pemeriksa Pajak membuat catatan penolakan tersebut dalam Berita Acara tersebut.³⁰

Pemeriksa Pajak melalui Kepala UP2, dapat meminta keterangan dan/atau bukti kepada pihak ketiga sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 Undang-Undang KUP secara tertulis sesuai dengan PMK yang mengatur mengenai tata cara permintaan keterangan kepada pihak ketiga.³¹

Berdasarkan Pasal 29 ayat (3a) dan ayat (3b) Undang-Undang KUP, dalam hal Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas tidak memenuhi permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain paling lama satu bulan sejak permintaan disampaikan sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak tersebut dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Selanjutnya, Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2) PMK Tata Cara Pemeriksaan mengatur bahwa apabila pemeriksaan dilakukan terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas atau Wajib Pajak Badan dan dalam hal Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak karena Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diminta dan jangka waktu satu bulan yang diberikan kepada Wajib Pajak terlampaui, maka berdasarkan berita acara tidak dipenuhinya permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, penghasilan kena pajak dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

2. Metodologi

²⁵ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (6) dan ayat (7)

²⁶ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (3)

²⁷ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 30 ayat (1) dan ayat (2)

²⁸ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (5)

²⁹ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 39 ayat (1) dan ayat (2)

³⁰ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 39 ayat (3) dan ayat (4)

³¹ PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 40

Penelitian ini merupakan penelitian hukum. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian kualitatif. Ali (2015: 98) menyebutkan bahwa “Metode penelitian hukum di kalangan para ahli hukum, dikelompokkan penulis dalam dua model, yaitu penelitian kualitatif yang tidak membutuhkan populasi dan sampel, dan penelitian kuantitatif yang menggunakan populasi dan sampel dalam pengumpulan data.” Dengan demikian, karena penelitian ini merupakan penelitian hukum yang bersifat kualitatif maka penelitian ini tidak menggunakan populasi dan sampel dalam pengumpulan data. Penelitian ini dilakukan sejak tanggal 20 Juli 2023 sampai dengan tanggal 31 Agustus 2023.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan (statute approach). Marzuki (2005: 133) menyebutkan bahwa:

“Pendekatan undang-undang (statute approach) dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkut paut dengan isu hukum yang sedang ditangani. Bagi penelitian untuk kegiatan praktis, pendekatan undang-undang ini membuka kesempatan bagi peneliti untuk mempelajari adakah konsistensi dan kesesuaian antara undang-undang dengan undang-undang lainnya atau antara undang-undang dan Undang-Undang Dasar atau antara regulasi dan undang-undang. Hasil dari telaah tersebut merupakan suatu argumen untuk memecahkan isu yang dihadapi.”

Penelitian ini fokus pada masalah penelitian yaitu apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung sudah tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan. Hal ini terkait adanya persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung dalam SE-65/PJ/2013 bahwa bahwa Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan. Jadi, penelitian ini fokus pada penggunaan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung dan dianalisis menggunakan peraturan perundang-undangan. Selain itu, literatur akuntansi juga dipergunakan untuk melakukan analisis karena Wajib Pajak diwajibkan menyelenggarakan pembukuan menggunakan Standar Akuntansi Keuangan dan produknya adalah laporan keuangan (laporan keuangan komersial). Dalam praktiknya, secara administratif penghitungan penghasilan neto fiskal bagi Wajib Pajak yang menyelenggarakan pembukuan adalah dengan menggunakan data dari laporan keuangan komersial dan dilakukan penyesuaian fiskal apabila terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan.

Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metode penelitian kepustakaan (studi literatur). Data dan literatur yang digunakan dalam penelitian ini adalah peraturan perundang-undangan perpajakan berupa Undang-Undang KUP, Undang-Undang PPh, peraturan pelaksanaan, dan aturan kebijakan terkait penghasilan, pembukuan, dan pemeriksaan berupa PMK, Peraturan Direktur Jenderal Pajak, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Selain itu, penelitian ini menggunakan literatur akuntansi terkait penghasilan dan laporan keuangan yang berupa buku, Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan, dan Standar Akuntansi Keuangan. Dengan demikian, data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Cara pengambilan data dilakukan dengan membaca database peraturan milik Kementerian Keuangan, database peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada di Direktori TaxBase 6.0 milik PT Integral Data Prima, database Standar Akuntansi Keuangan milik Ikatan Akuntan Indonesia, jurnal terkait perpajakan, dan literatur berupa buku baik terkait perpajakan maupun akuntansi. Setelah materi yang ada di beberapa sumber tersebut dibaca, maka materi yang terkait dengan penelitian ini dituliskan dalam paper penelitian ini. Adapun waktu pengambilan data dilakukan sejak tanggal 20 Juli 2023 sampai dengan tanggal 31 Agustus 2023.

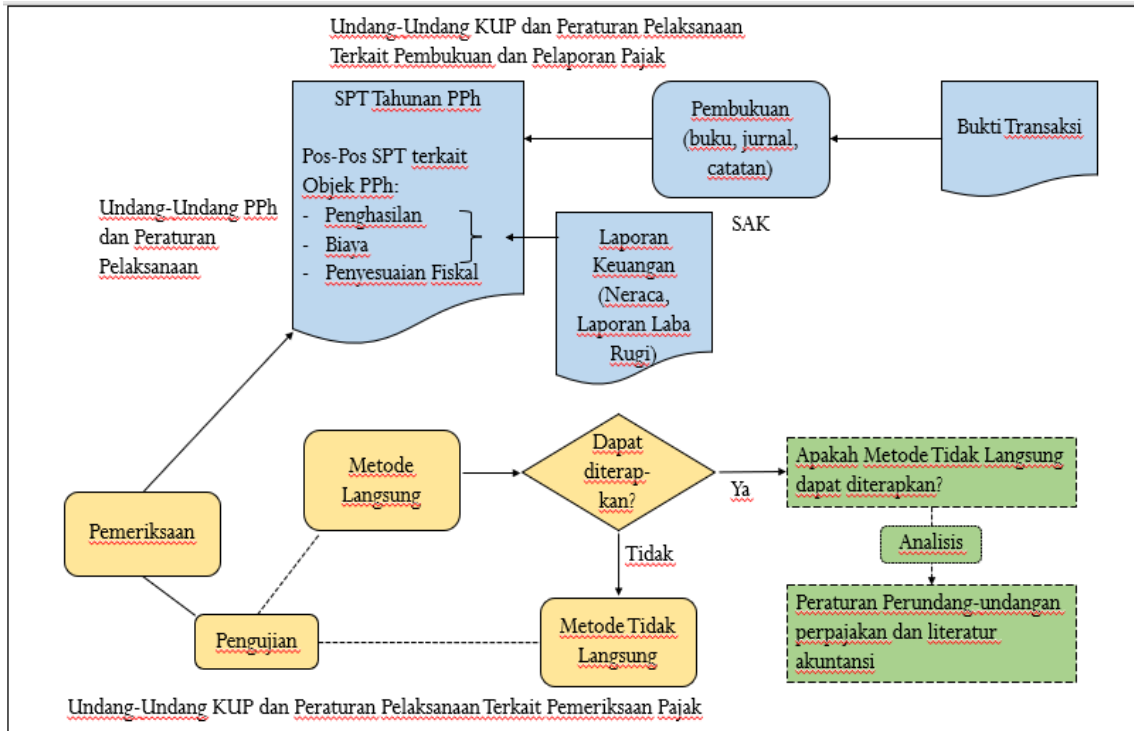
Penelitian ini bersifat deskriptif analitis dengan menggunakan data sekunder yang dianalisis berupa pendekatan dalam Metode Tidak Langsung yang diatur dalam SE-65/PJ/2013. Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung yang dianalisis adalah Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank, Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana, Pendekatan Penghitungan Rasio, Pendekatan Satuan dan/atau Volume, Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup, dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih (Net Worth).

Masing-masing pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tersebut dianalisis dengan menggunakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan/atau literatur akuntansi. Analisis dikaitkan dengan konsep penghasilan baik menurut akuntansi maupun perpajakan, pembukuan, tata cara pemeriksaan, dan bukti kompeten yang cukup berdasarkan ketentuan pemeriksaan pajak. Analisis tersebut juga dikaitkan apakah masing-masing pendekatan tersebut sudah tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan. Peraturan perundang-undangan perpajakan yang digunakan adalah peraturan perundang-undangan perpajakan terkait konsep penghasilan, pembukuan, dan pemeriksaan berupa Undang-undang PPh, Undang-Undang KUP beserta peraturan pelaksanaan dan aturan kebijakan berupa PMK, Peraturan Direktur Jenderal Pajak, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Adapun literatur akuntansi yang digunakan untuk analisis adalah literatur akuntansi terkait konsep penghasilan dan laporan keuangan. Analisis menggunakan ketentuan

peraturan perundang-undangan perpajakan dan literatur akuntansi dilakukan untuk menjawab masalah penelitian.

Lingkup penelitian ini dibatasi untuk pemeriksaan Pajak Penghasilan terhadap Wajib Pajak dalam negeri baik Wajib Pajak Orang Pribadi maupun Wajib Pajak Badan, namun tidak termasuk pemeriksaan Pajak Penghasilan terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi yang menjalankan usaha dan pekerjaan bebas yang memilih menggunakan Norma Penghitungan Peghasilan Neto dalam menghitung penghasilan neto fiskalnya.

Kerangka pemikiran penggunaan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung dalam penelitian ini dapat dilihat pada Gambar 1 berikut ini.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran Penggunaan Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung

Kerangka pemikiran dalam Gambar 1 tersebut dapat dijelaskan berikut ini. Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan wajib menyampaikan SPT Tahunan PPh berdasarkan ketentuan Undang-Undang KUP dan peraturan pelaksanaannya. Bagi Wajib Pajak yang wajib menyelenggarakan pembukuan maka pembukuan diselenggarakan mengikuti ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang KUP dan peraturan pelaksanaannya. Bukti-bukti transaksi dibukukan dalam pembukuan Wajib Pajak. Pembukuan diselenggarakan dengan menggunakan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan ditutup dengan membuat laporan keuangan nerupa Neraca dan Laporan Laba Rugi. Pos-pos penghasilan dan biaya dalam SPT Tahunan PPh angkanya diambil dari Laporan Laba Rugi. Apabila terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan maka dilakukan penyesuaian fiskal. Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang menyelenggarakan pembukuan apabila terdapat penghasilan lain di luar usaha atau pekerjaan bebas maka wajib dilaporkan di SPT Tahunan PPh. Apabila SPT Tahunan PPh dilakukan pemeriksaan pajak, maka pengujian pos-pos SPT dilakukan pengujian dengan menggunakan Metode Langsung. Apabila terdapat kondisi Metode Langsung tidak dapat diterapkan maka digunakan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung. Pemeriksaan pajak dilakukan menggunakan ketentuan dalam Undang-Undang KUP dan peraturan pelaksanaannya. Namun demikian, yang menjadi pertanyaan adalah apabila Metode Langsung dapat diterapkan, apakah pengujian dengan Metode Tidak Langsung tidak dapat diterapkan? Pertanyaan ini yang dicari jawabannya dalam penelitian ini dengan melakukan analisis menggunakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan literatur akauntansi.

3. Hasil dan Pembahasan

Pembahasan dalam bagian ini akan diuraikan terlebih dahulu Objek Pajak Penghasilan dalam format SPT Tahunan PPh baik SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi maupun SPT Tahunan Wajib Pajak Badan, jenis pendekatan dalam Metode Tidak Langsung, dan dilanjutkan dengan pembahasan atas masing-masing pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tersebut.

3.1. Objek Pajak Penghasilan dalam Format SPT Tahunan PPh

Secara administratif, penghitungan Objek Pajak Penghasilan berupa penghasilan neto fiskal yang dikenakan pajak tidak bersifat final menurut Wajib Pajak diberikan format dalam SPT Tahunan PPh. Adapun bentuk SPT Tahunan PPh diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-34/PJ/2010 sttdtd PER-30/PJ/2017. Berikut ini format penghitungan penghasilan neto fiskal menurut SPT Tahunan PPh.

3.1.1. Penghasilan Neto Fiskal dalam Format SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi

Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan usaha dan pekerjaan bebas yang menyelenggarakan pembukuan wajib menyampaikan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi menggunakan Formulir 1770 beserta lampiran yang dibukukan. Selain itu, Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut wajib melampirkan neraca dan laporan laba rugi.

Adapun format penghitungan penghasilan neto fiskal yang dikenakan pajak tidak bersifat final dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi bagi Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut terdapat dalam Formulir 1770 (Induk SPT) dan Formulir 1770 – I (Lampiran – I). Format penghitungan penghasilan neto fiskal berdasarkan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

Penghasilan Neto Dalam Negeri dari Usaha dan/atau Pekerjaan Bebas:

- Peredaran Usaha	A
- Harga Pokok Penjualan	<u>(B)</u>
- Laba/Rugi Bruto Usaha	C
- Biaya Usaha	<u>(D)</u>
- Penghasilan Neto Usaha Komersial	E
- Penyesuaian Fiskal Positif	F
- Penyesuaian Fiskal Negatif	<u>(G)</u>
- Penghasilan Neto Usaha Fiskal	H

Penghasilan Neto Dalam Negeri Sehubungan dengan Pekerjaan

- Penghasilan Bruto	I
- Pengurangan Penghasilan Bruto/Biaya	<u>(J)</u>
- Penghasilan Neto Sehubungan Pekerjaan	K

Penghasilan Neto Dalam Negeri Lainnya

Penghasilan Neto Luar Negeri M

Jumlah Penghasilan Neto Fiskal N

Zakat/Sumbangan Keagamaan yang sifatnya wajib (O)

Jumlah Penghasilan Neto Fiskal setelah pengurangan Zakat/
Sumbangan Keagamaan yang sifatnya wajib P

Format penghitungan penghasilan neto fiskal berdasarkan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi yang menyelenggarakan pembukuan tersebut, terdiri dari penghasilan neto fiskal dalam negeri dari usaha atau pekerjaan bebas, penghasilan neto dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, penghasilan neto dalam negeri lainnya, dan penghasilan neto luar negeri. Hasil penjumlahan penghasilan neto dari beberapa sumber tersebut dikurangi dengan Zakat/Sumbangan Keagamaan yang sifatnya wajib untuk mendapatkan penghasilan neto fiskal yang dikenakan pajak tidak bersifat final. Penghasilan neto fiskal dalam negeri dari usaha atau pekerjaan bebas angkanya diambil dari laba usaha komersial setelah dilakukan penyesuaian fiskal akibat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan. Adapun penghasilan yang dikenakan pajak bersifat final dan penghasilan yang dikecualikan dari Objek Pajak diberikan kolom pada Formulir 1770 – III (Lampiran – III). Wajib Pajak Orang Pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas diwajibkan untuk mengisi Daftar Harta dan Daftar Kewajiban/Utang pada akhir tahun pada Formulir 1770 – IV (Lampiran – IV).

Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang mempunyai penghasilan selain dari usaha dan/atau pekerjaan bebas dan jumlah penghasilan bruto keseluruhannya tidak lebih dari Rp60.000.000 setahun wajib melaporkan

kewajiban perpajakannya menggunakan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi Formulir 1770 SS dan melampirkan foto copy bukti pemotongan PPh Pasal 21 formulir 1721-A1 atau 1721-A2 apabila Wajib Pajak Orang Pribadi yang mempunyai penghasilan dari pemberi kerja sebagai pegawai tetap. Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut wajib melaporkan jumlah keseluruhan harta dan kewajiban/utang pada akhir tahun pada Formulir 1770 SS.

Selanjutnya, bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang mempunyai penghasilan dari satu atau lebih pemberi kerja, dalam negeri lainnya (yang bukan penghasilan dari usaha), dan/atau yang dikenakan pajak bersifat final diwajibkan melaporkan kewajiban perpajakannya menggunakan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi Formulir 1770 S. Penghasilan neto yang dikenakan pajak tidak bersifat final yang wajib dilaporkan terdiri dari penghasilan neto dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, penghasilan neto dalam negeri lainnya, dan penghasilan neto luar negeri. Adapun penghasilan yang tidak termasuk Objek Pajak wajib dilaporkan pada Formulir 1770 S - I (Lampiran – I), sedangkan penghasilan yang dikenakan pajak bersifat final wajib dilaporkan pada Formulir 1770 S – II (Lampiran – II). Selain itu, Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri tersebut wajib mengisi Daftar Harta dan Daftar Kewajiban/Utang pada akhir tahun pada Formulir 1770 S – II (Lampiran II).

3.1.2. Penghasilan Neto Fiskal dalam Format SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan

Wajib Pajak Badan wajib menyampaikan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan dengan menggunakan Formulir 1771 beserta lampiran yang dibakukan. Selain itu, Wajib Pajak tersebut wajib melampirkan neraca dan laporan laba rugi.

Adapun format penghitungan penghasilan neto fiskal yang dikenakan pajak tidak bersifat final dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan terdapat dalam Formulir 1771 - I (Lampiran - I). Format penghitungan penghasilan neto fiskal berdasarkan Lampiran - I SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

Penghasilan Neto Komersial Dalam Negeri:	
- Peredaran Usaha	A
- Harga Pokok Penjualan	(B)
- Biaya Usaha Lainnya	(C)
- Penghasilan Neto dari Usaha	D
- Penghasilan dari Luar Usaha	E
- Biaya dari Luar Usaha	(F)
- Penghasilan Neto dari Luar Usaha	G
- Jumlah	H
Penghasilan Neto Komersial Luar Negeri	I
Jumlah Penghasilan Neto Komersial	J
Penghasilan yang dikenakan PPh Final dan yang tidak termasuk Objek Pajak	(K)
Penyesuaian fiskal positif	L
Penyesuaian fiskal negatif	(M)
Fasilitas penanaman modal berupa pengurangan penghasilan neto	(N)
Penghasilan neto fiskal	Q

Unsur-unsur untuk menghitung penghasilan neto komersial tersebut di atas diambil dari Laporan Laba Rugi. Penghasilan neto komersial tersebut di atas adalah laba bersih komersial sebelum dikurangi Pajak Penghasilan. Perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan tersebut dilakukan penyesuaian fiskal. Penghasilan yang dikenakan PPh Final dan yang tidak termasuk Objek Pajakserta fasilitas penanaman modal berupa pengurangan penghasilan bruto sebetulnya merupakan penyesuaian fiskal negatif namun dalam format SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan diberikan kolom tersendiri.

3.2. Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung

Pada butir F angka 2 SE-65/PJ/2013 disebutkan bahwa Metode Tidak Langsung yang digunakan oleh Pemeriksa Pajak terdiri atas pendekatan:

- Transaksi Tunai dan Bank;
- Sumber dan Penggunaan Dana;

- c. Penghitungan Rasio;
- d. Satuan dan/atau Volume;
- e. Penghitungan Biaya Hidup;
- f. Pertambahan Kekayaan Bersih (*Net Worth*).

Butir F angka 2 SE-65/PJ/2013 juga menyebutkan bahwa Pemeriksa Pajak dapat menggunakan satu atau lebih pendekatan Metode Tidak Langsung dalam melakukan pemeriksaan. Selain itu, juga disebutkan persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung sebagai berikut:

- Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan.
- Dalam hal Pemeriksa Pajak hanya menggunakan Metode Tidak Langsung, Pemeriksa Pajak harus memiliki bukti bahwa Metode Langsung tidak dapat digunakan.
- Metode Tidak Langsung dapat digunakan untuk mendukung penggunaan Metode Langsung atau untuk melakukan identifikasi masalah.

Uraian dari setiap pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tersebut diberikan pada Lampiran I SE-65/PJ/2013. Berikut ini adalah uraian dari setiap pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tersebut.

3.2.1. Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank

Dalam pencatatan Wajib Pajak semua penghasilan dicatat di sisi debit dan pengeluaran dicatat di sisi kredit, termasuk penghasilan-penghasilan yang bukan merupakan Objek Pajak dan pengeluaran-pengeluaran yang tidak boleh dikurangkan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Apabila jumlah sisi kredit melebihi jumlah sisi debit, selisihnya merupakan penghasilan bruto Wajib Pajak yang perlu dipastikan apakah telah dilaporkan atau tidak. Namun apabila jumlah sisi debit melebihi jumlah sisi kredit, diperlukan keyakinan yang lebih mendalam karena ada kemungkinan Wajib Pajak tidak melaporkan seluruh pengeluarannya.

Untuk dapat menghitung Penghasilan Kena Pajak harus diperhitungkan penghasilan yang bukan merupakan Objek Pajak dan pengeluaran yang tidak boleh dikurangkan. Demikian pula pengujian atas Objek Pajak lainnya dapat didasarkan pada catatan yang ada dari kas/bank tersebut.

Contoh penerimaan dan pengeluaran Wajib Pajak yaitu sebagai berikut:

Debit	Kredit
a. Kas/bank pada awal tahun	a. Biaya-biaya usaha (tidak termasuk biaya penyusutan dan/atau amortisasi)
b. Penerimaan bruto (SPT termasuk upah bruto*) (sebelum dipotong PPh Pasal 21)	b. Biaya sewa (tidak termasuk sewa dibayar di muka)
c. Sewa yang diterima (bruto)* dan penghasilan-penghasilan lain	c. Biaya bunga (tidak termasuk bunga dibayar di muka)
d. Bunga yang diterima dan dividen (bruto)*	d. Biaya-biaya keperluan pribadi
e. Penerimaan pinjaman	e. Pembelian aktiva
	f. Pelunasan pinjaman
	g. Kas/bank pada akhir tahun

*) Untuk dipastikan dalam hal Wajib Pajak mencatat dalam jumlah neto

Penghitungan penghasilan bruto dengan menggunakan Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank adalah sebagai berikut:

Jumlah semua penerimaan bank (mutasi kredit bank)	+ / +
Saldo Akhir Kas	+ / +
PPh yang dipotong/dipungut pihak lain	+ / +
Pengeluaran tunai	+ / +
Saldo Awal Kas	- / -
Penerimaan yang bukan penghasilan*)	- / -
Penerimaan yang bukan objek pajak	- / -
PPN dipungut sendiri**)	- / -
Penghasilan bruto seharusnya (final dan non final)	xxx

- *) Misal pencairan pinjaman, pencairan deposito, mutasi antar rekening sendiri, pembatalan transaksi, dan sebagainya.
- ***) PPN dipungut sendiri diisi hanya apabila Pemeriksa Pajak dapat meyakini terdapat PPN yang dipungut dalam mutasi kredit bank dan penerimaan kas.

Pengeluaran dan penerimaan tunai Wajib Pajak dalam suatu tahun dapat diketahui melalui:

- a. data SPT;
- b. data bukti pemotongan/pemungutan PPh pihak lain;
- c. data rekening bank dan buku kas; dan/atau
- d. wawancara dengan Wajib Pajak.

Jumlah penerimaan bank diambil dari mutasi kredit bank, sedangkan penerimaan dan pengeluaran lainnya diambil dari buku kas Wajib Pajak.

3.2.2. Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana

Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana sebaiknya digunakan dalam kondisi apabila terdapat data:

- a. sumber pendanaan kegiatan usaha Wajib Pajak baik internal maupun eksternal.
- b. penggunaan dana Wajib Pajak baik untuk kegiatan operasional maupun penambahan harta.

Apabila semua penghasilan dan pengeluaran dilaporkan dengan benar, minimal jumlah sumber dana akan sama besarnya dengan jumlah penggunaan dana. Setiap penggunaan dana selalu didukung oleh adanya sumber dana. Dengan demikian bila penggunaan dana lebih besar daripada sumber dana berarti ada sejumlah sumber dana yang tidak dilaporkan oleh Wajib Pajak. Sumber dana perlu diyakini apakah sumber dana itu berasal dari penghasilan atau bukan.

Untuk memudahkan penghitungan, maka dibuat suatu perkiraan, dimana di sisi debit memuat sumber dan di sisi kredit memuat penggunaannya.

Sumber dana misalnya:

- a. penurunan dalam pos-pos harta (penjualan);
- b. kenaikan dalam pos-pos utang;
- c. penghasilan yang menjadi objek maupun bukan objek;
- d. dsb.

Penggunaan dana misalnya:

- a. kenaikan dalam pos-pos harta;
- b. penurunan dalam pos-pos utang;
- c. pengeluaran-pengeluaran operasional;
- d. dsb.

Secara umum pendekatan ini diformulasikan sebagai berikut:

$\text{Saldo awal kas/bank} + \text{Sumber dana} = \text{Saldo akhir kas/bank} + \text{Penggunaan dana}$
<i>atau</i>
$\text{Sumber dana} = \text{Penggunaan dana}$ <p style="text-align: center;">(dalam hal data mengenai saldo awal kas/bank dan/atau saldo akhir kas/bank tidak ada dan/atau tidak diyakini kebenarannya)</p>
$\text{Sumber dana} = \text{Saldo akhir kas/bank} + \text{Penggunaan dana} - \text{Saldo awal kas/bank}$
$\text{Penghasilan bruto} = \text{Sumber dana}$ <p style="text-align: center;">(dalam hal terdapat penambahan dan/atau pengurangan harta dan/atau utang yang belum termasuk dalam sumber dana maka supaya diperhitungkan)</p>

3.2.3. Pendekatan Penghitungan Rasio

Pendekatan Rasio sebaiknya digunakan dalam kondisi:

- a. terdapat data yang dapat digunakan sebagai pembandingan dan/atau penghitungan rasio baik dari Direktorat Jenderal Pajak, Wajib Pajak, maupun dari pihak lain.
- b. kegiatan usaha Wajib Pajak dapat dibandingkan dengan rasio yang diperoleh.

Pendekatan ini merupakan cara untuk menguji dan menghitung kembali peredaran usaha, harga pokok penjualan, laba bruto, laba bersih, ataupun penghasilan bruto secara keseluruhan, dengan cara mengalikan

basis data dengan persentase atau rasio-rasio perbandingan. Demikian pula dengan objek-objek atau pos-pos SPT lainnya.

Basis data adalah data awal yang dimiliki oleh Pemeriksa Pajak baik yang berasal dari internal Wajib Pajak pada tahun pajak yang sedang diperiksa atau tahun pajak yang lain, maupun yang berasal dari pihak eksternal, misalnya:

- a. peraturan perpajakan yang mengatur mengenai benchmarking;
- b. publikasi komersial;
- c. hasil pemeriksaan;
- d. dan lain-lain.

Dalam melakukan perbandingan (internal atau eksternal), Pemeriksa Pajak harus mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kesepadan, misalnya:

- a. karakteristik barang dan jasa yang dijual;
- b. luas dan besarnya kegiatan usaha (skala usaha);
- c. letak geografis usaha;
- d. kondisi ekonomi; dan/atau
- e. strategi bisnis yang meliputi umur perusahaan dan aktivitas perluasan/ekspansi.

3.2.4. Pendekatan Satuan dan/atau Volume

Pendekatan Satuan dan/atau Volume adalah cara untuk menentukan atau menghitung kembali jumlah penghasilan bruto Wajib Pajak atau Pos SPT lainnya dengan menerapkan harga atau jumlah laba terhadap jumlah satuan dan/atau volume usaha yang direalisasi oleh Wajib Pajak.

Satuan adalah segala sesuatu atau variabel dalam kuantum yang memberikan petunjuk besarnya volume usaha. Pengertian satuan atau unit tidak hanya mengacu pada jumlah barang yang diproduksi atau terjual saja tetapi segala variabel (dalam kuantum) yang memberi petunjuk besarnya volume usaha.

Contoh satuan:

- a. Perdagangan = kuantitas barang dagangan terjual.
- b. Pabrikasi = kuantitas barang jadi yang diproduksi, kuantitas pemakaian bahan baku, bahan pembantu, upah satuan, rendemen.
- c. Jasa = variabel yang mengidentifikasi penghasilan tergantung karakteristik usaha Wajib Pajak, misalnya:
 - 1) jasa dokter yaitu jumlah kunjungan pasien;
 - 2) jasa pengacara yaitu jumlah jam konsultasi;
 - 3) hotel yaitu hari penggunaan kamar, penggunaan sabun, atau barang pembantu

lainnya.

Pendekatan ini digunakan untuk menguji dan menghitung kembali pos-pos SPT yang terkait dengan penghitungan kuantitas, dan sangat tepat digunakan apabila jenis barang dan/atau jasa yang dikelola Wajib Pajak terbatas dan harga relatif stabil sepanjang tahun atau terstandarisasi/ditetapkan pada suatu harga tertentu. Data atau informasi mengenai jumlah dan harga satuan dapat diperoleh baik dari pembukuan, catatan, dan dokumen yang ada pada Wajib Pajak maupun dari pihak lainnya.

Pendekatan ini diterapkan dengan menggunakan formula sebagai berikut:

- a. Dalam hal volume usaha dalam setahun dapat diidentifikasi maka peredaran usaha setahun dihitung dengan cara sebagai berikut:

Peredaran Usaha	=	Volume Usaha	x	Harga Jual
-----------------	---	--------------	---	------------

- b. Dalam hal volume usaha yang dapat diidentifikasi hanya untuk periode tertentu, maka volume usaha sebagaimana rumus di atas diproyeksikan dengan cara sebagai berikut:

Proyeksi Volume Usaha	=	Volume pada periode yang diidentifikasi	x	$\frac{\text{Setahun}}{\text{Periode yang teridentifikasi}}$
--------------------------	---	--	---	--

- c. Dalam hal variabel yang dapat diidentifikasi berupa input atau proses maka volume pada periode yang diidentifikasi dapat dihitung dengan cara sebagai berikut:

Volume pada periode yang diidentifikasi	=	Volume <i>input</i> pada periode tertentu	x	Persentase untuk menghasilkan <i>output</i>
--	---	--	---	--

Formula di atas dibentuk dengan dasar pemikiran $Sales = Quantity \times Price$. Namun disadari bahwa informasi/data dari kedua faktor tadi tidak selalu tersedia sehingga diperlukan formula tambahan untuk memproyeksikan atau memperkirakan kuantitas penjualan setahun/volume dan harga jual per unit.

3.2.5. Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup

Biaya hidup adalah seluruh pengeluaran Wajib Pajak tidak termasuk pengeluaran yang digunakan untuk menambah kekayaan. Setidaknya apabila Wajib Pajak tidak memiliki utang maka penghasilan Wajib Pajak minimal sama dengan biaya hidup. Penghasilan bruto tersebut merupakan titik impas (break even point) bagi Wajib Pajak untuk mencukupi kebutuhan hidupnya tanpa adanya penambahan harta kekayaannya.

Dalam penerapan pendekatan ini, jumlah tanggungan Wajib Pajak serta pola dan gaya hidup dan keadaan tempat tinggal Wajib Pajak perlu diperhatikan untuk mendapatkan jumlah biaya hidup yang sewajarnya. Pengeluaran biaya hidup, dapat dikelompokkan menjadi sebagai berikut:

- a. konsumsi rumah tangga;
- b. transportasi;
- c. pendidikan;
- d. kesehatan;
- e. rekreasi;
- f. gaya hidup (lifestyle);
- g. sumbangan;
- h. olahraga;
- i. pemeliharaan harta;
- j. pengeluaran berkaitan dengan perolehan penghasilan;
- k. pajak dan retribusi;
- l. pengeluaran lainnya.

3.2.6. Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih (*Net Worth*)

Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dilakukan dengan menghitung selisih kekayaan bersih Wajib Pajak awal dan akhir tahun. Kekayaan bersih adalah selisih antara harta dan kewajiban/utang yang dimiliki oleh Wajib Pajak Orang Pribadi.

Penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dapat digunakan untuk konsumsi (biaya hidup) dan/atau untuk menambah kekayaan, sehingga penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dihitung dengan menjumlahkan pertambahan kekayaan bersih dengan biaya hidup.

Penghitungan penghasilan bruto dengan pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dilakukan sebagai berikut:

Kekayaan Bersih akhir tahun	+ / +
Kekayaan Bersih awal tahun	- / -
Kenaikan (pengurangan) kekayaan bersih	+ / -
Biaya Hidup	+ / +
Penghasilan bukan objek/PPh Final	- / -
Penghasilan bruto	xxx

Dalam hal pendekatan ini digunakan oleh Wajib Pajak Orang Pribadi yang memiliki kegiatan usaha maka penghitungannya yaitu sebagai berikut:

Kekayaan Bersih akhir tahun	+ / +
Kekayaan Bersih awal tahun	- / -
Kenaikan (pengurangan) kekayaan bersih	+ / -
Biaya Hidup	+ / +
Biaya Usaha	+ / +
Penghasilan bukan objek/PPh Final	- / -
Penghasilan bruto	xxx

3.3. Pembahasan Penggunaan Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung

Pengujian pos-pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa dapat dilakukan dengan menggunakan buku, catatan, dan dokumen yang dipinjam dari Wajib Pajak dan dokumen dari pihak lain. Selain itu, untuk menguji pos yang diperiksa, Pemeriksa Pajak dapat meminta keterangan dari Wajib Pajak atau pihak lain. Pengujian dilakukan dengan menggunakan metode dan teknik pemeriksaan sebagaimana diatur dalam SE-65/PJ/2013.

Apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen secara lengkap terkait pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa, maka pengujian pos yang diperiksa tersebut dapat menggunakan Metode Langsung dan Pemeriksa Pajak dapat memilih teknik pemeriksaan yang tepat untuk menguji pos yang diperiksa. Pengujian pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa dapat dilakukan dengan menggunakan teknik penelusuran angka dari SPT Tahunan PPh ke laporan keuangan dan pembukuan Wajib Pajak. Selain itu, dapat dilakukan teknik penelusuran bukti dari pembukuan Wajib Pajak ke bukti transaksi atau dari bukti transaksi ke pembukuan Wajib Pajak atau dari satu bukti transaksi ke bukti transaksi lainnya terkait pos yang diperiksa. Untuk menguji pos yang diperiksa tersebut dapat pula digunakan teknik konfirmasi, teknik permintaan keterangan, atau teknik pemeriksaan lainnya.

Suatu hal yang menarik adalah apabila Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan tidak mau memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan menggunakan Metode Langsung tidak dapat dilakukan untuk menguji penghasilan kena pajak. Dalam kondisi demikian, Pemeriksa Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan sepanjang Pemeriksa Pajak sudah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan melakukan permintaan keterangan sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan. Dokumentasi mengenai Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan tidak mau memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa harus dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan.

Apabila Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa dengan menggunakan Metode Langsung dan Pemeriksa Pajak sudah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dari Wajib Pajak dan melakukan permintaan keterangan kepada Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan namun tidak dipenuhi oleh Wajib Pajak, maka Pemeriksa Pajak dapat menggunakan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung yang diatur dalam SE-65/PJ/2013. Pendekatan mana yang digunakan oleh Pemeriksa Pajak, tentunya tergantung pada data yang diperoleh oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan pendekatan yang dipilih. Berikut ini pembahasan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung.

3.3.1. Pembahasan Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank

Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank digunakan untuk menghitung penghasilan bruto yang dikenakan pajak. Dari formula dalam SE-65/PJ/2013 tampak bahwa untuk menghitung penghasilan bruto yang dikenakan pajak, dilakukan dengan menjumlahkan penerimaan bank dan penerimaan kas. Penerimaan bank datanya diambil dari penjumlahan mutasi kredit rekening koran bank dan penerimaan kas dihitung dengan arus kas dengan menjumlahkan saldo akhir kas ditambah pengeluaran tunai dikurangi dengan saldo awal kas, walaupun untuk menghitung penerimaan bank sebetulnya bisa menggunakan arus bank dengan data dari rekening koran bank dan penerimaan kas bisa dihitung dengan menjumlahkan mutasi debit dari buku kas. Penyesuaian PPh yang dipotong/dipungut pihak lain harus dilakukan kalau penerimaan bank dan penerimaan kas tersebut telah dipotong/dipungut PPh oleh pihak lain karena penerimaan bank dan kas yang menjadi penghasilan bruto adalah penerimaan sebelum dipotong/dipungut PPh. Untuk menghitung penghasilan bruto berupa penerimaan kas dan bank yang berasal dari penghasilan yang dikenakan pajak, maka total penerimaan kas dan bank dikurangi penerimaan yang bukan berasal dari penghasilan dan penerimaan yang berasal dari penghasilan yang bukan merupakan Objek Pajak. Penyesuaian berupa PPN yang dipungut sendiri harus dilakukan apabila dalam penerimaan kas dan bank tersebut termasuk PPN yang dipungut sendiri. Kalau yang diuji adalah penghasilan bruto yang dikenakan pajak tidak bersifat final, maka penerimaan yang berasal dari penghasilan yang dikenakan pajak bersifat final harus dikurangkan dari penerimaan yang berasal dari penghasilan yang dikenakan pajak tersebut.

Kalau dicermati formula Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank tersebut dalam SE-65/PJ/2013, terlihat bahwa pengakuan penghasilan didasarkan pada stelsel/basis kas murni. Hal ini terlihat dari unsur yang

digunakan dalam menghitung penghasilan bruto yang dikenakan pajak bersifat final dan tidak bersifat final. Unsur-unsurnya adalah penerimaan bank, penerimaan kas, dan penyesuaian pajak terkait penerimaan kas dan bank tersebut. Dari formula dalam SE-65/PJ/2013 tersebut tampak bahwa penghitungan penghasilan bruto dengan menggunakan Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank mengabaikan basis akrual. Hal ini tidak sesuai dengan stelsel/basis pengakuan penghasilan menurut perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 28 Undang-undang KUP yang tidak memperkenankan penggunaan stelsel kas murni.

Dengan demikian, Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank tidak dapat digunakan apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan Metode Langsung dapat diterapkan karena pendekatan tersebut mengabaikan stelsel/basis akrual dalam pengakuan penghasilan. Namun demikian, Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank ini dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Direktur Jenderal Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan, asalkan prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan dan unsur-unsur untuk menghitung penghasilan bruto dengan menggunakan Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank tersebut didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

3.3.2. Pembahasan Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana

Berdasarkan SE-65/PJ/2013, Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana digunakan untuk menghitung penghasilan bruto dan ditentukan sebesar sumber dana. Sumber dana dapat dihitung dengan menjumlahkan langsung sumber-sumbernya atau dihitung menggunakan formula dengan cara menjumlahkan saldo akhir kas/bank ditambah penggunaan dana dikurangi saldo awal kas/bank. Penggunaan dana dihitung dengan menjumlahkan kenaikan dalam pos-pos harta, penurunan dalam pos-pos utang, pengeluaran-pengeluaran operasional, dan pengeluaran lainnya diluar pengeluaran operasional yang tidak digunakan untuk menambah harta dan melunasi utang.

Sumber dana tersebut bisa jadi berasal dari setoran modal/kontribusi oleh pemilik/pemegang saham. Dengan demikian, penghitungan penghasilan bruto yang ditentukan sebesar sumber dana sebagaimana diatur dalam SE-65/PJ/2013 yang tidak dilakukan penyesuaian dengan sumber dana yang berasal dari setoran modal/kontribusi oleh pemilik/pemegang saham sebetulnya tidak dapat digunakan untuk menguji penghasilan bruto apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan Metode Langsung dapat diterapkan. Hal ini disebabkan karena setoran modal/kontribusi oleh pemilik/pemegang saham sebetulnya bukan merupakan penghasilan yang menjadi Objek Pajak. Namun demikian, Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Direktur Jenderal Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan, asalkan prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan dan unsur-unsur untuk menghitung penghasilan bruto dengan menggunakan Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana tersebut didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

3.3.3. Pembahasan Pendekatan Penghitungan Rasio

Berdasarkan SE-65/PJ/2013, Pendekatan Penghitungan Rasio dapat digunakan untuk menguji berbagai pos yang diperiksa, yaitu peredaran usaha, harga pokok penjualan, laba bruto, laba bersih, ataupun penghasilan bruto secara keseluruhan dengan cara mengalikan basis data dengan persentase atau rasio-rasio perbandingan. Dalam melakukan perbandingan, Pemeriksa Pajak harus mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kesepadanan/ kesebandingan.

Rasio apa yang digunakan tentunya tergantung pos apa yang diuji oleh Pemeriksa Pajak, misalnya Pemeriksa Pajak menguji pos penjualan. Untuk menguji pos penjualan, pemeriksa mendapatkan rasio penjualan terhadap harga pokok penjualan dari perusahaan sejenis sebesar 167%. Apabila harga pokok penjualan Wajib Pajak yang dilaporkan sebesar Rp100.000.000.000,00, maka penjualan menurut pengujian adalah sebesar Rp167.000.000.000,00 ($=167\% \times \text{Rp}100.000.000.000,00$). Hasil pengujian ini dibandingkan dengan penjualan yang dilaporkan oleh Wajib Pajak.

Dari contoh pengujian penjualan dengan menggunakan Pendekatan Penghitungan rasio tersebut di atas, tampak bahwa pengujian tidak didasarkan pada bukti-bukti yang secara langsung terkait dengan penjualan berupa buku, catatan, dan dokumen transaksi penjualan serta keterangan baik dari Wajib Pajak maupun dari

pihak lain terkait Wajib Pajak. Dengan demikian, Pendekatan Penghitungan Rasio yang digunakan untuk menguji pos yang diperiksa tidak didasarkan pada bukti-bukti langsung dari pos yang diperiksa tersebut. Dengan demikian, Pendekatan Penghitungan Rasio sebetulnya tidak dapat digunakan untuk menguji pos yang diperiksa apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan Metode Langsung dapat diterapkan. Hal ini disebabkan karena pengujian tidak didasarkan atas bukti-bukti yang secara langsung terkait pos yang diperiksa. Namun demikian, Pendekatan Penghitungan Rasio dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Direktur Jenderal Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan, asalkan prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan dan unsur-unsur untuk menguji pos yang diperiksa dengan menggunakan Pendekatan Penghitungan Rasio tersebut didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

3.3.4. Pembahasan Pendekatan Satuan dan/atau Volume

Berdasarkan SE-65/PJ/2013, Pendekatan Satuan dan/atau Volume dapat digunakan untuk menguji jumlah penghasilan bruto Wajib Pajak atau Pos SPT lainnya dengan menerapkan harga atau jumlah laba terhadap jumlah satuan dan/atau volume usaha yang direalisasi oleh Wajib Pajak. Kalau dicermati formula pertama (pada huruf a) dalam SE-65/PJ/2013 bahwa cara menghitung penjualan selama setahun dilakukan dengan cara mengalikan volume usaha setahun yang teridentifikasi dengan harga jual per satuan atau volume. Apabila volume usaha selama setahun didasarkan pada bukti-bukti transaksi penjualan misalnya delivery order dan invoice selama setahun, maka hal ini sebetulnya masih merupakan pengujian penjualan dengan Metode Langsung.

Lain halnya dengan formula kedua (pada huruf b) dalam SE-65/PJ/2013, untuk menguji penjualan selama setahun yang didasarkan pada proyeksi volume usaha setahun dari volume usaha yang teridentifikasi selama periode tertentu dalam tahun yang bersangkutan, maka pengujian ini merupakan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung. Adapun formula ketiga (pada huruf c) dalam SE-65/PJ/2013, untuk menghitung volume output didasarkan pada volume input yang teridentifikasi dikalikan persentase untuk menghasilkan output. Apabila volume inputnya dihitung berdasarkan volume input yang teridentifikasi selama periode tertentu kemudian diproyeksikan menjadi setahun, maka formula ketiga tersebut merupakan formula dalam Metode Tidak Langsung.

Dari formula dalam SE-65/PJ/2013 tersebut tampak bahwa apabila penghitungan volume usaha setahun dengan Pendekatan Satuan dan/atau Volume menggunakan volume usaha yang teridentifikasi selama periode tertentu kemudian diproyeksikan menjadi setahun, maka penghitungan volume usaha setahun tidak didasarkan pada bukti-bukti selama setahun yang terkait langsung dengan pos yang diperiksa. Dengan demikian, Pendekatan Satuan dan/atau Volume sebetulnya tidak dapat digunakan untuk menguji pos yang diperiksa apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan Metode Langsung dapat diterapkan. Hal ini disebabkan karena pengujian tidak didasarkan atas bukti-bukti volume usaha selama setahun yang secara langsung terkait pos yang diperiksa. Namun demikian, Pendekatan Penghitungan Satuan dan/atau Volume dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Direktur Jenderal Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan, asalkan prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan dan unsur-unsur untuk menguji pos yang diperiksa dengan menggunakan Pendekatan Satuan dan/atau Volume didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

3.3.5. Pembahasan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih

Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi. Untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi, dalam praktiknya Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup digabungkan dengan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih. Formula Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih yang disebutkan dalam SE-65/PJ/2013 yang digunakan untuk menghitung penghasilan bruto, di dalamnya termasuk biaya hidup. Dengan demikian, formula dalam SE-65/PJ/2013 tersebut sebetulnya merupakan gabungan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih yang digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi.

Pengujian penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dengan formula dalam SE-65/PJ/2013 tersebut sebetulnya didasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh. Berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh bahwa penghasilan berupa tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak baik berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia dapat digunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan. Dengan demikian, cara menghitung penghasilan neto bisa dilakukan dengan menjumlahkan sumber-sumbernya/mengalirnya tambahan kemampuan ekonomis atau dengan menjumlahkan konsumsi dan pertambahan kekayaan bersih Wajib Pajak yang bersangkutan.

Kalau dicermati format penghitungan penghasilan neto menurut SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi adalah dengan menjumlahkan penghasilan dari sumber-sumbernya. Dengan demikian, pengujian penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dapat dilakukan secara langsung dengan menguji pos-pos yang membentuk penghasilan neto dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi. Apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen serta memberikan keterangan terkait pos-pos yang diperiksa maka pengujian atas penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dapat dilakukan dengan menggunakan Metode Langsung.

Penghasilan yang siap digunakan untuk konsumsi dan menambah kekayaan bersih Wajib Pajak Orang Pribadi adalah penghasilan neto. Berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-undang PPh, penghasilan neto tersebut dapat diformulasikan sebagai berikut:

$$\text{Ph neto} = \text{Konsumsi} + \text{Pertambahan KB}$$

Keterangan:

Ph = Penghasilan

KB = Kekayaan Bersih = Harta - Utang

Untuk menghitung penghasilan bruto, maka formula tersebut dapat dapat dijabarkan menjadi berikut ini:

$$\text{Ph bruto} - \text{Biaya 3m} = \text{Konsumsi} + \text{KB akhir tahun} - \text{KB awal tahun}$$

$$\text{Ph bruto} = \text{Konsumsi} + \text{Biaya 3m} + \text{KB akhir tahun} - \text{KB awal tahun}$$

Keterangan:

Biaya 3m = Biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan

Kalau dicermati formula dalam SE-65/PJ/2013 adalah formula untuk menguji penghasilan bruto Wajib Pajak Orang Pribadi dari sisi penggunaannya. Formula pengujian penghasilan bruto Wajib Orang Pribadi yang tidak menjalankan usaha, yang dijumlahkan adalah pertambahan kekayaan bersih dan biaya hidup. Ini berarti dalam biaya hidup tersebut termasuk biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, misalnya biaya transportasi ke dan dari tempat kerja. Adapun untuk pengujian penghasilan bruto bagi Wajib Orang Pribadi yang menjalankan usaha, yang dijumlahkan adalah pertambahan kekayaan bersih dan biaya hidup serta biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan berupa biaya usaha. Sebetulnya kalau ada biaya di luar usaha juga harus ditambahkan karena penghasilan bruto yang diuji selain dari usaha juga dari luar usaha. Untuk mendapatkan penghasilan bruto yang dikenakan pajak tidak bersifat final, maka hasil penjumlahan pertambahan kekayaan bersih dengan pengeluaran yang sifatnya tidak menambah kekayaan bersih harus dikurangi dengan penghasilan yang bukan merupakan Ojek Pajak atau dikenakan pajak bersifat final.

Dari apa yang diuraikan di atas, Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi baik Metode Langsung tidak dapat diterapkan maupun Metode Langsung dapat diterapkan karena didasarkan pada konsep penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh sepanjang unsur-unsur yang digunakan dalam Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

Apabila Pemeriksa Pajak menerapkan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih karena Metode Langsung tidak dapat diterapkan maka Pemeriksa Pajak harus mempunyai bukti bahwa prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan terkait pos-pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan.

Namun demikian, apabila Metode Langsung dapat diterapkan untuk menguji pos-pos SPT Tahunan PPh, Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih yang didukung dengan bukti kompeten yang cukup dapat diterapkan apabila hasil pengujian penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dengan pendekatan tersebut hasilnya lebih besar dari hasil pengujian penghasilan dalam Metode Langsung karena ada kemungkinan Wajib Pajak melaporkan penghasilan dari sumber-sumbernya dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi tidak lengkap.

Pertanyaan berikutnya adalah apakah Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan untuk menguji penghasilan bruto Wajib Pajak Badan apabila Wajib Pajak Badan meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga dapat diterapkan Metode Langsung? Kalau kembali kepada konsep penghasilan berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, maka penghasilan dapat dihitung dari sisi penggunaannya. Dalam konteks penghasilan bagi Wajib Pajak Badan, maka penggunaan penghasilan neto hanya untuk menambah kekayaan bersih karena tidak ada konsumsi (biaya hidup) bagi Wajib Pajak Badan, kecuali ada transaksi dengan pemilik modal atau pemegang saham dalam bentuk pengembalian modal atau pembagian dividen. Selain itu, bisa jadi pertambahan kekayaan bersih berasal dari kontribusi atau setoran modal dari pemilik modal atau pemegang saham. Dengan demikian, penghasilan neto yang dihitung dari pertambahan kekayaan bersih harus dilakukan penyesuaian dengan transaksi dengan pemilik modal atau pemegang saham. Berdasarkan KKP 2019 paragraf 5.3 terkait gambaran hubungan unsur-unsur laporan keuangan dari neraca dan laporan laba rugi dan cara menghitung laba bersih dengan net assets approach menurut Chasteen et al (1995) maka penghitungan laba bersih dapat diformulasikan sebagai berikut:

Kekayaan Bersih Akhir Tahun	A
Kekayaan Bersih Awal Tahun	<u>(B)</u>
Pertambahan Kekayaan Bersih	C
Setoran Modal oleh Pemilik/Pemegang Saham	(D)
Pengembalian Modal/Pembagian Dividen kepada Pemilik/Pemegang Saham	<u>E</u>
Laba Bersih (Penghasilan Neto) Komersial	E

Dengan demikian, kalau yang mau diuji adalah penghasilan bruto komersial maka laba bersih (penghasilan neto) komersial tersebut ditambah dengan biaya yang dibebankan pada tahun yang bersangkutan. Kalau terdapat perbedaan antara perlakuan menurut akuntansi dan perpajakan, maka untuk memperoleh penghasilan bruto fiskal dilakukan penyesuaian atas perbedaan perlakuan akuntansi dan perpajakan tersebut. Penggunaan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Badan harus didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

4. Kesimpulan dan Saran

Tujuan dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan. Berdasarkan hasil dan pembahasan yang telah diuraikan sebelumnya dapat diambil kesimpulan dan diberikan rekomendasi berikut ini.

4.1. Kesimpulan

Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung dalam pemeriksaan pajak berupa Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank, Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana, Pendekatan Penghitungan Rasio, dan Pendekatan Santunan dan/atau Volume hanya dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Wajib Pajak tidak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan tidak memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa dan Pemeriksa Pajak telah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan sesuai ketentuan tata cara pemeriksaan. Pendekatan-pendekatan tersebut tidak dapat digunakan untuk melakukan pengujian pos yang diperiksa apabila Metode Langsung dapat digunakan karena tidak menggunakan buku, catatan, dan dokumen yang terkait langsung dengan pos yang diperiksa dan tidak didasarkan pada konsep penghasilan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh.

Adapun pendekatan dalam Metode Tidak Langsung berupa Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan dalam pemeriksaan pajak untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi baik Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut meminjamkan maupun tidak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen terkait dengan pos yang diperiksa. Apabila Wajib Pajak Orang Pribadi tidak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan tidak memberikan keterangan terkait dengan pos yang diperiksa sehingga Metode Langsung tidak dapat diterapkan, maka Pemeriksa Pajak harus sudah

melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan kepada Wajib Pajak Orang Pribadi sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan. Namun demikian, apabila Wajib Pajak Orang Pribadi meminjamkan buku, catatan, dan dokumen terkait dengan pos yang diperiksa sehingga Metode Langsung dapat diterapkan, Pemeriksa Pajak dapat menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dengan menggunakan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dengan mendasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, yaitu dengan menghitung penghasilan neto Wajib Pajak Orang Pribadi dari sisi penggunaannya dengan menjumlahkan konsumsi (biaya hidup) dan pertambahan kekayaan bersih. Untuk mengitung penghasilan brutonya maka penghasilan neto tersebut ditambah dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan. Apabila terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan, maka harus dilakukan penyesuaian fiskal.

Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung berupa Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan dalam pemeriksaan pajak untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Badan baik dalam kondisi Metode Langsung dapat diterapkan atau tidak. Hal ini didasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, penghasilan neto Wajib Pajak Badan dapat dihitung dari pertambahan kekayaan bersihnya karena bagi Wajib Pajak Badan tidak terdapat konsumsi. Pertambahan kekayaan bersih tersebut harus disesuaikan dengan transaksi dengan pemilik modal atau pemegang saham berupa kontribusi oleh atau distribusi kepada pemilik modal atau pemegang sahamnya. Untuk menghitung penghasilan brutonya maka pertambahan kekayaan bersih yang telah disesuaikan tersebut ditambah dengan biaya-biaya yang telah dibebankan. Apabila terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan, maka harus dilakukan penyesuaian fiskal. Apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan, maka Pemeriksa Pajak harus sudah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan kepada Wajib Pajak Badan sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan.

4.2. Rekomendasi

Pemeriksa Pajak yang melakukan pengujian atas pos yang diperiksa menggunakan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung harus mendukung pengujiannya dengan bukti kompeten yang cukup. Apabila pendekatan dalam Metode Tidak Langsung digunakan dalam kondisi Metode Langsung tidak dapat diterapkan maka Pemeriksa Pajak harus sudah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan kepada Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan.

Namun demikian, apabila Metode Langsung dapat diterapkan untuk menguji pos-pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa, sebaiknya Pemeriksa Pajak melakukan pengujian penghasilan Wajib Pajak dari sisi penggunaannya dengan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih (untuk Wajib Pajak Orang Pribadi) atau Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dengan penyesuaian transaksi dengan pemilik modal atau pemegang saham (untuk Wajib Pajak Badan) sebagai kontrol atas penghasilan yang dilaporkan Wajib Pajak di SPT Tahunan PPh yang dihitung dengan menjumlahkan penghasilan dari sumber-sumbernya.

Daftar Referensi

- Ali, Zainuddin. 2015. *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Chasteen, Lanny G., Richard E. Flaherty, Melvin C. O'Connor. 1995. *Intermediate Accounting*. Fifth Edition. United States of America: McGraw-Hill, Inc.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2019. *Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2018. *PSAK 1 Penyajian Laporan Keuangan*. Revisi 2013. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Pardiat. 2010. *Akuntansi Pajak*. Edisi 4. Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media.
- Marzuki, Peter Mahmud. 2017. *Penelitian Hukum*. Edisi Revisi. Jakarta: Kencana.
- Nurhandono, Furqon, Darius Hariono Garda Perkasa, Tri Kurniawan Yulianto. 2020. Kajian Akademis Peraturan Pelaksanaan Cara Lain untuk Menghitung Peredaran Bruto yang Mendukung Kepatuhan Sukarela. *Scientax Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*. Vol. 1(2): 149-166 URL: <https://ejurnal.pajak.go.id/st/article/download/32/11/278>.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-07/PJ/2017 tentang Pedoman Pemeriksaan Lapangan dalam Rangka Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013 tentang Standar Pemeriksaan.

- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-34/PJ/2010 tentang Bentuk Formulir Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2017.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 54/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Melakukan Pencatatan dan Kriteria Tertentu serta Tata Cara Menyelenggarakan Pembukuan untuk Tujuan Perpajakan.
- R, Mansury. 1996. *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*. Cetakan Kedua. Jilid 2. Jakarta: PT. Bina Rena Pariwara (BRP).
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ/2017 tanggal 21 April 2017 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Lapangan dalam Rangka Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 tanggal 31 Desember 2013 tentang Pedoman Penggunaan Metode dan Teknik Pemeriksaan.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ/2012 tanggal 3 Februari 2012 tentang Pedoman Penyusunan Program Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- Suwadi. 2020. Pemeriksaan Objek Pajak Penghasilan Melalui Pengujian Pos Neraca. *Simposium Nasional Keuangan Negara 2020*. Halaman 522 dari 1115 URL: <https://jurnal.bppk.kemenkeu.go.id/snkn/article/download/568/300/>.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023.
- Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 6 Tahun 2023.
- Undang-undang Nomor 28 Tahun 2022 tentang Anggaran Pendapatan Negara Tahun Anggaran 2023.

Hubungan Status Gizi Dan Denyut Nadi Peserta Pelatihan Dasar Calon Pegawai Negeri Sipil Di Kabupaten Rembang

Supriyono

Badan Pengembangan Sumber Daya Manusia Daerah Provinsi Jawa Tengah/Anggota Persatuan Ahli Gizi (Persagi) Cabang Lamongan
supriyonontr@yahoo.co.id

ARTICLE INFO ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep.2023

Revised: 18 Sep.2023

Accepted: 20 Sep.2023

Latar belakang. Salah satu cara untuk mengetahui tingkat kebugaran adalah dengan mengukur denyut nadi. Frekuensi denyut nadi untuk orang normal jumlahnya sama dengan denyut jantung. Metode. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui frekuensi denyut nadi dan status gizi pada peserta pelatihan dasar calon pegawai negeri sipil kabupaten Rembang Provinsi Jawa Tengah. Sampel dalam penelitian ini adalah sampel jenuh dengan jumlah sampel sebanyak 40 peserta. Denyut nadi diukur dengan melakukan perabaan pada ujung lengan, yang dilakukan sebelum dan sesudah melakukan aktivitas. kemudian untuk status gizi dengan cara mengukur tinggi badan dan sesudah melakukan aktivitas. kemudian untuk status gizi dengan cara mengukur tinggi badan dalam satuan centimeter dan berat badan dengan satuan kilogram. Kemudian dihitung dengan rumus indeks masa tubuh (IMT). Hasil. Peserta laki-laki mempunyai rata-rata denyut nadi awal lebih rendah dibandingkan peserta wanita. Sedangkan untuk nadi akhir, peserta laki-laki mempunyai rata-rata denyut nadi lebih baik dibandingkan dengan peserta wanita. Kenaikan denyut nadi laki-laki lebih baik dibandingkan dengan wanita. Ada hubungan antara jenis kelamin dengan status gizi ($p=0.041$) dan jenis kelamin dengan denyut nadi akhir ($p=0.040$). Simpulan. Status gizi laki-laki lebih baik dibandingkan wanita. Jenis kelamin mempengaruhi denyut nadi. Latihan fisik yang terlatih akan mempengaruhi denyut nadi.

Kata kunci: Denyut nadi, Status Gizi, Pengukuran, Kabupaten Rembang

Background. One way to find out your fitness level is to measure your pulse. The pulse rate of a normal person is the same as the heart rate. Method. This study aims to determine the pulse frequency and nutritional status of participants in the basic training of prospective civil servants in the Province of Central Java. The sample in this study is a saturated sample with a total sample of 40 participants. Pulse rate is measured by touching the tip of the arm, which is done before and after doing activities. then for nutritional status by measuring height in centimetres and body weight in kilograms. Then calculated by the formula body mass index (BMI). Results. The male participants had a lower mean baseline heart rate than the female participants. As for the final pulse, male participants had a better average pulse rate than female participants. The increase in male pulse rate was better than that of female participants. There was a relationship between gender and nutritional status ($p=0.041$) and sex with final pulse rate ($p=0.040$). Conclusion. The nutritional status of men is better than women. Gender affects pulse rate. Trained physical exercise will affect a person's pulse.

Keywords: Pulse, Nutritional Status, Measurement, Rembang Regency

Kata Kunci: Denyut nadi, Status Gizi, Pengukuran, Kabupaten Rembang

Keywords: Pulse, Nutritional Status, Measurement, Rembang Regency

1. Pendahuluan

Aktivitas fisik berpengaruh terhadap denyut nadi karena meningkatkan kebutuhan oksigen (O₂) yang didistribusikan ke seluruh jaringan tubuh dan mengeluarkan karbondioksida (CO₂) serta produk sampingan lainnya hasil metabolisme (Sandi I. N., 2016). Ketika aktivitas fisik meningkat, denyut nadi juga meningkat, dan sebaliknya, denyut nadi akan menurun saat aktivitas fisik menurun. Dengan demikian, intensitas latihan fisik akan mempengaruhi denyut nadi (Sandi I. N., 2016). Denyut nadi merupakan gelombang yang dapat dirasakan pada arteri saat darah dipompa keluar oleh jantung. Gelombang ini dapat mudah diraba di tempat-tempat dimana arteri melintas (Sandi I. N., 2016).

Darah yang masuk ke arah aorta sistol bergerak dan menimbulkan gelombang bertekanan sepanjang arteri (Kasenda, Marunduh & Wungouw, 2014). Denyut nadi adalah gelombang yang terasa pada arteri akibat pemompaan darah oleh jantung ke pembuluh darah (Ganong, WF, 2008)

Denyut nadi dapat diraba atau dirasakan pada arteri yang dekat dengan permukaan tubuh, seperti arteri temporalis di atas tulang temporal, arteri dorsalis pedis di belokan mata kaki, arteri brakialis di depan lipatan sendi siku, arteri radialis di depan pergelangan tangan, dan arteri karotis di ketinggian tulang rawan tiroid (Gabriel, 2012). Frekuensi denyut nadi pada orang normal sama dengan denyut jantung dan dapat diukur dengan mengukur denyut nadi

Status gizi adalah ukuran keberhasilan pemenuhan zat-zat gizi yang diukur dengan berat badan dan tinggi badan. Status gizi mencerminkan keseimbangan antara kebutuhan dan asupan zat gizi. (Supriasa, Bakri, & Fajar, I, 2016) Status gizi dapat diamati atau dipantau pada tingkat individu dan dipengaruhi oleh berbagai faktor, baik langsung maupun tidak langsung, seperti jumlah dan jenis asupan makanan serta kondisi infeksi. Status gizi juga dapat diartikan sebagai keadaan fisik seseorang atau sekelompok orang yang ditentukan oleh ukuran-ukuran gizi tertentu (Supriasa dan Hardiansyah, 2016). Pada masa pandemi ini, pelatihan dasar calon pegawai negeri sipil banyak yang dilakukan dengan metode blended pola klasikal dan non klasikal, tentunya dengan aktivitas dan intensitas latihan fisik dalam proses pembelajaran cenderung mengalami penurunan. Selama masa pandemi Covid-19, pelatihan dasar calon pegawai negeri sipil dilakukan dengan metode blended yang menggabungkan pola klasikal dan non-klasikal. Hal ini menyebabkan penurunan aktivitas dan intensitas latihan fisik dalam proses pembelajaran

Dalam penelitian yang dilakukan, ditemukan bahwa denyut nadi awal pada kategori rendah, dengan persentase laki-laki sebesar 83,33% dan wanita sebesar 36,37%. Sedangkan untuk status gizi normal, persentase laki-laki dengan status gizi normal lebih tinggi dibandingkan wanita, yaitu 77,8% dan 59,3% (Supriyono, 2023). Dalam penelitian ini, penulis menemukan bahwa denyut nadi awal peserta pelatihan cenderung rendah, dengan persentase laki-laki memiliki denyut nadi awal lebih rendah daripada wanita. Sedangkan untuk status gizi normal, laki-laki memiliki persentase status gizi normal yang lebih baik dibandingkan wanita. Namun, belum ada penelitian khusus yang menguji hubungan antara status gizi dan denyut nadi. Oleh karena itu, permasalahan yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini adalah apakah ada hubungan antara status gizi dan denyut nadi. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hubungan antara status gizi dan denyut nadi peserta pelatihan dasar calon pegawai negeri sipil di kabupaten Rembang.

2. Metode

Desain Penelitian: Penelitian ini menggunakan desain penelitian cross-sectional, di mana data diambil pada waktu yang telah ditentukan. Penelitian ini menggunakan teknik kombinasi metodologi campuran, yang menggabungkan data kuantitatif dan kualitatif. Data yang diperoleh akan disajikan secara deskriptif untuk memberikan gambaran mengenai distribusi persentase, jenis kelamin, denyut nadi, dan status gizi peserta pelatihan dasar calon pegawai negeri sipil Provinsi Jawa Tengah.

Populasi dalam penelitian ini adalah peserta pelatihan dasar calon pegawai negeri sipil di Provinsi Jawa Tengah. Sampel Jenuh: Penelitian ini menggunakan sampel jenuh, di mana semua peserta pelatihan di Kabupaten Rembang yang memenuhi kriteria inklusi yaitu : Peserta pelatihan dasar CPNS Kabupaten Rembang yang bersedia untuk diambil data, tidak sedang menderita sakit atau pasca operasi besar dalam waktu maksimum tiga bulan (dibuktikan dengan surat keterangan dokter), tidak sedang hamil atau habis melahirkan.

Variabel Penelitian: a) Denyut nadi peserta pelatihan, diukur dengan menghitung denyut nadi selama 1 menit, dan b) Status gizi peserta pelatihan, diukur dengan mengukur tinggi badan dalam satuan sentimeter dan menimbang berat badan dalam satuan kilogram. Analisis Data. Data distribusi persentase jenis kelamin, denyut

nadi, dan status gizi peserta pelatihan dasar CPNS Provinsi Jawa Tengah akan dianalisis dengan menggunakan metode deskriptif. Perhitungan Status gizi peserta akan dihitung dengan menggunakan rumus berat badan (dalam kilogram) dibagi tinggi badan (dalam meter) dikalikan tinggi badan (dalam meter). Hasil perhitungan akan dibandingkan dengan tabel berikut.

Tabel 1. Kategori Ambang Batas IMT untuk Indonesia

Kategori	Definisi	IMT
Kurus	Kekurangan berat badan tingkat berat	< 17,0
	Kekurangan berat badan tingkat ringan	17,0 – 18,5
Normal	Gizi Baik	> 18,5 – 25,0
Gemuk	Kelebihan berat badan tingkat ringan	> 25,0 – 27,0
	Kelebihan berat badan tingkat berat	> 27,0

Sumber : (Kementerian Kesehatan RI, 2015).

Tabel 2. Denyut Nadi Awal dan Akhir

Kategori	Denyut nadi per menit	Status
1	Kurang dari 80	Sangat Rendah
2	81 - 90	Rendah
3	91 - 100	Tinggi
4	Diatas 100	Sangat Tinggi

Sumber : (Kementerian Kesehatan RI, 2015)

Tabel 3. Kenaikan Denyut Nadi

Kategori	Denyut nadi per menit	Status
1	Kurang dari 10	Sangat Rendah
2	11 - 20	Rendah
3	21 - 30	Tinggi
4	Diatas 30	Sangat Tinggi

Sumber : (Kementerian Kesehatan RI, 2015)

Data diolah melalui proses editing dan koding, yang selanjutnya dengan statistik SPSS versi 21. Analisis data, dalam penelitian ini dilakukan secara deskriptif dimana data akan disajikan secara kualitatif dan kuantitatif. Hasil diperoleh dalam bentuk frekuensi dan dipersentasekan (%) kemudian disajikan dalam bentuk tabel. Dan untuk mengetahui hubungan antar variabel, digunakan uji korelasi pearson untuk data berdistribusi normal, sedangkan data yang tidak berdistribusi normal digunakan uji korelasi kendhal tau.

3. Hasil dan Pembahasan

Dari hasil penelitian diketahui jenis kelamin peserta hampir seimbang yaitu wanita sebanyak 55%, dan laki-laki sebanyak 45%. Dengan status gizi peserta berdasarkan indeks masa tubuh (IMT), yaitu terendah 15,94, tertinggi 35,16, dengan standar deviasi 3,71. Berat badan terendah adalah 40 kg dan tertinggi 95 kg, dengan rata-rata 62,68 kg dengan standar deviasi 12,181. Untuk tinggi badan terendah 148 cm, tertinggi 183 cm, rata-rata 162,10 cm dengan standar deviasi 8,776. Selanjutnya untuk denyut nadi awal terendah 80 kali, tertinggi 110 kali, rata-rata 89,25 kali dengan standar deviasi 6,605. Denyut nadi akhir terendah 84 kali, tertinggi 136 kali, rata-rata 108,90 kali dengan standar deviasi 9,347. Kenaikan nadi terendah adalah 4 kali (5,00%) dan tertinggi 34 kali (38,63%). Selengkapnya dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4. Karakteristik responden

Keterangan	Terendah	Tertinggi	Rata-rata	SD
Karakteristik				
1. Berat badan	40	95	62,68	12,181
2. Tinggi badan	40	183	162,10	8,776
3. Status IMT	40	35,16	23,77	3,71
4. Nadi awal (denyut per menit)	40	110	89,25	6,605
5. Nadi akhir (denyut per menit)	40	136	108,90	9,347
6. Kenaikan nadi (denyut per menit)	40	34 (38,63%)	19,65	8,59

Sumber: (Supriyono, Data terolah, 2022)

Dari Tabel 5, Ditinjau dari status gizi berdasarkan indeks masa tubuh (imt), maka peserta laki-laki mempunyai status gizi normal lebih baik dibandingkan dengan wanita yaitu 77,80% untuk laki-laki dan 59,30%. Demikian untuk persebaran status gizi lainnya laki-laki mempunyai status gizi lebih baik dibandingkan wanita. Gizi lebih pada peserta laki-laki sebesar 22,40% dan wanita 27,20%. Sedangkan pada peserta wanita masih ditemukan gizi kurang yaitu sebesar 13,50%. Hal ini menunjukkan bahwa peserta laki-laki mempunyai distribusi status gizi yang lebih baik sedangkan status gizi peserta.

Selanjutnya untuk denyut nadi, pada saat pengukuran denyut nadi awal pada peserta wanita adalah 36,37% rendah, 50,00% sedang dan 13,63% tinggi, sedangkan untuk laki-laki adalah 83,33% rendah dan 16,67% sedang. Setelah mengikuti senam peregangan selama 15 menit, dilakukan pengukuran denyut nadi akhir dengan hasil untuk wanita, 9,10% sedang dan 89,90% tinggi, sedangkan untuk laki-laki, 5,60% rendah, 5,60% sedang dan 88,80% tinggi

Kenaikan denyut nadi awal ke denyut nadi akhir, antara peserta wanita dan laki-laki hampir seimbang yaitu untuk peserta wanita adalah sebagai berikut, 9,10% rendah, 36,40% sedang, 36,40% tinggi dan 18,20% sangat tinggi, sedangkan untuk peserta laki-laki, 11,10% rendah, 33,30% sedang, 33,30% tinggi dan 22,20% sangat tinggi.

Tabel 5. Distribusi status IMT dan Denyut nadi

No.	Keterangan	Wanita		Laki-laki		Total	
		n	(%)	n	(%)	n	(%)
1.	Status IMT						
	a. Kekurangan BB tingkat berat	1	4,50	0	0,00	1	2,50
	b. Kekurangan BB tingkat ringan	2	9,00	0	0,00	2	5,00
	c. Berat Badan Normal	13	59,30	14	77,80	27	67,50
	d. Kelebihan BB tingkat ringan	3	13,60	3	16,80	6	15,00
	e. Kelebihan BB tingkat berat	3	13,60	1	5,60	4	10,00
		22	55	18	45	40	100
2.	Denyut nadi (awal)						
	a. Rendah	8	36,37	15	83,33	23	57,50
	b. Sedang	11	50,00	3	16,67	14	35,00
	c. Tinggi	3	13,63	0	0,00	3	7,50
		22	55	18	45	40	100
	d. Rata-rata						89,25
3.	Denyut nadi (akhir)						
	a. Rendah	0	0,00	1	5,60	1	2,50
	b. Sedang	2	9,10	1	5,60	3	7,50
	c. Tinggi	20	89,90	16	88,80	36	90,00
		22	55	18	45	40	100
	d. Rata-rata						108,9
4.	Kenaikan denyut nadi						
	a. Rendah	2	9,10	2	11,10	4	10,00
	b. Sedang	8	36,40	6	33,30	14	35,00
	c. Tinggi	8	36,40	6	33,30	14	35,00
	d. Sangat tinggi	4	18,20	4	22,20	8	20,00
		22	55	18	45	40	100

Sumber: (Supriyono, Data terolah, 2022)

Tabel 6 Uji Statistik hubungan antara jenis kelamin, status gizi dan denyut nadi

No	Variabel	T hitung	r	Kesimpulan
1	Jenis kelamin dengan IMT	0,793	- 0,040	Tidak bermakna
2.	Jenis kelamin dengan nadi awal	0,002	+ 0,471	Bermakna
3	Jenis kelamin dengan nadi akhir	0,794	+0,041	Tidak bermakna
4	Jenis kelamin dengan kenaikan nadi	0.909	+0,477	Tidak bermakna
5	IMT dengan nadi awal	0,478	- 0,105	Tidak bermakna
6	IMT dengan nadi akhir	0,329	+0,147	Tidak bermakna
7	IMT dengan kenaikan nadi	0,583	+0,077	Tidak bermakna

Sumber: (Supriyono, Data terolah, 2022)

Hubungan antara jenis kelamin dengan status gizi, belum banyak dikaji oleh peneliti. Dari hasil penelitian ini tidak ada hubungan yang bermakna antara jenis kelamin status gizi ($p=0,793$) $>0,005$. Penelitian yang dilakukan oleh Ucu Suhendri, menunjukkan tidak ditemukan yang bermakna antara jenis kelamin dengan status gizi ($p=0,815$). Hasil penelitian ini sejalan dengan . yang dilakukan oleh Dhiki Arif Wicaksana, dkk pada tahun 2018, tidak terdapat hubungan yang bermakna antara jenis kelamin dengan status gizi siswa karena nilai p value $0,450 > 0,05$ (Dhiki Arif Wicaksana, Rahmah Hida Nurriszka, 2018) dan tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Lestari, dkk. Tahun 2016 Berdasarkan pengukuran status gizi menurut jenis kelamin pada siswa Sekolah Dasar di Kecamatan Bangko diperoleh bahwa frekuensi anak perempuan yang mempunyai status gizi baik lebih besar daripada anak laki-laki, hal tersebut disebabkan oleh karena pertumbuhan terjadi lebih cepat pada anak perempuan dan lebih lambat pada anak laki-laki (Lestari, dkk, 2016). Tidak adanya hubungan antara jenis kelamin dengan status gizi dapat dimungkinkan karena perbedaan fisik dan anatomi, disamping pengaruh genetika dan makanan. Namun penelitian yang dilakukan Widyaningrum (2014) menegaskan adanya hubungan antara asupan zat gizi seperti natrium, kalium dan magnesium dengan tekanan darah pada lansia di Kelurahan Makamhaji (Widyaningrum, 2014). Sehingga bisa disimpulkan bahwa Semakin besar massa tubuh seseorang semakin cepat juga denyut nadinya. Jenis kelamin perempuan lebih cepat denyut nadinya dibanding laki-laki (Novitaningtyas, 2014).

Nadi awal peserta wanita sebanyak 50 % dalam kategori sedang dan untuk laki-laki adalah 83,33 % kategori ringan. Sedangkan untuk denyut nadi akhir, untuk peserta wanita ditemukan sebanyak 89,10 % dalam kategori tinggi dan untuk laki laki sebanyak 88,80 % dalam kategori tinggi. Terdapat hubungan antara jenis kelamin dengan denyut nadi awal yaitu ($p=0,002$) $< 0,05$, dengan $r=+0,471$. Sedangkan jenis kelamin dengan status gizi tidak ada hubungan.

Denyut nadi merupakan gambaran denyut jantung yang bekerja memompa darah ke seluruh tubuh. Jumlah denyut nadi permenit setiap orang berbeda-beda yang dipengaruhi oleh beberapa faktor. Denyut nadi setiap orang berbeda dan dipengaruhi oleh beberapa faktor diantaranya umur, latihan fisik, kebugaran, suhu, stress, dan ukuran tubuh, serta konsumsi obat-obatan tertentu. Denyut nadi orang dewasa berkisar antara 60–100 kali per menit. Denyut nadi merupakan aliran darah terjadi karena proses pemompaan darah oleh jantung menuju ke pembuluh darah yang dapat dirasakan pada pembuluh arteri. Perabaan dapat dilakukan dan dirasakan pada permukaan tubuh di beberapa tempat yaitu, pergelangan tangan, belokan mata kaki, lipatan pada siku, dan leher. Untuk orang normal frekuensi denyut nadi sama dengan denyut jantung. Sehingga untuk mengetahui frekuensi denyut jantung, maka dapat diukur dengan mengukur denyut nadi. (Gabriel, 2012). Faktor-faktor seperti aktivitas fisik, posisi tubuh, usia, dan jenis kelamin, berpengaruh terhadap denyut nadi seseorang. Pada saat beristirahat, laki-laki usia 2-7 tahun mempunyai denyut nadi lebih rendah dari perempuan, dengan rata-rata permenit 97 denyut untuk laki-laki, dan 98 denyut untuk perempuan. Selanjutnya pada laki-laki usia 8-14 tahun, frekuensi denyut nadi permenit 76 denyut dan perempuan permenit 94 denyut. Kemudian usia 21-28 tahun adalah 73 denyut untuk laki-laki dan 80 denyut untuk perempuan. Rata-rata denyut nadi pada usia lanjut adalah 67 denyut untuk laki-laki dan 81 denyut untuk perempuan. (McArdle, WD., Katch, FI., Katch, VL., 2010). Denyut nadi merupakan refleksi dari denyut jantung.

Anak-anak pada umumnya mempunyai denyut nadi lebih tinggi dibandingkan dengan orang dewasa, baik denyut nadi istirahat, latihan atau aktivitas pada saat bekerja maupun denyut nadi maksimal. Selain itu, saat olahraga kemampuan darah untuk melakukan penyesuaian di dalam peredaran darah perifer lebih baik. Hal ini bisa terjadi karena adanya perbedaan organ atau anggota tubuh menyerap O₂ dan mengedarkannya ke dalam darah arteri, sehingga darah di dalam vena meningkat. Disamping itu pemakaian O₂ di dalam jaringan tubuh pada anak-anak lebih efisien dibandingkan dengan orang dewasa.

Denyut nadi di saat tidur berbeda dengan pada posisi duduk atau berdiri. Beberapa hasil kajian ditemukan, adanya penurunan frekuensi dari berdiri ke duduk yaitu 8,7 denyut permenit dan dari duduk ke berdiri meningkat 12,0 denyut permenit (Sandi N. , 2013). Dinyatakan pula bahwa, di saat anggota tubuh melakukan gerakan atau aktivitas baik berdiri maupun duduk, dapat menaikkan denyut nadi sebesar 5-10 kali permenit. Perubahan ini terjadi karena aktivitas dari reflek sinus karotis (Anderson, R. et al, 2016).

Ada hubungan positif antara frekwensi latihan dengan denyut nadi, hal ini karena dalam aktivitas fisik banyak menggunakan otot besar. Oleh karena itu, hitungan nadi bisa digunakan untuk pedoman

dalam menentukan durasi latihan, terutama pada anggota tubuh yang memakai otot-otot besar, seperti berjalan kaki, berlompat, renang, lari, sepeda, dan sebagainya (McArdle, WD., Katch, FL., Katch, VL, 2010)

Saat melakukan aktivitas, sebagian besar denyut nadi diatur dan dikendalikan oleh dua saraf yaitu simpatis dan asimpatis. Saraf simpatis mendominasi saraf di jantung, sedangkan asimpatis diluar jantung yaitu berupa saraf vagus. Sehingga keduanya saling bersinergi, menghambat dan menyeimbangkan gerakan anggota tubuh. Dalam kondisi anggota gerak sedang istirahat, maka peran saraf simpatis besar pengaruhnya dibandingkan dengan saraf vagus. Bilamana saraf otonom yang menuju ke jantung dihambat, maka frekuensi denyut nadi pada saat istirahat menjadi berkurang hingga mencapai 70 kali, dan selanjutnya akan mengalami peningkatan hingga 100 kali permenit.

Peningkatan frekuensi denyut nadi bersamaan dengan peningkatan aktivitas saraf simpatis dan penurunan aktivitas saraf parasimpatis. Sebaliknya, penurunan frekuensi denyut nadi bersamaan dengan peningkatan aktivitas saraf parasimpatis dan penurunan aktivitas saraf simpatis. Aktivitas dari saraf ini dikendalikan oleh sistem pengaturan yang terletak di batang otak yaitu pusat kendali jantung. Di samping saraf simpatis dan parasimpatis, denyut nadi juga diatur oleh sistem hormonal yaitu epinephrine dan norepinephrine. Epinephrine disekresikan oleh medulla adrenal ke dalam darah pada rangsangan simpatis yang berfungsi mengatur irama jantung. Cara yang sama juga dilakukan oleh hormon norepinephrine.

Efek kronis dari latihan fisik terhadap denyut nadi dapat dilihat dari frekuensi denyut nadi istirahat. Frekuensi denyut nadi istirahat atau juga disebut denyut nadi basal adalah denyut nadi yang diukur pada pagi hari ketika belum beranjak dari tempat tidur. Denyut nadi ini memberikan informasi tentang kondisi fisik dari seseorang. Di samping dengan menggunakan frekuensi denyut nadi, kondisi fisik dapat juga diukur dengan waktu pengembalian denyut nadi setelah latihan. Makin cepat denyut nadi ke dalam keadaan istirahat, maka semakin baik kondisi fisik seseorang dan sebaliknya semakin lambat denyut nadi pemulihan, maka kondisi fisik semakin menurun. Juga dinyatakan bahwa denyut nadi istirahat menurun seiring dengan peningkatan periode latihan.

Latihan fisik yang dilakukan secara erobik dalam waktu lama dan berkesinambungan akan menyebabkan peningkatan ukuran jantung yaitu terjadi peningkatan ruang atrium dan ventrikel, terutama pada ventrikel kiri. Dinyatakan bahwa aktivitas aerobik dengan pemulihan kurang dari satu kali perminggu, akan menyebabkan penebalan otot jantung. Penebalan otot jantung karena latihan fisik berkesinambungan selama lebih dari 40 menit dengan frekuensi lebih dari satu kali perminggu, disebabkan karena peningkatan glikogen otot jantung.

Meningkatnya ruang ventrikel dan kekuatan kontraksi jantung akan menyebabkan peningkatan terhadap volume sekuncup (stroke volume). Dengan meningkatnya volume sekuncup, untuk memenuhi kebutuhan darah yang mengangkut O₂ dan hasil metabolisme lain berupa CO₂ dan asam laktat maka tidak dibutuhkan pemompaan jantung dengan frekuensi yang terlalu tinggi. Hal ini dinyatakan bahwa seseorang yang berlatih secara aerobik secara berangsur-angsur terjadi peningkatan ruang ventrikel dan penurunan denyut nadi istirahat. Penurunan frekuensi denyut nadi istirahat dapat mencapai di bawah 60 denyut permenit dan bahkan dapat mencapai lebih rendah dari 40 denyut permenit

Selain meningkatnya stroke volume dan curah jantung, olahraga aerobik juga menyebabkan penambahan pada pembuluh darah jantung. Peningkatan pembuluh darah jantung berperan sangat penting apabila ada pembuluh darah yang tersumbat. Caranya adalah pembuluh darah yang tersumbat fungsinya akan diganti atau diambil alih oleh pembuluh darah yang baru

Atlet yang mempunyai frekuensi denyut nadi istirahat lebih rendah dibandingkan dengan bukan atlet. Frekuensi denyut nadi istirahat para atlet dapat mencapai di bawah 40 denyut permenit dan bukan atlet bisa mencapai 90 denyut permenit. Akan tetapi olahraga berlebihan atau disebut dengan overtraining dapat juga berakibat terhadap peningkatan frekuensi denyut nadi istirahat. Peningkatan ini disebabkan karena stress berlebihan yang diberikan pada tubuh.

Ada beberapa faktor lain yang dapat mempengaruhi denyut nadi peserta pelatihan selain dari aktivitas fisik. Beberapa faktor tersebut antara lain:

Stres: Tingkat stres dapat mempengaruhi denyut nadi seseorang. Ketika seseorang mengalami stres, tubuh akan melepaskan hormon stres seperti kortisol dan adrenalin, yang dapat meningkatkan denyut nadi. Dalam konteks pelatihan, peserta mungkin mengalami stres karena tekanan untuk memenuhi persyaratan dan tuntutan pelatihan. Tingkat stres yang tinggi dapat menyebabkan peningkatan denyut nadi. (Kusumawati, D., & Widyastuti, S., 2018)

Kafein dan stimulan lainnya: Konsumsi kafein atau stimulan lain seperti minuman berenergi dapat meningkatkan denyut nadi seseorang. Kafein adalah stimulan yang dapat merangsang sistem saraf pusat

dan meningkatkan aktivitas jantung. Jika peserta pelatihan mengonsumsi minuman berkafein sebelum atau selama pelatihan, hal ini dapat mempengaruhi denyut nadi mereka. (Sari, Y. P., & Widiastuti, I., 2017)

Kondisi kesehatan: Beberapa kondisi kesehatan seperti hipertensi, penyakit jantung, atau gangguan tiroid dapat mempengaruhi denyut nadi. Peserta pelatihan dengan kondisi kesehatan yang mendasarinya mungkin memiliki denyut nadi yang lebih tinggi atau tidak stabil. Penting untuk memperhatikan kondisi kesehatan peserta pelatihan dan memastikan mereka mendapatkan perawatan medis yang sesuai. (Suryani, K., & Hidayat, A., 2019)

Kelelahan dan kurang tidur: Kelelahan dan kurang tidur dapat mempengaruhi denyut nadi seseorang. Ketika tubuh lelah atau tidak mendapatkan istirahat yang cukup, denyut nadi dapat meningkat sebagai upaya tubuh untuk menjaga keseimbangan dan memenuhi kebutuhan energi yang meningkat (Rahayu, S., & Nurhayati, N., 2016)

Konsumsi obat-obatan: Beberapa obat-obatan, termasuk obat-obatan resep dan obat bebas, dapat mempengaruhi denyut nadi. Misalnya, beberapa obat penekan tekanan darah atau obat penenang dapat menurunkan denyut nadi, sementara obat-obatan tertentu seperti dekongestan atau bronkodilator dapat meningkatkan denyut nadi. (Santoso, A., & Wardhana, B., 2018)

Faktor-faktor ini, bersama dengan aktivitas fisik, dapat berkontribusi terhadap fluktuasi denyut nadi. Oleh karena itu, dalam penelitian perlu mempertimbangkan faktor-faktor tersebut di atas yang dapat mempengaruhi denyut nadi peserta

4. Kesimpulan

Jenis kelamin peserta penelitian hampir seimbang, dengan wanita sebanyak 55% dan laki-laki sebanyak 45%. Berdasarkan indeks massa tubuh (IMT), peserta penelitian memiliki rentang status gizi yang bervariasi, dengan nilai terendah 15,94 dan tertinggi 35,16. Rata-rata IMT peserta adalah 23,77. Denyut nadi awal peserta memiliki rentang antara 80 kali hingga 110 kali per menit, dengan rata-rata 89,25 kali per menit. Denyut nadi akhir peserta memiliki rentang antara 84 kali hingga 136 kali per menit, dengan rata-rata 108,90 kali per menit. Kenaikan denyut nadi peserta antara 4 kali hingga 34 kali, dengan rata-rata 19,65 kali. Berdasarkan distribusi status gizi berdasarkan IMT, laki-laki memiliki persentase status gizi normal yang lebih baik dibandingkan dengan wanita, yaitu 77,80% untuk laki-laki dan 59,30% untuk wanita. Tidak terdapat hubungan yang signifikan antara status gizi berdasarkan IMT dengan denyut nadi awal, denyut nadi akhir, dan kenaikan denyut nadi.

Daftar Pustaka

- Anderson, R. et al. (2016). *Body Position and Effect on Heart Rate, Blood Pressure, and Respiration Rate After Induced Acute mental Stress*. New York: University of Wisconsin-Madison.
- Arikunto, S. (2011). *Prosedur penelitian : suatu pendekatan praktik*. Jakarta: Rhineka Cipta.
- Dhiki Arif Wicaksana, Rahmah Hida Nurrizka. (2018). Faktor-Faktor yang Berhubungan dengan Status Gizi pada Anak Usia Sekolah di SDN Bedahan 02 Cibinong Kabupaten Bogor. *Jurnal Ilmiah Kesehatan Masyarakat*, Vol. 11 Edisi 1, 2019.
- Gabriel, J. (2012). *Fisika Kedokteran*. Jakarta: Buku kedokteran EGC.
- Ganong, WF. (2008). *Fisiologi Kedokteran*. Jakarta: Penerbit Buku Kedokteran EGC.
- Kasenda, Marunduh & Wungouw. (2014). Perbandingan Denyut Nadi antara Penduduk Yang Tinggal di Dataran Tinggi dan Dataran Rendah. *Jurnal e-Biomedik Volume 2, Nomor 2, Juli 2014 DOI: 10.35790/ebm.2.2.2014.5233*, 1-7.
- Kementerian Kesehatan RI. (2015). *Tabel. Indeks Massa Tubuh (IMT)*. Jakarta: Direktorat Bina Gizi Masyarakat.
- Kusumawati, D., & Widiastuti, S. (2018). Pengaruh Stres terhadap Denyut Nadi pada Remaja. *Jurnal Keperawatan Padjadjaran*, 6(1), 1-8.
- Lestari, dkk . (2016). Gambaran Status Gizi Pada Siswa Sekolah Dasar Kecamatan Bangko Kabupaten Rokan Hilir. *JOM FK, Vol. 3, no. 2, Oktober 2016*, 1-14.
- McArdle, WD., Katch, FI., Katch, VL. (2010). *Exercise Physiology: Nutrition, Energy, and Human Performance*. Philadelphia: Lippincot Williams & Wilkins.

- McArdle, WD., Katch, FI., Katch, VL. (2010). *Exercise Physiology: Nutrition, Energy, and Human Performance*. Philadelphia: Lippincot Williams & Wilkins.
- Novitaningtyas, T. (2014). *Hubungan Karakteristik (Umur, Jenis Kelamin, Tingkat Pendidikan) Dan Aktivitas Fisik Dengan Tekanan Darah Pada Lansia Di Kelurahan Makamhaji Kecamatan Kartasura Kabupaten Sukoharjo_Skripsi*. Surakarta: Program Studi Gizi, Fakultas Ilmu Kesehatan Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Rahayu, S., & Nurhayati, N. (2016). Pengaruh Kelelahan dan Kurang Tidur terhadap Denyut Nadi pada Mahasiswa. *Jurnal Keperawatan Indonesia*, 19(2), 81-86.
- Sandi, I. N. (2016). Pengaruh Latihan Fisik Terhadap Frekuensi Denyut Nadi. *Sport and Fitness Journal*, Volume 4, No. 2, Oktober 2016, 1-6.
- Sandi, N. (2013). Hubungan Antara Tinggi Badan, Berat Badan, Indeks Massa Tubuh, dan Umur Terhadap Frekuensi Denyut Nadi Istirahat Siswa SMKN-5 Denpasar. *Sport and Fitness Journal*, Vol. 1. No. 1: 38-44.
- Santoso, A., & Wardhana, B. (2018). Pengaruh Konsumsi Obat-Obatan terhadap Denyut Nadi pada Pasien Penyakit Jantung. *Jurnal Kedokteran Brawijaya*, 31(3), 180-187.
- Sari, Y. P., & Widiastuti, I. (2017). Pengaruh Konsumsi Kafein terhadap Denyut Nadi pada Remaja. *Jurnal Kesehatan Masyarakat Andalas*, 11(1), 32-38.
- Supariasa dan Hardiansyah. (2016). *Ilmu Gizi Teori dan Aplikasi*. Jakarta: Buku Penerbitan Kedokteran, EGC.
- Supariasa, Bakri, & Fajar, I. (2016). *Penilaian Status Gizi*. Jakarta: . Jakarta: Penerbit Buku Kedokteran EGC.
- Supriyono. (2022). *Data terolah*. Semarang.
- Supriyono. (2023). Hubungan antara ktivitas Fisik, Denyut Nadi dan Status Gizi Peserta Pelatihan Dasar Calon Pegawai Negeri Sipil Provinsi Jawa Tengah. *Jurnal Ilmu Kesehatan Masyarakat 2023*; 12(5):337-345, 340-341.
- Suryani, K., & Hidayat, A. . (2019). Hubungan Antara Kondisi Kesehatan dan Denyut Nadi pada Peserta Pelatihan. *Jurnal Kesehatan*, 12(2), 129-136.
- Widyaningrum. (2014). *Hubungan Asupan Natrium, Kalium, Magnesium dan Status Gizi dengan Tekanan Darah pada Lansia di Kelurahan Makamhaji Kartasura. Skripsi*. Surakarta: Program Studi Ilmu Gizi Fakultas Ilmu Kesehatan Universitas Muhammadiyah Surakarta.

Pertanggungjawaban Kurator Atas Pelunasan Utang Pajak Suatu Perseroan Terbatas Pailit

Ida Zuraida

Pusdiklat Pajak, Badan Diklat Keuangan, Kementerian Keuangan RI, Jl Sakti Raya No. 1 Kemanggis Jakarta Barat 11480
ida.zuraida2@gmail.com

ARTICLE INFO ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Pendapat dapat atau tidaknya kurator bertanggung jawab atas pelunasan utang pajak suatu Perseroan Terbatas (PT) pailit masih menjadi polemik. Pendapat pertama menyatakan kurator harus bertanggungjawab atas pelunasan utang pajak sesuai dengan rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Sementara pendapat kedua menyatakan kurator tidak memiliki tanggung jawab untuk melunasi utang pajak berdasarkan 2 (dua) dasar hukum yaitu: (1) Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (UU PT) direksi bertanggung jawab baik di dalam maupun di luar pengadilan dan (2) Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (UU PKPU), tugas kurator adalah melakukan pengurusan dan/atau pemberesan harta pailit. Apabila perbedaan pendapat ini tidak segera diselesaikan dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dan dapat menurunkan "trust" masyarakat kepada pemerintah. Paper ini bertujuan menganalisa tanggung jawab kurator terhadap perseroan pailit. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian kualitatif dengan pendekatan disiplin ilmu hukum. Metode ini digunakan untuk menganalisa tanggung jawab kurator melalui pendekatan peraturan perundang-undangan perpajakan, kepailitan, serta pendekatan doktrin (pendapat para ahli hukum) terkait perpajakan dan kepailitan serta pendekatan kasus berupa putusan pengadilan. Penelitian ini memperjelas tanggung jawab kurator dalam perseroan pailit dan akhirnya dapat mengakhiri perbedaan pendapat terkait tanggung jawab kurator terhadap perseroan pailit. Kesimpulan dari tulisan ini kurator tidak dapat dimintakan pertanggungjawaban atas pelunasan utang pajak perseroan pailit.

The dualism opinion regarding whether or not the curator is responsible for paying the tax debt of a bankrupt Limited Liability Company (Perseroan) is still a matter of debate. The first opinion states that curator must be responsible for the settlement of tax debt according to Article 32 paragraph (1) letter b of the Law on General Provisions and Tax Procedures (UU KUP). Meanwhile, the second opinion states that the curator does not have the responsibility to pay off the tax debt based on 2 (two) legal bases, namely: (1) Article 1 number 5 of Law Number 40 of 2007 concerning Limited Liability Companies (UU PT), the board of directors is the party who is both responsible inside and outside the court and (2) Article 69 paragraph (1) of Law Number 37 of 2004.. If these two differences of opinion are not resolved immediately, it can create a legal uncertainty. The purpose of this paper to analyze the responsibility of, after the discussion in this paper is expected to clarify the responsibilities of curator and finally will be able to end the dualism opinion. This paper uses a qualitative research method with a legal discipline approach. This research clarifies the responsibilities of curators in bankrupt companies and can finally end differences of opinion regarding the responsibilities of curators in bankrupt companies. The conclusion of this paper is that curator cannot be held responsible for the settlement of the bankrupt company's tax debt.

Kata Kunci: Perseroan Terbatas, pailit, kurator, utang pajak.

Keywords: limited liability company, bankruptcy, curator, tax debt

1. Pendahuluan.

Perbedaan pendapat terkait dapat atau tidaknya kurator dimintakan pertanggungjawaban atas pelunasan utang pajak suatu Perseroan Terbatas pailit menjadi polemik setelah muncul putusan pengadilan yang menyatakan pelunasan utang pajak perseroan pailit menjadi tanggung jawab kurator. Pendapat pertama menyatakan kurator bertanggung jawab atas pelunasan utang pajak perseroan pailit sesuai putusan pengadilan yang menggunakan dasar hukum Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP yang mengatur wajib pajak badan pailit hak dan kewajiban perpajakannya diwakili oleh kurator, sementara pendapat kedua menyatakan tanggung jawab atas pelunasan utang pajak atas perseroan pailit tetap menjadi tanggung jawab direksi berdasarkan hukum perseroan (UU PT). Ketidaksamaan pemahaman para pihak terkait tanggung jawab kurator dalam hal perseroan pailit menjadi masalah pokok dalam tulisan ini. Berdasarkan uraian tersebut, Penulis tertarik untuk mendiskusikan bagaimana tanggung jawab kurator dalam hal perseroan pailit? Tulisan ini juga akan membahas solusi untuk mengatasi perbedaan pendapat dalam memahami Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP. Mengingat apabila permasalahan ini tidak segera dicarikan solusi akan menimbulkan ketidakpastian hukum dalam proses penegakan hukum di Direktorat Jenderal Pajak. Ketidakpastian hukum menimbulkan potensi hubungan tidak baik bagi Direktur Jenderal Pajak maupun wajib pajak. Selain itu, timbul kekhawatiran putusan pengadilan tersebut akan dijadikan “*precedent*” oleh wajib pajak sebagai upaya untuk menghindari diri dari pertanggungjawaban atas pelanggaran yang telah wajib pajak lakukan melalui penyelundupan hukum, seperti pengajuan permohonan pailit (bangkrut) dalam rangka menghindari kewajiban wajib pajak kepada negara.

Penulis berharap dengan dibahasnya permasalahan ini dapat memberikan kontribusi dalam pengayaan aspek keilmuan bagi perkembangan ilmu hukum dan hukum pajak, khususnya untuk memahami maksud dan tujuan suatu ketentuan hukum dibentuk. Pemahaman yang baik terhadap suatu aturan hukum akan memberikan kepastian hukum dalam proses pelaksanaannya. Kepastian hukum akan berakhir pada tercapainya tujuan hukum itu sendiri yaitu agar terciptanya ketertiban, keamanan, dan kepastian hukum dalam kehidupan bernegara. Penulis juga berharap agar hasil penelitian selanjutnya dapat menjadi bahan pertimbangan untuk membuat suatu pemahaman bersama melalui koordinasi antara Kementerian Keuangan RI sebagai pemangku kebijakan perpajakan di Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Hukum dan HAM sebagai instansi pengawas kurator dan Mahkamah Agung sebagai lembaga pembina peradilan di Indonesia. Sehingga apabila di kemudian hari muncul kasus serupa, baik Direktur Jenderal Pajak selaku penegak hukum maupun lembaga peradilan memiliki kesamaan pemahaman terkait Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP berupa tanggung jawab kurator terhadap suatu perseroan pailit.

1.2. Tinjauan Literatur.

Tinjauan literatur diperlukan untuk membantu peneliti dalam menjelaskan istilah yang digunakan dalam penelitian ini.

a. Tanggung Jawab dan Pertanggungjawaban

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) tanggung jawab adalah kewajiban menanggung segala sesuatunya bila terjadi apa-apa boleh dituntut, dipersalahkan, dan diperkarakan. Dalam kamus hukum, tanggung jawab adalah suatu keseharusan bagi seseorang untuk melaksanakan apa yang telah diwajibkan kepadanya menurut Andi Hamzah (2005:49). Teori ini diperlukan penulis dalam rangka memastikan siapa yang bertanggung jawab apabila Perseroan Terbatas melakukan kesalahan atau melakukan perbuatan melawan hukum. Perbuatan melawan hukum dalam tulisan ini adalah pelanggaran wajib pajak yang tidak melunasi utang pajak sampai dengan jatuh tempo.

b. Direksi.

Perseroan Terbatas yang selanjutnya disebut perseroan sesuai Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1995 tentang Perseroan Terbatas adalah badan hukum yang didirikan berdasarkan perjanjian, melakukan kegiatan usaha dengan modal dasar yang seluruhnya terbagi dalam saham, dan memenuhi persyaratan yang ditetapkan dalam Undang-undang ini serta peraturan pelaksanaannya. Selanjutnya, Pasal 1 angka 4 Direksi adalah organ perseroan yang bertanggung jawab penuh atas pengurusan perseroan untuk kepentingan dan tujuan perseroan serta mewakili perseroan baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan Anggaran Dasar. Teori tanggung jawab direktur diperlukan penulis untuk memastikan apabila perseroan pailit dan memiliki utang pajak, siapa yang harus bertanggung jawab untuk melunasi kewajiban kepada pihak lain (termasuk utang pajak).

c. Kurator

Kepailitan adalah sita umum atas semua kekayaan Debitor Pailit yang pengurusan dan pemberesannya dilakukan oleh Kurator di bawah pengawasan Hakim Pengawas sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini (Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Penundaan Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang). Debitor pailit adalah debitor yang sudah dinyatakan pailit dengan putusan Pengadilan dan kurator adalah Balai Harta Peninggalan atau orang perseorangan yang diangkat oleh Pengadilan untuk mengurus dan membereskan harta Debitor Pailit di bawah pengawasan Hakim Pengawas (Pasal 1 angka 5 UU PKPU). Penulis memerlukan teori tugas dan tanggung jawab kurator dalam hal perseroan pailit. Mengingat tugas kurator sesuai UU PKPU adalah mengurus dan membereskan harta debitor pailit di bawah pengawasan hakim pengawas. Sementara, Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP mengatur tugas kurator mewakili wajib pajak pailit dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan wajib pajak pailit.

d. Penanggung Pajak

Penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita (Pasal 1 angka 9 UU PPSP). Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Teori penanggung pajak diperlukan penulis untuk memastikan siapa yang bertanggung jawab terhadap pelunasan utang pajak apabila wajib pajak badan (perseroan) pailit.

e. Interpretasi atau Penafsiran.

Teori interpretasi atau penafsiran diperlukan penulis mengingat adanya perbedaan pendapat dalam memahami Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP terkait tanggung jawab kurator atas pelunasan utang pajak perseroan pailit. Menurut Sudikno Mertokusumo dalam buku Panduan Bantuan Hukum di Indonesia (2006:7), interpretasi atau penafsiran adalah sarana atau alat untuk mengetahui makna undang-undang. Interpretasi adalah suatu metode penemuan hukum dalam hal peraturan yang mengatur sesuatu hal itu ada, tetapi tidak jelas untuk dapat diterapkan pada peristiwanya. Menurut Sudikno, metode penafsiran ada beberapa metode antara lain: (1) gramatikal, yaitu penafsiran menurut bahasa sehari-hari; (2) historis, yaitu penafsiran berdasarkan sejarah hukum; (3) sistematis, yaitu menafsirkan undang-undang sebagai bagian dari keseluruhan sistem perundang-undangan; (4) teleologis, yaitu penafsiran menurut makna/tujuan kemasyarakatan; (5) perbandingan hukum, yaitu penafsiran dengan cara membandingkan dengan kaedah hukum di tempat lain; (6) futuristis, yaitu penafsiran antisipatif yang berpedoman pada undang-undang yang belum mempunyai kekuatan hukum. Menurut penulis, penggunaan metodologi penafsiran yang tepat akan sangat membantu untuk penyamaan persepsi dalam melaksanakan undang-undang sebagaimana mestinya. Melalui penafsiran sistematis, penulis berharap dapat memahami maksud pembentuk undang-undang membentuk lembaga kurator sesuai UU PKPU. Mengingat dalam ketentuan perpajakan diatur pula tugas dan kedudukan kurator dalam hal wajib pajak pailit sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP dan Pasal 10 UU PPSP. Melalui pendekatan teori ini penulis berharap dapat menemukan kejelasan terkait tugas kurator dalam hal wajib pajak (perseroan) pailit.

1.3. Penelitian Terdahulu

Lucky Kartanto dkk membuat tulisan dalam *International Journal of Scientific and Research Publication*, vol. 8, issue 7, July 2018, berjudul *Curator Authority Related Gijzeling By Directorate General Of Tax For Taxpayer Institution In Bankruptcy With The Good Faith*. Tulisan ini mengungkapkan permasalahan tidak harmonisnya ketentuan penyanderaan yang diatur dalam UU PPSP dan UU PKPU. Akibat ketidakharmonisan kedua peraturan tersebut menurut Lucky dkk mengakibatkan tidak adanya perlindungan hukum bagi wajib pajak yang dinyatakan pailit. Mengingat menurut Lucky dkk apabila seseorang dinyatakan pailit dan sedang dilakukan penyanderaan, seharusnya menurut UU PKPU orang tersebut harus dilepas dari penyanderaan. Lucky dkk menyatakan penyanderaan sebagai amanat UU PPSP seharusnya dikesampingkan sebagaimana amanat ketentuan UU PKPU. Tulisan Lucky dkk digunakan penulis sebagai referensi sebagai salah satu contoh ketidaksamaan pemahaman terkait lembaga penyanderaan. Lucky dkk menyatakan apabila wajib pajak disandera dan kemudian dinyatakan pailit seharusnya wajib pajak tersebut dilepas dari penyanderaan, artinya UU PKPU (hukum perdata) mengenyampingkan UU PPSP (hukum publik, hukum penguasa). Menurut penulis pendapat Lucky dkk terkait penyanderaan menurut UU PPSP sebagai hukum publik (hukumnya penguasa) tidak dapat disandingkan dengan UU PKPU (hukum privat, perdata). Mengingat tujuan pembentukan hukum publik (UU PPSP) untuk

melindungi kepentingan umum yaitu kepentingan negara, berbeda halnya dengan tujuan penyanderaan dalam UU PKPU (hukum perdata) untuk melindungi kepentingan perorangan (individu, kreditor). Pendapat penulis ini didukung oleh Sudikno Mertokusumo dalam buku yang berjudul Mengenal Hukum Suatu Pengantar (2018 : 71) dan C.S.T Kansil dalam buku Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia (1986:38). Tujuan pembentukan hukum publik (hukum pajak) adalah untuk melindungi kepentingan negara dan menegakkan hukum bagi pelanggarnya, sehingga kepentingan negara harus didahulukan dibandingkan dengan kepentingan individu.

Menurut penulis, pendapat Lucky dkk terkait keberadaan penyanderaan (UU PPSP) sebagai *legi generalis* dikesampingkan oleh penyanderaan dalam UU PKPU sebagai *lex specialis* kurang tepat, mengingat tujuan pembentukan UU PKPU bagian dari rumpun hukum perdata untuk melindungi kepentingan individu, sementara UU PPSP bagian dari hukum publik berujuan melindungi kepentingan publik. Sehingga kedua rumpun ini tidak bisa disandingkan sebagaimana pendapat Baghir Manan dalam bukunya “Hukum Positif Indonesia” (2004 : 56). Baghir Manan menyatakan asas *lex specialis derogat legi generali* apabila diterapkan harus memenuhi prinsip: (1) ketentuan yang didapati dalam aturan hukum umum tetap berlaku, kecuali telah diatur dalam aturan hukum khusus tersebut; (2) ketentuan *lex specialis* harus sederajat dengan ketentuan-ketentuan *legi generalis* (undang-undang dengan undang-undang); (3) ketentuan *lex specialis* harus berada dalam lingkungan hukum (rezim) yang sama dengan *legi generalis*, misalnya Kitab Undang-Undang Hukum Dagang dan Kitab Undang-Undang Hukum Perdata yang sama-sama termasuk lingkungan hukum keperdataan. Dengan demikian, pernyataan Lucky dkk yang menyatakan apabila wajib pajak sedang dilakukan penyanderaan dalam rangka jaminan untuk pelunasan utangnya (sesuai amanat UU PPSP) dan pada saat yang bersamaan dinyatakan pailit (bangkrut) menurut UU PKPU seharusnya Direktur Jenderal Pajak melepaskan wajib pajak dari penyanderaan tidak sejalan dengan pendapat Baghir Manan terkait persyaratan penerapan asas *lex specialis derogat legi generali*.

Penulis merujuk pada tulisan Fenny Kusumaningtyas dengan judul Tanggung Jawab Direksi Dalam Kepailitan Perseroan Terbatas Berdasarkan Undang-Undang Perseroan Terbatas dalam Dharmasisya Jurnal Program Magister FHUI Volume 2 Nomor 1 (Maret 2022) halaman 353 menyatakan “tanggung jawab direksi perseroan terbatas terdiri dari tanggung jawab yang bersifat internal dan eksternal, tanggung jawab internal meliputi tanggung jawab Direksi terhadap Perseroan dan Para Pemegang Saham, sedangkan tanggung jawab eksternal berupa tanggung jawab Direksi terhadap pihak ketiga yang berhubungan hukum dengan Perseroan, baik langsung maupun tidak langsung. Dalam hal kepailitan, setiap anggota Direksi bertanggung jawab secara tanggung renteng atas setiap kesalahan atau kelalaiannya, sebagaimana disebutkan dalam Pasal 104 ayat (2) dan ayat (3) UUIPT. Tanggung jawab direksi dalam hal PT pailit menurut Fenny Kusumaningtyas sejalan dengan pendapat Kurniawan dalam Jurnal Mimbar Hukum Vol.24 No. 2, Juni 2012.

2. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan 1 (satu) aspek penelitian yaitu polemik atau perbedaan pemahaman tanggung jawab kurator terhadap perseroan pailit sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP. Penelitian menggunakan pendekatan ilmu hukum. Mengingat hukum sebagai suatu sistem harus diartikan sebagai suatu tatanan yang memiliki karakter yang harmonis. Apabila terdapat konflik dalam pelaksanaannya, sistem hukum telah menyiapkan instrumen penyelesaiannya (*legal remedies*). Artinya, sistem hukum dimungkinkan untuk dilakukan perubahan, sehingga apabila pada awalnya aturan hukum tersebut diasumsikan sudah pasti, adil, dan bermanfaat, namun ternyata dalam perkembangan berikutnya aturan hukum tersebut dapat saja mengalami perubahan mengikuti perubahan yang ada di masyarakat.

Dalam konteks perbedaan pemahaman suatu ketentuan hukum inilah, tulisan ini dibagi menjadi 2 (dua) dimensi yaitu (1) pemahaman suatu rumusan undang-undang bersifat tertutup; (2) pemahaman suatu rumusan undang-undang bersifat terbuka demi mencapai keadilan dan kepastian hukum sebagaimana menjadi tujuan dibentuknya hukum itu sendiri. Dimensi ini diturunkan menjadi 2 (dua) parameter, parameter pertama menggunakan pendekatan pemahaman suatu rumusan undang-undang bersifat tertutup, yaitu pemahaman hukum diartikan apa adanya sesuai rumusan yang terdapat dalam ketentuan tersebut (penafsiran gramatikal) dan tidak memungkinkan untuk melakukan upaya penafsiran melalui pendekatan peraturan perundang-undangan lainnya, sementara parameter kedua melakukan pendekatan pemahaman suatu rumusan undang-undang secara terbuka yaitu melalui pendekatan berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan (penafsiran sistematis). Penafsiran terbuka ini diharapkan dapat membantu penegak hukum memahami maksud dan tujuan pembentuk hukum merumuskan hukum tersebut dalam rangka mencari keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan hukum.

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini adalah penelitian pustaka (*library research*), penulis membaca, menyimak, dan mencatat peraturan perundang-undangan terkait tugas dan tanggung jawab kurator

berikut artikel atau buku dalam rangka memperoleh gambaran utuh terkait tugas dan tanggung jawab kurator terhadap debitor pailit. Adapun langkah pengumpulan data penelitian ini mengikuti tahapan pendapat Rafiek (2013: 68) yakni (1) membaca peraturan dan artikel dan buku terkait tugas kurator dan kepailitan (2) menguasai teori, (3) menguasai metode, (4) mencari dan menemukan data, (5) menganalisis data yang ditemukan secara mendalam, (6) melakukan perbaikan secara menyeluruh, (7) membuat simpulan penelitian. Dalam penelitian ini, penulis menggunakan analisis data atau informasi terkait tanggung jawab wajib pajak atau penanggung pajak atas pelunasan utang pajak, serta menafsirkan tanggung jawab kurator dalam hal perseroan pailit sesuai rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP.

3. Hasil dan Pembahasan

Polemik menurut kamus besar bahasa Indonesia adalah perdebatan mengenai suatu masalah yang dikemukakan secara terbuka dalam media massa. Sementara tanggung jawab adalah suatu keharusan bagi seseorang untuk melaksanakan apa yang telah diwajibkan kepadanya. Dalam ketentuan perpajakan dijelaskan pengertian wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Pasal 1 angka 2 UU KUP). Sementara, penanggung pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut peraturan perundang-undangan perpajakan (Pasal 1 angka 3 UU PPSP). Pembentuk undang-undang membedakan pengertian wajib pajak dengan penanggung pajak untuk memaksimalkan pelaksanaan penagihan pajak di lapangan dan memperjelas pihak yang bertanggung jawab atas pelunasan utang pajak, mengingat nama wajib pajak bisa berbeda dengan penanggung pajak yang akan bertanggung jawab untuk melunasi utang pajak. Sebagai ilustrasi PT ABC adalah nama wajib pajak yang terdaftar dalam kantor administrasi pajak, dengan demikian aset yang dimiliki PT ABC menjadi jaminan untuk melunasi utang pajak PT ABC tersebut. Namun, apabila aset PT ABC tidak cukup untuk melunasi utang pajak, pembentuk undang-undang membentuk istilah penanggung pajak sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 1 angka 3 UU PPSP. Penanggung pajak adalah wakil atau orang yang bertanggung jawab untuk melunasi utang pajak. Pengertian wakil sebagaimana disebutkan dalam Pasal 1 angka 3 UU PPSP adalah orang yang bertanggung jawab atas pelunasan utang pajak. Hal tersebut dijelaskan dalam Pasal 32 ayat (1) UU KUP agar pelaksana ketentuan di lapangan memahami maksud pembentuk undang-undang membedakan istilah wajib pajak dan penanggung pajak. Dalam praktik terkait istilah wajib pajak atau penanggung pajak sebagai pihak yang bertanggung jawab atas pelunasan utang wajib pajak tidak menimbulkan permasalahan dalam pelaksanaannya. Wakil atau orang yang bertanggung jawab untuk melunasi utang pajak dirumuskan secara lengkap dalam Pasal 32 ayat (1) UU KUP yaitu:

- (1) Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal:
 - a. badan oleh pengurus;
 - b. badan yang dinyatakan pailit oleh kurator;
 - c. badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan;
 - d. badan dalam likuidasi oleh likuidator;
 - e. suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; atau
 - f. anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.

Ketentuan Pasal 32 ayat (1) huruf a UU KUP tidak menimbulkan permasalahan mengingat pengurus merupakan wakil wajib pajak badan untuk melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan. Hal tersebut sejalan dengan proses administrasi perpajakan yang lebih detail dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Pendaftaran Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)

NPWP merupakan sarana dalam administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal diri atau identitas Wajib Pajak. Oleh karena itu, kepada setiap Wajib Pajak hanya diberikan satu NPWP. Selain itu, NPWP juga dipergunakan untuk menjaga ketertiban dalam pembayaran pajak dan dalam pengawasan administrasi perpajakan (penjelasan Pasal 2 ayat 1 UU KUP). Sejak awal proses pendaftaran data terkait wajib pajak orang pribadi tidak terlalu sulit untuk dilaksanakan, namun data terkait pengurus untuk wajib pajak badan diperlukan oleh Direktur Jenderal Pajak agar pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan dapat dilaksanakan sesuai dengan ketentuan perpajakan. Hal tersebut dicantumkan dalam Pasal 25 ayat 2 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 147/PMK.03/2017 Tata Cara Pendaftaran Wajib Pajak Dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak Serta Pengukuhan Dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak diatur mengenai

dokumen yang disyaratkan untuk mengajukan permohonan NPWP salah satunya berupa dokumen yang menunjukkan identitas diri pengurus badan (direksi).

2. Pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT)
Pelaporan atau SPT yang disampaikan wajib ditandatangani oleh wajib pajak atau kuasa wajib pajak sesuai Pasal 7 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2014 tentang Surat Pemberitahuan sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021. Pada saat pendaftaran untuk memperoleh NPWP kepada wajib pajak badan diberikan kewajiban untuk melampirkan dokumen terkait identitas pengurus. Dengan demikian pengurus sebagaimana dimaksud dalam administrasi perpajakan adalah pihak yang bertanggung jawab dalam proses pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (1) huruf a UU KUP. Pada saat wajib pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan harus ditandatangani oleh pengurus. Mengingat sesuai Pasal 7 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2014 diatur Surat Pemberitahuan harus ditandatangani oleh wajib pajak (untuk wajib pajak badan diwakili oleh pengurus).
3. Proses pemeriksaan pajak.
Setelah wajib pajak menyampaikan SPT, sesuai UU KUP kepada Direktur Jenderal Pajak diberikan kewenangan melakukan pemeriksaan pajak. Pemeriksaan pajak bertujuan menguji kepatuhan WP terkait pelaporan pajak yang terutang. Ketika pemeriksaan pajak dilakukan sesuai Pasal 15 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021 mengatur dalam hal Pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak.
4. Proses penagihan pajak.
Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita. Apabila wajib pajak sampai dengan jatuh tempo pelunasan utang pajak tidak mau melunasi utang pajaknya, sesuai ketentuan perpajakan penagihan pajak akan dilakukan kepada wajib pajak atau penanggung pajak. Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Wakil wajib pajak badan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (1) huruf a UU KUP adalah pengurus.

Berdasarkan ketentuan tersebut dapat disimpulkan bahwa seluruh administrasi perpajakan sejak dari pendaftaran, pelaporan surat pemberitahuan sampai dengan pemeriksaan pajak bagi wajib pajak badan diwakili oleh pengurus. Pengurus disini tentunya sesuai dengan bentuk usaha wajib pajak, apabila bentuk usaha wajib pajak adalah perseroan terbatas maka pengurus perseroan adalah direksi. Kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh pengurus untuk wajib pajak badan berhubungan erat dengan pertanggung jawaban yang dilakukan oleh wajib pajak agar hak wajib pajak dapat dilaksanakan sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan, demikian pula dengan kewajiban perpajakan apabila wajib pajak melakukan pelanggaran hukum di bidang perpajakan memberikan konsekuensi bagi wajib pajak badan penguruslah yang harus bertanggung jawab.

Pertanggungjawaban pengurus dalam pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan bagi perseroan terbatas sejalan dengan rumusan Pasal 1 angka 5 UU PT, yaitu organ perseroan yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengurusan perseroan, sesuai dengan maksud dan tujuan perseroan serta mewakili perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar adalah direksi. Direksi sebagai pihak yang mewakili badan sejalan dengan pendapat R. Subekti bahwa badan hukum pada pokoknya merupakan suatu badan atau perkumpulan yang dapat memiliki hak-hak dan melakukan perbuatan seperti seorang manusia diwakili melalui pengurus (direksi). Pendapat ini didukung pula R. Rochmat Soemitro bahwa badan hukum (*rechtspersoon*) ialah suatu badan yang dapat mempunyai harta, hak serta kewajiban seperti orang pribadi, sehingga pihak yang bertanggung jawab atas pengurusan perseroan berada sepenuhnya pada pengurus (Chidir Ali, 1999:18-19).

Namun bentuk pertanggungjawaban pengurus (direksi) ini tidak bersifat mutlak, mengingat dalam Pasal 97 ayat (5) UU PT diberikan pengecualian atas pertanggungjawaban direksi dalam hal direksi dapat membuktikan: (a) kerugian tersebut bukan karena kesalahan atau kelalaiannya; (b) telah melakukan pengurusan dengan itikad baik dan kehati-hatian untuk kepentingan dan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan; (c) tidak mempunyai benturan kepentingan baik langsung maupun tidak langsung atas tindakan pengurusan yang mengakibatkan kerugian; dan (d) telah mengambil tindakan untuk mencegah timbul atau berlanjutnya kerugian tersebut. Sebagai kesimpulan, direksi adalah pihak yang bertanggung jawab untuk mewakili perseroan baik di dalam maupun di luar

pengadilan bahkan pada saat perseroan tersebut pailit. Dengan demikian, uraian tersebut sejalan dengan ketentuan Pasal 32 ayat (1) huruf a UU KUP.

Perbedaan pendapat terkait tanggung jawab kurator berawal dari putusan pengadilan pajak Nomor PUT-006842.99/2018/PP/M.IVB tahun 2019 yang memahami rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP dengan pemahaman apabila wajib pajak badan (perseroan) dinyatakan pailit, utang pajak menjadi tanggung jawab kurator. Berdasarkan halaman 18 putusan tersebut diketahui awal gugatan wajib (penggugat) kepada Direktur Jenderal Pajak (tergugat) yang telah melakukan pemblokiran terhadap rekening wajib pajak dalam rangka memperoleh jaminan agar wajib pajak melunasi utang pajak yang sampai dengan jatuh tempo tidak dilakukan pelunasan. Kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan tindakan penagihan pajak merupakan kewenangan yang diberikan oleh Pasal 18 UU KUP, sebagai upaya paksa negara (Direktur Jenderal Pajak) agar wajib pajak mau melunasi utang pajaknya. Wajib pajak tidak dapat menerima tindakan penagihan pajak berupa pemblokiran yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak dengan alasan pada saat pemblokiran, wajib pajak dalam keadaan pailit dan sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP kurator merupakan pihak yang bertanggung jawab atas pelunasan utang pajak sejak perseroan dinyatakan pailit.

Adapun pertimbangan hakim dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-006842.99/2018/PP/M.IVB tahun 2019 (halaman 57) dicantumkan sebagai berikut:

“bahwa yang bertanggung jawab atas pembayaran utang pajak PT XXX setelah dinyatakan pailit, ada kurator secara pribadi dan/atau secara tanggung renteng, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut, sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (2) UU KUP.

Berdasarkan putusan pengadilan pajak tersebut, timbullah polemik terkait pemahaman Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP mengingat hakim menyatakan sejak wajib pajak dalam keadaan pailit, kurator yang bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara tanggung renteng untuk melunasi utang pajak. Putusan hakim tersebut menimbulkan ketidakpastian hukum terkait tanggung jawab kurator terhadap perseroan pailit apakah tanggung jawab kurator termasuk melunasi utang pajak perseroan pailit? Kepailitan sesuai Pasal 1 angka 1 UU PKPU adalah sita umum atas semua kekayaan debitor pailit yang pengurusan dan pemberesannya dilakukan oleh kurator di bawah pengawasan hakim pengawas. Sesuai penjelasan umum UU PKPU, syarat utama untuk dapat dinyatakan pailit adalah bahwa seorang debitor (pihak yang berutang) mempunyai paling sedikit 2 (dua) kreditor (pihak yang berpiutang) dan tidak membayar lunas salah satu utangnya yang sudah jatuh waktu. Tujuan kepailitan adalah untuk melindungi kepentingan debitor sendiri, maupun kepentingan para kreditornya terkait pembayaran utang kepada kreditor. Sehingga, setelah debitor dinyatakan pailit, seluruh harta pailit debitor digunakan untuk membayar kembali seluruh utang debitor secara adil dan merata serta berimbang. Berdasarkan rumusan penjelasan umum tersebut, dapat disimpulkan sejak pernyataan pailit sesungguhnya debitor pailit menjadi tidak cakap untuk mengurus dan atau membereskan harta pailit, mengingat harta debitor pailit akan dijadikan jaminan dalam pelunasan kewajiban debitor pailit kepada pihak lain. Kurator lah sesuai UU PKPU yang ditunjuk untuk melindungi kepentingan kreditor pailit, sehingga debitor pailit kehilangan haknya atau tidak cakap untuk mengurus atau membereskan harta pailit sejak dinyatakan pailit. Berdasarkan penjelasan umum UU PKPU dapat disimpulkan sejak dinyatakan pailit pengurus dari perseroan tidak memiliki kecakapan di mata hukum untuk mengelola harta pailitnya, tetapi pengurus tetap memiliki kecakapan (bertanggung jawab) untuk melakukan tindakan atau perbuatan hukum termasuk bertanggung jawab atas pelunasan utang pajak perseroan. Akibat putusan pengadilan pengadilan pajak tersebut menimbulkan ketidakpastian hukum bagi direktur jenderal pajak dalam menyelenggarakan administrasi perpajakan sampai dengan melakukan penegakan hukum kepada wajib pajak apabila perseroan dinyatakan pailit. Pelaksanaan administrasi perpajakan selanjutnya seperti kurator harus bertanggung jawab untuk melaporkan pajak terutang secara benar dan sesuai ketentuan perpajakan melalui surat pemberitahuan pajak, apabila hasil pemeriksaan pajak membuktikan perseroan pailit tersebut tidak benar melaporkan pajak terutangnya, kurator lah yang harus bertanggung jawab. Bahkan lebih lanjut, apabila pelaporan pajak yang terutang oleh perseroan pailit ada dugaan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, kurator pula yang harus bertanggung jawab.

Penulis tidak sependapat dengan pertimbangan hakim dalam menafsirkan rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP mengingat hakim menafsirkan rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP hanya semata-mata berdasarkan arti kata yang terdapat dalam pasal tersebut saja (penafsiran gramatikal) tanpa mempertimbangkan peraturan lain terkait keberadaan kurator dan tanggung jawab kurator sesuai UU PKPU dan tanggung jawab direksi perseroan menurut UU PT. Mengingat implikasi hukum dari pemahaman hakim terkait Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP sangat lekat dengan pemahaman teori tanggung jawab dan pertanggungjawaban. Berdasarkan kamus hukum tanggung jawab adalah suatu keharusan bagi seseorang untuk melaksanakan apa yang telah

diwajibkan kepadanya (Andi Hamzah, 2005). Sistem perpajakan “*self assessment*” sesuai UU KUP mewajibkan wajib pajak (baik orang pribadi maupun badan) untuk memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai ketentuan perpajakan. Kewajiban perpajakan tersebut diawali dari proses mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP, menghitung dan memperhitungkan pajak yang terutang, membayarkan pajak yang terutang, serta melaporkan pajak tersebut kepada direktur jenderal pajak sesuai dengan ketentuan perpajakan. Dengan demikian, wajib pajak orang pribadi maupun wajib pajak badan (melalui wakilnya) tetap harus bertanggung jawab untuk melaksanakan ketentuan perpajakan walaupun wajib pajak tersebut pailit. Tidak ada alasan bagi hakim untuk memindahkan tanggung jawab direksi perseroan pailit yang jelas-jelas melakukan pelanggaran hukum pajak (berupa tidak melunasi utang pajaknya) dialihkan kepada kurator.

Menurut penulis, penafsiran yang digunakan oleh hakim tidak tepat mengingat pemahaman terkait suatu rumusan ketentuan seharusnya ditafsirkan secara terbuka dalam rangka menggali maksud dan tujuan pembentuk undang-undang agar tujuan hukum untuk menciptakan keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan dapat dicapai. Pendapat penulis terkait penafsiran hakim seharusnya bersifat terbuka sejalan dengan pendapat Sudikno Mertokusumo dalam buku *Panduan Bantuan Hukum di Indonesia* (2006:7). Menurut Sudikno interpretasi atau penafsiran adalah sarana atau alat untuk mengetahui makna undang-undang, interpretasi yang tepat dapat membantu penegak hukum dalam memahami maksud pembentuk undang-undang dalam merumuskan suatu ketentuan. Pendapat penulis sejalan pula dengan pendapat Anthon Freddy Susanto (2005:98) bahwa penafsiran suatu ketentuan undang-undang seharusnya tidak hanya sekedar memberikan arti pada kata atau bahasa, namun penafsiran seharusnya mampu mengungkapkan suatu kenyataan. Selanjutnya, menurut Anthon FS penafsiran pada hakekatnya adalah puncak kreativitas seorang manusia dalam rangka mencari kebenaran dalam rangka memahami maksud pembentuk undang-undang dalam kasus ini dengan mencari jawaban yang tepat terkait tanggung jawab kurator terhadap perseroan pailit.

Perbedaan pemahaman hakim terkait tanggung jawab kurator sesuai rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP penulis temukan dalam putusan Pengadilan Negeri Denpasar Nomor 19/Pid.Pra/2018/PN Dps. Dalam kasus ini wajib pajak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Pemeriksaan bukti permulaan sesuai Pasal 1 angka 27 UU KUP pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Wajib pajak mengajukan permohonan pra peradilan dengan alasan antara lain (sesuai halaman 94 putusan), pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak tidak sesuai prosedur mengingat pemeriksaan bukti permulaan dilakukan pada tanggal 5 Mei 2017, sementara wajib pajak telah dinyatakan pailit tanggal 25 September 2017, selanjutnya penetapan wajib pajak sebagai tersangka adalah tanggal 15 Desember 2017. Atas dasar fakta hukum dan pembuktian di pengadilan, hakim berpendapat bahwa penyidik pajak (Direktur Jenderal Pajak) telah melakukan kesalahan prosedur dalam pemeriksaan bukti permulaan kepada wajib pajak mengingat tindakan pemeriksaan bukti permulaan kepada wajib pajak dilakukan setelah wajib pajak dinyatakan pailit seharusnya melibatkan kurator sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP. Selanjutnya, hakim berpendapat mengingat penyidik pajak (Direktur Jenderal Pajak) telah tidak mentaati dan menjalankan perintah Pasal 32 ayat 1 huruf b UU KUP), sehingga pemeriksaan bukti permulaan yang dilaksanakan telah kurang prosedur dan tidak berdasar prosedur yang ditentukan dalam Undang undang tersebut.

Berdasarkan kedua putusan tersebut, penulis berpendapat seharusnya hakim melakukan penafsiran secara terbuka atas rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP. Penafsiran terbuka dilakukan dengan menggunakan berbagai penafsiran yang sesuai khususnya penafsiran terkait tanggung jawab kurator sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Artinya penafsiran yang digunakan oleh hakim tidak cukup hanya semata-mata mendasarkan pada bunyi pasal tersebut saja (secara gramatikal), namun penafsiran ketentuan tersebut harus melalui pendekatan berbagai peraturan perundang-undangan agar pertimbangan hakim lebih dapat memberikan kepastian hukum dan sesuai dengan tujuan pembentukan hukum itu sendiri. Dalam tulisan ini Penulis menggunakan penafsiran sistematis dengan mengaitkan pasal-pasal lain yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan khususnya ketentuan yang mengatur kedudukan dan tanggung jawab kurator. Penafsiran sistematis adalah metode menafsirkan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP sebagai bagian dari keseluruhan sistem perundang-undangan yang berlaku di Indonesia. Penafsiran diperlukan dalam rangka memastikan kedudukan dan tanggung jawab kurator sebagai wakil dari wajib pajak badan pailit sebagaimana diatur baik dalam ketentuan perpajakan maupun ketentuan kepailitan sesuai UU PKPU. Dalam Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP diatur: “Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib pajak badan yang dinyatakan pailit pelaksanaan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan terhadap wajib pajak badan pailit diwakili oleh kurator. Rumusan ini seharusnya oleh hakim dikaitkan dengan rumusan Pasal 32 ayat (2) UU KUP, yaitu:

“Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.”

Dalam rumusan tersebut terdapat kata-kata...kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak ... dan seterusnya. Menurut penulis pembentuk undang-undang mengingatkan bahwa wakil wajib pajak dapat dikecualikan dari pertanggungjawaban secara pribadi dan/atau secara renteng apabila Direktur Jenderal Pajak tidak yakin wakil wajib pajak tersebut layak untuk dimintakan pertanggungjawaban. Mengingat sesuai Pasal 1 angka 1 UU PKPU, tanggung jawab kurator adalah mengurus dan membereskan harta debitor pailit di bawah pengawasan hakim pengawas. Kewajiban kurator tersebut ditegaskan pula dalam Penjelasan Umum UU PKPU sejak putusan pernyataan pailit diucapkan status hukum seseorang menjadi tidak cakap untuk melakukan perbuatan hukum, menguasai, dan mengurus harta kekayaannya. Penjelasan umum UU PKPU tersebut menegaskan si pailit (pengurus perseroan) tidak lagi memiliki kecakapan untuk mengelola atau melakukan tindakan hukum atas harta pailit, artinya menurut UU PKPU pengurus tetap memiliki kecakapan untuk melakukan tindakan hukum lainnya termasuk dimintakan pertanggungjawaban kepada pihak ketiga maupun kepada negara. Sementara, untuk proses penyelesaian/pembagian harta pailit semuanya akan dikendalikan oleh kurator sesuai kewenangan yang diberikan oleh UU PKPU dan kurator harus mempertanggungjawabkan tugasnya tersebut kepada hakim pengawas. Berdasarkan rumusan tersebut, menurut penulis direksi perseroan tetap memiliki kecakapan untuk melakukan tindakan hukum dan bertanggung jawab atas kesalahan yang telah dilakukan kepada pihak lain termasuk didalamnya kewajiban perpajakan kepada negara. Pendapat penulis ini sejalan dengan pendapat Agus Salim H dalam penelitiannya menegaskan dalam hal perseroan pailit maupun tidak pailit, direksi harus bertanggung jawab atas semua pemenuhan kewajiban perseroan sesuai rumusan Pasal 104 ayat (2) UU PT. Ketidcakapan pengurus untuk mengelola aset atau harta pailit bertujuan untuk melindungi hak-hak pihak ketiga sehingga sesuai UU PKPU dan kurator bertanggung jawab untuk melakukan pengawasan terkait harta pailit. Kurator menggantikan kedudukan orang/badan hukum yang dinyatakan pailit, guna mengurus hak dan kewajiban si pailit terkait harta pailitnya, namun bukan dimaksudkan bahwa kuratorlah yang bertanggung jawab atas pelunasan utang pajak perseroan pailit.

Hakim seharusnya juga mampu menggali tanggung jawab kurator terhadap pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan perseroan pailit seperti ketentuan Pasal 10 ayat (2) jo. Pasal 10 ayat (5) UU PPSP. Berdasarkan ketentuan Pasal 10 UU PPSP kurator bertanggung jawab untuk menerima penyampaian Surat Paksa yang diberitahukan jurusita pajak dan menandatangani Berita Acara Pelaksanaan Surat Paksa. Surat Paksa sesuai Pasal 1 angka 12 UU PPSP adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak. Surat Paksa merupakan salah satu rangkaian tindakan penagihan pajak dalam rangka wajib pajak yang memiliki utang pajak mau melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak. Adapun tujuan penagihan pajak adalah agar wajib pajak tetap harus melunasi utang pajak yang menjadi kewajibannya, namun mengingat wajib pajak badan pailit sesuai UU PKPU tidak memiliki kecakapan untuk mengurus harta pailit, sehingga penyampaian Surat Paksa atas nama wajib pajak dilakukan oleh jurusita pajak melalui kurator. Rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP juga memberikan penegasan walaupun wajib pajak dinyatakan pailit kewajiban perpajakan wajib pajak terhadap negara tetap harus dilaksanakan dan kurator sebagai wakil dari wajib pajak badan pailit harus memahami aset wajib pajak pailit merupakan jaminan bagi negara agar wajib pajak atau penanggung pajak bertanggung jawab untuk melunasi utang pajaknya sesuai UU PPSP. Hal tersebut sejalan dengan Pasal 21 ayat (1) jo. Pasal 21 ayat (3a) UU KUP, yang pada intinya Pasal 21 UU KUP mengatur pelunasan utang pajak lebih tinggi kedudukannya dibandingkan dengan utang-utang lain yang dimiliki wajib pajak atau penanggung pajak kepada pihak ketiga. Dengan demikian, apabila perseroan pailit dan memiliki kewajiban baik kepada negara berupa utang pajak maupun pihak ketiga lainnya (utang piutang dalam hal keperdataan), sesuai dengan keistimewaan hukum pajak sebagai hukum publik apabila terjadi lelang atas barang-barang milik penanggung pajak, piutang negara harus didahulukan pelunasannya dibandingkan dengan kreditor lain. Pasal tersebut menegaskan piutang negara sebagai kreditor preferen memiliki hak mendahului dibanding kreditor lainnya. Kedudukan istimewa utang pajak (piutang negara) dibandingkan utang piutang biasa ditegaskan pula dalam Pasal 1137 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPerduta) yaitu:

“Hak didahulukan milik negara, kantor lelang dan badan umum lain yang diadakan oleh penguasa, tata tertib pelaksanaannya, dan lama jangka waktunya, diatur dalam berbagai undang-undang khusus yang berhubungan dengan hal-hal itu. Hak didahulukan milik persekutuan atau badan kemasyarakatan yang berhak atau yang kemudian mendapat hak untuk memungut bea-bea, diatur dalam undang-undang yang telah ada mengenai hal itu atau yang akan diadakan”.

Pasal 1137 KUHPerdata mengatur negara berhak untuk didahulukan, artinya setelah dibayarkannya piutang negara, barulah dilakukan pembayaran piutang kreditur yang diberikan penjaminan khusus seperti gadai dan hipotik, kemudian kreditur-kreditur lainnya. Walaupun kedudukan piutang negara lebih tinggi dibandingkan dengan kreditur lainnya, namun saat ini sesuai Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 yang dibacakan pada tanggal 11 September kedudukan piutang negara dilakukan setelah hak atas upah buruh dipenuhi terlebih dahulu dalam hal kepailitan terjadi.

Berdasarkan penafsiran ketentuan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP jo. Pasal 32 ayat (2) UU KUP jo. Pasal 10 ayat (2) jo. Pasal 10 ayat (5) UU PPSP maupun Pasal 21 ayat (1) jo. Pasal 21 ayat (3a) UU KUP menjelaskan tanggung jawab dan kedudukan kurator adalah sebagai wakil wajib pajak pailit agar pelaksanaan hak dan kewajiban wajib pajak pailit tetap dapat dilaksanakan kepada negara melalui kurator. Berdasarkan ketentuan tersebut tidak berarti kurator yang harus bertanggung jawab atas kesalahan yang dilakukan oleh perseroan pailit. Menurut penulis berdasarkan penafsiran sistematis dengan pendekatan terhadap ketentuan perpajakan lainnya baik dalam UU KUP maupun UU PPSP tidak ada satu pasal pun yang menegaskan dengan berubahnya status hukum perseroan pailit, menyebabkan kurator harus bertanggung jawab atas pelunasan utang pajak perseroan pailit. Selanjutnya, pemahaman rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b Undang-Undang KUP juga penulis kaitkan dengan tugas dan tanggung jawab kurator (sesuai Pasal 69 ayat (1) UU PKPU) adalah mengurus dan/atau melakukan pemberesan atas harta pailit di bawah pengawasan hakim pengawas. Selanjutnya, mengingat dalam kasus tersebut bentuk usaha wajib pajak adalah perseroan terbatas dan sesuai Pasal 1 angka 5 UU PT, direksi adalah organ perseroan yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengurusan perseroan, serta mewakili perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar.

4. Kesimpulan dan Saran.

4.1. Kesimpulan.

Berdasarkan pembahasan di atas, pemahaman hakim terkait suatu rumusan ketentuan hukum seharusnya bersifat terbuka. Hakim dituntut untuk menentukan penafsiran yang sesuai dengan kasus yang ada, sehingga tujuan pembentukan hukum berupa kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan dapat tercapai sesuai dengan maksud pembentuk undang-undang saat merumuskan ketentuan hukum tersebut. Melalui penafsiran sistematis terkait rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP, kurator merupakan: (1) wakil wajib pajak (perseroan) pailit dalam pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan kepada negara dan lembaga kurator sesuai UU PKPU dibentuk hanya untuk melakukan pemberesan terkait harta pailit; (2) ketentuan UU PT mengatur direksi tetap bertanggung jawab dalam memenuhi kewajiban perseroan walaupun perseroan tersebut dalam keadaan pailit, bahkan apabila aset pailit tidak cukup untuk memenuhi kewajiban perseroan, setiap anggota direksi bertanggung jawab secara pribadi maupun tanggung renteng untuk melunasi kewajiban kepada negara maupun pihak ketiga; (3) tidak ada kaidah hukum yang mengatur apabila suatu perseroan pailit kewajiban perpajakannya (pertanggungjawabannya) beralih kepada kurator. Melalui pembahasan dalam tulisan ini diharapkan ke depannya proses penegakan hukum oleh Direktur Jenderal Pajak terkait wajib pajak (perseroan) pailit tidak lagi menimbulkan polemik. Mengingat tanggung jawab dan pertanggungjawaban kurator sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan hanya mengurus dan/atau membereskan harta pailit, sehingga pertanggung jawaban atas kesalahan wajib pajak tidak bisa serta merta digeser kepada kurator. Penulis berharap tulisan ini dapat memberikan sumbangsih pemikiran kepada siapapun yang tertarik untuk mendalami proses penegakan hukum di bidang perpajakan, namun apabila rumusan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP dikhawatirkan tetap menimbulkan polemik di kemudian hari dan dijadikan peluang bagi wajib pajak untuk menghindari kewajiban perpajakannya, penulis berharap Kementerian Keuangan RI sebagai atasan Direktur Jenderal Pajak, dengan Kementerian Hukum dan HAM sebagai instansi pengawas kurator, dan Mahkamah Agung sebagai instansi pengawas badan peradilan di Indonesia mengeluarkan suatu penegasan terkait persamaan pemahaman terkait tanggung jawab kurator terhadap perseroan pailit.

4.2. Saran.

Pasal 25 Undang-Undang Nomor 48 tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman mengatur hakim berwenang memeriksa, mengadili, dan memutus perkara pidana dan perdata sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dalam putusan di tingkat pertama hakim nyata-nyata tidak mengindahkan fakta-fakta yang disampaikan para pihak dan ketentuan peraturan perundang-undangan baik UU PT maupun sumber hukum lainnya seperti ketentuan pajak, KUH Perdata, doktrin maupun yurisprudensi. Hakim sesungguhnya memiliki kekuasaan yang besar terhadap para pihak yang

bersengketa, namun hakim dalam menjalankan tugasnya juga memiliki tanggung jawab yang besar untuk tetap mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan. Kekosongan hukum yang ada dapat dilakukan dengan penemuan norma baru melalui penelusuran hakim terhadap doktrin atau yurisprudensi sesuai dengan asas peradilan yang baik. Putusan hakim yang tidak adil dapat membekas dalam batin para pencari keadilan sepanjang perjalanan hidupnya. Hal ini pernah disampaikan oleh Suhrawardi K. Lubis (2002: 29). Proses peradilan yang cukup panjang dan bertele-tele akibat dari tidak cermatnya hakim sesungguhnya juga tidak sesuai dengan asas peradilan cepat, biaya ringan, dan sederhana sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 2 ayat (2) UU Kekuasaan Kehakiman.

Daftar Referensi

Buku

- Hamzah, Andi. 2005. *Kamus Hukum*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Freddy Susanto, Anton. 2005. *Semiotika Hukum*. Bandung: PT Refika Aditama.
- Kansil, C.S.T. 1989. *Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia*. Jakarta: Balai Pustaka.
- Ali, Chidir. 1999. *Badan Hukum*. Bandung: Alumnus.
- Fernando M. Manulang, E. 2007. *Falsafah dan Filosofi Hukum Acara Pidana*. Jakarta: PT Kompas Media Nusantara.
- Manan, Baghir. 2004. *Hukum Positif Indonesia*. Yogyakarta: FH UII Press.
- M. Zen A, Patra dan Daniel Hutagalung. 2006. *Panduan Bantuan Hukum Di Indonesia*. Jakarta: Sentalisme Production.
- Rafiek. 2013. *Pengkajian Sastra: Kajian Praktis*. Bandung: PT Refika Aditama.
- Brotodihardjo, Santoso. 2008. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Refika Aditama.
- Mertokusumo, Sudikno. 1986. *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty.
- YLBHI. 2006. *Panduan Bantuan Hukum di Indonesia*.

Artikel

- Kusumaningtyas, Fenny. 2022. Tanggung Jawab Direksi Dalam Kepailitan Perseroan Terbatas Berdasarkan Undang-Undang Perseroan Terbatas. *Dharmasiswa Jurnal Program Magister FHUI*, Volume 2 Nomor 1 (Maret 2022), hal. 353-361.
- Kartanto, Lucky, dkk. 2018. Curator Authority Related Gijzeling By Directorate General Of Tax For Taxpayer Institution In Bankruptcy With The Good Faith. *International Journal of Scientific and Research Publication*, vol. 8, issue 7, hal. 277-286.
- Sucipto, Purnomo. 2020. "Bagaimana Menafsir Peraturan" dipublikasikan pada tanggal 15 Mei 2015 (<https://setkab.go.id/bagaimana-menafsir-peraturan/diakses> pada tanggal 6 Juni 2020).

Putusan Pengadilan/Mahkamah Konstitusi

- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 yang dibacakan pada tanggal 11 September 2014.
- Putusan Pengadilan Negeri Denpasar Nomor 19/Pid.Pra/2018/PN Dps
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-006842.99/2018/PP/M.IVB Tahun 2019.

Peraturan Perundang-undangan

- Kitab Undang-Undang Hukum Perdata.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023.
- Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000.
- Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang
- Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2014 tentang Surat Pemberitahuan sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021.
Peraturan Menteri Keuangan Nomor 147/PMK.03/2017 Tata Cara Pendaftaran Wajib Pajak Dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak Serta Pengukuhan Dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.

Peran Widyaiswara Dalam Meningkatkan Keterlibatan Peserta Diklat Pada Pelatihan Jarak Jauh (Studi Kasus : PJJ *Excellent Frontliners* di BDK Denpasar)

I Wayan Sukada

Balai Diklat Keuangan Denpasar, Jl DR. Kusumaatmaja 1, Denpasar
iwsukada@gmail.com, wayan.sukada@kemenkeu.go.id

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received: 10 Sep. 2023

Revised: 18 Sep. 2023

Accepted: 20 Sep. 2023

Pelatihan Jarak Jauh (PJJ) merupakan proses pembelajaran yang dilaksanakan di luar tempat penyelenggaraan pelatihan yang tidak terbatas jarak dan waktu dengan menggunakan berbagai media pembelajaran. Disisi lain, keterlibatan peserta dalam proses pembelajaran tetap menjadi salah satu faktor penentu keberhasilan pelatihan. Penelitian ini bertujuan untuk menjawab permasalahan bagaimana keterlibatan peserta dalam pelaksanaan PJJ dan peran Widyaiswara dalam meningkatkan *learning engagement*. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif yang disajikan secara deskriptif dengan studi kasus. Data penelitian merupakan data primer dan data sekunder. Data primer dikumpulkan melalui kuisioner. Data sekunder diperoleh dari dokumen laporan penyelenggaraan serta hasil evaluasi pelatihan. Studi kasus dilakukan dalam pelaksanaan PJJ *Excellent Frontliners*. Populasi penelitian meliputi seluruh peserta PJJ *Excellent Frontliners* yang dilaksanakan di BDK Denpasar 2023. Dari ketiga dimensi untuk mengukur *learning engagement* meliputi *behavioral engagement*, *emotional engagement*, dan *cognitive engagement* menunjukkan bahwa model PJJ dapat meningkatkan *learning engagement*. Peran Widyaiswara sebagai fasilitator diukur berdasarkan kemampuan menyampaikan materi dan memotivasi peserta. Kesimpulan penelitian ini bahwa pelaksanaan PJJ dapat meningkatkan *learning engagement* peserta dan peran Widyaiswara dibutuhkan dalam memotivasi peserta selama PJJ berlangsung.

Distance Training (PJJ) is a learning process carried out outside the location where the training is held and is not limited by distance and time using various learning media. On the other hand, participant involvement in the learning process remains one of the determining factors for the success of training. This research aims to answer the problem of how participants are involved in implementing PJJ and the role of Widyaiswara in increasing learning engagement. This research is qualitative research presented descriptively with case studies. Research data is primary data and secondary data. Primary data was collected through questionnaires. Secondary data was obtained from implementation report documents and training evaluation results. A case study was conducted in the implementation of PJJ Excellent Frontliners. The research population includes all PJJ Excellent Frontliners participants which will be held at BDK Denpasar 2023. The three dimensions for measuring learning engagement, including behavioral engagement, emotional engagement, and cognitive engagement, show that the PJJ model can increase learning engagement. Widyaiswara's role as a facilitator is measured based on his ability to deliver material and motivate participants. The conclusion of this research is that implementing PJJ can increase participants' learning engagement and the role of Widyaiswara is needed in motivating participants during PJJ.

Kata Kunci: PJJ, *Learning Engagement*, Penelitian Kualitatif

Keywords: *Distance Training (PJJ)*, *Blended Learning*, *Learning Engagement*, *Qualitative Research*

1. Pendahuluan

1.1 Latar Belakang

Keterlibatan siswa (*student engagement*) dalam kelas merupakan faktor kunci yang mempengaruhi keberhasilan pelatihan (Subramainan & A., 2020). Pembahasan pentingnya keterlibatan siswa untuk mencapai keberhasilan sebuah pendidikan bukanlah hal baru. Bahkan Kuh, G. D, sebagai mana dalam Subramainan, 2020 menyatakan bahwa teori keterlibatan siswa telah dibahas dalam literatur-literatur lebih dari 70 tahun sebelumnya dan menarik perhatian peneliti sosial sejak pertengahan 1980-an. Dinyatakan bahwa “*student engagement as participation in educationally effective practices that lead to a range of measurable outcomes*”. Handelsman, dkk (2005) sebagai mana dalam Lidiawati dan Helsa, menyatakan *student engagement* sebagai partisipasi peserta didik dalam pembelajaran yang ditinjau dari empat dimensi, yaitu *skill engagement*, *emotional engagement*, *participation engagement*, dan *performance engagement* (Lidiawati, 2021). Lebih lanjut dijelaskan bahwa *skill engagement* merupakan keterlibatan peserta dalam kelas melalui perilaku tertentu yang menunjang proses pembelajaran. *Emotional engagement* merupakan keterlibatan peserta secara emosi terhadap materi yang sedang dipelajari. *Participation engagement* merupakan keaktifan peserta saat proses pembelajaran berlangsung. *Performance engagement* merupakan keterlibatan peserta dalam menyelesaikan penugasan yang diberikan. Fredricks, dkk (2004) dan Marks (2000) dalam Subramainan, 2020 menyatakan terdapat empat komponen yang membangun keterlibatan siswa meliputi *behavioral engagement*, *emotional engagement*, *cognitive engagement*, dan *social engagement*.

Keterlibatan siswa yang rendah dapat terindikasi dari siswa yang pasif saat pembelajaran, tidak tertarik dengan pembelajaran serta kurangnya focus pada pembelajaran (Lathifaturrohmah AJ & Yunikawati, 2022). Sebagaimana dikemukakan Frederik, dkk, 2004, dalam Junianto, dkk, bahwa tinggi rendahnya keterlibatan siswa dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal. Faktor internal mencakup kebutuhan psikologis peserta sedangkan faktor eksternal meliputi peserta lain, lingkungan pembelajar dan lainnya (Junianto dkk., 2021). Fasilitator, kurikulum pembelajaran, metode pembelajaran yang digunakan dalam proses pembelajaran dapat dikelompokkan ke dalam faktor eksternal yang dapat mempengaruhi tinggi rendahnya keterlibatan peserta pelatihan dalam proses pelatihan tersebut.

Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 45/PMK.011/2018, dinyatakan bahwa Pelatihan Jarak Jauh (PJJ) merupakan proses pembelajaran yang dilaksanakan di luar tempat penyelenggaraan pelatihan. Giri, AP dkk, menyatakan PJJ adalah pembelajaran dengan menggunakan suatu media yang memungkinkan terjadi interaksi antara pengajar dan pembelajar (Giri A.P, dkk, 2020).

Pelatihan *Excellent Frontliners* merupakan sebuah program pelatihan dari Pusat Pendidikan dan Pelatihan Kepemimpinan dan Manajerial (Pusdiklat KM), Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan yang dilaksanakan secara PJJ. PJJ *Excellent Frontliners* selain dilaksanakan di Pusdiklat KM juga dilaksanakan di Balai Pendidikan dan Pelatihan (BDK) Keuangan yang berada di daerah. Salah satunya dilaksanakan di BDK Denpasar. PJJ *Excellent Frontliners* dimaksudkan untuk meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan sikap pegawai Kementerian Keuangan yang tugas dan fungsinya berada di garis terdepan organisasi dan secara langsung berhubungan dengan pihak luar untuk memberikan pelayanan prima terkait kehumasan, layanan informasi dan pengaduan, layanan administratif, serta penerimaan tamu di *frontline*.

Seperti disinggung sebelumnya bahwa fasilitator (dalam hal ini Widyaaiswara yang mengampu pelatihan) dan model pembelajaran merupakan dua faktor eksternal yang dapat berpengaruh terhadap keterlibatan peserta pelatihan (*learning engagement*). Dengan penerapan model pelatihan jarak jauh pada PJJ *Excellent Frontliners*, penulis tertarik untuk melakukan penelitian terkait peran Widyaaiswara dalam meningkatkan keterlibatan peserta agar tujuan pelatihan dapat tercapai.

1.2 Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini memiliki tujuan untuk mengetahui:

- a. apakah PJJ *Excellent Frontliners* yang dilaksanakan di BDK Denpasar tahun 2023 dapat mencapai tujuan pelatihan?, dan
- b. bagaimana peran Widyaaiswara sebagai fasilitator pada PJJ *Excellent Frontliners* dalam meningkatkan keterlibatan peserta?

1.3 Manfaat penelitian

Manfaat yang diharapkan dari penelitian ini, antara lain:

- a. menjadi inspirasi kepada Widyaiswara pengampu pelatihan yang dilaksanakan secara PJJ agar dapat meningkatkan keterlibatan peserta pelatihan dalam mencapai tujuan pelatihan;
- b. menjadi bahan pertimbangan dalam penyusunan kurikulum pelatihan yang dilaksanakan secara PJJ agar mencapai tujuan pembelajaran secara efektif.

2. Metode Penelitian

2.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian diskriptif kualitatif yang dilakukan melalui studi kasus. Format penelitian deskriptif kualitatif studi kasus memusatkan penelitian pada unit tertentu dari berbagai fenomena (Bungin, 2016 hal : 68-69). Unit penelitian ini merupakan kelompok yang terdiri dari peserta pelatihan PJJ *Excellent Frontliners* yang dilaksanakan pada 3 sampai 5 April 2023 di BDK Denpasar.

2.2 Teknik Analisis

Sebagaimana dinyatakan oleh Bungin, B, 2016, studi kasus adalah suatu strategi dan metode analisis data kualitatif yang menekankan pada kasus khusus yang terjadi pada objek penelitian (Bungin, 2016 hal : 237). Data primer berupa catatan hasil observasi Widyaiswara saat pelaksanaan pelatihan digunakan untuk mengetahui peran Widyaiswara dalam meningkatkan keterlibatan peserta pelatihan. Diperkuat dengan data sekunder berupa laporan hasil evaluasi pengajar yang diberikan oleh peserta. Sementara itu, untuk mengetahui pencapaian tujuan pelatihan dilihat dari data primer berupa jawaban kuesioner yang disampaikan peserta ditambah data sekunder berupa laporan hasil evaluasi level 2 dan laporan kelulusan peserta pelatihan.

2.3 Sumber Data

Data penelitian ini meliputi data primer dan data sekunder. Data primer terutama bersumber dari catatan peneliti atas keaktifan peserta pelatihan dalam kelas saat proses pelatihan berlangsung. Keaktifan peserta meliputi menjawab pertanyaan fasilitator ataupun peserta lainnya saat sesi diskusi kelas, mengajukan pertanyaan atas materi yang didiskusikan, dan penyelesaian/pengumpulan tugas-tugas yang diberikan selama pelatihan berlangsung. Selain itu data primer juga dikumpulkan dengan menggunakan kuisisioner untuk mendapatkan data keterlibatan peserta yang meliputi *behavioral engagement*, *emotional engagement*, dan *cognitive engagement*. Kuisisioner terutama disusun dengan mengadopsi penelitian yang dilakukan oleh Lathifaturrohman dan Yunikawati, 2022 dengan beberapa penyesuaian. Pengumpulan data primer dilakukan dengan mengirimkan kuisisioner yang dibuat dengan *google form* kepada peserta melalui *WhatsApp Group* serta ke alamat *whatsapp* pribadi peserta pelatihan. Data sekunder keseluruhannya bersumber dari laporan pelaksanaan dan evaluasi pelatihan serta kelengkapan administrasi peserta pelatihan.

Populasi dalam penelitian ini meliputi peserta pelatihan PJJ *Excellent Frontliners* yang dilaksanakan di BDK Denpasar mulai tanggal 3 sampai dengan 5 April 2023. Jumlah peserta seluruhnya sebanyak 30 orang. Keseluruhannya merupakan pegawai aktif pada Unit Kerja Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan. Peserta tersebar pada beberapa satuan kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) yang berada di Sulawesi, Nusa Tenggara Barat, dan Nusa Tenggara Timur.

Kuisisioner dengan skala likert 1 – 5, disusun dengan mengadopsi item-item yang disusun oleh Lathifaturrohman dan Yunikawati, (2022) dengan beberapa penyesuaian yang diperlukan. Item pertanyaan kuisisioner sebagai mana tersaji pada Tabel 1 berikut:

Tabel 1 : Kuisisioner Keterlibatan Peserta Pelatihan

No	Indikator	Item Pertanyaan	No. Urut	
a	Behavioral Engagement	Partisipasi	Saya selalu menjawab pertanyaan yang disampaikan fasilitator ketika pembelajaran <i>synchronous</i> tatap muka daring berlangsung	1
		Perhatian	Saya memusatkan perhatian pada materi pembelajaran, diskusi, dan semua kegiatan saat pembelajaran	2
		Kepatuhan	Saya hadir pada semua pertemuan kelas <i>synchronous</i> maupun <i>asynchronous</i>	3
			Selama pembelajaran saya mengikuti petunjuk dari fasilitator	4
		Ketekunan	Saya menyelesaikan tugas tepat waktu	5
b	Emotional Engagement	Emosi Positif	Saya merasa bersemangat selama mengikuti pelatihan	6
		Minat	Saya menyukai program pelatihan PJJ <i>Excellent Frontliners</i>	7
		Persepsi Pembelajaran	Materi pelatihan sesuai dengan kebutuhan tugas saya sebagai <i>frontliner</i>	8
		Perasaan	Saya menikmati proses pembelajaran dalam PJJ <i>Excellent Frontliners</i>	9
c	Cognitive Engagement	Mencoba memahami ide-ide	Saya memahami ide dalam materi pokok pelatihan	10
			Ketika pembelajaran berlangsung saya dapat fokus pada materi pelatihan yang disampaikan	11
		Penggunaan strategi metakognitif untuk mengintegrasikan dan menerapkan ide-ide	Saya menggabungkan pengetahuan dari setiap materi pelatihan dalam melaksanakan tugas di kantor	12
		Menjadi refleksi diri	Jika saya tidak mengerti, saya akan menanyakan materi tersebut kepada fasilitator atau teman sejawat	13

Sumber : Lathifaturrohmah dan Yunikawati, 2022, disesuaikan

3. Hasil dan Pembahasan

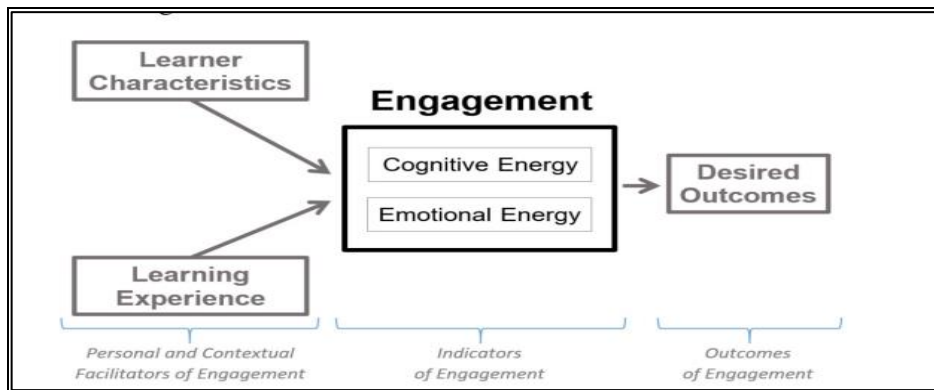
3.1 Konsep Teori

PJJ sebagai mana disebutkan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 45/PMK.011/2018, merupakan proses pembelajaran yang dilaksanakan di luar tempat penyelenggaraan pelatihan, yang menekankan pada pembelajaran mandiri yang dikelola secara sistematis dan tidak terbatas oleh jarak dan waktu dengan menggunakan berbagai media pembelajaran. Terdapat tiga hal yang dipertimbangkan dalam melaksanakan PJJ yaitu adanya kesenjangan kinerja, kesenjangan kompetensi terkait pengetahuan/keterampilan, dan pengembangan karier pegawai. Giri, AP dkk, menyatakan PJJ adalah pembelajaran dengan menggunakan suatu media yang memungkinkan terjadi interaksi antara pengajar dan pembelajar. Dinyatakan pula bahwa melalui PJJ dimungkinkan antara pengajar dan pembelajar berbeda tempat dan bahkan dipisahkan dengan jarak yang sangat jauh (Giri A.P, dkk, 2020). Syahroni, M dkk, dalam penelitiannya menyatakan bahwa untuk mencapai tujuan pembelajaran, guru/fasilitator dalam pelaksanaan PJJ dituntut untuk lebih kreatif dalam menggunakan media pembelajar. Dimana dalam PJJ penggunaan media pembelajaran terutama yang berbasis teknologi informasi dan internet menjadi kebutuhan yang utama (Syahroni, dkk, 2020).

PJJ *Excellent Frontliners* merupakan sebuah program pelatihan dari Pusat Pendidikan dan Pelatihan Kepemimpinan dan Manajerial (Pusdiklat KM), Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Kementerian Keuangan RI. PJJ *Excellent Frontliners* dimaksudkan untuk meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan sikap pegawai Kementerian Keuangan yang tugas dan fungsinya berada di garis terdepan organisasi dan secara langsung berhubungan dengan pihak luar untuk memberikan pelayanan prima terkait kehumasan, layanan informasi dan pengaduan, layanan administratif, serta penerimaan tamu. Pengembangan kompetensi pegawai Kementerian Keuangan dilakukan berdasarkan hasil pemetaan pegawai yang dilanjutkan dengan analisis kebutuhan pembelajaran (AKP). Sesuai Peraturan Menteri Keuangan Nomor 45/PMK.011/2018 tentang Pedoman Analisis Kebutuhan Pembelajaran di Lingkungan Kementerian Keuangan, AKP adalah serangkaian proses analisis terhadap kesenjangan pengetahuan, keterampilan, dan sikap dalam rangka pengembangan sumber daya manusia dengan program pembelajaran guna mendukung tercapainya target kinerja organisasi di lingkungan Kementerian Keuangan yang dilaksanakan oleh Unit Pengelola dan Unit Pengguna serta berkoordinasi dengan Sekretariat Jenderal. AKP dikelompokkan menjadi tiga, yaitu AKP reguler, insidental, dan strategis.

Learning engagement yang dalam beberapa penelitian juga disebut sebagai *student engagement* diterjemahkan sebagai keterlibatan siswa. Dalam penelitian ini merujuk pada keterlibatan peserta pelatihan dalam proses pembelajaran untuk mencapai tujuan pembelajaran. Kuh, sebagai mana dalam Subramanian, 2020 menyatakan bahwa “*student engagement as participation in educationally effective practices that lead to a range of measurable outcomes*” (Subramanian & A., 2020). Dapat diterjemahkan sebagai keterlibatan peserta pelatihan dalam pelaksanaan pelatihan efektif yang dapat menunjang *outcome* yang terukur.

Lebih lanjut, Halverson dan Graham menyatakan bahwa keterlibatan pembelajar berkorelasi dengan *outcomes* dari sebuah proses pelatihan. *Outcomes* dimaksud dapat berbentuk pencapaian prestasi akademik, ketekunan, kepuasan, dan rasa kebersamaan (Halverson & Graham, 2019). Dinyatakan pula, keterlibatan peserta pelatihan mencakup keterlibatan energi kognitif dan energi emosional untuk menyelesaikan tugas. Hubungan energi kognitif dan emosional dengan hasil pembelajar yang diharapkan digambarkan sebagai berikut:



Sumber : Halverson dan Graham, 2019

Gambar di atas menunjukkan hubungan antara pribadi dan kontek keterlibatan, indikator keterlibatan dengan hasil belajar yang diinginkan. Pribadi dan kontekstual dalam pembelajaran meliputi karakteristik pembelajar (*learner characteristics*) dan pengalaman belajar (*learning experience*). Indikator keterlibatan meliputi energi kognitif dan emosional. Energi kognitif dan energi emosional merupakan indikator untuk mengukur keterlibatan fasilitator yang mencakup karakteristik pembelajar dan pengalaman belajar dalam mencapai tujuan pembelajaran yang diinginkan. Keterlibatan energi kognitif dikelompokkan menjadi dua yaitu faktor kuantitas dan faktor kualitas. Faktor kuantitas mencakup tiga hal yaitu perhatian (*attention*), usaha dan ketekunan (*effort and persistence*), dan waktu dalam melaksanakan tugas (*time on task*). Sedangkan faktor kualitas mencakup strategi kognitif (*cognitive strategy*), penyerapan (*absorption*), dan rasa ingin tahu (*curiosity*).

Lidiawati, menyatakan bahwa pembahasan keterlibatan peserta pelatihan dapat dilakukan dalam tataran makro sampai mikro. Tataran makro meliputi kebijakan/peraturan maupun nilai-nilai yang dianut institusi pendidikan. Sedangkan tataran mikro meliputi apa yang terjadi di kelas sepanjang pelatihan berlangsung (Lidiawati, 2021). Handelsman, dkk dalam penelitiannya yang berjudul “*A Measure of College Student Course Engagement*”, menyatakan bahwa keterlibatan siswa dapat dianggap sebagai prediktor penting dari prestasi siswa (Handelsman dkk., 2005). Dinyatakan bahwa terdapat empat dimensi keterlibatan peserta pelatihan meliputi keterlibatan keterampilan (*skills engagement*), keterlibatan partisipasi/interaksi (*participation/interaction engagement*), keterlibatan emosi (*emotional engagement*), dan keterlibatan kinerja (*performance engagement*).

Fredricks, dkk (2004) dan Marks (2000) dalam Subramainan, 2020 menyatakan terdapat empat komponen yang membangun keterlibatan siswa meliputi *behavioral*, *emotional*, *cognitive*, dan *social engagement*. Komponen *behavioral* (perilaku) dicerminkan dari kepatuhan siswa terhadap peraturan sekolah, seperti tingkat kehadiran. Komponen *emotional* menyangkut perasaan yang direfleksikan dengan sikap, rasa memiliki, dan pendapatnya terhadap sekolah. Komponen *cognitive* tercermin dari keterlibatan/keaktifan siswa dalam proses pembelajaran. Komponen *social* dicerminkan dari interaksi sosial peserta dalam proses pembelajaran (Subramainan & A., 2020).

3.2 Penelitian Sebelumnya

Handelsman, dkk, 2005 yang melakukan penelitian terhadap 40 orang mahasiswa kelas matematika seni dasar di University of Colorado, menemukan bahwa membantu peserta untuk terlibat secara emosional dapat menjadi faktor penting untuk mengajarkan pengetahuan (*knowledge*) dan keterampilan (*skill*). Dinyatakan pula bahwa keterlibatan peserta dianggap sebagai prediktor penting dari prestasi peserta. Mustika dan Kusdiyati, 2015, yang melakukan penelitian terhadap siswa kelas XI IPS di SMA Pasundan, Bandung menemukan bahwa keterlibatan siswa yang rendah dari dimensi *behavioral engagement* tercermin dari kurang memiliki usaha, kurang bersungguh-sungguh, kurang tekun dalam mengerjakan tugas yang diberikan guru. Dari dimensi *emotional engagement* tercermin dari perilaku yang kurang semangat, tidak bahagia dalam proses belajar, serta merasa kurang puas terhadap lingkungan pembelajaran meliputi fasilitas sekolah, teman-teman, dan guru/para pengajar. Dimensi *cognitive engagement* tercermin dari siswa yang kurang memperhatikan saat proses pembelajaran, tidak fokus pada guru yang mengajar di kelas mengakibatkan tidak paham dan tidak mampu menjawab pertanyaan diskusi kelas. Selain itu siswa yang memiliki keterlibatan rendah juga dipengaruhi oleh faktor eksternal, seperti kurangnya motivasi dan dukungan emosional dari orang tua untuk berprestasi di sekolah. Lidiawati dan Helsa, 2021 yang meneliti hubungan antara *self-regulated learning* dengan *student engagement*. Penelitian tersebut menyimpulkan bahwa *self-regulated learning* (sadar, bertanggung jawab, dan mengetahui strategi belajar yang efektif) memiliki peran atau pengaruh positif terhadap *student engagement*. Lathifaturrohman dan Yunikawati, 2022 dalam penelitiannya yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh serta perbedaan keterlibatan siswa antara kelas yang menggunakan *socratic* dan kelas yang menggunakan *clickers* sebagai sarana untuk meningkatkan keterlibatan siswa dalam proses pembelajaran di kelas. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dengan kedua platform pembelajaran tersebut, *socratic* dan *clickers* sama-sama dapat meningkatkan keterlibatan siswa dalam proses pembelajaran. Dinyatakan pula, penggunaan kedua platform tersebut tidak memiliki perbedaan pengaruh yang signifikan. Agustina dan Amaliyah, 2023 melakukan penelitian tentang *student engagement* pada pembelajaran *blended learning* untuk siswa SMA di Kota Semarang. Pengumpulan data dilakukan dengan wawancara. Sample penelitian dikumpulkan secara *purposive sampling*. Hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa dengan model pembelajaran *blended learning* kurang bisa *engage* dalam mengikuti pembelajaran sehingga untuk meningkatkan hasil belajar, siswa perlu memiliki motivasi dalam belajar.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, dimana penelitian tersebut dilakukan pada mahasiswa dan Siswa SMA pada proses pembelajaran kelas dalam satu semester. Sedangkan penelitian ini dilakukan pada proses pelatihan yang hanya dilakukan dalam tiga hari. Peserta pelatihan seluruhnya merupakan pegawai (ASN) pada unit Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara. Rata-rata usia peserta pelatihan tersebut 26 tahun. Bahkan salah satu peserta paling tua dengan usia 50 tahun dan peserta termuda usia 21 tahun. Pelaksanaan pelatihan hanya tiga hari yang mencakup 20 Jam Pembelajaran. Peneliti sendiri merupakan fasilitator yang terlibat langsung dalam proses selama pelatihan berlangsung.

3.3 Pembahasan

Sesuai Kerangka Acuan Pembelajaran (KAP) yang disusun oleh Pusdiklat Kepemimpinan dan Manajerial, evaluasi pelatihan dilaksanakan mulai level 1 sampai dengan level 3. Evaluasi level 1 meliputi evaluasi atas penyelenggaraan dan pengajar. Evaluasi penyelenggaraan dilakukan atas kesiapan panitia, sarana dan prasarana, serta bahan ajar yang disediakan. Evaluasi atas pengajar/fasilitator dilakukan terutama terkait kemampuan memotivasi peserta pelatihan dalam mengikuti pelatihan. Evaluasi level 2 dilakukan melalui penugasan/praktek dengan tingkat kehadiran minimal 80% per mata pelatihan dan menyelesaikan seluruh penugasan. Peserta yang dinyatakan memenuhi syarat dalam evaluasi level 2 akan diberikan Sertifikat Telah Mengikuti Pelatihan. Evaluasi level 3 dilakukan setelah pelatihan selesai diselenggarakan dan alumni telah melaksanakan tugas sebagai *frontliner* ditempat tugasnya. Evaluasi level 3 dilakukan untuk mengetahui apakah alumni mampu : (a) menerapkan *service excellence* yang berfokus pada kualitas layanan terhadap *stakeholder*; (b) melakukan teknik pengenalan diri; (c)

melakukan komunikasi efektif dalam mengelola hubungan dengan *stakeholder*; dan (d) menerapkan layanan terbaik kepada *stakeholder* pada era digital.

Hasil evaluasi level 1, khususnya evaluasi pengajar, peserta memberikan nilai rata-rata 4,86 untuk range penilaian antara 1 (sangat tidak baik) sampai 5 (sangat baik). Penilaian ini dilakukan dalam proses pembelajaran dari keseluruhan materi pelatihan. Pelatihan terdiri dari empat materi pokok yaitu *Quality and Stakeholder Fokus*, Penguasaan Diri Sendiri (*Intrapersonal*), Motivasi, Kepercayaan Diri, dan *Interpersonal Relationship*, serta Komunikasi di Era Digital. Serta satu materi *role play* (minilab). Hasil penilaian peserta terhadap fasilitator (kenyataan) lebih tinggi dibandingkan dengan rata-rata harapan peserta sebesar 4,60. Hal ini menunjukkan bahwa peserta merasa widyaiswara sebagai fasilitator dapat memberikan motivasi dalam mengikuti pelatihan sehingga apa yang dipelajari secara tatap muka *daring* maupun non tatap muka dapat berjalan dengan baik.

Sesuai daftar hadir peserta dan pantauan layar *MS-Teams* sepanjang pelatihan berlangsung, tingkat kehadiran peserta mencapai 100%. Walaupun ada beberapa peserta yang ijin keluar dengan *off camera* karena dipanggil atasannya. Hal ini menunjukkan antusiasme peserta untuk aktif dalam proses pembelajaran yang berlangsung.

Berdasarkan pengumuman hasil pelatihan Nomor Peng-179/PP.2/2023 tentang Hasil Pelatihan Jarak Jauh *Excellent Frontliners* Angkatan I Tahun Anggaran 2023 di Balai Diklat Keuangan Denpasar, tertanggal 12 April 2023, menyatakan dari 30 peserta, seluruhnya dinyatakan berhak mendapatkan Sertifikat Telah Mengikuti.

3.4 *Learning engagement* dalam pelaksanaan PJJ *Excellent Frontliners* yang dilakukan secara kombinasi antara *synchronous* tatap muka *daring*, *asynchronous* fasilitasi, dan *asynchronous mandiri*.

Dari 30 peserta pelatihan sebagai populasi dalam penelitian ini, seluruhnya telah dikirimkan formulir kuisioner. Terdapat 17 peserta yang telah merespon kembali. Pengukuran dilakukan dengan skala likert 1 – 5. Dimana 1 : sangat tidak setuju, 2 : tidak setuju, 3 : netral, 4 : setuju, dan 5 : sangat setuju. Sebagaimana penelitian yang dilakukan Lathifaturrohman dan Yunikawati, 2022, pengukuran dilakukan berdasarkan tiga dimensi yaitu dimensi *behavioral engagement*, *emotional engagement*, dan *cognitive engagement*.

Behavioral engagement (perilaku) diukur dengan empat indikator. Keempat indikator tersebut adalah partisipasi, perhatian, kepatuhan, dan ketekunan. Indikator partisipasi didekatkan dengan pernyataan “saya selalu menjawab pertanyaan yang disampaikan fasilitator ketika pembelajaran *synchronous* tatap muka *daring* berlangsung”. Atas pernyataan tersebut, 10 orang atau 58,8% responden menyatakan sangat setuju, 6 orang atau 35,3% menyatakan setuju, dan 1 orang atau 5,9% menyatakan netral.

Indikator perhatian didekatkan dengan pernyataan “saya memusatkan perhatian pada materi pembelajaran, diskusi, dan semua kegiatan pada saat pembelajaran”. Terdapat 10 orang atau 58,8% responden menyatakan sangat setuju, yang artinya mereka selalu memusatkan perhatian saat pembelajaran berlangsung. Namun demikian, dari isian kuisioner tersebut terdapat 1 orang atau 5,9% responden menyatakan tidak setuju, artinya mereka tidak dapat memusatkan perhatian saat pembelajaran berlangsung. Hal ini juga terlihat oleh fasilitator saat pembelajaran berlangsung, terdapat beberapa peserta yang mengajukan ijin untuk *off camera* dengan alasan harus menyelesaikan tugas atau dipanggil atasan. Kalau diperhatikan dari pertanyaan terbuka dalam kuisioner terkait usulan peserta, terdapat peserta yang menginginkan agar dalam pelaksanaan PJJ peserta tersebut dapat dibebaskan sementara dari tugas-tugas sehingga dapat mengikuti keseluruhan proses pembelajaran. Hal ini, sesuai yang disampaikan Junianto dkk, 2021, keterlibatan peserta dalam proses pembelajaran juga dipengaruhi oleh faktor eksternal, salah satunya lingkungan pembelajar. Panggilan atasan dan mengerjakan tugas saat pembelajaran berlangsung merupakan beberapa lingkungan eksternal yang berpengaruh terhadap tingkat partisipasi peserta.

Indikator kepatuhan didekatkan dengan dua pernyataan. Pernyataan pertama “saya hadir pada semua pertemuan kelas *synchronous* maupun *asynchronous*”. Terdapat 14 orang atau 82,4% responden menyatakan sangat setuju dan 3 orang atau 7,6% responden menyatakan setuju. Hal ini juga terbukti dengan catatan panitia bahwa secara keseluruhan dalam penyampaian materi pembelajaran dapat dihadiri oleh 100% peserta. Walaupun selama proses pembelajaran berlangsung ada beberapa peserta yang mengajukan ijin untuk keluar kelas karena ada keperluan tugas lain. Pernyataan kedua “selama pembelajaran saya mengikuti petunjuk dari fasilitator”. Terdapat 15 orang atau 88,2% responden menyatakan sangat setuju dan 2 orang atau 11,8% responden menyatakan setuju.

Indikator ketekunan didekatkan dengan pernyataan “saya menyelesaikan tugas tepat waktu”. Dari 17 responden terdapat 16 orang atau 94,1% responden menyatakan sangat setuju dan 1 orang atau 5,9% responden menyatakan setuju. Hal ini juga terlihat dari catatan fasilitator dan panitia pelatihan bahwa secara keseluruhan peserta dapat mengumpulkan semua tugas tepat waktu.

Emotional engagement, sebagaimana disampaikan Fredericks dkk, dalam Subramainan, 2020 menyangkut perasaan peserta pelatihan selama proses pelatihan berlangsung. Perasaan peserta direfleksikan dengan sikap, rasa memiliki, dan pendapatnya terhadap BDK Denpasar sebagai unit yang melaksanakan PJJ. Sebagaimana yang dilakukan Lathifaturrohman dan Yunikawati, 2022, dimensi *Emotional Engagement*, diukur dengan empat indikator yaitu emosi positif, minat, persepsi pembelajar, dan perasaan.

Indikator emosi positif didekatkan dengan pernyataan “saya merasa bersemangat selama mengikuti pelatihan”. Terdapat 12 orang atau 70,8% responden menyatakan sangat setuju dan 5 orang atau 29,4% responden menyatakan setuju. Indikator minat didekatkan dengan pernyataan “saya menyukai program pelatihan PJJ *Excellent Frontliners*”. Terdapat 13 orang atau 76% responden menyatakan sangat setuju dan 4 orang atau 23,5% responden menyatakan setuju. Indikator persepsi pembelajar didekatkan dengan pernyataan “materi pelatihan sesuai dengan kebutuhan tugas saya sebagai *frontliner*”. Terdapat 15 orang atau 88,2% responden menyatakan sangat setuju dan 2 orang atau 11,8% menyatakan setuju. Indikator perasaan didekatkan dengan pernyataan “saya menikmati proses pembelajaran dalam PJJ *Excellent Frontliners*”. Terdapat 13 orang atau 76,5% responden menyatakan sangat setuju dan 4 orang atau 23,5% responden menyatakan setuju. Dari keseluruhan indikator pada dimensi *emotional engagement*, sebagai mana dinyatakan Junianto dkk, 2021 sebagai faktor internal dari peserta, dapat dinyatakan sangat setuju. Artinya secara keseluruhan peserta pelatihan memiliki keterlibatan yang kuat secara emosi terhadap proses PJJ *Excellent Frontliners* yang sedang diikutinya.

Cognitive engagement, sebagaimana dalam Subramainan, 2020, tercermin dari keterlibatan atau keaktifan peserta pelatihan dalam proses pembelajaran. Dalam penelitian ini, dimensi *cognitive* diukur dengan tiga indikator yaitu peserta mencoba memahami ide-ide dari materi pembelajaran, menggunakan strategi metakognitif untuk mengintegrasikan dan menerapkan ide pembelajaran, serta menjadi refleksi diri.

Indikator mencoba memahami ide pokok materi pembelajaran didekatkan dengan dua pernyataan. Pernyataan pertama “saya memahami ide dalam materi pokok pelatihan”. Terdapat 14 orang atau 82,4% responden menyatakan sangat setuju dan 3 orang atau 17,6% responden menyatakan setuju. Pernyataan kedua “ketika pembelajaran berlangsung saya dapat fokus pada materi pelatihan yang disampaikan”. Terdapat 10 orang atau 56,8% responden menyatakan sangat setuju, 5 orang atau 29,4% responden menyatakan setuju, dan 2 orang atau 11,8% responden menyatakan netral. Hal ini berbanding lurus dengan indikator partisipasi dan perhatian peserta pelatihan. Yang mana hal tersebut disebabkan karena peserta tidak dapat menolak melaksanakan tugas rutin ataupun panggilan atasan, saat proses pembelajaran berlangsung.

Indikator menggunakan strategi metakognitif untuk mengintegrasikan dan menerapkan ide pembelajaran, didekatkan dengan pernyataan “saya menggabungkan pengetahuan dari setiap materi pelatihan dalam melaksanakan tugas di kantor”. Terdapat 13 orang atau 76,5% responden menyatakan sangat setuju dan 4 orang atau 23,5% responden menyatakan setuju.

Indikator refleksi diri didekatkan dengan pernyataan “jika saya tidak mengerti, saya akan menanyakan materi tersebut kepada fasilitator atau teman sejawat”. Terdapat 11 orang atau 64,7% responden menyatakan sangat setuju dan 6 orang atau 35,3% responden menyatakan setuju. Hal ini juga terlihat dari catatan fasilitator selama proses pembelajaran berlangsung, dari 30 orang peserta terdapat 10 orang peserta yang mengajukan pertanyaan di hari pertama dan 11 orang pada hari kedua. Sedangkan di hari ketiga selain materi ceramah juga dilakukan diskusi hasil penugasan, sehingga fasilitator tidak mencatat pertanyaan yang diajukan peserta.

3.5 Peran Widyaiswara sebagai fasilitator pelatihan pada PJJ *Excellent Frontliners* dalam meningkatkan *learning engagement* peserta pelatihan.

Sebagaimana dalam strategi pembelajaran yang disusun Pusdiklat Kepemimpinan dan Manajerial, yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari kurikulum PJJ *Excellent Frontliners*, kegiatan pembelajaran dilaksanakan selama 3 hari. Hari pertama, selain pembuaan dan pegasarahan program, terdapat 7 Jam Pembelajaran (JP) untuk tatap muka dan non tatap muka. Masing-masing JP terdiri dari 45 menit. Setelah acara pembukaan dimulai dengan pembelajaran materi *quality and stakeholder facus*. Awal pembelajaran dilakukan diskusi atas materi tersebut yang telah dipelajari secara mandiri pada sesi *e-learning*. Untuk mencairkan suasana kelas virtual, fasilitator memulai dengan mengajukan pertanyaan terkait ide pokok yang ada dalam materi tersebut. Dari pertanyaan tersebut, paling tidak diharapkan terdapat tiga jawaban dari peserta yang berbeda. Hal ini dilakukan untuk memancing peserta lebih aktif dan dapat menguasai lebih dalam dengan bahasa mereka sendiri atas ide dari materi pelatihan. Dilanjutkan dengan penugasan untuk memetakan secara umum profil *stakeholder* masing-masing peserta di tempat kerjanya. Hal utama yang harus dipetakan adalah menyangkut profil dan kebutuhan dari *stakeholder* serta bagaimana peserta memenuhi kebutuhan tersebut. Waktu yang diberikan untuk penugasan tersebut selama 30

menit. Dilanjutkan dengan sesi pemaparan dari perwakilan peserta. Penentuan perwakilan peserta diawali dengan permintaan dari fasilitator, siapa peserta yang mau secara sukarela menyampaikan hasil tugas yang diberikan. Apabila tidak ada yang mau mengajukan diri, fasilitator akan menunjuk salah satu peserta untuk mempresentasikan hasil yang diperoleh. Dalam sesi ini, terdapat lima orang peserta yang menyampaikan hasil penugasannya.

Untuk materi pelatihan kedua di hari pertama yaitu Penguasaan Diri Sendiri (*intrapersonal*). Pelaksanaan pelatihan tatap muka daring untuk materi ini dilakukan dalam 2 JP. Pelaksanaan pelatihan diawali dengan fasilitator *me-recall* materi yang telah didapatkan pada sesi *e-learning*. Pada sesi ini, fasilitator mengajukan pertanyaan terkait ide pokok dalam mata pelatihan penguasaan diri sendiri. Fasilitator mempersilakan peserta untuk secara sukarela menyampaikan hasil yang didapat dalam pembelajaran *e-learning*. Dalam sesi ini, fasilitator mengharapkan paling tidak terdapat tiga orang peserta yang mau menyampaikan pendapatnya. Namun, apabila tidak terdapat yang mau menyampaikan, fasilitator akan menunjuk peserta. Pemilihan peserta yang akan ditunjuk dilakukan secara acak, sehingga diharapkan semua peserta menyiapkan jawaban masing-masing. Setelah terdapat paling sedikit tiga pernyataan peserta, fasilitator bersama peserta, membuat kesimpulan ide dari materi pembelajaran Penguasaan Diri Sendiri. Setelah 1 JP kegiatan tatap muka, dilanjutkan dengan penugasan individu, untuk mengidentifikasi salah satu *stakeholder* yang bermasalah atau unik yang pernah ditangani oleh peserta. Waktu yang diberikan sebanyak 30 menit. Dilanjutkan dengan sesi tatap muka daring untuk menyampaikan pengalaman peserta dalam menangani *stakeholder* yang bermasalah atau unik. Dalam sesi ini diharapkan paling tidak terdapat lima orang peserta berbeda yang dapat menyampaikan pengalamannya secara sukarela. Pada sesi ini, setelah satu orang peserta menyampaikan pengalaman, fasilitator meminta peserta tersebut menunjuk peserta lainnya untuk menyampaikan pengalamannya. Begitu selanjutnya sampai terdapat lima orang peserta menyampaikan hasil penugasan. Dari sesi ini diharapkan terdapat pengetahuan dan keahlian tertentu yang diperoleh peserta dari rekan peserta lainnya, kalau nanti dalam melaksanakan tugas sebagai *frontliner* mendapatkan *stakeholder* yang sejenis. Bagian akhir sesi ini, disampaikan simpulan oleh fasilitator bersama dengan peserta pelatihan terkait ide pokok materi penguasaan diri sendiri. Pembelajaran hari pertama diakhiri dengan sesi *asynchronous* fasilitasi dan mandiri. Dalam *asynchronous* fasilitasi peserta diberikan tugas untuk membuat video *afirmasi* diri. Tujuannya untuk membuat komitmen diri atas diri sendiri. Ide video *afirmasi* diri tidak hanya terkait dengan pekerjaan, tetapi bebas sesuai dengan keinginan peserta. Dalam sesi ini, fasilitator mendampingi peserta dalam proses pembuatan video, mulai dari ide sampai dengan pengambilan gambar. Video *afirmasi* diri dibuat paling lama 3 menit dan paling sedikit 1 menit. Sesi *asynchronous* fasilitasi dilakukan dalam 1 JP. Dilanjutkan dengan sesi *asynchronous* mandiri, dimana peserta secara mandiri mengerjakan penugasan membuat video *afirmasi* diri. Waktu yang diberikan selama 2 JP.

Hari kedua pelaksanaan pelatihan dimulai dengan sesi *synchronous* tatap muka daring. Diawali dengan penyampaian materi ketiga yaitu motivasi, kepercayaan diri, dan *interpersonal relationship*. Fasilitator membuka sesi pembelajaran dengan menyampaikan sedikit ide pokok materi ke tiga. Dilanjutkan dengan meminta peserta untuk menyampaikan apa yang telah diperoleh pada sesi pembelajaran *e-learning* atas materi ketiga. Pada sesi ini fasilitator mengharapkan paling tidak terdapat tiga orang peserta yang menyampaikan pendapatnya secara sukarela. Apabila tidak ada peserta yang bersedia, fasilitator akan menunjuk peserta secara acak. Dari pendapat fasilitator dan pendapat tiga peserta diharapkan peserta secara keseluruhan dapat memahami ide pokok dari materi pembelajaran motivasi, kepercayaan diri, dan *interpersonal relationship*. Waktu yang dialokasikan pada sesi ini selama 20 menit. Dilanjutkan dengan penugasan secara individu untuk mencari contoh video tayangan yang menggambarkan layanan yang bagus, memukau, dan membahagiakan kedua belah pihak. Waktu yang dialokasikan selama 25 menit. Dilanjutkan dengan sesi *sharing* video yang ditemukan disertai dengan mengambil hikmah dari video tersebut sebagai dasar untuk memotivasi diri dan mengetahui layanan yang belum ideal. Dengan begitu diharapkan peserta dapat memperbaiki layanan kelak setelah kembali bertugas di kantor masing-masing setelah pembelajaran selesai. Sesi ini diakhiri dengan membuat kesimpulan bersama antara fasilitator dengan peserta. Waktu yang dialokasikan untuk sesi ini 2 JP atau 90 menit.

Diakhir sesi kedua dilanjutkan dengan materi Komunikasi di Era Digital. Sesi ini diawali dengan *synchronous* tatap muka daring. Sama dengan materi sebelumnya, pembelajaran dimulai dengan fasilitator menyampaikan ide pokok materi Komunikasi di Era Digital. Dilanjutkan dengan meminta peserta menyampaikan secara sukarela pembelajaran yang diperolehnya dari materi ini saat sesi *e-learning*. Pada sesi ini fasilitator mengharapkan paling tidak terdapat tiga pendapat dari peserta yang berbeda yang disampaikan secara sukarela. Namun apabila tidak ada peserta yang mau menyampaikan secara sukarela, fasilitator akan menunjuk peserta secara acak. Waktu yang dialokasikan untuk sesi ini selama 15 menit. Dilanjutkan dengan sesi praktik komunikasi di era digital. Pada sesi ini, peserta diminta menyusun skenario praktik komunikasi dilakukan secara berpasangan. Pasangan peserta

ditentukan oleh panitia. Selanjutnya peserta diminta untuk melakukan komunikasi dengan berbagai saluran digital dalam melayani *stakeholder* yang ada di unit kantor perbendaharaan negara masing-masing peserta. Penyusunan skenario komunikasi dilakukan secara *asynchronous*. Waktu yang dialokasikan selama 70 menit.

Di hari ketiga pelaksanaan pelatihan dilanjutkan dengan bermain peran (*role play*) komunikasi berpasangan dengan menggunakan sarana digital. Satu orang peserta berperan sebagai pelayan (pegawai KPPN) dan pasangannya berperan sebagai *stakeholder* yang dilayani. Bermain peran dilakukan secara bergantian sesuai skenario yang telah dibuat. Pada sesi ini fasilitator dan peserta lainnya diharapkan dapat memberikan masukan dan komentar membangun atas praktek yang dilakukan. Waktu yang dialokasikan selama 3 JP atau 135 menit. Sesi pembelajaran di hari ketiga ditutup dengan *feed back* oleh fasilitator, bagaimana menangani *stakeholder* dengan baik dan bagaimana menangani *stakeholder* yang unik.

Berdasarkan hasil evaluasi *pengajar* yang diberikan oleh peserta selama mengikuti program pelatihan, secara keseluruhan menilai sangat baik, dengan skor nilai 4,86 (skala 1 sampai 5). Hasil penilaian antara harapan dan kenyataan atas fasilitator sebagai mana Tabel 2 berikut:

Tabel 2 : Penilaian Peserta Terhadap Fasilitator

No	Mata Pelatihan	Rata-Rata Ekspektasi/Harapan	Rata-Rata Persepsi/Kenyataan	Kategori Rata-Rata Persepsi/Kenyataan
1	Quality and Stakeholder Fokus	4,60	4,84	Sangat baik
2	Penguasaan Diri Sendiri (Intrapersonal)	4,60	4,88	Sangat baik
3	Motivasi, Kepercayaan Diri, dan Interpersonal Relationship	4,60	4,88	Sangat baik
4	Komunikasi di era digital	4,60	4,84	Sangat baik
5	Minilab (roleplay)	4,60	4,88	Sangat baik
		4,60	4,86	

Sumber : Laporan Hasil Evaluasi Pengajar, BDK Denpasar, diolah

Dari skenario pembelajaran yang telah dilakukan serta dibandingkan dengan hasil evaluasi peserta kepada fasilitator dapat disimpulkan bahwa apa yang dilakukan fasilitator sudah sangat baik dalam mencapai keterlibatan peserta sehingga diharapkan hasil pelatihan dapat mencapai harapan yang diinginkan (*outcomes*). Hal ini sesuai hasil penelitian yang dilakukan Handelsman dkk, 2005. Metode yang diterapkan dalam proses pembelajaran dapat mendorong peserta untuk terlibat secara emosional. Dorongan ini diperlukan dalam mengajarkan pengetahuan (*knowledge*) dan keterampilan (*skill*) yang dibutuhkan dalam melaksanakan tugas sebagai *frontliner*.

4. Kesimpulan dan Rekomendasi

4.1 Kesimpulan

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan PJJ *Excellent Fronliners* dengan model pembelajaran secara PJJ dapat mencapai tujuan pembelajaran. Hal ini terbukti dari hasil evaluasi level 2 yang dilakukan bahwa seluruh peserta dapat dinyatakan mendapatkan sertifikat pelatihan. Demikian pula hasil pengumpulan data melalui kuisioner. Sebagian besar peserta pelatihan menyatakan sangat setuju dan setuju terhadap ketiga dimensi sebagai variabel pengukuran keterlibatan peserta (*learning engagement*), meliputi *behavioral engagement*, *emotional engagement*, dan *cognitive engagement*. Hasil ini berbeda dengan hasil penelitian Agustina dan Amaliyah, 2023 yang menemukan bahwa dengan pembelajaran secara *blanded learning* kurang dapat *engage* dalam mengikuti pembelajaran.

Widyaaiswara sebagai fasilitator dalam PJJ *Excellent Fronliners* merupakan aktor utama dalam melaksanakan strategi pembelajaran agar peserta dapat ter-*engage*. Dengan menerapkan model PJJ, yang merupakan perpaduan antara *e-learnig*, *synchronous* tatap muka daring dan *asyasynchronous* fasilitasi serta *asynchronous* mandiri, tentu membutuhkan strategi khusus. Memulai pembelajaran dengan memberikan sedikit ide dari materi *e-learning* sebagai pemantik, terbukti sangat efektif dalam meningkatkan *learning engagement* peserta pelatihan. Hal ini juga dibuktikan dengan jawaban atas pertanyaan terbuka yang disampaikan pada kuisioner. Seluruh responden

menyatakan apa yang dilakukan fasilitator dalam proses pembelajaran sudah sangat baik dan mampu memberikan motivasi kepada para peserta pelatihan

4.2 Rekomendasi

Dengan telah terbukti dapat meningkatkan *learning engagement*, model pembelajaran yang diterapkan dalam PJJ *Excelent Fronliners* dapat pula diterapkan dalam PJJ lainnya. Tentu dengan beberapa modifikasi yang diperlukan sesuai dengan waktu pelaksanaan, materi pelatihan dan tujuan pelatihan yang ingin dicapai.

Penelitian ini hanya dilakukan dalam satu kelas dengan waktu pembelajaran hanya tiga hari. Mungkin akan lebih lengkap hasil penelitiannya kalau dilaksanakan dalam beberapa kelas berbeda untuk PJJ yang sama. Dengan syarat difasilitasi oleh fasilitator atau widyaaiswara yang sama.

Selain itu, penelitian ini hanya merupakan penelitian diskriptif, sehingga dapat dikembangkan kepenelitian lebih luas menyangkut keterkaitan antara dimensi/variabel untuk mengetahui tingkat pengaruhnya terhadap hasil pembelajaran yang diinginkan.

Daftar Referensi

- Bungin, B. (2016). Penelitian Kualitatif, Edisi Kedua, Prenada Media Group, Jakarta
- Giri, A.P, Purwanugraha, A, Fakhry, G, dan Firmansyah, M (2020). Efektifitas Pembelajaran Jarak Jauh Terhadap Pembelajaran Siswa Di SDIT Cendekia Purwakarta, JPD : Jurnal Pendidikan Dasar, P-ISSN 2086-7433 E-ISSN 2549-5801 hal 94-101, DOI: doi.org/10.21009/JPD.011.10
- Halverson, L. R., & Graham, C. R. (2019). Learner Engagement in Blended Learning Environments: A Conceptual Framework. *Online Learning*, 23(2). <https://doi.org/10.24059/olj.v23i2.1481>
- Handelsman, M. M., Briggs, W. L., Sullivan, N., & Towler, A. (2005). A Measure of College Student Course Engagement. *The Journal of Educational Research*, 98(3), 184–192. <https://doi.org/10.3200/JOER.98.3.184-192>
- Junianto, M., Bashori, K., & Hidayah, N. (2021). Gambaran Student Engagement pada Siswa SMA (Studi Kasus pada Siswa MAN 1 Magelang). *Insight : Jurnal Pemikiran dan Penelitian Psikologi*, 17(1), 47–57. <https://doi.org/10.32528/ins.v17i1.3615>
- Lathifaturrohmah AJ, B., & Yunikawati, N. A. (2022). Meningkatkan Keterlibatan Siswa Menggunakan Online Student Response System: Eksperimen. *Kwangsan: Jurnal Teknologi Pendidikan*, 10(1), 89. <https://doi.org/10.31800/jtp.kw.v10n1.p89--111>
- Lidiawati, K. R. (2021). *Pembelajaran Online Selama Pandemi Covid-19: Bagaimana Strategi Pembelajaran Mandiri Dapat Mempengaruhi Keterlibatan Siswa*.
- Subramanian, L., & A., M. (2020). A Systematic Review on Students' Engagement in Classroom: Indicators, Challenges and Computational Techniques. *International Journal of Advanced Computer Science and Applications*, 11(1). <https://doi.org/10.14569/IJACSA.2020.0110113>
- Syahroni, M, Dianastiti, F.E, Firmadani, F (2020). Pelatihan Media Pembelajaran Berbasis Teknologi Informasi untuk Meningkatkan Keterampilan Guru dalam Pembelajaran Jarak Jauh, INTERNATIONAL JOURNAL OF COMMUNITY SERVICE LEARNING, Volume 4 Nomor 3 2020, pp 170-178, E-ISSN: 2549-6417 P-ISSN: 2579 -7166. DOI: <http://dx.doi.org/10.23887/ijcs.v4i3.28847>

Mandatory Spending Dalam Konstitusi Indonesia: Tinjauan Yuridis dan Kaitannya Dengan Keuangan Negara

Adhika Wicaksana Ardiansyah

Pusat Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Umum Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Jl.Pancoran Timur II No.1, Kel. Cikoko, Kec. Pancoran, Jakarta Selatan 12780
adhika.wicak@kemenkeu.go.id

ARTICLE INFO

ABSTRACT / ABSTRAK

Article history

Received:10 Sep.2023

Revised: 18 Sep.2023

Accepted:20 Sep.2023

Rumusan mandatory spending (pengaturan kuantitas tertentu yang menjadi beban atas Keuangan Negara) dalam konstitusi merupakan praktik ketatanegaraan sehubungan dengan perwujudan konsep Negara Kesejahteraan. Mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia diawali dari amandemen ke-4 atas UUD 1945. Apa maksud penyusun konstitusi merumuskan mandatory spending dimaksud dan apa kaitannya dengan Keuangan Negara merupakan masalah yang akan dijawab dalam tulisan ini. Penulisan ini bertujuan untuk mencari tahu maksud penyusun konstitusi merumuskan mandatory spending dan kaitannya dengan Keuangan Negara. Melalui pendekatan penelitian yuridis normatif, permasalahan di atas akan dicarikan jawabannya melalui bahan hukum yang tersedia. Bahan hukum tersebut meliputi naskah UUD 1945, naskah konstitusi negara lain, risalah rapat, dan jurnal/ hasil penelitian terkait. Hasil penelitian menemukan fakta bahwa rumusan mandatory spending dalam konstitusi merupakan pilihan dari pembentuk konstitusi suatu negara. Rumusan mandatory spending dapat dibuat dalam bentuk kuantitatif maupun kualitatif. Rumusan mandatory spending dapat digunakan dalam berbagai bentuk sistem anggaran yang dianut oleh suatu negara. Kesimpulan dari penelitian ini adalah keinginan penyusun konstitusi untuk memastikan alokasi anggaran dari sektor tertentu-lah sebagai motivasi pencantuman mandatory spending. Rumusan mandatory spending mendapatkan legitimasi karena perlunya dukungan pemerintah pada sektor tertentu (dalam penelitian ini adalah sektor pendidikan). Perumusan mandatory spending terkait dengan sistem anggaran negara dan merupakan praktik yang diakui secara global. Kesimpulan lainnya dari penelitian ini adalah tidak ada pertentangan antara rumusan mandatory spending pada konstitusi di Indonesia dengan Keuangan Negara. Potensi disharmoni rumusan mandatory spending dengan perspektif Keuangan Negara akan muncul pada regulasi di bawah konstitusi dan dapat diminimalisir dengan kegiatan sinkronisasi dan harmonisasi peraturan pelaksanaannya.

The formulation of mandatory spending (setting certain quantities that are a burden on the State Finances) in the substance of the constitution related to the Welfare State concept realization. Mandatory spending in Indonesian's constitution begins with the 4th amendment to the 1945 Constitution. What is the intent of constitution drafters to formulate the intended mandatory spending and what is its relation to State Finances, which are the issues that will be answered in this paper. This paper aims to find out the intention of the constitution drafters in formulating mandatory spending and its relationship to State Finances. Through a normative juridical research approach, the answers of those problems will be sought through available legal materials. These legal materials include the text of the 1945 Constitution, constitutional texts of other countries, minutes of meetings, and related journals/research. The research results found that the mandatory spending formulation in the constitution was the choice of the constitution drafters. Mandatory spending formulations can be made in quantitative or qualitative form. The mandatory spending formula can be used in various forms of budget systems which adopted by a country. The conclusion of this research are the constitutional drafters wishes to ensure budget allocation from certain sectors was the motivation for including mandatory spending. The mandatory spending formula gains legitimacy because of the need for government support in certain sectors (in this research the education sector). The formulation of mandatory spending is related to the state budget system and is a globally recognized practice. Another conclusion from this research is that there is no conflict between the formulation of mandatory spending in the Indonesian constitution and State Finance. The potential for disharmony in the formulation of mandatory spending from a State Finance perspective will emerge in regulations under the constitution and can be minimized by synchronizing and harmonizing implementing regulations.

Kata Kunci: Mandatory spending, Keuangan Negara, Legal Drafting, Konstitusi, APBN

Keywords: Mandatory spending, Public Finance, Legal Drafting, Konstitution, National Budget

1. Pendahuluan

Konstitusi adalah segala bentuk aturan tentang undang-undang dasar dan sebagainya. Konstitusi dimaknai pula sebagai segala aturan tentang ketatanegaraan atau undang-undang dasar suatu negara.³² Istilah konstitusi berasal dari Bahasa Perancis “constituer” yang berarti membentuk. Berdasarkan istilah tersebut maka Prof. Wirjono Prodjodikoro mengartikan konstitusi sebagai proses pembentukan.³³³⁴ J.E. Lane membagi pengetahuan konstitusi menjadi 2 (dua) pengertian yakni constitution formalia dan constitution realia. Constitution formalia mengandung pengertian konstitusi memuat aturan-aturan dalam bentuk pasal-pasal dalam sebuah dokumen tertulis. Dalam pengertian ini konstitusi berfokus pada dokumen konstitusi yang memuat antara lain: (i) proses penyusunan, (ii) perubahan, serta (iii) materi muatannya. Adapun constitution realia bermakna bahwa konstitusi suatu negara memuat aktivitas negara yang keberadaan dan keberlangsungannya sudah menjadi kebiasaan (on going state activities). Constitution realia bermakna pula konstitusi terpusat pada implementasi dan efektifitas dari pengaturan pada konstitusi dimaksud.³⁵

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) sebagai konstitusi di Indonesia terdiri dari pembukaan dan pasal-pasal. Pembukaan UUD 1945 memuat pokok pikiran yang merupakan suasana kebatinan UUD serta cita hukum yang menguasai konstitusi.³⁶ Adapun pasal-pasal UUD 1945 merupakan penjabaran secara normatif pokok pikiran yang ada dalam pembukaan UUD dimaksud.³⁷

Dinamika kehidupan berbangsa dan bernegara semenjak kemerdekaan hingga saat ini turut mempengaruhi pengaturan UUD 1945 sebagai konstitusi di Indonesia. Kebutuhan masyarakat akibat dinamika sosial, ekonomi dan politik berdampak pada kebutuhan akan perubahan UUD 1945. Salah satu momentum yang mengarah kepada perubahan/ amandemen UUD 1945 adalah agenda reformasi tahun 1998. Dampak negatif penyelenggaraan negara pada masa Orde Baru yang melanggengkan praktik Korupsi Kolusi dan Nepotisme (KKN) menjadi pencetus reformasi di segala bidang termasuk di bidang Pendidikan. Amandemen Pasal 31 UUD 1945 tentang Pendidikan memunculkan praktik ketatanegaraan baru yakni penormaan mandatory spending dalam konstitusi yang selanjutnya menginspirasi praktik sejenis dalam Peraturan Perundang-Undangan (PUU) di bawahnya.

Mandatory spending dimaknai sebagai besaran khusus dari alokasi belanja negara/ daerah yang diatur dengan PUU. Perumusan mandatory spending dalam PUU tentunya merupakan kebijakan dan kristalisasi harapan dari pembentuk PUU yang mengandung maksud tertentu. Pemahaman mengenai raison de etre (alasan/ tujuan penting) pencantuman rumusan mandatory spending diperlukan agar kita tidak salah kaprah dalam memaknai rumusan mandatory spending tersebut. Apa yang melatar belakangi perumusan mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia dan bagaimana kaitannya dengan Keuangan Negara merupakan masalah yang akan dicarikan jawaban dalam penelitian ini.

Penelitian terkait mandatory spending di Indonesia saat ini lebih berfokus terjadap efektifitas dalam pelaksanaannya dilapangan. Penelitian dari Hadiyanto, dkk menyatakan bahwa mandatory spending di sektor pendidikan dalam bentuk belanja pendidikan per kapita memiliki korelasi positif dengan indikator outcome Pendidikan.³⁸ Penelitian lainnya terkait mandatory spending dilakukan oleh Rinaldi, dkk. Hasil penelitian mereka menyatakan bahwa setiap kenaikan mandatory spending di bidang pendidikan sebesar 1%, maka akan menambah fiscal space Pemerintah Daerah (Pemda) sebesar 0,43%. Demikian pula setiap penambahan mandatory spending di bidang kesehatan sebesar 1% maka akan menambah fiscal space Pemda sebesar 0,68%.³⁹ Penelitian Marihot Nasution atas pelaksanaan belanja kesehatan Pemda di Indonesia menyimpulkan bahwa belum semua Pemda memenuhi kewajiban mandatory spending di bidang kesehatan sebesar 10% dari APBD. Temuan lainnya adalah pemenuhan mandatory spending tidak secara signifikan terkait dengan pencapaian target beberapa indikator sektor kesehatan.⁴⁰

Berdasarkan telaah literatur tersebut di atas, masih terdapat gap penelitian antara penelitian yang telah dilakukan dengan penelitian ini. Penelitian yang telah dilakukan terkait tema mandatory spending berfokus

³² Marwan, M. Jimmy. P. 2009. Kamus Hukum. Yogyakarta: Gama Press. Hlm. 377.

³³ Syahuri, Taufiqurrohmah. 2004. Hukum Konstitusi: Proses dan Prosedur Perubahan UUD di Indonesia 1945- 2002. Bogor: Ghalia Indonesia. hlm.

³⁴ .

³⁵ Lane, J.E. 1996, Constitution and Political Theori, Manchester: Manchester University Press. Hlm. 11-12.

³⁶ MD, Moh. Mahfud. 2012. Membangun Politik Hukum Menegakkan Konstitusi. Jakarta: PT. Rajagrafindo Perkasa. hlm. 52.

³⁷ Ibid.

³⁸ Hadiyanto, Prasetyo, Merini dan Yalisman. 2022. Menakar Keefektifan Mandatory Spending Bidang Pendidikan. Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik, 7(2): 115-132.

³⁹ Rinaldi, Aditia., Marselina., I Wayan Suparta. 2018. Pengaruh belanja pegawai, mandatory spending, dan pertumbuhan ekonomi terhadap fiscal space seluruh provinsi di sumatera. Jurnal Ekonomi Pembangunan, 7(2): 169-182.

⁴⁰ Nasution, Marihot. 2022. Studi Atas Belanja Kesehatan Pemerintah Daerah Di Indonesia. Jurnal Budget 7 (1): hlm. 149.

kepada upaya untuk memotret efektifitas mandatory spending dan korelasi mandatory spending dengan target output program/ kegiatan. Adapun penelitian ini lebih menekankan kepada upaya untuk mencari informasi latar belakang perumusan mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia dan kaitannya dengan Keuangan Negara.

Penelitian ini penting untuk melihat politik hukum pencantuman mandatory spending dalam konstitusi Indonesia. Mahmud MD menyatakan bahwa politik hukum adalah arahan atau garis resmi yang dijadikan dasar pijak dan cara untuk membuat dan melaksanakan hukum dalam rangka mencapai tujuan berbangsa dan bernegara.⁴¹ Tujuan penelitian ini secara umum adalah untuk mengetahui dan menggambarkan secara lengkap latar belakang perumusan mandatory spending dalam konstitusi Indonesia dan kaitannya dengan Keuangan Negara. Adapun tujuan penelitian secara khusus adalah untuk mendapatkan perkembangan perumusan mandatory spending secara historis. Tidak dapat dipungkiri bahwa sistem hukum suatu bangsa akan terkait dengan kondisi lingkungan sekitarnya. Oleh karena itu perbandingan hukum juga merupakan salah satu tujuan khusus yang akan dilihat melalui penelitian ini.

2. Metodologi

2.1. Jenis Penelitian dan Sifat Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian yuridis normatif. Penelitian ini berfokus pada norma hukum yang ada pada peraturan perundang-undangan.⁴² Penelitian yuridis normatif terdiri dari penelitian terhadap asas-asas hukum, penelitian terhadap sistematika hukum, penelitian terhadap taraf sinkronisasi hukum, penelitian sejarah hukum dan penelitian perbandingan hukum⁴³. Sifat penelitian ini adalah deskriptif yakni menggambarkan keadaan sesungguhnya atas realita perumusan mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia dan kaitannya dengan Keuangan Negara.

1. Sumber Penelitian

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini meliputi :

- a. Bahan hukum primer, yakni bahan hukum yang bersifat otoritatif yang artinya mempunyai otoritas.⁴⁴ Bahan hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari UUD NKRI 1945 beserta amendemennya dalam satu naskah, Konstitusi Republik China Taiwan, dan Konstitusi Kerajaan Malaysia.
- b. Bahan hukum sekunder, yakni bahan hukum yang bersifat membantu dan atau menunjang bahan hukum primer dalam penelitian yang akan memperkuat penjelasannya di dalamnya. Bahan ini biasanya digunakan untuk melengkapi bahan hukum primer dan memberikan petunjuk ke arah mana peneliti melangkah⁴⁵. Bahan hukum sekunder ini terdiri dari : Risalah rapat pembahasan amendemen UUD NKRI Tahun 1945, artikel, makalah dan yang terkait dengan bahan hukum primer; dan
- c. Bahan hukum tersier, yakni bahan hukum yang memberikan petunjuk atau penjelasan atas bahan hukum primer dan sekunder.⁴⁶ Bahan hukum tersier meliputi : kamus hukum, ensiklopedia dan lainlain.

2. Pendekatan Penelitian

Politik Hukum merupakan bagian dari ilmu hukum, sehingga objek yang dianalisis adalah mengenai nilai-nilai filosofis dan realitas empiris atas suatu materi hukum.⁴⁷ Untuk mengetahui nilai-nilai filosofis dan realitas empiris atas suatu materi hukum, penelitian ini menggunakan pendekatan sejarah hukum dan perbandingan hukum.

2.2. Sejarah Hukum

Pendekatan sejarah hukum yakni melacak dan meneliti sejarah perumusan norma dalam suatu Peraturan Perundang-undangan (PUU). Tujuan dari pendekatan sejarah ini adalah untuk lebih memahami dinamika perkembangan dan perubahan dari penyusunan PUU.⁴⁸ Pendekatan sejarah sebagaimana terdapat dalam ilmu sejarah terdiri dari tahapan penentuan topik, heuristic (tahapan mengumpulkan bahan-bahan sejarah),

⁴¹ MD, Moh. Mahfud Op.cit. hlm. 15.

⁴² Marzuki, Peter Mahmud. 2011, *Penelitian Hukum*. Jakarta : Kencana Prenada Media Group. hlm. 181.

⁴³ Sunggono, Bambang, 2003, *Metode Penelitian Hukum*, Cet 5. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada. hlm 42-43.

⁴⁴ Marzuki, Peter Mahmud. Op.cit. hlm. 67.

⁴⁵ Ibid. hlm. 142

⁴⁶ Ibrahim, Jhonny. 2006. *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayu Media Publishing. hlm. 296.

⁴⁷ Mulyanto. 2023. *Politik Hukum UUI APBN*. Bahan Paparan Disampaikan pada Konsultasi Publik RUU APBN TA 2023. Jakarta. Hlm. 4.

⁴⁸ Marzuki, Peter Mahmud. Op.cit. hlm. 166.

pelaksanaan kritik (verifikasi), interpretasi/ penafsiran dan penulisan sejarah.⁴⁹ Pendekatan sejarah dalam penelitian ini dilakukan dengan menentukan topik yakni pembahasan konstitusi yang memuat rumusan mandatory spending dan memaknai latar belakang dari perumusan mandatory spending dimaksud. Proses pendekatan sejarah ini dilakukan dengan pengumpulan bahan hukum yang terkait dengan topik mandatory spending dalam PUU di Indonesia. Dalam penelitian ini obyek penelitian dibatasi hanya pada UUD 1945 khususnya Bab XIII Pasal 31 tentang Pendidikan yang memuat rumusan mandatory spending. Bahan hukum yang digunakan sebagai sumber penelitian adalah:

1. Bahan hukum primer yakni naskah UUD 1945 beserta amandemennya dalam satu naskah;
2. Bahan hukum sekunder yakni risalah rapat, artikel opini ahli, dll; dan
3. Bahan hukum tersier yakni kamus dan informasi umum terkait obyek penelitian.

Selanjutnya atas bahan hukum yang terkumpul dilakukan kritik (verifikasi) yakni kritik ekstern dan kritik intern. Kritik ekstern meyangkut media/ bahan yang memuat sumber sejarah hukum meliputi naskah UUD 1945 beserta amandemennya dan risalah rapat pembahasan pasal terkait. Kritik intern menyangkut orisinalitas atas sumber hukum yang diteliti.⁵⁰

Informasi dalam bahan hukum yang telah terverifikasi dieksplorasi melalui mekanisme penafsiran hukum. Penafsiran Langkah selanjutnya adalah melakukan penafsiran. Penafsiran dilakukan untuk merangkai fakta sejarah hukum sehingga menjadi satu kesatuan yang logis dan harmonis. Penafsiran ini merangkai informasi atas isu yang terdapat dalam teks yang sering digunakan dalam pembahasan pasal yang memuat rumusan mandatory spending dan memaknainya dalam konteks yang lebih luas sesuai dengan kehidupan bermasyarakat saat itu. Proses terakhir dalam pendekatan ini adalah menulis sejarah hukum berupa narasi lengkap sejarah hukum yang dapat diterima oleh masyarakat.⁵¹

2.3. Perbandingan Hukum

Sejarah hukum atas pasal yang memuat rumusan mandatory spending selanjutnya ditelaah dengan pendekatan perbandingan hukum. Pendekatan perbandingan hukum yakni membandingkan tatanan hukum dari berbagai masyarakat hukum.⁵² Prof. Jaako Husa (dalam buku Elgar Encyclopedia of Comparative Law) sebagaimana dikutip Prof Barda Nawawi Arif membedakan antara “macro comparative law” dan “micro comparative law”. Perbandingan hukum makro, lebih fokus pada masalah-masalah atau tema-tema besar/ luas seperti masalah sistematika, penggolongan dan pengklasifikasian sistem hukum. Perbandingan hukum mikro, berkaitan dengan aturan-aturan hukum, kasus-kasus dan Lembaga-lembaga yang bersifat khusus/ aktual.⁵³ Penelitian ini masuk kategori micro comparative law yakni terkait aturan-aturan hukum yang bersifat mikro.

Informasi dari pendekatan sejarah hukum kemudian diperbandingkan dengan aturan hukum pada obyek yang didapatkan dalam pendekatan sejarah hukum dimaksud. Hasil perbandingan hukum ini juga sebagai validasi atas penafsiran yang terjadi pada pendekatan sejarah hukum. Hasil kedua pendekatan dimaksud kemudian dirangkai untuk mendapatkan kesatuan makna atas latar belakang perumusan mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia dan kaitannya dengan Keuangan Negara.

3. Hasil dan Pembahasan

3.1. Pengertian dan Sejarah Mandatory spending

Pengertian mandatory spending merujuk pada praktik penganggaran di Amerika Serikat (AS). Anggaran Pemerintah Federal AS dibagi menjadi 3 (tiga) kriteria yakni mandatory spending, discretionary spending dan net interest.⁵⁴ Mandatory spending adalah pengeluaran pemerintah atas program yang diatur oleh hukum/ regulasi. Beberapa program mandatory spending dalam penganggaran AS ditentukan oleh aturan siapa yang berhak menerimanya. Kongres AS menentukan siapa yang berhak menerima manfaat dan pada level manfaat manakah manfaat tersebut diterima atas program mandatory. Jumlah anggaran yang dibelanjakan dalam masing-masing

⁴⁹ Laksono, Anton Dwi. 2018. *Apa Itu Sejarah: Pengertian, Ruang Lingkup, Metode dan Penelitian*. Pontianak: Derwati Press. Hlm 94.

⁵⁰ Nur, Turiman F. 2011. *Memahami Pendekatan Sejarah Hukum Dalam Penelitian Hukum Normatif*. www.rajawaligarudanusantara.blogspot.com (diakses tanggal 31 Juli 2023).

⁵¹ Ibid.

⁵² Appledorn, van LJ. 2001. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Pradnya Paramita. Hlm. 412.

⁵³ Arief, Barda Nawawi. 2014. *Perbandingan Hukum Pidana*. Jakarta: Rajawali Press. Hlm. 4.

⁵⁴ Levit, R. Mindy, D. Andrew Austin Jeffrey M. Stupak. 2015. *Mandatory Spending Since 1962*. Congressional Research Service. Hlm. i.

program mandatory setiap tahunnya ditentukan dari seberapa banyak penerima manfaat yang layak dan yang seberapa besar jumlah dari penerima manfaat yang layak mendaftarkan diri.⁵⁵

Pergeseran dari discretionary spending kepada mandatory spending beriringan dengan era new public administration. New public administration menitikberatkan kepada kinerja alih-alih kepada kebijakan.⁵⁶ Program yang terkait langsung dengan pencapaian tujuan negara kesejahteraan (antara lain: jaminan social, kesehatan, pendidikan) yang telah ditentukan oleh regulasi kemudian ditetapkan sebagai program mandatory. Jadi patokan mandatory spending di AS adalah output program yang nota bene sejalan dengan performance based budgeting yang berlaku di AS.

Di Indonesia mandatory spending adalah pengeluaran negara pada program dan kegiatan tertentu yang harus dialokasikan oleh Pemerintah karena telah dimandatkan oleh ketentuan peraturan perundangan yang berlaku.⁵⁷ Tujuan dari mandatory spending di Indonesia dalam prespektif perimbangan keuangan pusat dan daerah adalah untuk mengatasi masalah ketimpangan sosial dan ekonomi daerah.²⁶ Dalam praktiknya mandatory spending menetapkan proporsi tertentu dari APBN/ APBD dalam rumusan suatu PUU.

3.2. Politik Hukum Mandatory spending dalam Konstitusi Indonesia

Teuku Mohammad Radhie sebagaimana dikutip M. Solly Lubis menyatakan politik hukum adalah suatu kehendak penguasa negara tentang hukum yang berlaku di wilayahnya (hukum yang berlaku saat ini/ ius constitutum) dan tentang arah perkembangan hukum di masa yang akan datang (hukum yang berlaku di masa yang akan datang/ ius constituendum).⁵⁸ Indonesia sebagai negara hukum sekaligus negara kesejahteraan berusaha mewujudkan cita-cita berbangsa dan bernegara sebagaimana termuat dalam pembukaan UUD 1945 alenia ke-4. Upaya mewujudkan cita-cita berbangsa dan bernegara dilaksanakan melalui pembangunan di segala bidang. Upaya pembangunan tersebut beriringan dengan fase kehidupan berbangsa dan bernegara yang dinamis menyesuaikan perkembangan yang ada pada masyarakat. Dampak dinamika perkembangan masyarakat adalah kebutuhan untuk menyusun dan/ atau merubah Peraturan Perundang-Undangan (PUU). Salah satu momentum pemenuhan untuk merubah PUU guna menyesuaikan kebutuhan masyarakat adalah reformasi.

Perubahan PUU yang terjadi pasca reformasi 1998 adalah amandemen UUD 1945. Amandemen UUD 1945 merupakan salah satu agenda reformasi tahun 1998. Pengaturan dalam UUD 1945 yang ringkas dan aturan-aturan yang bersifat pokok di dalamnya ternyata dalam praktiknya mudah disimpangi sesuai selera penyelenggara negara. Dampaknya adalah marak terjadi praktik korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN).

Dengan adanya amandemen atas UUD 1945 diharapkan terwujud :⁵⁹⁶⁰

1. Keseimbangan kekuasaan antar Lembaga negara dengan prinsip check and balances;
2. Penghapusan Dwi Fungsi Angkatan Bersenjata Republik Indonesia (ABRI);
3. Penghormatan dan pemenuhan terhadap Hak Asasi Manusia (HAM);
4. Pemberantasan Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN);
5. Desentralisasi serta hubungan yang adil antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah;
6. Perwujudan kebebasan Pers; dan
7. Peningkatan partisipasi politik warna negara serta menegakkan sistim yang demokratis dalam seluruh tata negara.

Norma dasar negara terkait pembangunan di sektor Pendidikan adalah Pasal 31 UUD 1945. Upaya perbaikan kondisi sektor Pendidikan adalah dengan mencantumkan rumusan mandatory spending dalam Pasal 31 UUD NRI dimaksud. Rumusan mandatory spending dalam pasal 31 ayat (4) UUD 1945 sebagai hasil amandemen ke 4 yang berbunyi:

“Negara memprioritaskan anggaran Pendidikan sekurang-kurangnya dua puluh persen dari anggaran pendapatan dan belanja negara serta dari anggaran pendapatan dan belanja daerah untuk memenuhi kebutuhan penyelenggaraan pendidikan nasional”

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Suryanto, et. All. 2019. Tinjauan Perubahan Sistem Penganggaran Berbasis Kinerja di Indonesia. Jurnal Administrasi Publik, 1 (2).

⁵⁷ Nota Keuangan APBN 2013. https://www.123dok.com_Nota_Keuangan_RAPBN_2013. (diakses tanggal 31 Juli 2023).²⁰
https://www.djpk.kemenkeu.go.id/Apakah_yang_disebut_dengan_mandatory_spending?. (diakses tanggal 31 Juli 2023).

⁵⁸ Lubis, M.Solly. 2014. Politik Hukum dan Kebijakan Publik (Legal Policy and Public Policy). Bandung: Mandar Maju. Hlm. 3

⁵⁹ Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi. 2010. Naskah Komprehensif Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945: Latar Belakang, Proses dan Hasil Pembahasan 1999 -2002 Buku IX. Jakarta. Hlm. 953.

⁶⁰ https://mpr.go.id/UUD_NRI_1945. (diakses tanggal 31 Juli 2023).

Rumusan mandatory spending Pasal 31 UUD 1945 merupakan upaya untuk mewujudkan agenda reformasi utamanya angka 3 dan 5 di atas.

Untuk menyelami latar belakang rumusan mandatory spending dalam pasal dimaksud, kita akan melakukan pemaknaan dengan pendekatan sejarah dan pendekatan perbandingan hukum. Pembatasan dalam penelitian ini hanya pada Pasal 31 UUD 1945 hasil amandemen keempat.

3.3. Pendekatan sejarah hukum

Bahan hukum yang akan dijadikan obyek penelitian hukum ini adalah bahan hukum primer yakni naskah Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan bahan hukum sekunder berupa Naskah Komprehensif Perubahan UUD NKRI Tahun 1945 Latar Belakang, Proses dan Hasil Pembahasan 1999 - 2002 Buku IX Pendidikan dan Kebudayaan. Bahan hukum primer dalam bentuk Salinan digital diunduh dari laman Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia.²⁹ Adapun Naskah Komprehensif Perubahan UUD NKRI Tahun 1945 Latar Belakang, Proses dan Hasil Pembahasan 1999 - 2002 Buku IX Pendidikan dan Kebudayaan dalam bentuk Salinan digital diunduh dari laman Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia.³⁰

Atas kedua bahan hukum tersebut selanjutnya dilaksanakan kritik (validasi) baik dari aspek eksternal maupun internal. Mengingat kedua naskah tersebut didapatkan dari sumber yang sah (laman resmi MPR RI dan MK RI), maka atas kedua naskah tersebut sah secara bahan/ medianya. Proses kritik internal atas kedua bahan hukum tersebut di atas juga sah. Keduanya memuat informasi yang valid dan orisinal.

Proses selanjutnya adalah melakukan penafsiran atas diskusi yang mewarnai penyusunan mandatory spending yang termuat dalam UUD NRI Tahun 1945 Bab XIII Pendidikan dan Kebudayaan, Pasal 31 tentang Pendidikan. Penafsiran dilakukan melalui pembacaan dan pencarian teks/ kata yang terkait dengan pembahasan mandatory spending dalam Naskah Komprehensif Perubahan UUD NKRI Tahun 1945 Latar Belakang, Proses dan Hasil Pembahasan 1999 - 2002 Buku IX Pendidikan dan Kebudayaan. Untuk memudahkan penafsiran atas teks, penelitian ini menggunakan metode analisis isi. Metode analisis isi adalah metode yang sistematis untuk melakukan analisis atas isi dan bagaimana pesan itu disampaikan.³¹ Secara deskriptif tujuan dari analisis isi adalah (1) menggambarkan gejala yang ada, (2) mengidentifikasi masalah atau memeriksa kondisi dan praktik-praktik yang berlaku, dan (3) membuat perbandingan atau evaluasi.³² Pada penelitian ini, analisis isi diimplementasikan melalui kegiatan menginventarisir kata (teks) yang sering diucapkan dalam diskusi, menggeneralisir kata (teks) tersebut agar diperoleh makna yang ringkas (konteks) dan memberikan intepretasi atas konteks dimaksud. Adapun kata (teks) yang terkait dan sering digunakan dalam diskusi yang mewarnai perumusan mandatory spending di pasal 31 UUD 1945 periode tahun 1999- 2002 sebagaimana Tabel 1 di bawah.

Tabel 1. Penafsiran atas Teks yang Menjadi Isu dalam Pembahasan Pasal 31 UUD 1945 tentang Pendidikan

No	Teks	Frekuensi	Isu ³³ / Konteks	Intrepretasi
1.	% / persen	277	1. Besaran dalam penentuan mandatory spending dan besaran dalam penentuan alokasi anggaran; 2. Sistem anggaran negara	1. Penentuan besaran mandatory spending harus berdasarkan prosentase tertentu dari basis yang telah disepakati; 2. Penentuan mandatory spending berkaitan dengan sistim anggaran negara.
2.	Konstitusi	196	Produk hukum yang memuat norma hukum dasar suatu negara.	Mengingat konstitusi sebagai norma hukum dasar, maka perumusan mandatory spending dapat dimuat dalam materi muatan konstitusi agar potensi penerapannya maksimal.

3.	Anggaran Pendidikan	149	<ol style="list-style-type: none"> 1. Alokasi anggaran disektor Pendidikan; 2. Narasi pembangunan Pendidikan di Indonesia; 3. Sistem anggaran negara. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pentingnya pembangunan di sektor Pendidikan; 2. Keberhasilan mewujudkan tujuan berbangsa dan bernegara di sektor Pendidikan perlu mendapatkan dukungan alokasi anggaran Pendidikan.
4.	Malaysia	46	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mandatory spending dalam regulasi Malaysia; 2. Keberhasilan sektor Pendidikan di Malaysia. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Praktik perumusan mandatory spending dalam regulasi merupakan hal yang diperkenankan; 2. Tingkat keberhasilan Pendidikan di Malaysia terkait dengan perumusan Mandatory spending sektor Pendidikan di dalam regulasinya.
5.	Taiwan	21	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mandatory spending dalam Konstitusi Taiwan; 2. Alokasi dalam prosentase Pusat, yang diperkenankan; 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Praktik perumusan mandatory spending dalam konstitusi merupakan hal tertentu dari anggaran Propinsi dan distrik di Taiwan; 2. Tingkat keberhasilan untuk alokasi anggaran Pendidikan di Taiwan terkait Pendidikan; 3. Keberhasilan Pendidikan di Mandatory spending sektor Taiwan Pendidikan di dalam konstitusinya.
6.	Gross Domestic Product (GDP)	20	Sebagai basis alokasi pemenuhan	Penentuan tolak ukur besaran anggaran Pendidikan mandatory spending harus berdasarkan basis tertentu.
7.	Sektor	20	Klasifikasi/pembagian dalam pembangunan nasional; pembangunan nasional berdasarkan kriteria tertentu.	Penentuan alokasi sumber daya nasional dibagi Sistem anggaran negara. Pendidikan merupakan salah satu sektor dalam pembangunan di Indonesia.
8.	Kuantitatif	19	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penyebutan secara non-nominal 2. Sistem anggaran negara; 3. Teknik penyusunan PUU. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perumusan mandatory besaran alokasi anggaran; spending berkaitan dengan sistem anggaran yang dijalankan oleh suatu negara; 2. Perumusan norma dalam PUU mengikuti kaidah penormaan berjenjang.
9.	Kuantitatif	16	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penyebutan secara non-nominal 2. Sistem anggaran negara; 3. Teknik penyusunan PUU. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perumusan mandatory besaran alokasi anggaran; spending berkaitan dengan sistem anggaran yang dijalankan oleh suatu negara; 2. Perumusan norma dalam PUU mengikuti kaidah penormaan berjenjang.
10.	UNESCO	10	Organisasi Internasional yang menerapkan suatu kebijakan memberikan pedoman terkait alokasi sedapatnya memenuhi kaidah anggaran Pendidikan terbaik yang diakui secara internasional.	

³⁰https://mkri.go.id/Naskah_Komprehensif. (diakses tanggal 31 Juli 2023).

³¹Eriyanto. 2011. Pengantar Metodologi untuk Penelitian Ilmu Komunikasi dan Ilmu-ilmu Sosial Lainnya. Jakarta : Kencana Prenada Media Group. Hlm. 1.

³²Rahmat, Jalaludin. 2009. Metode Penelitian Komunikasi. Bandung: Rosda Karya. Hlm. 3.

³³Isu dalam hal ini dimaknai sebagai sesuatu yang sering dibicarakan.

Berdasarkan analisis isi di atas dapat dituliskan sejarah hukum atas perumusan mandatory spending dalam Pasal 31 UUD 1945 sebagai berikut:

1. Penentuan mandatory spending berkaitan dengan sistem anggaran negara (terdapat pada 3 isu);
2. Penentuan besaran mandatory spending harus berdasarkan prosentase tertentu dari basis yang telah disepakati (terdapat pada 2 isu);
3. Keberhasilan pembangunan di sektor Pendidikan perlu didukung oleh alokasi anggaran Pendidikan yang memadai (terdapat pada 2 isu);
4. Perumusan mandatory spending dapat dimuat dalam materi muatan konstitusi agar potensi penerapannya maksimal (terdapat pada 1 isu);
5. Pentingnya pembangunan di sektor Pendidikan (terdapat pada 1 isu);
6. Keberhasilan pembangunan di sektor Pendidikan di Malaysia karena terdapat rumusan mandatory spending dalam regulasinya (terdapat pada 1 isu);
7. Keberhasilan pembangunan di sektor Pendidikan di Taiwan karena terdapat rumusan mandatory spending dalam regulasinya (terdapat pada 1 isu);
8. Pentingnya penentuan tolak ukur besaran mandatory spending (terdapat pada 1 isu); dan
9. Penerapan suatu kaidah sedapatnya memenuhi kaidah yang diakui secara internasional (1 isu).

3.4. Pendekatan perbandingan hukum

Atas analisis sejarah hukum pada bagian terdahulu, terdapat 9 (sembilan) penafsiran atas konteks yang termuat dalam 10 (sepuluh) besar kata (teks)/ Isu yang terdapat dalam Naskah Komprehensif Perubahan UUD NKRI Tahun 1945 Latar Belakang, Proses dan Hasil Pembahasan 1999 - 2002 Buku IX Pendidikan dan Kebudayaan. Atas 9 (sembilan) penafsiran tersebut diambil 3 (tiga) penafsiran besar untuk dijadikan indikator dalam analisis pada pendekatan perbandingan hukum. Adapun 3 (tiga) penafsiran yang akan dijadikan indikator adalah:

1. Sistem anggaran negara;
2. Basis penentuan besaran mandatory spending;
3. Dukungan alokasi anggaran Pendidikan.

Namun demikian, mengingat diskusi mandatory spending merupakan bahasan di level global maka isu penggunaan standar global dalam perumusan mandatory spending layak untuk dijadikan bahan telaah. Atas pertimbangan dimaksud, maka dalam pendekatan perbandingan hukum pada penelitian ini juga membandingkan realitas alokasi mandatory spending (dalam hal ini penyediaan anggaran Pendidikan oleh suatu negara) dengan basis yang memenuhi kaidah terbaik dan diakui secara internasional (dalam hal ini digunakan standar UNESCO). Batasan waktu yang digunakan dalam analisis perbandingan hukum ini adalah perodesasi pembahasan amandemen UUD 1945 yakni kurun waktu 1999-2002.

Berdasarkan hasil telah di atas dapat ditarik benang merah bahwa rumusan mandatory spending dalam konstitusi merupakan pilihan dari pembentuk konstitusi suatu negara. Rumusan mandatory spending dapat dibuat dalam bentuk kuantitatif (penentuan secara numerik) maupun kualitatif (penentuan dalam bentuk non numerik). Rumusan mandatory spending dapat digunakan dalam berbagai bentuk sistem anggaran negara.

Penormaan mandatory spending dalam sektor pembangunan negara (utamanya untuk sektor Pendidikan) menunjukkan keinginan pemerintahan negara memajukan sektor dimaksud guna mewujudkan konsep negara kesejahteraan. Realita yang ada dukungan alokasi anggaran Pendidikan di Indonesia masih di bawah standar UNESCO yakni 4-6% dari GDP atau 15-20% dari belanja negara.⁶¹ Adapun alokasi anggaran Pendidikan di Malaysia dan Taiwan tercatat telah di atas standar UNESCO.

Rumusan mandatory spending dalam PUU juga terkait dengan sistem anggaran yang dianut oleh suatu negara dan berimplikasi pula terhadap penentuan basis besaran mandatory spending-nya. Indonesia dengan TBS dengan ciri berfokus pada input, bersifat incremental, line item budget akan menentukan basis besaran rumusan mandatory spending-nya dari ciri-ciri pada TBS dimaksud. Pilihan basis besaran mandatory spending yang paling memungkinkan di Indonesia adalah penentuan dari sisi input anggaran, yakni penetapan besaran prosentase tertentu dari APBN/ APBD sebagai basis mandatory spending.

⁶¹ <https://www.unesco.org/en/articles/unesco-member-states-unite-increase-investment-education>. (diakses tanggal 10 Agustus 2023).

Tabel 2. Perbandingan Indikator Utama Perumusan Mandatory Spending di Indonesia, Malaysia dan Taiwan

No	Indikator	Negara		
		Indonesia	Taiwan	Malaysia
1.	Sistem Anggaran Negara	Tradisional Budgeting Sistim (TBS) yakni anggaran negara disusun berdasarkan pendekatan incrementalisme, struktur anggaran bersifat line-item, bersifat tahunan dan menggunakan prinsip anggaan bruto. ⁶²	Zero Based Budgeting Sistim (ZBBS) ⁶³ yakni penentuan anggaran didasarkan pada kebutuhan saat ini sehingga seolah-olah proses anggaran baru sama sekali (mulai dari nol). ⁶⁴	Modified Budgeting Sistim (MBS) yakni Sistem manajemen yang dibuat untuk mengatur hubungan secara logis antara input, output dan dampak. ⁶⁵
2.	Basis penentuan mandatory spending	Persentase tertentu dari APBN/ APBD	Article 164 Taiwan constitution. Alokasi anggaran belanja sektor pendidikan tidak boleh kurang dari 15% dari total anggaran nasional; 25% dari total anggaran propinsi; dan 35% dari total anggaran kabupaten/ kota.	Tidak termuat rumusan tertentu dalam konstitusi Malaysia yang memuat mandatory spending. ⁶⁶
3.	Dukungan alokasi anggaran Pendidikan	2,46% dari total Pendapatan Domestik Bruto (GDP) di tahun 2002. ⁶⁷	33,3% dari total anggaran belanja negara di tahun 2002. ⁶⁸	7,65% dari Pendapatan Domestik Bruto (GDP) di tahun 2002.

Besaran penentuan mandatory spending di Indonesia berdasarkan diskusi pada rapat pembahasan amandemen UUD 1945 berkuat pada kriteria yang diajukan oleh UNESCO yakni persentase tertentu dari GDP atau persentase tertentu dari belanja pemerintah. Pilihan akhir adalah menetapkan besaran anggaran Pendidikan dengan persentase seperti kriteria UNESCO yakni 20% APBN/ APBD.⁶⁹

Malaysia dengan MBS-nya lebih memiliki fleksibilitas dalam pengaturan pengutamaan sektor pembangunan. Malaysia menetapkan pengutamaan pembangunan sektor pendidikan dalam bentuk kualitatif dalam rumusan konstitusinya. Dengan rumusan yang bersifat kualitatif, maka strategi dalam mencapai pembangunan di sektor pendidikan Malaysia dapat berjalan dengan efektif. Malaysia mamapu memenuhi standar alokasi Pendidikan yang disusun oleh UNESCO.

Mengingat Taiwan dan konstitusinya menjadi rujukan dalam perumusan mandatory spending di Indonesia⁷⁰, namun penentuan besaran mandatory spending Taiwan berbeda. Taiwan membedakan alokasi

⁶² Suryanto, Poni Sukesih K. 2019. Tinjauan Perubahan Sistem Penganggaran Berbasis Kinerja Di Indonesia. *Jurnal Administrasi Publik dan Pembangunan*, 1 (2).

⁶³ Tsai Tsu-Su, *Public Budgeting Sistim in Taiwan: Does It Lead to Better Value for Money?*, Australian National University Press

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Yuhertiana, I., Suhartini, D., & Tannar, O. 2021. Comparing Indonesia and Malaysia public budgeting process. 5th International Seminar of Research Month 2020. *NST Proceedings*: 232-240.

⁶⁶ Perbandingan perkembangan Pendidikan di Malaysia dalam diskusi atas pengaturan Pasal 31 UUD 1945 berdasarkan pengalaman kesuksesan Malaysia dalam mengelola sektor Pendidikan. Meskipun tidak memuat mandatory spending dalam konstitusinya, namun terdapat kebijakan wajib belajar utk usia enam sampai 11 tahun d Malaysia yang bersifat gratis.

⁶⁷ <https://data.worldbank.org/indicator/SE.XPD.TOTL.GD.ZS?end=2019&start=2019&view=bar>. (diakses tanggal 31 Juli 2023).

⁶⁸ Data dari education in Taiwan 2006 dan laman <https://take-profit.org/en/statistics/government-budget/taiwan/> (diakses tanggal 14 Agustus 2023). diolah.

⁶⁹ pada saat pembahasan amandemen UUD 1945, postur APBN/ APBD terdiri dari penerimaan dan pengeluaran dan berimbang, sehingga konsep 20% dari APBN/ APBD apabila dimaknai sebagai salah satu dari penerimaan atau pengeluaran negara adalah masih memadai. Masalah terjadi ketika reformasi sektor Keuangan Negara di tahun 2004 merubah postur APBN/ APBD dari berimbang dinamis menjadi i-account. 20% dari APBN/ APBD harus ditentukan secara spesifik karena postur APBN/ APBD dalam bentuk i-account terdiri dari penerimaan, belanja dan pembiayaan.

⁷⁰ Lihat tabel 1.

anggaran pendidikan pada pemerintah pusat, pemerintah propinsi dan pemerintah kab/ kota. Semakin rendah level pemerintahannya, mandatory spendingnya semakin besar. Besaran mandatory spending di tiap level pemerintahan juga selaras dengan standar UNESCO yakni 15-20% dari belanja pemerintah. Dengan ZBBS-nya Taiwan memiliki fleksibilitas untuk menentukan prioritas pembangunannya pada setiap tahun anggaran dengan tetap mempertahankan alokasi anggaran Pendidikan sebagaimana amanat konstitusi mereka. Dengan menyadari bahwa Taiwan kurang SDA, maka kebijakan mandatory spending ini menunjukkan komitmen pemerintah Taiwan untuk memajukan sektor SDM sebagai modal pembangunan mereka. Pada tahun anggaran 2002, Pemerintah Taiwan telah mengalokasikan 33,3 % belanja pemerintahannya untuk sektor Pendidikan melalui Kementerian Pendidikan Taiwan.⁷¹ Satu kesamaan antara konstitusi Indonesia dan Taiwan adalah pengaturan untuk Program Wajib Pendidikan Dasar dimana pendanaan program tersebut didanai dari anggaran pemerintah.⁷² Adapun Malaysia pengaturan kebijakan Pendidikan gratis untuk anak usia sekolah selama 11 tahun tidak diatur dalam konstitusinya melainkan dalam UU Pendidikan.⁷³

Berdasarkan telaah atas pendekatan sejarah hukum dan perbandingan hukum atas rumusan mandatory spending dalam konstitusi Indonesia diperoleh temuan sebagai berikut. Secara filosofis perumusan mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia merupakan perwujudan pokok pikiran pembukaan UUD 1945 alenia ke-4 khususnya di bidang Pendidikan. Hak untuk memperoleh pendidikan merupakan salah satu hak dasar yang dilindungi oleh konstitusi maupun sebagai salah satu bentuk hak asasi manusia.⁷⁴ Ius constitutum terkait pendidikan dalam UUD 1945 mengandung keterbatasan akibat dampak negatif praktik KKN pada Orde Baru sebagaimana uraian pada bagian sebelumnya. Atas dasar kondisi tersebut, rakyat melalui anggota Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR) berniat merubah rumusan pasal UUD 1945 terkait Pendidikan. Perubahan UUD 1945 tersebut dilaksanakan agar selaras dengan harapan dan cita-cita rakyat (Ius constituendum).

Secara empiris, perumusan mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia mendapatkan legitimasi dengan argumentasi :

1. Perlunya dukungan pemerintah untuk sektor pendidikan melalui perumusan mandatory spending dalam konstitusi;
2. Perumusan mandatory spending dalam konstitusi terkait dengan sistem anggaran yang dianut suatu negara dan penentuan besarnya pada basis tertentu; dan
3. Perumusan mandatory spending dalam konstitusi khususnya di sektor pendidikan merupakan hal yang wajar sebagai praktik ketatanegaraan dan diakui sebagai praktik internasional.

3.5. Mandatory spending dan Kaitannya Dengan Keuangan Negara di Era New Public Management.

Sebagaimana telah disinggung dalam pembahasan sebelumnya, perumusan mandatory spending terkait dengan sistem anggaran suatu negara. Pada saat proses amandemen UUD 1945, Indonesia masih menganut sistem anggaran tradisional (TBS)⁷⁵. TBS yang ada di Indonesia merupakan dampak warisan regulasi kolonial berupa Indische Comptabiliteit Wet (ICW) dan beberapa regulasi serupa. Berdasarkan ketentuan Pasal 37 UUD 1945, regulasi warisan kolonial di bidang Keuangan Negara tersebut masih berlaku.

Upaya mewujudkan regulasi yang bersifat nasional terkait Keuangan Negara terlaksana pada tahun 2003/2004 dengan lahirnya paket Undang-Undang (UU) di bidang Keuangan Negara (UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Tanggungjawab dan Pemeriksaan Keuangan Negara). Latar belakang dari lahirnya paket UU Keuangan Negara tersebut selain untuk mengubah regulasi warisan kolonial yang tidak sesuai dengan kondisi bernegara dan untuk menyesuaikan pengelolaan Keuangan Negara di era modern.⁷⁶

Pengelolaan Keuangan Negara di era modern antara lain mengacu kepada konsep New Public Management (NPM). New Public Management adalah pendekatan baru dalam mengelola pemerintahan yang berfokus pada kinerja, alih-alih kebijakan.⁷⁷ Jonathan Boston dalam Indrawati menyatakan NPM lebih berorientasi pada

⁷¹ Data diolah.

⁷² Program wajib belajar pada konstitusi Indonesia diatur dalam Pasal 31 ayat (2) adapun pada konstitusi Taiwan terdapat pada article 160.

⁷³ Kenayathulla, Husaina Banu. 2010. Cost and Benefit Analysis In Malaysian education, Jurnal Internasional Manajemen Pendidikan, 4 (2).

⁷⁴ Berdasarkan definisi PBB pada laman <https://www.un.org/en/global-issues/human-rights> (diakses tanggal 10 Agustus 2023), HAM adalah hak asasi manusia adalah hak yang melekat pada semua manusia, tanpa memandang ras, jenis kelamin, kebangsaan, etnis, bahasa, agama, atau status lainnya.

⁷⁵ Silahkan lihat Kembali tabel 2.

⁷⁶ Setjen DPR-RI. 2000. Penjelasan Menteri Keuangan Mewakili Pemerintah Menegnai RUU Keuangan Negara, RUU Perbendaharaan Negara, dan RUU Pemeriksaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara. Jakarta. hlm 3-4.

⁷⁷ Suryanto, Op.cit. hlm. 4.

capaian kinerja (outcomes) dan efisiensi melalui manajemen yang lebih baik pada anggaran publik.⁷⁸ Karakteristik sistem anggaran publik dalam kerangka NPM antara lain:

1. Komprehensif dan komparatif;
2. Integrasi dan lintas departemen;
3. Proses pengambilan yang rasional;
4. Berjangka Panjang;
5. Spesifikai tujuan dan pemeringkatan prioritas;
6. Analisis total cost dan benefit;
7. Berorientasi pada output dan outcomes, bukan sekedar input; dan
8. Adanya pengawasan kinerja.

Teori yang mendasari pelaksanaan NPM adalah Teori Keagenan-Prinsipal. Lupia dan McCibbins dalam Indrawati menyatakan bahwa salah satu pihak (yang bertindak sebagai principal) menginisiasi suatu perjanjian dengan pihak lain (yang bertindak sebagai agen) dengan harapan agen tersebut melaksanakan sesuatu yang diinginkan oleh prinsipal (dalam hal ini berbentuk pendelegasian wewenang).⁷⁹ Pendelegasian wewenang terjadi apabila prinsipal telah memilih agen untuk bertindak sesuai kepentingan prinsipal. Melalui pendekatan prinsipal-agen ini dapat dipetakan lebih lanjut peran dari rakyat, lembaga perwakilan rakyat dan pemerintah dalam konteks Keuangan Negara.⁸⁰

Andvig dalam Indrawati menyatakan bahwa rakyat (pemilih) adalah prinsipal dari lembaga perwakilan rakyat.⁸¹ Lebih lanjut Von Hagen dalam Indrawati menyatakan hubungan principal-agen antara rakyat dan lembaga perwakilan rakyat pada dasarnya menggambarkan hubungan antara rakyat yang telah memilih wakil rakyat pada lembaga perwakilan rakyat dimana wakil rakyat tersebut diberikan wewenang untuk membuat keputusan tentang belanja publik. Sebagai imbal balik, rakyat selaku principal akan membayarkan kontribusi berupa pungutan wajib (pajak) dimana penentuan besaran pungutan tersebut harus sepersetujuan wakil mereka di parlemen.⁸²

Bentuk hubungan prinsipal-agen selanjutnya adalah antara wakil rakyat dengan pemerintah. Bentuk hubungan antara pemerintah dengan lembaga perwakilan adalah lembaga perwakilan selaku prinsipal dan pemerintah sebagai agen. Lembaga perwakilan selaku agen dari rakyat akan berubah menjadi prinsipal dengan terlibat dalam pembuatan keputusan atas pengalokasian belanja negara. Peran lembaga perwakilan disini diharapkan mewakili kepentingan prinsipal mereka yakni rakyat. Pemerintah sebagai agen bertugas untuk membuat usulan program sebagai upaya mencapai kesejahteraan umum. Lembaga perwakilan sebagai penerima mandat rakyat untuk pembuatan keputusan terkait anggaran publik menelaah usulan dari pemerintah atas anggaran.⁸³ Pada posisi inilah Lembaga perwakilan melaksanakan fungsi anggarannya (hak budget).

Indonesia telah mengimplementasikan teori principal-agen sebagai elemen dari NPM. Pelaksanaan dari NPM di Indonesia dilaksanakan melalui reformasi Keuangan Negara yang meliputi:⁸⁴

1. Kerangka kerja anggaran yang baru melalui penyusunan regulasi yang terkait dengan Keuangan Negara;
2. Anggaran yang terpadu dan komprehensif; dan
3. Desentralisasi yang massif dan pemberian otonomi kepada Pemda.

Dampak dari NPM di Indonesia melalui reformasi Keuangan Negara antara lain perubahan sistem anggaran tradisional (TBS) menjadi penganggaran berbasis kinerja (Performance Based Budgeting/ PBS).⁸⁵ Anggaran berbasis kinerja mencerminkan beberapa hal diantaranya:

1. Kejelasan maksud dan tujuan penggunaan dana;
2. Pendanaan atas program-program yang diusulkan dalam mencapai tujuan pembangunan yang telah ditetapkan; dan
3. Data kuantitatif yang dapat mengukur pencapaian tiap-tiap program.

Perubahan tersebut juga berdampak pada format APBN/ APBD yang semula dalam format T-account (anggaran berimbang dinamis) menjadi I-account. Perubahan format APBN ini berimplikasi pada perubahan

⁷⁸ Indrawati, Novita. 2010. Penyusunan Anggaran dalam Era New Public Management: Implementasinya di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*. 10 (2): 177.

⁷⁹ Ibid, hlm 185-186.

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ Ibid.

⁸² Ibid.

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Blondal, Jon R., Ian Hawkeswort and Hyun Deok Choi. 2009. Budgeting in Indonesia. *OECD Journal on Budgeting*. 2: 1-31.

⁸⁵ Indrawati, Op.cit, hlm 188.

postur APBN. Semula dalam format T-account penerimaan pada sisi kiri disandingkan dengan pengeluaran pada sisi kanan. Dalam format T-account, hutang dicatatkan sebagai penerimaan pembangunan. Sedangkan pada format I-account, postur APBN terdiri dari 5 (lima) bagian yakni penerimaan, belanja, keseimbangan primer, Surplus/ defisit anggaran, dan pembiayaan.⁸⁶ Dampak NPM di Indonesia melalui reformasi Keuangan Negara lainnya adalah meningkatnya peran lembaga perwakilan rakyat dalam mengelola Keuangan Negara melalui hak budget-nya.

Perubahan sistem anggaran negara tidak terakomodir dalam amandemen UUD 1945. Hal terkait Keuangan Negara diatur dalam Bab VIII Hal Keuangan dalam Pasal 23 UUD 1945. Amandemen UUD 1945 terkait Hal Keuangan hanya menguatkan peran kelembagaan bank sentral dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai upaya menguatkan fungsi check and balance dalam pengelolaan Keuangan Negara.⁸⁷ Khusus terkait Keuangan Negara, rumusan pasal 23 (terkait APBN) dan 23C (terkait Keuangan Negara) UUD 1945 memberikan delegasi untuk diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang. Gambaran kaitan antara mandatory spending dalam konstitusi dengan Keuangan Negara berdasarkan indikator NPM sebagaimana table berikut:

Tabel 3. Kaitan Mandatory Spending dan Keuangan Negara pada Konstitusi Terkait Indikator NPM

No	Indikator NPM	Mandatory Spending Anggaran Pendidikan	Keuangan Negara (Pasal 23 dan 23C) (Pasal 31)
1.	Anggaran berbasis kinerja		
a.	Kejelasan maksud dan Tujuan	Tidak diatur dengan rinci	tujuan penggunaan dana Mendelegasikan pengaturan rinci dalam bentuk UU. Vide Pasal 23 dan Pasal 23 ayat (3). ⁸⁸
b.	Kejelasan pendanaan	atas s.d.a s.d.a program-program yang diusulkan	
c.	Data kuantitatif	yang s.d.a s.d.a menjelaskan ukuran tiap program	
2.	Perubahan format	yang s.d.a s.d.a berdampak pada perubahan postur APBN/ APBD	
3.	Keterlibatan Lembaga	s.d.a Diatur sebagai bagian dalam proses perwakilan rakyat penyusunan APBN. Vide Pasal 23.	

Dari tabel diketahui bahwa rumusan mandatory spending dalam konstitusi khususnya pasal 31 ayat (4) tidak mengatur secara detail indikator NPM di Indonesia. Pun demikian dengan Pasal 23 dan Pasal 23C UUD 1945. Kedua pasal tersebut juga tidak lengkap mengatur secara rinci indikator konsep NPM. Pengaturan pada kedua pasal dimaksud hanya berupa delegasian wewenang untuk pengaturan lebih lanjut dalam UU dan pelibatan DPR dalam proses penyusunan APBN. Berdasarkan uraian ini maka perumusan mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia tidak bertentangan dengan konsep NPM maupun Keuangan Negara.

Potensi permasalahan akan muncul di level PUU di bawah UUD 1945, yakni peraturan pelaksanaan Pasal 23 dan Pasal 23C UUD 1945 dengan aturan pelaksanaan pasal 31 UUD 1945. Sebagaimana diketahui bahwa Pasal 23 dan Pasal 23C UUD 1945 dan peraturan turunannya merupakan *lex specialis* di bidang Keuangan Negara. Dengan kedudukan ini maka regulasi selevel yang mengatur substansi Keuangan Negara harus mengikuti pengaturan regulasi turunan Pasal 23 dan Pasal 23C UUD 1945.

Lebih lanjut, pasal 23 UUD 1945 mengatur mengenai Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Sebagaimana dipahami Bersama bahwa Fungsi APBN adalah untuk distribusi, alokasi dan stabilisasi. Rumusan mandatory spending akan menciptakan pengkaplingan atas APBN. Dampak dari pengkaplingan atas APBN tersebut adalah sebagai berikut:

1. Apabila porsi mandatory spending dalam APBN relatif besar, maka akan berdampak pada terbatasnya ruang fiskal pemerintah (fungsi distribusi akan terdampak);
2. Pengkaplingan anggaran (mandatory spending) akan membatasi ruang gerak Pemerintah dan DPR dalam mendanai Program Prioritas sesuai kebutuhan (fungsi alokasi akan terdampak).

⁸⁶ Direktorat Penyusunan APBN DJA. 2013. Dasar-Dasar Praktek Penyusunan APBN di Indonesia. Jakarta. hlm. 15.

⁸⁷ Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, 2010, Naskah Komprehensif Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 Latar Belakang, Proses, dan Hasil Pembahasan 1999-2002 Buku VII Keuangan, Perekonomian dan Kesejahteraan Sosial, hlm 763.

⁸⁸ Peraturan turunan dari Pasal 23 UUD 1945 adalah UU APBN, sedangkan peraturan turunan dari Pasal 23C UUD 1945 adalah UU Keuangan Negara dan UU Perbendaharaan Negara.

3. Dalam hal terjadi dinamika/shock, maka pengkaplingan anggaran akan membatasi ruang gerak Pemerintah dalam merespon dari sisi kebijakan anggaran (sisi stabilisasi terdampak).

Benang merah keterkaitan mandatory spending dengan APBN adalah dengan mandatory spending akan mengurangi fleksibilitas dalam pengelolaan APBN. Isu fleksibilitas dalam penggunaan anggaran negara menjadi perhatian Jesse Burkhead dalam bukunya *Government Budgeting*. Mengingat kondisi perekonomian yang sangat dinamis dan kondisi program yang sering berubah, maka perlu fleksibilitas dalam melaksanakan anggaran negara. Untuk mewujudkan fleksibilitas dalam pelaksanaan anggaran maka diperlukan mekanisme pelaksanaan anggaran yang disepakati Bersama Lembaga perwakilan rakyat dalam bentuk program. Selanjutnya, mekanisme otorisasi anggaran harus bersifat permisif (terbuka) dan tidak bersifat mengikat (mandatory). Terakhir adalah adanya kebebasan bagi pemerintah untuk mengambil keputusan atas beberapa alternatif pilihan kebijakan diantara obyek pengeluaran yang sesuai dengan kondisi terkini.⁸⁹

Lebih lanjut Hasil Kajian Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN Setjen DPR RI merekomendasikan agar menghindari terciptanya mandatory spending baru untuk sektor/bidang lainnya.⁹⁰ Alasan menghindari mandatory spending utamanya dalam APBN adalah dengan adanya mandatory spending akan akan mempersempit ruang gerak pemerintah dalam menghadapi dinamika perekonomian global. Meskipun akuntabilitas mandatory spending telah dilaksanakan melalui audit kinerja yang mencakup dampak atas pemenuhan program yang telah ditetapkan, namun terdapat peluang untuk mengurangi persentase yang dimandatkan. Kriteria perubahan atas perubahan persentase mandatory spending berdasarkan penilaian apabila output dan outcome program/ kegiatan mandatory spending sudah tercapai dengan baik, sehingga alokasi anggaran dapat dialihkan ke sektor prioritas lainnya.

Isu kurangnya fleksibilitas APBN akibat mandatory spending yang mengkapling-kan APBN juga disampaikan Presiden RI dalam pidato kenegaraan penyampaian Nota Keuangan APBN tahun 2014.⁹¹

“Namun demikian, dalam perencanaan anggaran dan pembangunan pada beberapa tahun terakhir, kita menghadapi tantangan euphoria pengkaplingan anggaran belanja untuk bidang-bidang tertentu. Untuk memenuhi amanah penyelenggaraan Negara sesuai UUD 1945, saya berharap pihak eksekutif dan legislatif tidak lagi membuat regulasi yang melakukan pengkaplingan alokasi anggaran untuk bidang-bidang tertentu, kecuali yang diamanatkan di UUD 1945, seperti dana pendidikan 20 persen dari dana APBN dan APBD. Langkah bersama tersebut sangat penting bagi penyelenggara negara di waktu mendatang. Langkah itu penting untuk dapat mencapai sasaran pembangunan nasional secara lebih baik dan seimbang.”

Mitigasi risiko atas potensi ketidakselarasan pengaturan mandatory spending pada PUU di bawah UUD 1945 dapat dilakukan dengan mengadopsi rekomendasi hasil kajian DPR-RI serta arahan Presiden dalam Pidato Kenegaraan di atas. Tentunya butuh upaya ekstra untuk merubah pengaturan mandatory spending di level konstitusi walupun secara formil dan materil perumusan tersebut sah. Upaya yang dapat dilakukan adalah mengurangi perumusan mandatory spending pada PUU di bawah UUD 1945 utamanya PUU sebagai pelaksanaan norma di UUD 1945. Agar terwujud harmonisasi PUU, maka penerapan asas *lex specialis derogate legi generalis* perlu dilaksanakan. PUU amanat pasal 23 UUD 1945 tentang Keuangan Negara perlu dipedomani dan menjadi acuan dalam perumusan/ penyempurnaan regulasi lain yang memuat substansi Keuangan Negara pada umumnya dan mandatory spending pada khususnya.

Mengingat penelitian ini hanya membatasi pada rumusan mandatory spending di konstitusi Indonesia khususnya pasal 31 UUD 1945 serta kaitannya dengan Keuangan Negara, maka diperlukan penelitian lain yang mengkaji hal serupa untuk PUU di bawah level UUD. Penelitian tersebut penting untuk melihat juga taraf sinkronisasi vertikal maupun horizontal PUU yang mengatur rumusan mandatory spending.

4. Kesimpulan & Rekomendasi

4.1. Kesimpulan

⁸⁹ Burkhead, Jesse. 1956. *Government Budgeting*. New York: John Wiley and Sons. Hlm. 345.

⁹⁰ Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN DPR RI. 2014. *Mandatory Spending, SAL, dan Kelebihan Pembiayaan (Overfinancing) APBN*. Jakarta. Hlm. 40.

⁹¹ https://setneg.go.id/Pidato_Presiden_RI_tentang_RAPBN_Tahun_2014_dan_Nota_Keuangannya. (diakses tanggal 10 Agustus 2023).

Tujuan penelitian ini secara umum adalah untuk mengetahui dan menggambarkan secara lengkap latar belakang perumusan mandatory spending dalam konstitusi Indonesia dan kaitannya dengan Keuangan Negara. Adapun tujuan penelitian secara khusus adalah untuk mendapatkan perkembangan perumusan mandatory spending secara historis maupun komparasi hukum.

Secara filosofis perumusan mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia merupakan perwujudan pokok pikiran pembukaan UUD 1945 alenia ke-4 khususnya di bidang Pendidikan. Hak untuk memperoleh pendidikan merupakan salah satu hak dasar yang dilindungi oleh konstitusi maupun sebagai salah satu bentuk hak asasi manusia. *Ius constitutum* terkait pendidikan dalam UUD 1945 mengandung keterbatasan akibat paratik KKN pada Orde Baru. Atas dasar kondisi tersebut, rakyat melalui anggota MPR berniat merubah rumusan pasal UUD 1945 terkait Pendidikan. Perubahan UUD 1945 tersebut dilaksanakan agar selaras dengan harapan dan cita-cita rakyat (*Ius constituendum*).

Secara empiris, perumusan mandatory spending dalam konstitusi di Indonesia mendapatkan legitimasi dengan argumentasi :

1. Perlunya dukungan pemerintah untuk sektor pendidikan melalui perumusan mandatory spending dalam konstitusi;
2. Perumusan mandatory spending dalam konstitusi terkait dengan sistim anggaran yang dianut suatu negara dan penentuan besarnya pada basis tertentu; dan
3. Perumusan mandatory spending dalam konstitusi khususnya di sektor pendidikan merupakan hal yang wajar sebagai praktik ketatanegaraan dan diakui sebagai praktik internasional.

Tidak ada pertentangan antara rumusan mandatory spending pada konstitusi di Indonesia dengan Keuangan Negara dengan konsep New Public Management-nya. Namun potensi permasalahan atas mandatory spending akan muncul dalam pengaturan pada PUU di bawah UUD 1945. Untuk meminimalisir dampak dari potensi permasalahan di atas, maka diperlukan harmonisasi PUU yang mengatur substansi mandatory spending dengan PUU terkait Keuangan Negara.

4.2. Rekomendasi

Mengingat Indonesia telah mengadopsi New Public Management dalam pengelolaan Keuangan Negara, maka diperlukan penyesuaian/ pengaturan ulang rumusan mandatory spending baik di level UUD maupun PUU di bawahnya. Impelementasi konsep NPM yang meliputi: (i) Penganggaran Berbasis Kinerja, (ii) perubahan format APBN, serta (iii) pelibatan lembaga perwakilan rakyat dalam pengelolaan Keuangan Negara sebagaimana diatur dalam regulasi di bidang Keuangan Negara perlu menjadi perhatian. Dengan sinkronisasi dan harmonisasi PUU diharapkan ketimpangan pengaturan mandatory spending akan dapat diminimalisir.

Daftar Referensi

- Appledorn, van LJ. 2001. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Arief, Barda Nawawi. 2014. *Perbandingan Hukum Pidana*. Jakarta: Rajawali Press. Bandung: Mandar Maju.
- Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN DPR RI. 2014. *Mandatory Spending, SAL, dan Kelebihan Pembiayaan (Overfinancing) APBN*. Jakarta.
- Blondal, Jon R., Ian Hawkeswort and Hyun Deok Choi, 2009. *Budgeting in Indonesia*. OECD Journal on Budgeting. 2: 1-31.
- Burkhead, Jesse. 1956. *Government Budgeting*. New York: John Willey and Sons.
- Direktorat Penyusunan APBN DJA. 2013. *Dasar-Dasar Praktek Penyusunan APBN di Indonesia*. Jakarta.
- Eriyanto. 2011. *Pengantar Metodologi untuk Penelitian Ilmu Komunikasi dan Ilmu-ilmu Sosial Lainnya*. Jakarta : Kencana Prenada Media Group.
- Hadiyanto, Prasetyo, Merini dan Yalisman. 2022. *Menakar Keefektifan Mandatory Spending Bidang Pendidikan*. Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik, 7(2): 115-132.
- <https://data.worldbank.org/indicator/SE.XPD.TOTL.GD.ZS?end=2019&start=2019&view=bar>. (diakses tanggal 31 Juli 2023).
- [https://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Budget_\(economics\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Budget_(economics)). (diakses tanggal 31 Juli 2023).
- https://mkri.go.id/Naskah_Komprehensif. (diakses tanggal 31 Juli 2023).
- https://mpr.go.id/UUD_NRI_1945. (diakses tanggal 31 Juli 2023).

- https://setneg.go.id/Pidato_Presiden_RI_tentang_RAPBN_Tahun_2014_dan_Nota_Keuangannya. (diakses tanggal 10 Agustus 2023).
- <https://take-profit.org/en/statistics/government-budget/taiwan/> (diakses tanggal 14 Agustus 2023).
- https://www.123dok.com_Nota_Keuangan_RAPBN_2013. (diakses tanggal 31 Juli 2023).
- https://www.djpk.kemenkeu.go.id/Apakah_yang_disebut_dengan_mandatory_spending?. (diakses tanggal 31 Juli 2023).
- <https://www.un.org/en/global-issues/human-rights>. (diakses tanggal 10 Agustus 2023).
- <https://www.unesco.org/en/articles/unesco-member-states-unite-increase-investment-education>. (diakses tanggal 10 Agustus 2023).
- Ibrahim, Jhonny. 2006. Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif. Malang: Bayu Media Publishing.
- Indrawati, Novita. 2010. Penyusunan Anggaran dalam Era New Public Management: Implementasinya di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*. 10 (2): 176-193.
- Kenayathulla, Husaina Banu. 2010. Cost and Benefit Analysis In Malaysian education, *Jurnal Internasional Manajemen Pendidikan*, 4 (2): 1-10.
- Lane, J.E. 1996, *Constitution and Political Theori*, Manchester: Manchester University Press.
- Levit, R.Mindy., D. Andrew Austin., Jeffrey M. Stupak. 2015. *Mandatory Spending Since 1962*. Congressioan Research Service.
- Lubis, M.Solly. 2014. *Politik Hukum dan Kebijakan Publik (Legal Policy and Public Policy)*.
- Maria, Rika. 2018. *Analisis High Order Thinking Skills (Hots) Taksonomi Bloom Dalam Buku Teks Sejarah Indonesia*. Skripsi. Bandung: Universitas Pendidikan Indonesia.
- Marwan, M. Jimmy. P. 2009. *Kamus Hukum*. Yogyakarta: Gama Press.
- Marzuki, Peter Mahmud. 2011, *Penelitian Hukum*. Jakarta : Kencana Prenada Media Group.
- MD, Moh. Mahfud. 2012. *Membangun Politik Hukum Menegakkan Konstitusi*. Jakarta: PT. Rajagrafindo Perkasa.
- Mulyanto. 2023. *Politik Hukum UIU APBN*. Bahan Paparan Disampaikan pada Konsultasi Publik RUU APBN TA 2023. Jakarta.
- Nasution, Marihot. 2022. *Studi Atas Belanja Kesehatan Pemerintah Daerah Di Indonesia*. *Jurnal Budget* 7 (1): 149-164.
- Nur, Turiman F. 2011. *Memahami Pendekatan Sejarah Hukum Dalam Penelitian Hukum Normatif*. www.rajawaligarudanusantara.blogspot.com (diakses tanggal 31 Juli 2023).
- Rinaldi, aditia., Marselina., I Wayan Suparta. 2018. Pengaruh belanja pegawai, mandatory spending, dan pertumbuhan ekonomi terhadap fiscal space seluruh provinsi di sumatera. *Jurnal Ekonomi Pembangunan*, 7(2): 169-182.
- Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi. 2010. *Naskah Komprehensif Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 Latar Belakang, Proses, dan Hasil Pembahasan 1999-2002 Buku VII Keuangan, Perekonomian dan Kesejahteraan Sosial*. Jakarta.
- Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi. 2010. *Naskah Komprehensif Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945: Latar Belakang, Proses dan Hasil Pembahasan 1999 -2002 Buku IX Pendidikan dan Kebudayaan*. Jakarta.
- Setjen DPR-RI. 2000. *Penjelasan Menteri Keuangan Mewakili Pemerintah Menegnai RUU Keuangan Negara, RUU Perbendaharaan Negara, dan RUU Pemeriksaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara*. Jakarta.
- Sunggono, Bambang. 2003. *Metode Penelitian Hukum, Cet 5*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Suryanto, Poni Sukeish. 2019. *Tinjauan Perubahan Sistem Penganggaran Berbasis Kinerja Di Indonesia*. *Jurnal Administrasi Publik dan Pembangunan*, 1 (2): 1-9.
- Syahuri, Taufiqurrohman. 2004. *Hukum Konstitusi: Proses dan Prosedur Perubahan UUD di Indonesia 1945-2002*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Tsai Tsu-Su, *Public Budgeting Sistim in Taiwan: Does It Lead to Better Value for Money?*, Australian National University Press.
- Yuhertiana, I., Suhartini, D., & Tannar, O. 2021. *Comparing Indonesia and Malaysia public budgeting process*. 5th International Seminar of Research Month 2020. NST Proceedings: 232-240.





APWI

PROSIDING

