



REALITAS PENATAUSAHAAN PIUTANG PAJAK PEMERINTAH

Dian Pratiwi*
Universitas Indonesia, Jakarta
dian.pratiwi31@gmail.com

Dwi Martani
Universitas Indonesia, Jakarta
dwimartani@yahoo.com

*Alamat Korespondensi:
dian.pratiwi31@gmail.com

ABSTRACT

The findings of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK) on tax receivables in the last seven years indicate that the Government has not managed tax receivables properly. This study aims to evaluate problems in the administration of tax receivables at Directorate General of Tax (DGT), make comparisons with other countries, and provide suggestions to solve these problems. The results show several problems in the administration of tax receivables, including systems that are not integrated and real-time, no taxpayer account application, no legal umbrella or clear accounting interpretation for some DGT business processes, lack of human resource discipline in carrying out duties and functions, and lack of supervision. To solve these problems, this study suggested DGT to integrate existing systems, develop taxpayer accounts, improve the quality of human resources and conduct regular supervision, revise PER-08/PJ./2009 and affirm rules for DGT's recurring business processes, and build a data exchange system between the DGT and the Tax Court as well as the DGT and Directorate General of the Treasury.

Keywords:
Accounting Standards, DGT, Tax Authorities, Tax Receivables

ABSTRAK

Temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) mengenai piutang pajak dalam tujuh tahun terakhir mengindikasikan bahwa Pemerintah belum dapat menatausahakan piutang pajaknya dengan tepat. Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi permasalahan penatausahaan piutang pajak di Direktorat Jenderal Pajak (DJP), melakukan perbandingan dengan negara lain, dan memberikan usulan guna mengatasi permasalahan tersebut. Hasil penelitian menunjukkan beberapa permasalahan penatausahaan piutang pajak antara lain sistem yang tidak terintegrasi dan *real-time*, tidak adanya aplikasi *taxpayer account*, belum terdapat payung hukum atau interpretasi akuntansi atas beberapa proses bisnis DJP, kurangnya disiplin SDM dalam pelaksanaan tugas dan fungsi, dan minimnya supervisi atasan. Guna mengatasi permasalahan tersebut, penelitian ini menyarankan agar DJP mengintegrasikan sistem-sistem yang ada di DJP, mengembangkan *taxpayer account*, meningkatkan kualitas SDM dan melakukan supervisi secara berkala, menyusun regulasi berupa revisi PER-08/PJ./2009 dan aturan penegasan untuk proses bisnis DJP yang bersifat *recurring*, serta membangun sistem pertukaran data yang memadai antara DJP dan Pengadilan Pajak maupun antara DJP dan DJPb.

Kata Kunci:
DJP, Otoritas Pajak, Piutang Pajak, Standar Akuntansi

KLASIFIKASI JEL:
M41, M48

CARA MENGUTIP:

Pratiwi, D., & Martani, D. (2021). Realitas penatausahaan piutang pajak pemerintah. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, 6(2), 139-158.

PENDAHULUAN

Piutang pajak merupakan hal yang penting bagi suatu negara dan mempunyai dampak terhadap keputusan ekonomi pemerintah. Ketika piutang pajak dibayar oleh wajib pajak, maka pendapatan negara dari sektor pajak akan meningkat. Sebagai fungsi anggaran, pendapatan negara merupakan sarana terbesar untuk membiayai pengeluaran negara. Selisih antara pengeluaran dan pendapatan negara ditutup dengan utang. Selain itu, pencairan piutang pajak juga merupakan salah satu Indikator Kinerja Utama (IKU) Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang tercantum dalam peta strategi DJP tahun 2015-2019. Oleh karena itu, semakin besar piutang pajak yang dibayar oleh wajib pajak maka pendapatan negara akan meningkat, keputusan utang pemerintah akan menurun, dan kinerja penagihan yang dilakukan oleh DJP dianggap semakin optimal.

Pada tahun 2015, pemerintah mengubah basis akuntansi dari *Cash Toward Accrual* (CTA) menjadi akrual. Basis akrual diterapkan karena merupakan *best practice* di dunia internasional; membuat laporan keuangan pemerintah lebih akuntabel dan transparan; menyediakan semua informasi relevan yang membantu pengambilan keputusan; meningkatkan efektivitas, efisiensi, transparansi; mengurangi asimetri informasi; dan meningkatkan keterbandingan informasi dalam laporan keuangan antar instansi (Wahyudi, 2019) atau antar negara (Simone, 2016). Dengan demikian, perubahan ke basis akrual secara umum akan memberikan dampak positif bagi dua pihak: pengambil keputusan dan masyarakat. Pengambil keputusan akan mendapatkan informasi yang komprehensif sehingga dapat mengambil keputusan yang tepat. Sedangkan masyarakat mendapatkan informasi pertanggungjawaban yang lebih efektif dan efisien, sehingga dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat kepada pemerintah.

Sebagai pedoman penerapan basis akrual, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang disertai dengan Buletin Teknis Nomor 16 dan Buletin Teknis Nomor 24. Sedangkan sebagai pedoman internal, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menggunakan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-08/PJ/2009.

Walaupun telah diterbitkan aturan mengenai piutang pajak akrual, DJP belum dapat menatausahakan piutang pajaknya dengan tepat. Hal ini diindikasikan dengan adanya temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terkait piutang pajak yang dituangkan dalam Laporan hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dalam tujuh tahun terakhir sebagaimana disajikan dalam Tabel 1. Dari Tabel 1 terlihat bahwa setiap tahun, DJP selalu mempunyai masalah terutama mengenai sanksi administrasi berupa

PENERAPAN DALAM PRAKTIK

- Permasalahan penatausahaan piutang pajak pemerintah terutama disebabkan sistem informasi yang tidak terintegrasi dan *real-time*.
- Penyebab lain yang harus segera diatasi adalah kurangnya disiplin Sumber Daya Manusia (SDM) dalam pelaksanaan tugas dan fungsi, serta minimnya supervisi atasan.
- Guna menanggulangi permasalahan tersebut DJP perlu mengintegrasikan sistem informasi, serta mengembangkan kualitas SDM dan melakukan supervisi secara berkala.

bunga/denda yang tidak diterbitkan. Selain itu, terdapat permasalahan dalam penetapan dan penagihan pajak serta proses pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Nominal temuan tersebut relatif besar.

BPK juga mengidentifikasi adanya kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) dalam penatausahaan piutang perpajakan atas LKPP tahun 2016-2019. Pada tahun 2016, Laporan Perkembangan Piutang Pajak (LP3) mulai digunakan untuk menyajikan saldo piutang pajak yang datanya diambil dari Sistem Informasi DJP (SIDJP). Permasalahan dalam SPI piutang pajak dipicu dari beberapa hal sebagaimana diuraikan dalam Tabel 2.

Temuan tersebut diperkuat dengan penelitian yang dilakukan oleh Muhamad & Wahyuni (2018) dan Laksana et al. (2019) yang menyatakan adanya kelemahan dalam desain internal kontrol pencatatan piutang pajak yang selama ini dilakukan oleh DJP karena masih membuka peluang risiko potensial salah saji. Menurut penelitian tersebut, kondisi yang menyebabkan risiko salah saji salah satunya adalah PER-08/PJ/2009 yang tidak berbasis akrual, dokumen ketetapan dan tagihan yang masih dapat diterbitkan secara manual, dan keterlambatan penerimaan dokumen putusan gugatan dan banding yang diterbitkan oleh Pengadilan Pajak.

Saat ini piutang pajak masih terus menjadi temuan BPK. Namun penelitian terkait penatausahaan piutang pajak masih sangat terbatas. Penelitian yang dilakukan oleh Muhamad & Wahyuni (2018) masih mengacu pada ketentuan lama terkait penatausahaan piutang pajak dalam kondisi kahar yakni Surat Edaran (SE) Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-91/PJ/2010. Dalam penelitian ini, ketentuan yang digunakan adalah SE Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2017. Selain itu, salah satu rekomendasi yang diberikan dalam penelitian tersebut adalah pembangunan aplikasi pertukaran data antara DJP dan Pengadilan Pajak.

Tabel 1. Temuan BPK terkait Sanksi Administrasi, Penetapan dan Penagihan Pajak, dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak

(Milyar Rupiah)

Temuan BPK	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
DJP belum menagih sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda	482,29	3.140	8.440	6.164 dan USD1,21 juta	4.490 dan USD8,98 juta	463,46	2.690 dan USD4,05 juta
Pemeriksaan, penetapan, dan penagihan pajak tidak sesuai ketentuan	800,88	243,67	38.220				
DJP kurang menetapkan nilai pajak terutang	338,02	309,93					
DJP terlalu besar membayarkan restitusi pajak (tidak dikompensasikan dengan utang pajak)		99,55		879,02	364,68		
DJP tidak segera memproses restitusi yang telah terbit SKPKPP*							11.620
DJP belum menerbitkan SKPKPP*							72,86
DJP terlambat menerbitkan SKPKPP*							6,07

Ket: *SKPKPP = Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak.

Sumber: LHP atas LKPP Tahun 2013-2019, telah diolah kembali.

Saat penelitian ini dilakukan, aplikasi pertukaran data tersebut telah dibentuk.

Penelitian lainnya oleh Laksana et al. (2019) dilakukan dengan mengacu pada LHP BPK atas LKPP tahun 2017. Sedangkan penelitian ini menggunakan data LHP BPK atas LKPP tahun 2013 sampai dengan tahun 2019 sehingga diharapkan dapat memetakan permasalahan penatausahaan piutang pajak di DJP secara lebih detail.

Dengan demikian *research gap* antara penelitian ini dan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Muhamad & Wahyuni (2018), Laksana et al. (2019), dan Liguori et al. (2018) adalah penelitian ini menggunakan ketentuan terbaru di Indonesia, mengumpulkan data yang lebih komprehensif, dan merupakan penelitian pertama di Indonesia yang melakukan *benchmarking* di beberapa negara lain untuk mendapatkan informasi yang lebih komprehensif mengenai kunci sukses penatausahaan piutang pajak.

Panwar et al. (2013) menyatakan bahwa *benchmarking* mencakup identifikasi adanya peluang peningkatan kinerja, pencarian *best practice* (baik dari dalam maupun luar industri), serta adaptasi dan penerapan *best practice* tersebut secara sistematis, teratur, dan terstandar untuk mengatasi keragaman, spesialisasi proses dan prioritas organisasi itu sendiri. Melalui cara tersebut, organisasi dapat menilai kinerja secara objektif, menciptakan tekanan

untuk melakukan perbaikan, mengungkap area/fungsi yang bermasalah dan membutuhkan perbaikan, serta mengetahui praktik yang dilakukan oleh organisasi lain. Dengan demikian diharapkan DJP dapat memperoleh informasi yang lebih luas mengenai penatausahaan piutang pajak dan dapat mempertimbangkan faktor-faktor yang diusulkan dari negara lain sebagai bahan perbaikan.

Berdasarkan latar belakang dan permasalahan di atas, penelitian ini bertujuan untuk melakukan evaluasi atas permasalahan penatausahaan piutang pajak di DJP, melakukan perbandingan ke negara lain, dan memberikan usulan faktor-faktor yang perlu diperhatikan oleh Pemerintah guna mengatasi permasalahan penatausahaan piutang pajak.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi berupa *evaluation* dan *problem solving* atas masalah-masalah penatausahaan piutang pajak pemerintah. Dengan demikian, penatausahaan piutang pajak menjadi lebih baik dan tidak lagi menjadi temuan BPK di tahun-tahun mendatang.

STUDI LITERATUR

Bagian ini menjelaskan mengenai teori piutang pajak dan *benchmarking theory* yang menjadi landasan dalam penelitian ini. Selain itu, diuraikan juga tentang penelitian terdahulu, *research gap*, dan kerangka berpikir.

Tabel 2. Kelemahan Sistem Pengendalian Internal Penatausahaan Piutang Pajak

(Milyar Rupiah)

Temuan BPK	2016	2017	2018	2019
Ketetapan pajak terbit lewat masa daluwarsa				23,17
SKP dan STP belum tercatat di LP3**	14.477 ketetapan*	6,13	0,57	1,69
Ketetapan pajak mendahului tanggal SKP				0,79
Ketetapan terbit tidak melalui SIDJP (terbit manual)	165,31			1,18
Ketetapan pajak tidak teridentifikasi status daluwarsanya				6,02
Ketetapan induk dari STP dan STPBP telah daluwarsa**				9,14
LPSP dan permohonan angsuran tidak menanggihkan daluwarsa**				31,83
Salah penggolongan piutang pajak				0,57
Ketetapan sudah inkrah belum diakui sebagai piutang pajak		236,37		76,58
Ketetapan dalam proses upaya hukum tapi sudah diakui sebagai piutang pajak	131,23	162,60	57,96	0,13
Upaya hukum inkrah belum diakui sebagai piutang pajak	141,52 dan 3.042 ketetapan*			17,29
Pengajuan non keberatan belum ditindaklanjuti				7,85
Pembayaran dari MPN belum menjadi pengurang LP3**	181,79	35,54	36,04	60,31
Piutang sudah lunas tapi masih tercatat di LP3	2,11			
Selisih saldo LP3 dan SIDJP	697,24	0,34	4,51	
Selisih piutang pajak dengan dokumen sumber			258,96	
Aset sita belum dicatat		203,38		
Pencatatan aset sita ganda		0,26		
Aset sita belum teridentifikasi		5,35		

Ket: *) hanya disebutkan jumlah ketetapan dan tidak disebutkan nominalnya, **) SKP = Surat Ketetapan Pajak, STP = Surat Tagihan Pajak, STPBP = Surat Tagihan Pajak Bunga Penagihan, LPSP = Laporan Penyampaian Surat Paksa, MPN = Modul Penerimaan Negara.

Sumber: LHP atas LKPP Tahun 2013-2019, telah diolah kembali.

Teori Piutang Pajak

Berdasarkan Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), pajak merupakan kontribusi wajib yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang sifatnya memaksa berdasarkan undang-undang, tanpa imbalan secara langsung, dan digunakan untuk keperluan negara demi kemakmuran rakyat. Dengan mendasarkan pada hak negara untuk memungut pajak dengan berdasarkan undang-undang dan tidak didasarkan pada penyerahan suatu prestasi kepada pembayar pajak, maka piutang pajak timbul pada saat hak negara untuk menagih timbul. Di DJP, saat timbulnya hak negara bisa berbeda tergantung sistem pemungutan pajak yang digunakan.

DJP menerapkan tiga sistem pemungutan pajak yakni *self assessment system*, *withholding tax system*, dan *official assessment system*. *Self assessment system* memberikan kesempatan kepada masyarakat untuk aktif melaksanakan kewajiban perpajakannya tanpa didahului tindakan dari otoritas pajak. Sedangkan *withholding tax system* merupakan sistem yang memberi kewenangan kepada pihak ketiga untuk memotong dan/atau memungut pajak yang terutang oleh wajib pajak. Dalam dua sistem ini, jika pada akhir

tahun buku wajib pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), kemudian DJP menguji kesesuaian tindakan *self assessment* wajib pajak tersebut dengan melakukan pemeriksaan atau penyidikan dan ditindaklanjuti dengan menerbitkan ketetapan pajak maka piutang pajak baru dapat diakui.

Lain halnya dengan *official assessment system* yang memberikan wewenang kepada DJP untuk menetapkan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak melalui ketetapan pajak. Ketetapan pajak itulah yang menjadi dasar pengakuan piutang pajak.

Dasar pengakuan piutang pajak mengacu pada PER-08/PJ/2009. Dalam aturan tersebut terdapat perbedaan pengakuan piutang pajak berdasarkan tahun terbitnya. Untuk Tahun Pajak 2007 dan Tahun Pajak sebelumnya, hak klaim muncul bersamaan dengan diterbitkannya ketetapan oleh otoritas perpajakan sehingga ketika ketetapan terbit, piutang pajak dapat segera diakui dan dicatat.

Untuk Tahun Pajak 2008 dan Tahun Pajak selanjutnya, hak klaim piutang pajak diakui pada saat: diterbitkan Surat Tagihan Pajak; diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) untuk jumlah

yang telah disetujui oleh wajib pajak dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan; diterbitkan SKPKB dalam hal wajib pajak tidak mengajukan keberatan atas SKPKB untuk jumlah yang tidak disetujui dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan sampai dengan berakhirnya jangka waktu pengajuan keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (3) UU KUP; diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) untuk jumlah yang telah disetujui oleh wajib pajak dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan; diterbitkan SKPKBT dalam hal wajib pajak tidak mengajukan keberatan atas SKPKBT untuk jumlah yang tidak disetujui dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan sampai dengan berakhirnya jangka waktu pengajuan keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (3) UU KUP; diterbitkan Surat Keputusan Pembetulan yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah; diterbitkan Surat Keputusan Keberatan atas SKP Nihil, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), SKPKB, SKPKBT, Surat Ketetapan Pajak Bumi dan Bangunan (SKP PBB) atas jumlah yang tidak disetujui dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, dalam hal wajib pajak tidak mengajukan banding atas Surat Keputusan Keberatan sampai dengan berakhirnya jangka waktu pengajuan banding sebagaimana dimaksud dalam Pasal 27 ayat (3) UU KUP; diterbitkan Surat Pelaksanaan Putusan Panding (SP2B) atas jumlah yang tidak disetujui dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan setelah diterimanya putusan banding oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP); diterbitkan Surat Pelaksanaan Putusan Peninjauan Kembali (SP2PK) yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah setelah diterimanya Putusan Peninjauan Kembali atas putusan banding oleh KPP.

Benchmarking Theory

Siverbo (2014) mengartikan *benchmarking* sebagai “*a Management Accounting Innovation (MAI) that can be used for performance measurement and management in both the private and the public sectors*”. Sedangkan Gadanakis & Areal (2020) berpendapat bahwa *benchmarking* dapat digunakan untuk membandingkan efisiensi kinerja serta meningkatkan kualitas layanan melalui pemberian input dan saran. Dari beberapa definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa *benchmarking* mengandung unsur inovasi, peluang *improvement*, pencarian *best practice*, serta melibatkan proses pemberian input dan saran untuk dapat meningkatkan performa organisasi.

Benchmarking dilatar belakangi adanya inefisiensi dan (kemungkinan) ketidaktepatan strategi (Friesner et al., 2018). Oleh karena itu, organisasi harus terus melakukan perbaikan, salah satunya melalui *benchmarking*, agar dapat *survive* dan

berkembang menghadapi tantangan perubahan zaman.

Awalnya, *benchmarking* dikenalkan di sektor swasta oleh Xerox Logistics and Distribution (L&D) pada tahun 1979 untuk meningkatkan kinerja pergudangannya. Keberhasilan penerapan *benchmarking* pada Xerox L&D meningkatkan efisiensi dan produktivitasnya kemudian diikuti oleh sektor swasta lain misalnya *multinational companies* (MNCs) di bidang farmasi (Friesner et al., 2018).

Kesuksesan sektor swasta dalam *benchmarking* kemudian diterapkan juga di sektor publik (Fasmi & Misra, 2014; Hyndman et al., 2019). Sektor publik biasanya mempunyai kegiatan operasional dan lingkungan yang berbeda dengan sektor swasta. Namun, tujuan yang ingin dicapai oleh sektor publik pada dasarnya sama dengan sektor swasta. Misalnya, keinginan untuk menekan biaya operasional (pajak) seminimal mungkin tetapi memberikan pelayanan kepada pelanggan dengan efektivitas dan efisiensi yang maksimal sehingga tingkat konsumsi dan produksi tetap terjaga (Wang et al., 2019) dan peningkatan kinerja di sektor swasta akan berdampak pada kenaikan penerimaan pajak (Umar et al., 2019). Selain itu, *benchmarking* di sektor publik dapat menjadi instrumen penting untuk meningkatkan kinerja (Kuhlmann & Bogumil, 2018) serta mengevaluasi efisiensi sistem yang telah berjalan (Gadanakis & Areal, 2020; Setyanto, 2019). Dengan demikian, *benchmarking* yang diterapkan dengan sungguh-sungguh dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas organisasi. Hal ini berlaku baik di sektor swasta maupun di sektor publik.

Salah satu proses *benchmarking* adalah tahap “*learn from others*”. Sebagai *benchmarking partner*, organisasi dapat memilih metode *direct*, *indirect*, atau *modelling* (Chen, et al., 2020). Metode tersebut bisa dilakukan dalam internal maupun eksternal negara. *Benchmarking* secara internal dilakukan dengan membandingkan performa dari unit atau proses bisnis yang sama dalam suatu organisasi. Sedangkan *benchmarking* secara eksternal diperoleh dari negara lain yang memiliki kriteria, misalnya ekonomi, serupa (Cheng et al., 2020). Pada akhirnya, *benchmarking* ke pembanding yang tepat akan memberikan hasil yang lebih baik dari kondisi sebelum *benchmarking* diterapkan.

Benchmarking dapat juga dilakukan dalam lingkup internasional. Kelebihannya adalah dapat merefleksikan perubahan dalam lingkup global dan ketergantungan dalam ranah internasional. Hal ini karena perkembangan sektor publik di suatu negara tergantung perkembangan sektor publik di negara lain. *International benchmarking* dapat digunakan sebagai pembanding untuk organisasi sektor publik yang menyediakan layanan khusus yang tidak dapat dicari organisasi pembanding sejenis di dalam negeri, *macro benchmarking* dari keseluruhan sistem

elayanan di dalam negeri, menilai kinerja sektor publik secara umum, serta mencari metode alternatif dan inovatif dalam pelayanan kepada masyarakat atau untuk mengatasi permasalahan yang terjadi dalam praktik di sektor publik.

Hal ini menjawab pernyataan Kuhlmann & Bogumil (2018) bahwa sistem administrasi publik tidak mempunyai standar pembandingan eksternal yang dapat digunakan untuk mengukur dan meningkatkan kinerjanya. Mengacu pada tujuan tersebut, *benchmarking* dapat dilakukan oleh DJP kepada negara lain sehubungan dengan adanya permasalahan yang dihadapi DJP dalam menatausahakan piutang pajak yang tidak dapat dicari pembandingnya di organisasi lain di dalam negeri.

Agar *benchmarking* sukses dilakukan, beberapa langkah berikut harus diterapkan. Pertama, adanya tekanan untuk melakukan perbaikan. Kedua, perencanaan studi banding. Ketiga, mengetahui proses bisnis yang ada di organisasi saat ini. Keempat, memilih indikator yang akan diperbaiki. Kelima, memilih *benchmarking partners* atau standar yang akan dijadikan sebagai pembandingan. Keenam, mengumpulkan data dan melakukan perbandingan. Ketujuh, mengaitkan proses dan hasil perbandingan. Kedelapan, merencanakan dan mengimplementasikan perbaikan dari hasil studi banding. Kesembilan, monitoring dan evaluasi.

Lebih lanjut Pedroso et al. (2020) menyampaikan bahwa dalam penerapan *benchmarking* perlu strategi yang dibangun dengan matang yang berorientasi pada efektivitas tanpa mengorbankan efisiensi dan pelanggan. Selain itu juga diperlukan integrasi dan kerja sama yang baik antara SDM, operasional, proses, dan sistem agar mendapatkan dan mempertahankan keunggulan kompetitif.

Penelitian Terdahulu

Saat ini, standar akuntansi berbasis akrual yang dapat digunakan oleh pemerintah dan entitas sektor publik lainnya di seluruh dunia adalah *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Namun, meskipun IPSAS telah ditunjuk sebagai referensi dalam penyusunan laporan keuangan di dunia, masih terdapat negara yang menerapkan basis akrual tetapi tidak mengacu pada IPSAS (Kartiko et al., 2018). Salah satu contohnya adalah Amerika Serikat, yang mengacu pada *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) (Sanko & Koldovsky, 2017).

Di Indonesia Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual dituangkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) dengan terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari BPK. SAP tersebut berisi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) yang apabila

diperlukan dapat dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP) ataupun Buletin Teknis. PSAP yang diterbitkan selalu berupaya untuk selaras dengan IPSAS (Boolaky et al., 2020). Oleh karena SAP merupakan konsiderans bagi peraturan turunan lainnya, maka seharusnya telah terdapat harmonisasi dengan IPSAS.

Salah satu hambatan yang muncul dalam rangka adopsi IPSAS adalah harmonisasi peraturan (Christiaens et al., 2015). Hal ini dapat dilihat dari kesenjangan antara standar akuntansi yang disusun pemerintah dengan unit instansi vertikalnya. Pemerintah telah menerbitkan SAP dan Buletin Teknis Nomor 16 yang mengatur mengenai piutang pajak berbasis akrual. Namun, aturan internal DJP yakni PER-08/PJ./2009 belum mengacu pada pedoman tersebut. Namun, terdapat pendapat dari Ferry et al. (2015) yang menyebutkan tidak semua prinsip transparansi dan akuntabilitas harus diwujudkan dengan merevisi atau membuat aturan turunan dari peraturan yang telah ada. Hal ini karena belum tentu perubahan aturan tersebut memberikan dampak pada layanan publik.

Terdapat beberapa studi mengenai faktor-faktor yang harus diperhatikan dalam mengelola piutang pajak. Contohnya penelitian yang dilakukan oleh Liguori et al. (2018) menunjukkan bahwa meskipun telah memiliki sistem perpajakan yang kuat dan staf yang kompeten, tetapi keterlambatan piutang pajak di Italia cenderung menurun setiap tahunnya, yang ternyata disebabkan adanya keterbatasan teknologi. Penelitian oleh Wöhlbier et al. (2018) mengemukakan bahwa untuk mendukung pergeseran objek pajak dari karyawan ke objek pajak lainnya, hal pertama yang harus dibangun adalah terkait kebijakan pajak.

Lebih detail OECD menjelaskan bahwa dalam ranah organisasi, selain pegawai yang kompeten dan budaya kerja yang kondusif, manajemen utang pajak juga harus memiliki unsur peraturan, proses dan kontrol, infrastruktur dan teknologi analitik, serta wajib pajak yang mempunyai *single account online* dan terhubung dengan otoritas pajak melalui kanal komunikasi elektronik. Namun, faktor-faktor tersebut tidak selalu sama untuk setiap negara. Oleh karena itu, perlu dielaborasi lebih jauh untuk mengetahui faktor-faktor yang berpengaruh terhadap pengelolaan piutang pajak di Indonesia.

Penelitian di Indonesia terkait pengendalian internal dalam pengelolaan piutang pajak masih terbatas. Salah satu penelitian dilakukan oleh Muhamad & Wahyuni (2018) yang menyimpulkan bahwa terdapat kelemahan dalam desain internal kontrol pencatatan piutang pajak yang selama ini dilakukan oleh DJP, karena masih membuka peluang risiko potensial salah saji. Risiko tersebut antara lain disebabkan PER-08/PJ/2009 yang tidak berbasis akrual, SKP dan STP dapat diterbitkan secara manual,

belum ada kontrol untuk memastikan pegawai yang menerbitkan dokumen secara manual tersebut telah melakukan input melalui menu konversi dalam SIDJP, serta belum tersedia portal pertukaran data antara DJP dan Pengadilan Pajak padahal dokumen yang dikeluarkan oleh pengadilan pajak akan berpengaruh pada penyesuaian nilai piutang (Muhamad & Wahyuni, 2018).

Penelitian serupa juga dilakukan oleh Laksana et al. (2019) menjelaskan bahwa sistem pengendalian internal dalam penatausahaan piutang pajak masih memiliki kelemahan. Hal tersebut tercermin dari lemahnya sistem pengendalian dalam penerbitan dan pencatatan ketetapan pajak, pencatatan upaya hukum, pemutakhiran data pada LP3, penatausahaan piutang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), serta penyisihan piutang pajak. Hal tersebut berdampak pada nilai piutang pajak pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat tidak akurat, karena bisa mengandung kurang atau lebih saji.

Penelitian yang dilakukan oleh Muhamad & Wahyuni (2018) dan Laksana et al. (2019) berhasil menemukan permasalahan-permasalahan yang terjadi dalam pengelolaan piutang pajak di DJP. Namun permasalahan piutang pajak sampai saat ini masih terus terjadi. Selain itu, sepanjang telaah literatur yang dilakukan, *benchmarking* ke negara lain belum pernah dilakukan dalam penelitian yang berkaitan dengan pengelolaan piutang pajak. Oleh karena itu, kinerja penatausahaan piutang pajak pemerintah perlu dibandingkan dengan negara lain agar dapat dievaluasi secara lebih komprehensif. Selain itu, melalui *benchmarking* diharapkan faktor-faktor kesuksesan penatausahaan piutang pajak di negara lain dapat dirumuskan menjadi usulan yang

lebih *applicable* untuk mengatasi permasalahan piutang pajak pemerintah.

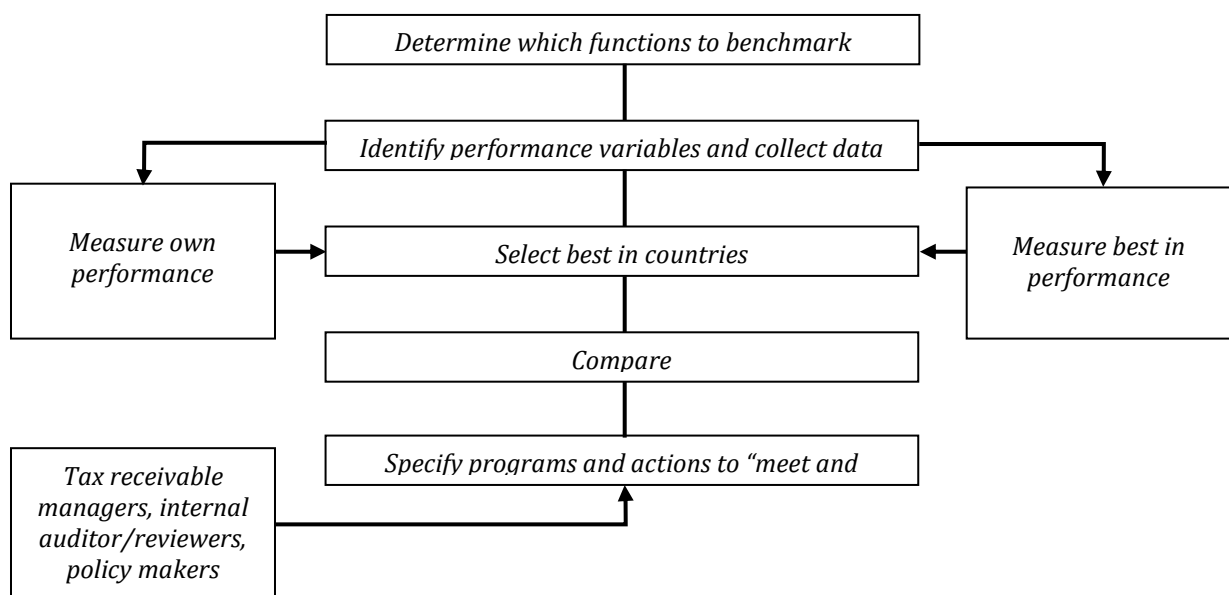
Kerangka Berpikir

Kerangka berpikir menunjukkan keterkaitan antara teori dan perspektif yang mempengaruhi suatu penelitian, baik secara langsung maupun tidak langsung. Kerangka berpikir menunjukkan keterkaitan antara teori dan perspektif yang mempengaruhi suatu penelitian, baik secara langsung maupun tidak langsung. Dari studi literatur yang telah dipaparkan pada sebelumnya, kerangka berpikir dalam penelitian ini ditunjukkan dalam Gambar 1.

Penelitian ini dimulai dengan menentukan bidang atau fungsi yang akan dilakukan perbandingan, dalam hal ini penatausahaan piutang pajak di DJP. Selanjutnya, menentukan variabel yang terkait dengan kinerja penatausahaan piutang pajak misalnya penerbitan ketetapan pajak, sistem pengendalian internal penatausahaan piutang pajak, dan administrasi upaya hukum.

Tahap selanjutnya adalah mengukur kinerja DJP dalam menatausahakan piutang pajak dalam beberapa tahun terakhir. Penelitian ini menggunakan data dari LHP BPK atas LKPP tahun 2013-2019. Pengukuran kinerja dilakukan bersamaan dengan pemilihan negara-negara yang akan dijadikan *benchmarking partners*. Selanjutnya mengumpulkan data mengenai kinerja *benchmarking partners* sesuai fungsi yang telah ditentukan sebelumnya dan menentukan *best practice*. Kinerja DJP kemudian dibandingkan dengan kinerja negara perbandingan. Selanjutnya, berdasarkan hasil perbandingan dan hasil wawancara dengan informan yang merupakan

Gambar 1. Kerangka Berpikir



Sumber: Magd & Curry, 2003, telah diolah kembali.

pengelola piutang pajak, auditor internal/*reviewer*, dan penyusun kebijakan, ditentukan faktor-faktor yang perlu ditingkatkan guna meningkatkan kinerja penatausahaan piutang pajak di DJP.

METODOLOGI PENELITIAN

Bagian ini menguraikan strategi dan pendekatan penelitian, pengumpulan data, dan analisis yang digunakan dalam penelitian ini. Selain itu, juga dibahas mengenai gambaran umum unit analisis yang menjadi objek penelitian.

Strategi dan Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Penelitian kualitatif adalah penelitian yang berfokus pada validitas dan reliabilitas dari sebuah fenomena (Singh, 2014).

Sedangkan strategi penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus dari sebuah organisasi. Studi kasus dipilih karena dapat langsung berhubungan dengan individu objek yang diteliti (Bruhn, 2019) sehingga mendapatkan akses lebih kepada faktor-faktor subjektif seperti perasaan, pikiran, dan keinginan.

Penelitian ini menganalisis LHP BPK serta melakukan wawancara kepada pengelola piutang pajak DJP, internal auditor/*reviewer* di Kementerian Keuangan, dan penyusun kebijakan untuk menggali fenomena secara mendalam atas permasalahan penatausahaan piutang pajak di DJP. Selanjutnya guna merumuskan faktor-faktor yang perlu diperhatikan untuk mengatasi permasalahan piutang pajak, dilakukan konfirmasi terhadap para informan dan melalui studi banding di beberapa negara (*multiple unit analysis*).

Pengumpulan Data

Jenis data yang akan dikumpulkan dalam penelitian ini berupa data primer dan data sekunder. Data primer merupakan data yang diperoleh langsung dari pihak terkait (*privat domain*). Sedangkan data sekunder adalah data yang diperoleh dari *public domain*. Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah dokumentasi dan wawancara.

Penelitian ini dimulai dari analisis dokumentasi LHP BPK atas LKPP Tahun 2013-2019. Dari LHP BPK, peneliti mengidentifikasi permasalahan kemudian membaca penelitian terdahulu untuk mengembangkan pertanyaan penelitian. Pada tahap kedua, dilakukan wawancara semi terstruktur untuk memvalidasi data yang diperoleh dari tahap pertama. Wawancara dilakukan terhadap 8 (delapan) orang informan dengan nama (disamarkan) dan jabatan sebagai berikut: Cokroaminoto (Pelaksana Subdirektorat KUP dan PPSP, DJP), Pattimura (Kepala Seksi Penagihan dan Pengendalian Mutu Administrasi Penagihan, DJP), Hatta (Kepala Subbagian Akuntansi dan Pelaporan Keuangan, DJP), Kartini (Kepala Bagian Akuntansi dan Pelaporan Keuangan,

Sekretariat Jenderal), Antasari (Kepala Subbagian Akuntansi dan Pelaporan Keuangan I, Sekretariat Jenderal), Samanhudi (Kepala Subdirektorat Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat, DJPb), Malahayati (Inspektur I, Inspektorat Jenderal), dan Sudirman (Ketua Komite Kerja Bagian Pendapatan Pajak, KSAP).

Tahap terakhir yakni analisis dokumentasi pada laporan tahunan terpublikasi dari negara-negara perbandingan, kebijakan dan aturan, jurnal, serta literatur lainnya yang berkaitan dengan penelitian ini. Meskipun hanya menyasar delapan informan, namun para informan mempunyai peran penting serta mempunyai pengetahuan dan pengalaman yang cukup di bidangnya. Penelitian dengan responden delapan orang juga pernah dilakukan oleh Ahlgren & Pettersen (2015).

Analisis Data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *content analysis*, *thematic analysis*, dan *constant comparative analysis*. Kriteria kualitas yang digunakan adalah konsistensi untuk menilai keandalan dan validitas data. Analisis konten dilakukan atas LHP BPK atas LKPP Tahun 2013-2019 serta dokumen sekunder dari negara perbandingan yang ditelaah dan diringkas dalam suatu tabel perbandingan untuk mendapatkan pemahaman mengenai variasi penatausahaan piutang pajak.

Thematic analysis adalah metode untuk mengidentifikasi, menganalisis dan melaporkan *coding instrument* atau *coding category* untuk meyakinkan kredibilitas suatu penelitian (Park & Park, 2017). *Coding* dari berbagai literatur tersebut kemudian dikelompokkan dalam tema-tema tertentu atau disebut sintesis. Dalam teknik ini lebih fokus pada simpulan dari berbagai studi dan fokus pada hubungan antar variabel (Prastiwi et al., 2019).

Dalam analisis *constant comparative*, tema yang dideskripsikan kemudian dibandingkan antar satu kelompok responden dengan kelompok responden lainnya. Pada tahap ini, langkah pertama yang dilakukan adalah membandingkan hasil revidi dokumen LHP BPK dengan hasil wawancara kepada informan sehingga diperoleh permasalahan yang teridentifikasi. Berdasarkan hasil permasalahan yang teridentifikasi, dilakukan perbandingan dengan praktik penatausahaan piutang pajak di negara lain melalui analisis dokumentasi dari laporan tahunan, informasi di *website* otoritas pajak terkait, jurnal, atau dokumen terkait lainnya. Hasil wawancara dengan partisipan dan hasil analisis dokumentasi dari negara lain kemudian dibandingkan sehingga dapat menjawab pertanyaan penelitian berupa faktor-faktor yang perlu ditingkatkan untuk perbaikan penatausahaan piutang pajak.

Unit Analisis

Unit analisis utama dalam penelitian ini adalah DJP. DJP merupakan unit eselon I di bawah Kementerian Keuangan yang bertugas menyelenggarakan perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Susunan organisasi DJP terdiri dari Kantor Pusat dan Kantor Operasional. Kantor Pusat terdiri dari Sekretariat Direktorat Jenderal dan beberapa direktorat. Sedangkan Kantor Operasional meliputi Unit Pelaksana Teknis dan Kantor Wilayah, yang terdiri dari KPP dan Kantor Pelayanan, Penyuluhan, dan Konsultasi Perpajakan (KP2KP).

Proses pembentukan saldo piutang pajak terjadi secara berjenjang dari KPP, Kantor Wilayah, dan Kantor Pusat DJP. KPP melaksanakan proses bisnis yang berkaitan dengan komponen pembentuk angka piutang pajak ke dalam SIDJP. Guna keperluan penyajian data piutang pajak dalam laporan keuangan, data yang terbentuk dalam SIDJP kemudian diolah menggunakan aplikasi piutang pajak, yaitu LP3. *Database* LP3 ditarik dari transaksi dalam SIDJP. LP3 dikendalikan oleh tim penanganan piutang pajak yang dikoordinasikan oleh Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan (P2). Setiap periode pelaporan keuangan, dilakukan *generate* data dari LP3 untuk memperoleh saldo piutang pajak per KPP. Direktorat P2 kemudian menyampaikan saldo piutang pajak tersebut ke Bagian Keuangan untuk diteruskan ke Kantor Wilayah. Kantor Wilayah kemudian mendistribusikan data ke KPP di wilayah kerjanya.

Sedangkan negara pembanding yang merupakan *multiple unit analysis* adalah Selandia Baru, Australia, Amerika Serikat, Inggris, Afrika Selatan, Filipina, dan Kanada. Negara-negara tersebut dipilih sebagai pembanding karena telah terlebih dahulu menerapkan basis akrual dalam laporan keuangannya sehingga diyakini mempunyai kualitas pengungkapan laporan keuangan yang lebih baik. Selain itu, Indonesia juga menjalin kerja sama dengan lembaga donor yang memberikan bantuan teknis kepada Pemerintah Indonesia, salah satunya dengan Australia dalam bentuk Australia Indonesia *Partnership for Economic Development* (Prospera).

Selama Tahun 2019, Prospera memberikan bantuan teknis kepada DJP dalam bentuk 12 *advisory*, 13 lokakarya, 9 rapat, 3 *secondment*, 2 pelatihan, 1 *Focus Group Discussion* (FGD), 1 seminar, 1 studi banding, dan 1 *talkshow*. Area yang dibahas antara DJP dan Prospera meliputi administrasi perpajakan, kebijakan perpajakan, tata kelola data, manajemen perubahan, *core tax* DJP, perencanaan strategis, manajemen Sumber Daya Manusia (SDM), dan *contact center*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil temuan penelitian ini dibagi menjadi tiga bagian yakni penatausahaan piutang pajak di DJP, praktik di negara lain, dan faktor yang perlu diperhatikan Pemerintah guna mengatasi permasalahan penatausahaan piutang pajak.

Evaluasi Permasalahan Penatausahaan Piutang Pajak Di DJP

Dari penelitian yang dilakukan, terdapat permasalahan piutang pajak di DJP yang teridentifikasi. Permasalahan pertama, terdapat potensi sanksi administrasi yang telah timbul haknya namun belum diterbitkan ketetapan pajaknya. Sanksi administrasi dapat berupa Surat Tagihan Pajak (STP) atau Surat Tagihan Pajak Bunga Penagihan (STPBP). STP seharusnya diterbitkan atas setiap keterlambatan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) atau atas keterlambatan pembayaran setoran masa/tahunan dan pembetulan yang menyebabkan pajak kurang dibayar. Sedangkan STPBP seharusnya diterbitkan atas pembayaran yang melebihi jatuh tempo dari produk hukum berupa SKPKB, SKPKBT), Surat Keputusan (SK) Pembetulan, SK Keberatan, Butusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali (PK).

Dalam sistem *official assessment*, STP merupakan salah satu dokumen sumber pengakuan piutang pajak. Ketika STP (termasuk STPBP) tidak diterbitkan, maka piutang pajak belum dapat diakui. Hal itu menyebabkan nilai piutang pajak dalam neraca pemerintah *undervalued*.

Waktu penerbitan STP ternyata tidak diatur secara khusus dalam UU KUP. Pengaturan hanya pada masa daluwarsa penetapannya. Sedangkan penerbitan STPBP diatur dua kali dalam setahun, yakni di bulan Januari dan Juli. Beberapa informan menyampaikan pertimbangan sebelum penerbitan STP sebagai berikut:

“Kalau STP sendiri, memang kita buat itu adalah hak klaim negaranya yang kita amankan, yakni sepanjang lima tahun sejak penerbitan SKP. Cuma kalau untuk kapan harus diterbitkan memang kita nggak ngatur...” (Cokroaminoto).

“...sepertinya dalam penerbitan STP, DJP juga memperhitungkan *cost and benefit* dengan risiko diterbitkannya STP namun tidak tertagih, selain itu nilai penetapan yang kecil tidak sebanding dengan sumber daya yang dikeluarkan untuk menagih STP tersebut nantinya...” (Antasari).

“...Penerbitan STP ini berada di sisi yang lain, tinggal pihak yang menjadi aktor akan menerbitkan atau tidak” (Pattimura).

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa sebelum STP dan STPBP diterbitkan, dilakukan pertimbangan *cost benefit analysis*, penilaian kapabilitas wajib pajak dalam membayar, dan perhitungan beban kerja *Account Representative* (AR) atau petugas di seksi penagihan yang bertugas sebagai aktor penerbit STP. Namun, belum terdapat sistem dan pelatihan memadai yang mendukung *cost benefit analysis* dan penilaian kapabilitas wajib pajak tersebut.

Permasalahan kedua, penetapan dan penagihan piutang pajak belum memadai. Hal ini karena beberapa alasan berikut. Satu, DJP menerbitkan SKP dan STP melewati masa daluwarsa penetapan. Permasalahan ini disebabkan adanya *human error* (dokumen terlewat diproses) dan beban kerja yang tinggi. Selain itu, sistem yang ada saat ini tidak memberikan notifikasi mengenai ketetapan pajak yang akan daluwarsa. Dua, terdapat penerbitan ketetapan pajak yang tidak melalui SIDJP. Dalam kondisi kahar (seperti bencana alam) atau gangguan sistem, ketetapan pajak dapat diterbitkan secara manual tanpa melalui SIDJP. SE Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2017 mengatur bahwa satu hari sejak kondusif atau sistem pulih, dokumen manual harus segera direkam ke dalam SIDJP. Namun banyak dokumen manual yang tidak dibatalkan namun tidak diinput ke dalam SIDJP. Pattimura beragumen bahwa hal ini terkait masalah kedisiplinan, seperti kutipan berikut:

“...diterbitkannya dengan manual ya harusnya juga harus diinput. Secara sistem sudah difasilitasi tinggal masalah kedisiplinan saja ” (Pattimura).

Tiga, ketetapan pajak diterbitkan dalam rentang waktu sesuai ketentuan tetapi tindakan penagihan belum memadai. Alur tindakan penagihan yang seharusnya dilakukan seksi penagihan adalah penyampaian surat teguran, Surat Paksa (SP), Surat Perintah Melakukan Penyitaan (SPMP), dan proses lelang. Adanya upaya penagihan yang tidak dilakukan membuat potensi pendapatan pajak hilang. Permasalahan ini terjadi karena tidak ada kontrol baik dari sistem maupun dari atasan langsung mengenai tindakan penagihan pajak yang tidak/belum dilakukan.

Permasalahan ketiga, informasi daluwarsa dan penangguh daluwarsa belum memadai. Permasalahan ini terjadi karena faktor berikut. Satu, adanya STPBP yang tidak teridentifikasi tanggal dan status daluwarsanya. Terdapat isu penanganan dokumen baik berupa data ketetapan yang tidak lengkap dalam SIDJP maupun berkas fisik yang tidak dapat ditemukan. Ketika tanggal ketetapan tidak dapat diidentifikasi dengan tepat maka waktu daluwarsanya tidak dapat ditentukan. Sebagaimana dinyatakan oleh Sudirman pada kutipan berikut ini:

“...karena jumlah piutangnya itu banyak, dokumen sumbernya tersebar kemana-mana, itu yang harus kita perhatikan. Karena tersebar dimana-mana berarti kan validitas angkanya harus dijagain, dokumen sumbernya harus dijagain. Karena pada saat kita cantumkan, kita sajikan di neraca, setelah kita tracing ke dokumen sumbernya nggak ada, kan nggak bisa ditagih juga” (Sudirman).

Dua, penggolongan kualitas piutang belum tepat. Masih terdapat kesalahan dalam penggolongan piutang daluwarsa karena antara dokumen sumber piutang pajak dan aplikasi pengolah piutang, yakni LP3, masih berada di *database* yang terpisah. Dalam pengolahannya, tim penanganan saldo piutang menarik data dari SIDJP ke dalam LP3 dan menambah beberapa data lain untuk membentuk saldo piutang. Dalam proses ini banyak melibatkan campur tangan manusia sehingga rawan terjadi *human error*.

Tiga, dokumen penangguh daluwarsa tidak diakomodir dengan baik. Daluwarsa penagihan pajak dapat tertangguh jika diterbitkan SP, ada pengakuan utang pajak dari wajib pajak baik langsung maupun tidak langsung (misalnya berupa permohonan angsuran), diterbitkan Surat SKPKB/SKPKBT, atau dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Antasari melihat bahwa permasalahan dokumen penangguh daluwarsa yang tidak diakomodir dipicu karena beberapa hal berikut:

“...penangguh daluwarsa penagihan piutang belum memadai. Permasalahan tersebut disebabkan antara lain Juru Sita Pajak salah input tanggal serah LPSP, belum input tanggal serah LPSP, Surat Paksa belum diberitahukan kepada wajib pajak/Penangguh Pajak, anomali tanggal serah pada register Laporan Penyampaian Surat Paksa (LPSP), tanggal LPSP mendahului tanggal SP, Case Management (CM) belum closed sehingga tanggal acak muncul di sistem, wajib pajak *delete* atau pindah sehingga KPP tidak bisa melakukan penelitian lebih lanjut, dan tanggal permohonan angsuran belum diadministrasikan di SIDJP” (Antasari).

Saat ini permohonan angsuran oleh wajib pajak masih dilakukan secara manual sehingga perlu ditindaklanjuti dengan perekaman ke dalam SIDJP. Demikian pula *update* kegiatan penagihan pajak berupa LPSP yang harus direkam secara manual oleh petugas seksi penagihan.

Dengan demikian, permasalahan penyajian informasi daluwarsa di DJP terjadi karena SDM yang tidak tertib dalam mengadministrasikan dokumen, baik dalam perekaman dokumen sumber maupun pengarsipan dokumen fisik; sistem yang tidak

terintegrasi; dan dokumen penanggung yang hanya dapat diajukan secara manual.

Permasalahan keempat, pengembalian kelebihan pembayaran pajak kepada wajib pajak tidak segera diproses. Wajib pajak dapat memiliki kelebihan pembayaran pajak ketika terdapat pajak yang lebih dibayar atau terdapat pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang yang tercantum dalam dokumen kelebihan pembayaran pajak berupa SKPLB, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPKPP), SK Keberatan, Putusan Banding, Putusan PK, SK Pembetulan, SK Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, SK Pengurangan atau Pembatalan SKP, serta SK Pengurangan atau Pembatalan STP.

Alur pengembalian dimulai dari dokumen kelebihan pembayaran pajak dikompensasikan dengan utang wajib pajak, diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPKPP), diterbitkan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP). SPMKP kemudian dikirimkan ke DJPb untuk diproses menjadi Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) langsung ke rekening wajib pajak. SP2D yang terbit digunakan DJP untuk memvalidasi pelunasan piutang.

Saat ini terdapat interkoneksi antara DJP dan DJPb. Namun, data dari DJPb tidak langsung dapat direkonsiliasi dengan pelunasan piutang karena hanya berupa *summary* per wajib pajak. Padahal ketika SPMKP dikirimkan, datanya lengkap per ketentuan pajak. Hal ini sebagaimana diungkapkan oleh Hatta pada kutipan berikut:

“...rupanya *temen-temen* DJPb *ngasih* kita *summary* per WP, bukan detail per *kohir*. Kalau *summary* nya per WP, itu *nggak* bisa langsung dipakai *nyambung* untuk pelunasan piutang. Kembali lagi ada unsur manusianya untuk *nyocok-nyocokin* lagi dari data yang udah dikirim dengan data awal dari kita pas bikin SPMKP. Jadinya kan ini harusnya memudahkan, *tapi* kita masih repot” (Hatta).

Selain itu, masih terdapat SKPKPP yang tidak segera diterbitkan dan SPMKP yang ditolak DJPb karena mendekati batas akhir tahun. Hal ini terjadi karena DJP belum mempunyai sistem kontrol yang memadai mulai dari penerbitan SKPKPP hingga SP2D. Wajib pajak juga tidak dapat mengecek proses pengembalian.

Permasalahan kelima, pedoman akuntansi piutang pajak menggunakan PER-08/PJ./2009 yang belum berbasis akrual. Aturan konsideran pembentuk PER-08/PJ./2009 adalah Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 berbasis CTA yang saat ini telah dicabut dan diganti dengan Peraturan

Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang berbasis akrual. Dalam PER-08/PJ./2009, pengakuan piutang pajak dibedakan untuk tahun 2007 dan tahun sebelumnya serta untuk tahun 2007 dan tahun setelahnya. Jika di tahun 2007 dan sebelumnya pengakuan pajak langsung diakui ketika ketentuan pajak terbit, maka untuk tahun 2007 dan setelahnya piutang pajak baru dapat diakui ketika inkrah. Inkrah adalah kondisi ketentuan piutang pajak telah dapat diakui dan dicatat dalam laporan keuangan. Pengakuan tersebut berbeda dengan IPSAS 23 yang mengakui aset saat *taxable event* dan kriteria pengakuan aset telah terpenuhi.

Namun menurut semua informan, pengakuan piutang pajak dalam PER-08/PJ./2009 telah sesuai karena Indonesia tidak hanya mengacu pada SAP yang selaras dengan IPSAS, tetapi juga mempertimbangkan perundang-undangan perpajakan. Salah satunya disebutkan oleh Antasari dan Sudirman sebagai berikut:

“Pengakuan piutang pajak di DJP telah mengacu kepada PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) [...] SAP tersebut disusun dengan *mengadaptasi IPSAS*. Maksudnya *mengadaptasi* adalah *IPSAS diterapkan dengan menyesuaikan regulasi yang berlaku di Indonesia*” (Antasari).

“...Indonesia ini *kan* kalau terkait dengan standar internasional IPSASnya kita *nggak* ambil semua. Jadi kita *kan* adaptasi. Maksudnya adaptasi itu, yang ada di *IPSAS* kita *ambil*, tapi yang ada *aturan di pemerintah* kita itu *juga* kita *pakai*” (Sudirman).

Meskipun demikian, terdapat beberapa hal yang perlu diperbaiki dari PER-08/PJ./2009 seperti dasar hukum yang digunakan sebagai acuan dari Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 menjadi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, penyesuaian penambah dan pengurang piutang pajak sesuai perkembangan terkini, dan penggunaan Bagan Akun Standar (BAS) terbaru sesuai Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor KEP-135/PB/2020.

Dalam penelitian ini didapat hasil penelitian yang berbeda dari penelitian sebelumnya. Penelitian sebelumnya oleh Muhamad & Wahyuni (2018) menyatakan bahwa pengakuan piutang dalam PER-08/PJ./209 perlu diubah. Sedangkan penelitian ini menyimpulkan bahwa pengakuan piutang pajak dalam PER-08/PJ./2009 tidak perlu diubah karena telah sesuai ketentuan, yakni telah mengakomodasi SAP yang mengacu pada IPSAS dan juga mempertimbangkan UU KUP. Meskipun, terdapat beberapa poin dalam PER-08/PJ./2009 yang perlu diperbaiki.

Permasalahan keenam, belum terdapat kepastian perlakuan akuntansi untuk pembayaran yang dilakukan oleh wajib pajak atas nilai ketetapan pajak yang tidak disetujui. Adanya pembayaran yang melebihi jumlah disetujui ini merupakan implementasi dari Pasal 25 ayat (3a) UU KUP. Dalam pasal terkait disebutkan ketika wajib pajak akan mengajukan keberatan atas jumlah yang tidak disetujui dalam SKP, maka wajib pajak harus membayar sedikitnya sejumlah yang disetujui dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan. Pembayaran atas nilai yang tidak disetujui merupakan salah satu tindakan *tax planning* wajib pajak untuk menghindari sanksi jika kalah dalam sengketa pajak.

Saat ini atas pembayaran tersebut diakui sebagai Perhitungan Lebih Bayar (PLB). PLB merupakan akun yang dibentuk untuk menjembatani perhitungan saldo piutang pajak dalam LP3, karena SIDJP tidak dapat menyajikan saldo piutang pajak. PLB tersebut saat ini belum memiliki dasar hukum.

Permasalahan ketujuh, pemindahbukuan dapat dilakukan lintas tahun. Pelunasan piutang pajak dapat dilakukan melalui pembayaran seluruh atau sebagian nilai piutang pajak, kompensasi utang pajak, penghapusan piutang pajak, atau pemindahbukuan. Pemindahbukuan adalah suatu proses memindahbukukan pembayaran wajib pajak atas satu jenis pajak ke jenis pajak lain yang sesuai.

Kelebihan pembayaran wajib pajak di tahun lalu yang dipindahbukukan untuk melunasi piutang pajak di tahun berjalan dianggap sebagai proses bisnis yang bersifat tidak berulang (*non-recurring*). Transaksi yang bersifat *non-recurring* adalah transaksi yang bersifat insidental dan umumnya jarang terjadi berulang dalam proses bisnis DJP. Sebaliknya, Proses bisnis yang bersifat berulang (*recurring*) merupakan transaksi sistemik, normal terjadi, dan besar kemungkinan terjadi berulang-ulang setiap tahun.

Terdapat perbedaan pencatatan di DJP untuk proses bisnis *recurring* dan *non-recurring*. Pada umumnya, pencatatan kesalahan transaksi pada periode sebelumnya yang baru ditemukan di tahun berjalan akan diperlakukan sebagai transaksi *non-recurring* dan dicatat sebagai koreksi ekuitas, kecuali terdapat peraturan yang menjelaskan bahwa atas transaksi tersebut dianggap sebagai proses bisnis yang bersifat *recurring* dan akan dicatat mengoreksi pendapatan. Koreksi pada ekuitas diartikan sebagai kesalahan pencatatan di tahun yang lalu, yang baru ditemukan dan dikoreksi oleh DJP di tahun berjalan. Sehingga, koreksi ekuitas yang besar membuat DJP dianggap sering melakukan kesalahan.

Masalah lain yang terjadi adalah pemindahbukuan lintas tahun yang dilakukan atas jenis pajak yang berbeda, akan berdampak pada informasi pendapatan perpajakan per akun. Data pemindahbukuan hanya diperbarui di DJP, sedangkan data Modul Penerimaan Negara (MPN) di DJPb tidak

berubah. Sehingga ketika dilakukan penarikan data per jenis pajak di DJP, bisa jadi hasilnya berbeda jika data diambil dari MPN DJPb.

Permasalahan kedelapan, permasalahan *accuracy* dan *completeness* dalam penatausahaan piutang pajak. Permasalahan *accuracy* dan *completeness* bisa muncul dari kondisi berikut. Satu, dokumen penambah atau pengurang piutang dari instansi lain tidak diterima secara *real-time*. Dokumen yang tidak diterima secara *real-time* terutama berupa Putusan Banding atau putusan PK yang diperoleh dari Pengadilan Pajak atau Mahkamah Agung. Secara peraturan, tanggal inkrah Putusan Banding atau putusan PK adalah tanggal ucap oleh hakim. Namun, terdapat jeda waktu yang cukup lama, bahkan hingga lintas tahun, antara tanggal ucap dan tanggal diterimanya dokumen putusan banding atau putusan PK di KPP. Dokumen Putusan Banding tersebut perlu diteliti terlebih dahulu sebelum diproses lebih lanjut menjadi Surat Keputusan Pelaksanaan Putusan Banding (SP2B) atau Surat Keputusan Pelaksanaan Putusan Peninjauan Kembali (SP2PK) di SIDJP. SP2B/SP2PK inilah yang menjadi dasar pengakuan piutang pajak. Hal ini sebagaimana disampaikan oleh Malahayati sebagai berikut:

“...dokumen sumber putusan upaya hukum (Banding/PK) sebagai dasar pencatatan mutasi tambah dan kurang piutang pajak tidak diterima oleh DJP secara *real time*” (Malahayati).

Jika inkrah terjadi di tahun lalu dan dokumen SP2B/SP2PK baru dibuat di tahun berjalan, maka atas transaksi tersebut diakui sebagai *non-recurring* dan dicatat sebagai ekuitas. Padahal transaksi serupa sangat banyak terjadi.

Dalam penelitian sebelumnya oleh Muhamad & Wahyuni (2018) disebutkan bahwa belum tersedia portal pertukaran data antara DJP dan Pengadilan Pajak. Sedangkan dalam penelitian ini mendapati adanya *interface* pertukaran data antara DJP dan Pengadilan Pajak yang telah dibangun, namun belum dapat digunakan untuk mempercepat pengakuan piutang pajak yang berasal dari putusan banding/PK dan memerlukan penyempurnaan lebih lanjut. Hal ini karena data yang ditampilkan hanya sebatas informasi putusan hukum yang sudah diterbitkan oleh Pengadilan Pajak. Informasi tersebut belum sesuai dengan format yang dibutuhkan DJP dan belum dapat digunakan sebagai dokumen sumber pengakuan maupun pencatatan piutang pajak. hal ini dinyatakan oleh Hatta sebagai berikut:

“Teman-teman DIP (Direktorat Data dan Informasi Perpajakan-pen) masih perlu *effort* untuk menyesuaikan (data *interface* dari Pengadilan Pajak) sesuai *format* kita...” (Hatta).

Data aset agunan dan sitaan yang belum memadai. Barang agunan adalah barang yang

diserahkan oleh wajib pajak sebagai agunan/jaminan ketika wajib pajak mengajukan permohonan angsuran atau penundaan pembayaran utang pajak. Sedangkan barang sitaan adalah barang milik wajib pajak atau Penanggung Pajak yang disita oleh juru sita pajak sebagai jaminan piutang pajak.

Sesuai PER-01/PJ/2020, nilai barang agunan atau sitaan ini akan diperhitungkan sebagai pengurang dalam perhitungan penyisihan piutang pajak tak tertagih. Besaran nilai agunan atau sitaan yang diperhitungkan oleh DJP berbeda-beda tergantung jenis agunan atau sitaan yang didapatkan dari wajib pajak. Nilai barang agunan atau sitaan diperoleh dari instansi yang berwenang, misalnya penilai pajak, Pemerintah Daerah, atau Kantor Jasa Penilai Publik.

Namun, saat ini DJP belum mempunyai data barang agunan atau sitaan yang valid. Pengelolaan dan pencatatan aset sitaan juga masih belum tertib. Hal ini diindikasikan dari adanya aset sitaan atau agunan yang belum direkam ke SIDJP, telah dicatat di SIDJP tetapi datanya tidak lengkap, atau belum menjadi pengurang dalam memperhitungkan penyisihan piutang tak tertagih. Penyisihan piutang tak tertagih yang tidak memperhitungkan nilai barang agunan atau sitaan akan menjadi *overvalued*. Permasalahan tersebut terjadi karena SDM yang tidak tertib dalam merekam informasi aset sitaan/agunan sesuai ketentuan sebagaimana dinyatakan oleh Kartini dan Antasari sebagai berikut:

“Kita masih banyak juga masalah misalnya terkait aset sita, itu juga ada masalah sendiri karena tidak semua sudah dinilai atau tidak semua dapat dinilai...” (Kartini).

“Demikian juga terkait aset sita/agunan yang mempengaruhi penyisihan piutang pajak. Apabila satker belum melakukan penginputan ke sistem informasi, maka tidak terhitung dalam penyisihan piutang pajak [...] perlu ketertiban terkait penginputan...” (Antasari).

Pengolahan data melalui LP3 masih belum memadai. Saat ini, data piutang pajak dari berbagai proses bisnis direkam ke dalam SIDJP. SIDJP tidak dapat memproduksi saldo piutang pajak sehingga setiap periode laporan keuangan, data dari SIDJP ditarik masuk ke dalam *database* LP3. Untuk membentuk saldo piutang pajak, tim penanganan piutang pajak akan menyisipkan data penambah dan pengurang piutang pajak ke dalam LP3, kemudian melakukan *generate* data dari LP3. Proses *generate* data memerlukan waktu yang lama, sekitar dua minggu. Selain itu, karena banyak melibatkan campur tangan manusia dalam proses *generate* data, sehingga rawan terjadi kesalahan misalnya adanya data

sumber yang tidak terakomodir. Hal ini diuraikan oleh Kartini dan Hatta sebagai berikut:

“...LP3 itu bukan otomatis, tetap ada campur tangan. LP3 untuk pembentukan piutang pajak itu tetap dijalankan orang. Bikin *scriptnya*, terus dijalankan, dengan memasukkan semua penambah dan pengurang piutang [...] tetap aja *ada yang nggak dibawa...*” (Kartini).

“...jadi kalau orang mempertanyakan “itu bener *gak* saldo piutang di LP3?” walaupun orang berprasangka atau mempertanyakan, ya wajar. Kenapa? Karena *masih banyak campur tangan manusia*. Termasuk pertanyaan “memang datanya bisa masuk semua?” (Hatta).

Permasalahan saldo piutang pajak dari LP3 yang tidak valid berakar dari adanya intervensi manusia dalam pengolahan data. Namun, yang perlu diperhatikan tidak hanya proses *generate* dari LP3 tetapi juga data sumber dalam SIDJP. Saat ini masalah terbesar adalah dari penerbitan ketetapan pajak yang masih dapat dilakukan secara manual dan belum tertib direkam ke dalam SIDJP. Selain itu, dokumen penambah atau pengurang piutang pajak berupa putusan banding/putusan PK dari Pengadilan Pajak mempunyai jeda waktu yang cukup lama antara waktu inkrah dengan waktu perekaman di SIDJP. Dengan demikian, permasalahan akurasi saldo piutang berkaitan erat dengan kelengkapan dokumen sumber dalam SIDJP.

Praktik Penatausahaan Piutang Pajak di Negara Lain

Dalam tahap *learn from others*, DJP perlu melakukan *benchmarking* eksternal di negara-negara lain terkait penatausahaan piutang pajak. Melalui *benchmarking* tersebut diharapkan Pemerintah Indonesia mempunyai standar pembandingan yang dapat digunakan untuk mengukur dan meningkatkan kinerjanya sekaligus menetapkan *best practice* penatausahaan piutang pajak. Berikut penyandingan permasalahan penatausahaan piutang pajak di Indonesia dengan beberapa negara *benchmarking partners*.

Pertama, terkait penerbitan ketetapan pajak atas potensi sanksi administrasi. *Inland Revenue* (IR) di Selandia Baru mempunyai *tax debt management system* yang dapat menerbitkan ketetapan pajak secara otomatis untuk semua wajib pajak tanpa kecuali. Sistem tersebut mengandung *behavioural insight* dan memungkinkan pengiriman ketetapan kepada wajib pajak melalui *Short Message Service* (SMS), surat elektroik (surel), media sosial, maupun telepon. Sistem tersebut bernama START.

Australia mengembangkan aplikasi digital yang di dalamnya disematkan *behavioral insights*. Aplikasi

tersebut secara otomatis memungkinkan pengiriman SMS dan surel kepada wajib pajak untuk memberitahu kewajiban yang dalam waktu dekat harus dibayar, utang yang jatuh tempo, kegagalan pembayaran angsuran, dan layanan bantuan *Australia Tax Office* (ATO) secara *online* (Bond & Wright, 2018).

Internal Revenue Service (IRS) Amerika Serikat mempunyai sistem yang secara otomatis menerbitkan surat berisi peringatan adanya denda bagi wajib pajak yang tidak menyampaikan SPT tepat waktu melalui surel. IRS juga memiliki sistem informasi berisi *Automated Underreporter Program* (AUR) yang merupakan proses penatausahaan piutang pajak sebelum penetapan diterbitkan.

Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) Inggris mempunyai sistem manajemen utang mengandung *behavioural insights* yang terintegrasi dengan sistem perpajakan. Sistem ini membantu HMRC memahami karakteristik wajib pajak, meningkatkan kepatuhan pembayaran, dan membantu tim pengelola utang untuk merumuskan kebijakan yang efektif dalam pengelolaan utang. Penerbitan notifikasi dilakukan secara otomatis oleh sistem kepada wajib pajak melalui surel atau SMS. Aplikasi *Tax Payer Account* di Inggris dikenal dengan *Personal Tax Account* (PTA).

Wajib pajak di Afrika Selatan dapat mengakses penetapan pajak melalui akun miliknya dalam *website e-filing*. Penerbitan penetapan pajak dilakukan secara otomatis melalui sistem. Selain itu, wajib pajak juga dapat menghubungi *contact center* atau kantor cabang *South African Revenue Service* (SARS) terdekat untuk mendapatkan notifikasi kewajiban perpajakan yang harus dipenuhinya.

Piutang pajak Filipina dikelola dalam *Centralized Arrears Management* (CAM) baik dalam hal pengakuan, tindakan penagihan yang tepat waktu dan efektif, maupun pengelolaan tunggakan pajak. Saat ini seluruh produk surat *Bureau of Internal Revenue* (BIR) diterbitkan melalui *The Electronic Letter of Authority Monitoring System* (eLAMS) secara otomatis ke alamat surel wajib pajak.

Sedangkan *Canada Revenue Agency* (CRA) menggunakan model prediksi data dan *business intelligence* untuk memetakan profil risiko (*dynamic risk clustering*) dari tiap wajib pajak. Masing-masing wajib pajak diperlakukan berbeda tergantung risikonya. Penerbitan STP tidak secara otomatis dilakukan tetapi diarahkan hanya kepada wajib pajak, yang menurut analisis CRA, potensial untuk membayar.

Sebagian besar negara menerbitkan penetapan pajak secara otomatis melalui sistem. Sistem tersebut terintegrasi dengan aplikasi perpajakan lain dan berisi teknologi canggih yang dapat menganalisis profil wajib pajak secara akurat. Selain itu, penetapan

pajak di negara perbandingan juga dapat dikirimkan melalui berbagai media yang dapat lebih cepat menjangkau wajib pajak.

Kedua, terkait proses penetapan dan penagihan piutang pajak. Di negara perbandingan yang telah mempunyai sistem terintegrasi, proses penetapan pajak tidak mengalami kendala yang berarti. Sedangkan dalam proses penagihan pajak, dibentuk unit khusus pengelola piutang. Misalnya di Selandia Baru dengan *complex debt teams* dan staf yang kompeten untuk menangani wajib pajak, juru sita yang *backup* oleh *extra support teams* di Inggris, *Arrears Management Team* (AMT) di Filipina, serta *Debt Management Call Centre* (DMCC) di Kanada.

Selain itu, terdapat pelatihan terprogram bagi *debt officer* untuk memastikan tugasnya terlaksana dengan baik. Seperti Selandia Baru yang mempunyai program *Acquisition of Skills Programme for Inland Revenue Employees* (ASPIRE) dan *Advancing the Collection of Returns and Debt* (ACORD) (Creedy et al., 2020). Pelatihan tersebut akan meningkatkan pemahaman mengenai tugas dan fungsi *debt officer* sehingga risiko melakukan kesalahan atau kelalaian dapat diminimalisir. Dengan demikian kunci kesuksesan dalam penetapan dan penagihan pajak adalah sistem yang terintegrasi, unit khusus pengelola piutang, dan pelatihan terprogram bagi *debt officer*. Sedangkan SARS mengembangkan *enterprise capability management system* yang fokus meningkatkan kualitas SDM guna mendukung penerimaan pajak, meningkatkan kepatuhan wajib pajak, dan memperbaiki pelayanan (Dorasamy, 2011).

Ketiga, terkait informasi deluwarasa dan penagguh deluwarasa. Jika DJP masih menemui masalah dalam pengarsipan dokumen fisik, maka negara perbandingan menghadapi isu perlindungan data dan dokumen elektronik dari ancaman *cyber security*. Tata kelola dokumen yang baik dicontohkan oleh Inggris yang selalu memastikan pengumpulan, pemrosesan, pengelolaan, dan perlindungan terhadap data telah dilakukan secara memadai. Inggris juga membentuk *Cyber Security Command Centre* yang bertugas untuk mengantisipasi adanya serangan, virus, dan ancaman lain yang berpotensi mengganggu kelancaran pelayanan kepada wajib pajak dan integritas data. Selain itu, pengelolaan data dipastikan memenuhi ketentuan perlindungan data dalam *General Data Protection Regulation* (GDPR) (Onaran & Boesch, 2014; Prabhakar, 2015).

Dalam hal pengajuan permohonan angsuran, negara perbandingan memberikan fasilitas pengajuan melalui berbagai cara (Thomas, 2012). Misalnya melalui aplikasi *taxpayer account*, surel, telepon, atau permohonan tertulis yang disampaikan langsung ke kantor pajak. Adanya integrasi antara *core tax* dan aplikasi penunjang seperti *taxpayer account* memudahkan disertakannya dokumen penagguh ke

dalam penyajian informasi daluwarsa (Harjowiryo, 2020).

Pengolahan informasi piutang pajak (termasuk penggolongan kualitas piutang pajak) di negara perbandingan dilakukan oleh sistem dan sangat minim intervensi manusia sehingga kecil kemungkinan terjadi *human error*. Dengan demikian permasalahan mengenai penggolongan kualitas piutang pajak tidak ditemukan.

Keempat, terkait proses pengembalian kelebihan pembayaran pajak kepada wajib pajak. Pengajuan pengembalian kelebihan pembayaran pajak di DJP masih menggunakan permohonan manual, diproses lintas instansi, dan wajib pajak tidak dapat memantau proses pengembalian tersebut. Di negara perbandingan, pengajuan pengembalian dapat dilakukan melalui berbagai media, termasuk secara *online*. Jangka waktu pemrosesan bisa berbeda jika diajukan melalui media yang berbeda. Misalnya di Amerika Serikat, pengajuan lewat aplikasi akan lebih cepat diproses dibanding pengajuan melalui surel. Selangkah di depan, wajib pajak di Australia dan Kanada dapat memonitor proses pengembalian melalui aplikasi *taxpayer account* (Olale et al., 2019; Xiang & Worthington, 2017). Aplikasi *taxpayer account* juga mengurangi jumlah pertemuan di kantor pajak sekaligus meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak (Taylor et al., 2015). Kelemahannya, sebagian besar negara perbandingan tidak dapat memastikan jangka waktu yang diperlukan untuk memproses pengembalian. Hal itu tergantung pada proses penelitian yang dilakukan petugas pajak terhadap dokumen pengembalian.

Kelima, terkait pedoman akuntansi piutang pajak berbasis akrual. Semua negara perbandingan, kecuali Amerika Serikat, menggunakan IPSAS sebagai pedoman penerapan akuntansi berbasis akrual (Kartiko et al., 2018). Piutang pajak diakui ketika syarat pengakuan aset menurut IPSAS terpenuhi dan menggunakan metode estimasi untuk memperkirakan piutang pajak di akhir tahun sebelum SPT disampaikan oleh wajib pajak. Hal tersebut diuraikan dalam *New Zealand Tax Administration Act*, *Australia Taxation Administration Act*, dan laporan tahunan negara-negara perbandingan.

Keenam, terkait perlakuan akuntansi untuk pembayaran yang dilakukan oleh wajib pajak atas nilai piutang pajak yang disengketakan/tidak disetujui. Di negara perbandingan, tidak terdapat istilah khusus untuk pembayaran atas nilai pajak yang tidak disetujui karena sistem di negara perbandingan dapat menampilkan kondisi *real-time* dari piutang pajak. Sebagaimana diketahui PLB merupakan akun yang ditambahkan ke dalam LP3 ketika menyusun saldo piutang untuk periode pelaporan keuangan sehubungan dengan SIDJP yang tidak dapat memproduksi saldo piutang pajak secara *real-time*.

Sebagian negara seperti Selandia Baru, Australia, Inggris, dan Kanada mensyaratkan adanya pembayaran nominal pajak yang disengketakan sebelum upaya hukum diajukan. Hal ini diungkapkan dalam *New Zealand Tax Administration Act*, *Australia Taxation Administration Act*, dan laporan tahunan negara-negara perbandingan (Messacar, 2018). Namun, wajib pajak dapat mengajukan penangguhan pembayaran. Perlakuan atas jumlah yang disengketakan hampir sama, yakni jika wajib pajak kalah dalam sengketa pajak maka terdapat sanksi bunga yang ditambahkan. Sedangkan jika wajib pajak memenangkan sengketa, maka jumlah yang telah dibayarkan akan dikembalikan disertai imbalan bunga.

Ketujuh, terkait pemindahbukuan. Tidak didapati aturan khusus mengenai pemindahbukuan di negara perbandingan lain. Namun, Indonesia dapat mengacu pada metode pencatatan Selandia Baru yang mengakui pemindahbukuan pada saat tanggal pemindahbukuan diajukan, bukan tanggal pembayaran dilakukan. Ketentuan ini dijelaskan dalam *New Zealand Tax Administration Act*.

Kedelapan, *accuracy* dan *completeness* dalam penatausahaan piutang pajak. Seluruh negara perbandingan telah mempunyai sistem terintegrasi dan *real-time*. Integrasi sistem berhasil menyatukan semua dokumen yang dibutuhkan dalam perhitungan saldo piutang pajak secara lengkap. Sehingga, saldo piutang pajak dapat disajikan secara akurat.

Integrasi dilakukan termasuk untuk sistem yang menghubungkan antara otoritas pajak dengan instansi pemroses sengketa pajak. Misalnya *interface* antara otoritas Pajak dengan instansi pemroses sengketa di Selandia Baru, Australia, Amerika Serikat, dan Inggris.

Faktor-Faktor yang Perlu Diperhatikan Pemerintah Guna Mengatasi Permasalahan Piutang Pajak

Dari hasil wawancara dengan informan dan hasil perbandingan dengan *benchmarking partners*, terdapat beberapa faktor yang dapat dipertimbangkan Pemerintah untuk meminimalisir permasalahan penatausahaan piutang pajak.

Pertama, mengintegrasikan sistem-sistem yang ada di DJP saat ini. Usulan ini diajukan untuk mengatasi permasalahan penerbitan ketetapan pajak atas potensi sanksi administrasi, informasi daluwarsa dan penangguh daluwarsa, proses penetapan dan penagihan piutang pajak, serta *accuracy* dan *completeness* dalam penatausahaan piutang pajak. DJP dapat meniru Kanada dengan menerapkan metode *clustering risk* untuk menghindari banyaknya ketetapan yang diterbitkan namun tidak terbayar sehingga membebani administrasi DJP. Untuk mengklasifikasikan jenis risiko wajib pajak melalui

data analytics, DJP memerlukan sistem terintegrasi. Saat ini DJP mempunyai aplikasi Approweb dan portal DJP yang berisi informasi tambahan mengenai wajib pajak tetapi tidak terintegrasi dengan SIDJP. Oleh karena itu, sistem-sistem yang saat ini berdiri sendiri perlu diintegrasikan ke dalam SIDJP sehingga memudahkan *cost benefit analysis* sebelum akhirnya petugas pajak menerbitkan ketetapan pajak untuk wajib pajak potensial.

Sistem di DJP juga harus bisa menjadi *early warning system* yang dapat mendeteksi adanya ketidakberesan dan memberikan andil dalam pengambilan keputusan misalnya memberikan notifikasi kepada petugas pajak mengenai ketetapan yang akan daluwarsa penagihan; memberikan notifikasi kepada atasan langsung seksi penagihan apabila terdapat dokumen penagihan yang direkam dengan tidak lengkap atau belum direkam; mengindikasikan adanya aset sitaan atau agunan yang tidak atau kurang lengkap direkam; dan meminta tindakan penagihan yang tidak dilanjutkan disertai dengan alasan yang relevan, misalnya karena biaya penagihan lebih besar daripada estimasi piutang pajak yang dapat ditagih. Kasus akan ditutup jika atasan langsung memberikan persetujuan. Jika alasan tidak diberikan, maka sistem akan tetap menganggap kasus tersebut aktif dan terus memberikan notifikasi tindakan penagihan yang perlu dilakukan.

Dengan integrasi sistem, semua data sumber piutang pajak telah otomatis masuk ke dalam SIDJP. Hal ini akan mengatasi masalah *completeness* dan *accuracy* dalam penatausahaan piutang pajak.

Kedua, mengembangkan *taxpayer account*. Usulan ini diajukan untuk mengatasi permasalahan proses penetapan dan penagihan piutang pajak dan proses pengembalian kelebihan pembayaran pajak kepada wajib pajak.

Indonesia dapat mengacu pada otoritas pajak negara pembanding seperti Selandia Baru, Australia, Amerika Serikat, dan Filipina yang mempunyai aplikasi *taxpayer account* yang memungkinkan wajib pajak mengetahui hak dan kewajiban perpajakannya, memfasilitasi pengajuan dan pengecekan proses pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak, dan pengajuan pemindahbukuan. Dengan mengintegrasikan sistem dan membangun *Tax Payer Account*, maka akan terbentuk *integrity tax system* di Indonesia. Penelitian Bastida et al. (2019) menyebutkan bahwa fenomena suatu negara melakukan *mimicking* atau meniru penerapan kebijakan terkait pajak dari negara tetangga yang sukses merupakan hal yang lumrah. *Mimicking* tersebut ditandai dengan adanya kecenderungan untuk menerapkan pelayanan dan infrastruktur yang serupa.

Ketiga, mengembangkan kualitas SDM dan melakukan supervisi secara berkala. Usulan ini diajukan untuk mengatasi permasalahan penerbitan

ketetapan pajak atas potensi sanksi administrasi, penerbitan ketetapan secara manual, serta *accuracy* dan *completeness* penatausahaan piutang pajak.

Selandia Baru mempunyai *complex debt teams*, Inggris yang memiliki *extra support teams*, Filipina dengan *Arrears Management Team*, serta Kanada dengan *Debt Management Call Centre* (DMCC) Kesungguhan negara tersebut dalam pengelolaan piutang pajaknya dengan membentuk unit khusus penanganan piutang dan memberikan pelatihan terprogram dapat ditiru oleh DJP. Apalagi SDM di DJP memegang peranan kunci dalam penatausahaan piutang pajak mulai dari merekam dokumen sumber ke dalam SIDJP, memproses penerbitan ketetapan pajak, melaksanakan tindakan penagihan, hingga mengarsipkan dokumen. Jika SDM tidak disiplin dalam melaksanakan tugasnya, maka penatausahaan piutang akan terkendala.

Pengembangan kualitas SDM dapat dilakukan melalui pemberian pelatihan, pemahaman terkait tugas dan fungsi, serta landasan hukum berupa aturan dan *Standard Operating Procedures* (SOP). DJP juga perlu menyusun kurikulum pelatihan untuk petugas yang terkait dengan pengelolaan piutang pajak misalnya pelatihan *data analytics*, sosialisasi SOP dan sanksi yang akan diterima jika tugas dan fungsi tidak dilaksanakan, serta praktik penanganan dokumen dan arsip sesuai ketentuan.

Selain itu, banyaknya dokumen yang diterbitkan secara manual tetapi tidak direkam ke dalam sistem membutuhkan supervisi dari Unit Kepatuhan Internal dari KPP. Setiap bulan, Unit Kepatuhan Internal perlu melakukan pengawasan dan uji kepatuhan SDM dalam merekam dokumen yang diterbitkan secara manual. Unit Kepatuhan Internal menyusun laporan kepada Kantor Wilayah yang kemudian diteruskan ke Direktorat Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur (KITSDA). Secara berkala, Direktorat KITSDA melakukan sampling ke KPP untuk menguji kesesuaian laporan dari Unit Kepatuhan Internal dan data di sistem.

Faktor yang belum diperhatikan dalam penelitian sebelumnya adalah SDM yang merupakan faktor utama selain sistem, yang merupakan kunci kesuksesan penatausahaan piutang pajak di DJP. SDM memegang peranan penting mulai dari merekam dokumen sumber, memproses penerbitan ketetapan pajak, melaksanakan tindakan penagihan, hingga mengarsipkan dokumen. SDM yang tidak disiplin dalam menjalankan tugasnya adalah penyebab permasalahan penatausahaan piutang pajak di DJP terjadi.

DJP dapat berkaca pada pengalaman ATO mengubah citranya dari otoritas pajak yang otoriter dan menakutkan menjadi otoritas pajak yang *friendly*, tegas, adil, dan menjadi badan di Australia yang berkomitmen untuk melayani masyarakat (Marriott & Sim, 2019). Selain membenahi sistem, ATO juga

mengubah beberapa hal fundamental seperti *vision*, *people*, dan *values*. ATO menyadari bahwa kinerja SDM berkaitan erat dengan kepercayaan masyarakat terhadap institusi perpajakan. Oleh karena itu, ATO mempekerjakan petugas pajak yang memiliki etos kerja tinggi, terampil, dan berkomitmen mencapai visi misi ATO. ATO juga memberikan ketrampilan sesuai kebutuhan pegawai, mengadakan diklat untuk meningkatkan profesionalisme, dan memacu pegawai untuk memberikan performa terbaik. Selain itu, ditumbuhkan juga empati antara petugas pajak dan wajib pajak dan menekankan prinsip "perlakukan orang lain sebagaimana engkau ingin diperlakukan".

Keempat, menyusun regulasi. Usulan ini diajukan untuk permasalahan pedoman akuntansi piutang pajak yang tidak berbasis akrual, pemindahbukuan, dan kelengkapan dokumen putusan banding/PK yang tidak diterima secara *real-time*.

Negara pembanding telah menerapkan IPSAS/US GAAP. Sama halnya dengan pengakuan piutang pajak di DJP yang mengacu pada PER-08/PJ./2009 telah sesuai ketentuan karena telah mengakomodir UU KUP dan pengakuan aset menurut SAP yang selaras dengan IPSAS. Meskipun demikian, terdapat beberapa poin dalam PER-08/PJ./2009 yang perlu diperbaiki, antara lain pembaharuan dasar hukum dari Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 menjadi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010; pembaharuan transaksi-transaksi yang menambah atau mengurangi piutang sesuai perkembangan terkini; pengungkapan transaksi pembayaran atas nilai piutang yang tidak disetujui (dalam jangka pendek ketika sistem belum dapat menyajikan nilai piutang pajak secara *real-time*), mekanisme pemindahbukuan untuk mengurangi piutang, dan proses pengembalian kepada wajib pajak; serta pencatatan transaksi dengan menggunakan nama dan jenis akun sesuai BAS yang berlaku dalam sistem penyusunan laporan keuangan yakni Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor KEP-135/PB/2020.

Selain revisi PER-08/PJ./2009, perlu disusun penegasan mengenai proses bisnis DJP yang bersifat *recurring* untuk transaksi pemindahbukuan lintas tahun. Sebagaimana di Selandia Baru, pemindahbukuan dari satu jenis pajak ke pajak lainnya atas wajib pajak yang sama boleh dicatat sesuai permintaan wajib pajak, misalnya pada tanggal pemindahbukuan diajukan.

Selain pemindahbukuan, transaksi yang perlu diakui bersifat *recurring* adalah pengakuan dokumen putusan banding yang diterima KPP di tahun yang berbeda dengan tanggal inkrah. Dalam jangka pendek, perlu ditegaskan bahwa transaksi tersebut merupakan proses bisnis yang lazim terjadi berulang-

ulang sehingga dapat dicatat sebagai pendapatan pada tahun berjalan.

Kelima, membangun sistem pertukaran data yang memadai. Untuk mengatasi permasalahan *accuracy* dan *completeness* data piutang pajak, dalam jangka panjang perlu adanya penyempurnaan *interface* pertukaran data antara DJP dan Pengadilan Pajak atau Mahkamah Agung. Penyempurnaan tersebut dapat berupa penyesuaian format data yang ditampilkan agar sesuai dengan yang dibutuhkan DJP. Data yang tersaji dalam *interface* harus mengandung konten yang sama dengan dokumen fisik putusan banding/PK, sehingga dapat dipersamakan dengan dokumen fisik dan petugas di KPP dapat menindaklanjuti dengan membuat SP2B/SP2PK. Hal ini sebagaimana dilakukan oleh Selandia Baru, Australia, Amerika Serikat, dan Inggris yang mempunyai saluran interaksi elektronik antara otoritas pajak dan instansi pemroses sengketa, misalnya Mahkamah Agung.

Untuk bisa mengecek proses pengajuan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang telah dikompensasikan ke utang pajak, maka sistem interkoneksi antara DJP dan DJPb perlu disempurnakan. Penyempurnaan tersebut berupa penyesuaian untuk SP2D yang outputnya harus sama detail dengan data dalam SPMKP sebagai input. Dengan demikian, data dari DJPb dapat langsung digunakan untuk pelunasan piutang pajak.

Jika dibandingkan dengan negara *benchmarking partners*, terutama Australia dan Selandia Baru, Indonesia sedikit tertinggal. Namun, tidak semua praktik penatausahaan piutang di negara lain dapat ditiru dan cocok diaplikasikan di Indonesia. Jika menilik tren perkembangan teknologi dunia maka dua hal fundamental yang harus diperbaiki adalah mengenai sistem informasi dan SDM.

KESIMPULAN

Terdapat beberapa permasalahan penatausahaan piutang pajak pemerintah yang bermuara pada sistem yang tidak terintegrasi dan *real-time*, tidak adanya aplikasi *taxpayer account*, belum terdapat payung hukum atau interpretasi akuntansi atas beberapa proses bisnis DJP, kurangnya disiplin SDM dalam pelaksanaan tugas dan fungsi, dan minimnya supervisi atasan. Selain sistem, faktor SDM dan supervisi atasan adalah hal yang paling mendesak untuk diatasi. Kesuksesan penatausahaan piutang pajak di negara pembanding tidak lepas dari beberapa faktor. Selain itu negara pembanding telah sepenuhnya mengacu pada IPSAS/GAAP sehingga tidak mendapati permasalahan terkait akuntansi piutang pajak.

Dalam hal penanganan dokumen, karena negara pembanding lebih banyak berkorespondensi menggunakan sistem elektronik, isu yang terjadi

adalah penyimpanan data dan dokumen elektronik, tidak lagi administrasi arsip secara fisik. Beberapa faktor yang diusulkan guna mengatasi permasalahan penatusahaan piutang pajak pemerintah adalah mengintegrasikan sistem informasi yang ada saat ini, mengembangkan *taxpayer account* untuk memfasilitasi wajib pajak mengetahui hak dan menyampaikan kewajibannya, mengembangkan kualitas SDM (melalui pelatihan data *analytics*, sosialisasi SOP, pemberian pemahaman mengenai sanksi jika lalai melaksanakan tugas dan fungsi, serta praktik penanganan dokumen dan arsip sesuai ketentuan) dan melakukan supervisi secara berkala, merevisi PER-08/PJ./2009 dan menyusun penegasan proses bisnis DJP yang bersifat *recurring* dan *non-recurring*, serta membangun sistem pertukaran data yang memadai antara DJP dan Pengadilan Pajak maupun antara DJP dan DJPb.

Lingkup penelitian ini tidak membahas Piutang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dan piutang pajak yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC). Penelitian ini juga tidak menggunakan metode observasi karena situasi pandemi COVID-19 yang tidak memungkinkan observasi secara langsung. Saran terhadap penelitian selanjutnya agar dilakukan penelitian terhadap piutang pajak secara menyeluruh. Selain itu, menarik juga untuk mengangkat permasalahan titik pengakuan pendapatan perpajakan secara akrual dalam proses bisnis DJP. Selanjutnya DJP dapat mengadopsi *best practice* dari salah satu negara pembanding untuk diterapkan dalam pengakuan pendapatan perpajakan di Indonesia.

PENGHARGAAN

Peneliti menyampaikan ucapan terima kasih sebesar-besarnya kepada informan penelitian yang telah bersedia berkontribusi menjawab pertanyaan wawancara. Peneliti juga menyampaikan terima kasih kepada Tim Jurnal Indonesian Treasury Review yang telah memberikan ruang bagi peneliti untuk menuangkan ide dan pikiran yang diharapkan dapat berkontribusi bagi penatusahaan piutang pajak di DJP. Peneliti bertanggung jawab sepenuhnya terhadap hasil penelitian termasuk *error* yang kemungkinan dapat terjadi.

REFERENSI

- Ahlgren, P. C., & Pettersen, I. J. (2015). Local Government and Management Control in Inter-organizational Settings. *Public Money and Management*, 35(5), 383-389. <https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1061183>
- Bastida, F., Benito, B., Guillamón, M. D., & Ríos, A. M. (2019). Tax Mimicking in Spanish Municipalities: Expenditure Spillovers, Yardstick Competition, or Tax Competition? *Public Sector Economics*, 43(2), 115-139.

- <https://doi.org/10.3326/pse.43.2.1>
- Bond, D., & Wright, A. (2018). A Snapshot of the Australian Taxpayer. *Australian Accounting Review*, 28(4), 598-615. <https://doi.org/10.1111/auar.12219>
- Boolaky, P. K., Mirosea, N., & Omoteso, K. (2020). The Adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian Local Government: A Neo-Institutional Perspective. *International Journal of Public Administration*, 43(14), 1252-1265. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1669047>
- Bruhn, A. (2019). Heuristic of Trust: A Case Study. *Accounting and Finance*, 59(S1), 333-357. <https://doi.org/10.1111/acfi.12346>
- Chen, H., Schneider, F., & Sun, Q. (2020). Measuring the Size of the Shadow Economy in 30 Provinces of China Over 1995-2016: The MIMIC Approach. *Pacific Economic Review*, 25(3), 427-453. <https://doi.org/10.1111/1468-0106.12313>
- Cheng, S., Guo, H., & Liu, C. Y. (2020). Incentivized for Leveling the Playing Field: Do State Economic Incentives Compensate for High Taxes? *Economic Development Quarterly*, 34(2), 101-115. <https://doi.org/10.1177/0891242420917219>
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Cauwenberge, P. V. (2015). The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: An International Comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Creedy, J., Gemmell, N., Héroult, N., & Mok, P. (2020). A Microsimulation Analysis of Marginal Welfare-Improving Income Tax Reforms for New Zealand. *International Tax and Public Finance*, 27(2), 409-434. <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09558-5>
- Dorasamy, N. (2011). Personal Income Tax Administrative Reforms: Enhancing Tax Collection by the South African Revenue Services (SARS). *African Journal of Business Management*, 5(9), 3711-3722. <https://doi.org/10.5897/AJBM10.1216>
- Fasmi, L., & Misra, F. (2014). Modernisasi Sistem Administrasi Perpajakan dan Tingkat Kepatuhan Pengusaha Kena Pajak. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(1). <https://doi.org/10.18202/jamal.2014.04.5007>
- Ferry, L., Eckersley, P., & Zakaria, Z. (2015). Accountability and Transparency in English Local Government: Moving from "Matching Parts" to "Awkward Couple"? *Financial Accountability and Management*, 31(3), 345-361. <https://doi.org/10.1111/faam.12060>
- Friesner, D. L., McPherson, M., Schibik, T., & Brajcich, A. (2018). Identifying Peers in International Tax Competition. *Applied Economics Letters*, 25(9),

- 584-587.
<https://doi.org/10.1080/13504851.2017.1349280>
- Gadanakis, Y., & Areal, F. J. (2020). Accounting for Rainfall and the Length of Growing Season in Technical Efficiency Analysis. *Operational Research*, 20(4), 2583-2608.
<https://doi.org/10.1007/s12351-018-0429-7>
- Harjowiryono, M. (2020). Determinan Kepatuhan Bendahara Pemerintah dalam Menyetorkan Penerimaan Pajak. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, 5(4), 285-310.
<https://doi.org/https://doi.org/10.33105/itre.v.v5i4.315>
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Seiwald, J., & Steccolini, I. (2019). Justifying Public Sector Accounting Change from the Inside: Ex-post Reflections from Three Countries. *Abacus*, 55(3), 582-609.
<https://doi.org/10.1111/abac.12168>
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring Accrual-Based IPSAS Implementation and Its Relationship to Central Government Fiscal Transparency. *Brazilian Administration Review*, 15(4), 1-28.
<https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119>
- Kuhlmann, S., & Bogumil, J. (2018). Performance Measurement and Benchmarking as "Reflexive Institutions" for Local Governments: Germany, Sweden, and England Compared. *International Journal of Public Sector Management*, 31(4), 543-562. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2017-0004>
- Laksana, G. B. A., Putra, G. P. S. S., Jayantara, P. M., & Badriyah, S. (2019). Evaluasi Penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam Penatausahaan Piutang Perpajakan yang Berdampak pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika*, 7(2), 102-109.
<https://doi.org/10.23887/jinah.v7i2.19959>
- Liguori, M., Steccolini, I., & Rota, S. (2018). Studying Administrative Reforms through Textual Analysis: The Case of Italian Central Government Accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 84(2), 308-333.
<https://doi.org/10.1177/0020852315619023>
- Magd, H., & Curry, A. (2003). Benchmarking: Achieving Best Value in Public-Sector Organisations. *Benchmarking*, 10(3), 261-286.
<https://doi.org/10.1108/14635770310477780>
- Marriott, L., & Sim, D. (2019). Social Inequity, Taxes, and Welfare in Australasia. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(7), 2004-2030.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2016-2432>
- Messacar, D. (2018). Crowd-out, Education, and Employer Contributions to Workplace Pensions: Evidence from Canadian Tax Records. *Review of Economics and Statistics*, 100(4), 648-663. https://doi.org/10.1162/rest_a_00711
- Muhamad, A., & Wahyuni, T. (2018). *Evaluation of Internal Control over Financial Reporting Designed on Tax Receivable Management: A Case Study on Tax Receivable Management Cycle at the Directorate General of Taxes* (Paper Presentation). 6th International Accounting Conference, Yogyakarta, Indonesia.
- Olale, E., Yiridoe, E. K., Ochuodho, T. O., & Lantz, V. (2019). The Effect of Carbon Tax on Farm Income: Evidence from a Canadian Province. *Environmental and Resource Economics*, 74(2), 605-623. <https://doi.org/10.1007/s10640-019-00337-8>
- Onaran, Ö., & Boesch, V. (2014). The Effect of Globalization on the Distribution of Taxes and Social Expenditures in Europe: Do Welfare State Regimes Matter? *Environment and Planning A: Economy and Space*, 46(2), 373-397.
<https://doi.org/10.1068/a45370>
- Panwar, A., Nepal, B., Jain, R., & Yadav, O. P. (2013). Implementation of Benchmarking Concepts in Indian Automobile Industry - An Empirical Study. *Benchmarking*, 20(6), 777-804.
<https://doi.org/10.1108/BIJ-03-2012-0015>
- Park, S. B., & Park, K. (2017). Thematic Trends in Event Management Research. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 29(3), 848-861.
<https://doi.org/10.1108/IJCHM-09-2015-0521>
- Pedroso, E., Gomes, C. F., & Yasin, M. M. (2020). Management Accounting Systems: An Organizational Competitive Performance Perspective. *Benchmarking*, 27(6), 1843-1874.
<https://doi.org/10.1108/BIJ-12-2019-0547>
- Prabhakar, R. (2015). Does the Financial Crisis Create Opportunities for Taxing Wealth? A Study of Tax Policy Debates in the United Kingdom. *Social & Legal Studies*, 24(2), 271-287.
<https://doi.org/10.1177/0964663915572501>
- Prastiwi, D., Narsa, I. M., & Tjaraka, H. (2019). Sintesis Sistem Akuntansi Perpajakan. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(2), 276-294.
<https://doi.org/10.18202/jamal.2019.08.10016>
- Sanko, H., & Koldovsky, A. V. (2017). Comparative Analysis of IFRS and US GAAP. *Financial Markets, Institutions and Risks*, 1(1), 14-22.
[https://doi.org/10.21272/fmir.1\(1\).14-21.2017](https://doi.org/10.21272/fmir.1(1).14-21.2017)
- Setyanto, G. P. (2019). Indonesian Treasury Review. *Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik*, 4(1), 23-37.
- Simone, L. De. (2016). Does a Common Set of Accounting Standards Affect Tax-Motivated Income Shifting for Multinational Firms? *Journal of Accounting and Economics*, 61(1),

- 145–165.
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.06.002>
- Singh, A. S. (2014). Conducting Case Study Research in Non-profit Organisations. *Qualitative Market Research*, 17(1), 77–84.
<https://doi.org/10.1108/QMR-04-2013-0024>
- Siverbo, S. (2014). The Implementation and Use of Benchmarking in Local Government: A Case Study of the Translation of a Management Accounting Innovation. *Financial Accountability and Management*, 30(2), 121–149.
<https://doi.org/10.1111/faam.12031>
- Taylor, G., Richardson, G., & Taplin, R. (2015). Determinants of Tax Haven Utilization: Evidence from Australian Firms. *Accounting and Finance*, 55(2), 545–574.
<https://doi.org/10.1111/acfi.12064>
- Thomas, A. (2012). The Elasticity of Taxable Income in New Zealand: Evidence from the 1986 Tax Reform. *New Zealand Economic Papers*, 46(2), 159–167. <https://doi.org/10.1080/00779954.2012.658203>
- Umar, M. A., Derashid, C., Ibrahim, I., & Bidin, Z. (2019). Public Governance Quality and Tax Compliance Behavior in Developing Countries: The Mediating Role of Socioeconomic Conditions. *International Journal of Social Economics*, 46(3), 338–351.
<https://doi.org/10.1108/IJSE-11-2016-0338>
- Wahyudi, I. (2019). Analisis Kualitas Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, 4(1), 13–22.
<https://doi.org/10.33105/itrev.v4i1.112>
- Wang, H., Wang, Y., & Zhang, S. (2019). Numerical Simulation on Property Tax Reform: Evidence from China. *Applied Economics*, 51(20), 2172–2194.
<https://doi.org/10.1080/00036846.2018.1540852>
- Wöhlbier, F., Astarita, C., & Mourre, G. (2018). Growth-Friendly Tax Structures: An Indicator-Based Approach. *German Economic Review*, 19(1), 32–73.
<https://doi.org/10.1111/geer.12116>
- Xiang, D., & Worthington, A. C. (2017). The Impact of Government Financial Assistance on the Performance and Financing of Australian SMEs. *Accounting Research Journal*, 30(4), 447–464.
<https://doi.org/10.1108/ARJ-04-2014-0034>