

IMPLEMENTASI KEBIJAKAN PEMUNGUTAN PAJAK BUMI DAN BANGUNAN

Studi Kasus tentang Hambatan-hambatan Implementasi Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan di Kota Malang.

Implementation policy of Land-Revenue.

Case study in regard to the impediment of implementation of Land-Revenue in Malang city.

Arifuddin Sahabu

Mahasiswa Program Magister IAP, PPSUB

Sarwono dan Solichin Abdul Wahab

Dosen Jurusan Ilmu Administrasi Publik, FIA, UB.

ABSTRAKS

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan bentuk studi kasus. Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan teknik wawancara, dokumentasi, dan observasi. Analisis data menggunakan metode analisis Miles dan Huberman, dengan melalui tiga prosedur yaitu reduksi data, penyajian data dan menarik kesimpulan/verifikasi. Sedangkan keabsahan menggunakan teknik berdasarkan atas kriteria derajat kepercayaan, keteralihan, ketergantungan, dan kepastian suatu data.

Tuntutan menghadapi implementasi Otonomi Daerah mengandung arti pentingnya Pemerintah Daerah memperhatikan kemampuan “self suporting” dalam bidang keuangan. Sumber pendapatan daerah tidak hanya di peroleh dari Pendapatan Asli Daerah, tetapi juga berupa pemberian bagi hasil dari penerimaan Pemerintah Pusat. Diantara sumber penerimaan tersebut adalah Pajak Bumi dan Bangunan. Dalam Undang-undang Nomor 25 Tahun 1999 Tentang perimbangan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah, diantaranya dijelaskan bahwa sumber penerimaan daerah dalam penyelenggaraan desentralisasi berasal dari dana perimbangan penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan disamping pemberian Dana Alokasi Umum dan Alokasi Khusus.

Langkah Implementasi dari pelaksanaan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan tersebut dilakukan Departemen Keuangan melalui Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan, sedang Pemerintah daerah menerima pelimpahan penagihan pada Sektor Perkotaan dan Sektor Pedesaan. Meskipun telah ada pelimpahan kewenangan kepada daerah, akan tetapi pelimpahan kewenangan tersebut terbatas pada mekanisme penagihan saja, sedang implementor yang menyangkut masalah administrasi masih berada pada Kantor Pelayan Pajak Bumi dan Bangunan.

Kondisi demikian ini ditambah dengan kurangnya koordinasi antara unit organisasi pelaksana menyebabkan setiap tahun terjadi tunggakan. Sebagai sandaran teoritik utama untuk mendiskripsikan serta menganalisis hambatan-hambatan implementasi kebijakan publik (dalam hal ini pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan) menggunakan model proses implementasi kebijakan dari Van Meter dan Van Horn sebagai mana disetir Abdul Wahab (1997).

Pertimbangan menggunakan model tersebut diatas adalah (1) Kompleksnya masalah yang dihadapi, (2) Dapat mengetahui tingkat efektivitas mekanisme kontrol pada tiap jenjang struktural, (3) Dapat mengetahui keterkaitan masing-masing orang dalam organisasi.

Hambatan-hambatan yang dihadapi Pemerintah Kota adalah : (1) masalah kewenangan dari instansi/lembaga Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan dengan Pemerintah Kota; (2) koordinasi antar instansi terkait yang kurang intensif; (3) motivasi dalam bentuk insentif bagi petugas pemungut. Selanjutnya untuk mengatasi hambatan-hambatan tersebut, maka solusi yang diambil Pemerintah Kota dalam mewujudkan Otonomi Daerah berdasarkan prinsip-prinsip good governance, mengambil langkah-langkah: (1) mengubah pola pikir, membangkitkan kesadaran dan komitmen serta menyamakan persepsi bagi pemerintah daerah dan semua komponen masyarakat tentang Otonomi Daerah; (2) merumuskan visi dan misi daerah; (3) memberikan kontribusi pengembangan kemampuan pemerintah daerah agar memiliki kinerja tinggi, efisien dan efektif; (4) memanfaatkan kemampuan dan potensinya guna mendorong pertumbuhan sektor swasta dan partisipasi masyarakat untuk mewujudkan kemandirian daerah

Selanjutnya, berpegang pada proses implementasi kebijakan dari model yang dikembangkan Van Meter dan Van Horn, yang diaplikasikan dalam pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan menghasilkan kinerja kebijakan: (1) kinerja kebijakan berprestasi sedang, terbukti setiap tahun masih terdapat tunggakan Pajak Bumi dan Bangunan; (2) tidak ada penegakan hukum atas wajib pajak yang menunggak (law enforcement).

Kata kunci: pajak bumi dan bangunan

ABSTRACT

The research employs qualitative method in the form of case study. Collecting the data is conducted by applying method used by Miles and Huberman, by exceeding three kinds of procedures such as reduction data, setting, the data and conclusion / verification. While the validity degree of criterion, shifting, dependency and validity of the data.

The demand to face the implementation of local Autonomy to pay close attention of their ability in "self supporting", particularly in the financial department. The sources of local income is not only obtained from (PAD) Local Congential Income, but the source of local income can be in the form of quotient from the Central Government. One of those Local Government income is that the land-revenue. In the constitution, number 25, 1999 with reverence to the balance of financial between Local and Central Government, one item in the constitution clarify that sources of local income in the implementation of decentralization fulfilled from equalizing the gain of the Land-Revenue and from other sources obtained from General Funding and Particular Funding

The steps in implementation of Land-Revenue was conducted by Finance Department through Land-Revenue Bureau, while the Local Government accommodate the gain of Land-Revenue from the urban sector and suburban sector. Event though there is power over in the Local Government from the Central Government, but that power over limited only in the accumulating of the land-Revenue, in other side, implementation actor regarding to the administration still in the control of Land-Revenue Office.

The condition of less coordination among the units in the organization would give rise to the loan. As the main theoretical to describe and also analyse all the impediment in the implementation public policy (in this case attainment from Land-Revenue) the model uses in this research is the policy implementation process approved from Van Meter and Van Horn as supervised by Abdul Wahab (1997).

Suggesting to implement this kind of model based on several factor such as (1) complexity of the problems, (2) In order to identify effectiveness of control mechanism in every structural level, (3) In order to recognize the relationship every people in the organization. In addition the description of all the impediment encounter by the Local Government are : (1) the issue connected with the authority from Land-Revenue and Local

Government; (2) the less coordination between all the related resource; (3) motivation in the from incentive for officers..

In subsequent step to resolve the impediment factors, the solution taken to be used Local Government in generating Local Autonomy in the fundamental of good governance, there are several stages to be conducted such as : (1) modifying the way of thinking, generating the consiousness and commitment and equalizing all the perceptions for Local Autonomy; (2) formulating the fiew and mission in the regional; (3) giving the contribution by developing ability of Local Government in order they can perform high accomplishment, efficient and effective; (4) utilize optimally all the potential and ability in order to encourage the development of private sector and participation of the society in the hope to create the Local Autonomy.

As the results, maintaining to the process of policy implementation model that has developed by Van Meter and Van Horn, in which their application in Land-revenue generate several policy such as : (1) the implementation of the policy in the intermediate level, it has proven that every year there is still increasing loan of Land-Revenue; (2) there is no law enforcement for those tax-payers to pay the taxes.

Keywords: land revenue

PENDAHULUAN

Dengan semakin berkembangnya kebutuhan dan tuntutan masyarakat dimasa depan maka dibutuhkan Pemerintah yang benar-benar mampu memerintah (*Capable government*). Karena itu menurut **Abdul Wahab** (1995) diperlukan refleksi kritis untuk mencari alternatif solusi yang dianggap cocok dan mampu memenuhi berbagai kebutuhan baru akan pelayanan publik yang efisien dan berkualitas.

Pada sisi lain, tuntutan politik yang berkembang di aras globalisasi ini, kemudian melahirkan reformasi disegala kehidupan bangs adan negara, hingga melahirkan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Menghadapi tuntutan implementasi Otonomi Daerah tersebut mengharuskan daerah mengacu kemampuan "*self supporting*" dalam bidang keuangan.

Sedangkan sumber pendapatan daerah tidak hanya pada Pendapatan Asli Daerah Sendiri (PADS) tetapi juga berupa pemberian bagi hasil dari penerimaan Pemerintah Pusat. Diantara sumber penerimaan pusat adalah Pajak Bumi dan Bangunan. Hasil penerimaan Pajak Bumi

dan Bangunan tidak seluruhnya masuk pada Kas Daerah Kabupaten/Kota sebagai kontribusi dalam Pendapatan Asli Daerah tetapi ditetapkan pembagian antara Pusat dan Daerah Tingkat I dan II sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1984, yang disempurnakan dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994, yang pembagiannya ditetapkan bahwa Pemerintah Pusat 10%, Pemerintah Propinsi Tingkat I 16,2%, Pemerintah Kabupaten4/Kota 64,8% dan upah pungut 9%.

Meskipun telah ada pelimpahan kewenangan kepada Bupati/Walikota melalui Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 1007/KMK /04/1985, akan tetapi pelimpahan kewenangan tersebut terbatas pada mekanisme penagihan semata bagi wajib pajak, sedangkan urusan prinsipil yang menyangkut administrasi seperti, pendataan obyek dan subyek pajak, penetapan Pajak Bumi dan Bangunan sampai pada pemaksaan dan sanksi masih berada pada Departemen Keuangan dalam hal ini Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan.

Dengan adanya pemisahan kewenangan kepada instansi yang berbeda (KP-PBB dari Departemen Keuangan) dan Pemerintah Kota, kendala yang timbul

dalam implementasi kebijakan mengenai mekanisme pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan sektor Perkotaan adalah :

1. Pada waktu wajib pajak menerima Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang (SPPT) akan melakukan kewajibannya membayar PBB ke tempat pembayaran / petugas pemungut, ternyata Surat Tanda Terima Setoran (STTS) sebagai tanda terima / bukti pembayaran belum diterima oleh Bank tempat Pembayaran / Petugas pemungut;
2. Apabila wajib pajak merasa keberatan atas pajak atau terdapat kesalahan administrasi seperti pencantuman nama / alamat / luas bangunan / tanah di SPPT, wajib pajak tidak dapat langsung menyampaikan usulan keringanan atau pembetulan SPPT dimaksud kepada Bank Tempat pembayaran / Petugas Pemungut, tetapi harus terlebih dahulu dibetulkan ke Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan (KP-PBB);
3. KP-PBB Malang yang wilayah kerjanya meliputi Kabupaten / Kota Malang dan Pasuruan jumlah obyek mencapai sekitar 1,8 juta memiliki

keterbatasan kemampuan dalam pemberian pelayanan kepada masyarakat. Terjadinya kelambatan pelayanan dalam menyelesaikan usulan keringanan maupun pembetulan SPPT akan menghambat bagi pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan yang dilakukan oleh Pemerintah Kota Malang.

Gambaran diatas menunjukkan betapa panjangnya proses mekanisme pembayaran pajak, yang harus dilaksanakan wajib pajak. Sedang kelancaran penerimaan pajak ini sangat menunjang pemasukan pendapatan daerah. Itulah sebabnya dari tahun ke tahun tunggakan Pajak Bumi dan Bangunan selalu mengalami nilai nominal tunggakan cukup besar. Tunggakan Pajak Bumi dan Bangunan ini bukan hanya berdampak pada kelancaran pelaksanaan pemerintahan dan pembangunan, tetapi terkait pula pengaruhnya dengan perekonomian pemerintahan dan pembangunan, tetapi terkait pula pengaruhnya dengan perekonomian daerah.

Untuk data tunggakan lebih jelasnya sebagaimana Tabel 1.

Tabel 1. Data Tunggakan PBB Pemerintah Kota Malang

T a h u n	Jumlah Tunggakan (Rp)
1996/1997	Rp. 1.669.993.450,-
1997/1998	Rp. 1.888.615.388,-
1998/1999	Rp. 1.941.926.057,-
1999/2000	Rp. 2.200.018.714,-
Jumlah	Rp. 7.700.543.609,-

Sumber : Dinas Pendapatan Daerah Kota Malang, 2000.

Bagi Pemerintah Kota Malang, adanya tunggakan pajak tersebut merupakan suatu tantangan yang memerlukan kebijakan mengatasinya. Karenanya dapat dirumuskan masalahnya yaitu Hambatan-hambatan apa yang dihadapi Pemerintah Kota Malang dalam mengimplementasikan kebijakan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan serta solusi yang ditempuh

untuk mengatasi hambatan-hambatan yang ada.

Dengan berhasilnya penelitian ini diharapkan secara teoritik dapat bermanfaat dalam pengembangan ilmu Administrasi Negara yang mengandung nilai akademik. Selanjutnya diharapkan pula secara implikasi praktis dapat memberikan sumbangan pikiran Pemerintah Kota Malang

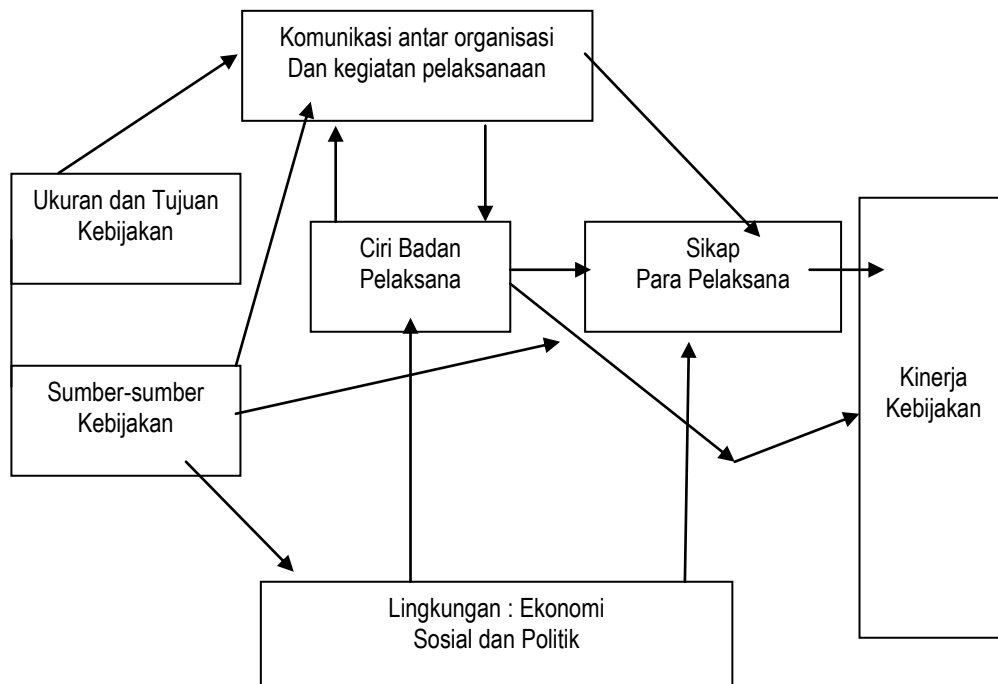
mengambil *decision makers* dalam mengatasi hambatan-hambatan.

KERANGKA KONSEP

Di beberapa negara dunia ketiga implementasi kebijakan hanyalah dibuat atas dasar inisiatif pemerintah saja dan seringkali tanpa melalui pembicaraan atau konsultasi dengan kelompok-kelompok masyarakat yang ada. Di dalam tubuh pemerintahan, proses pembuatan suatu kebijakan seringkali hanya melibatkan sekelompok kecil masyarakat, sehingga kondisi seperti ini tidak saja kurang mendapatkan dukungan atau perhatian terhadap pelaksanaan, suatu kebijakan, tetapi juga ketidaksiapan dari birokrasi (*implementing agencies*) itu sendiri yang mengakibatkan kegagalan dalam pelaksanaannya. Oleh karena itu Grindle (1980) dalam Abdul Wahab (1997) menyatakan bahwa implementasi kebijakan sesungguhnya bukanlah sekedar bersangkut paut dengan mekanisme penjabaran keputusan-

keputusan politik ke dalam prosedur-prosedur rutin melalui saluran-saluran birokrasi, melainkan lebih dari itu. Abdul Wahab (1990) menjelaskan bahwa dalam implementasi kebijakan menyangkut pula masalah konflik keputusan oleh siapa yang memperoleh apa dari suatu kebijakan. Suatu kebijakan memang lebih mudah untuk dipahami secara abstrak dan seolah-olah dapat dilaksanakan, padahal di dalam pelaksanaannya senantiasa menuntut adanya ketersediaan sumber-sumber daya sebagai kondisi yang diharapkan dapat menjamin kelancaran pelaksanaan suatu kebijakan.

Sebagai sandaran teoritik utama untuk mendiskripsikan serta menganalisis hambatan-hambatan implementasi kebijakan publik (dalam hal ini pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan) akan digunakan model proses implementasi kebijakan dari Van Meter dan Van Horn sebagaimana disitir oleh Abdul Wahab (1997), sebagaimana Gambar 1.



Gambar 1. Implementasi Kebijakan Model Van Meter dan Van Horn

Model yang dikembangkan oleh **Van Meter** dan **Van Horn** tersebut di atas disebut sebagai *A Model Of The Policy Implementasi Process* (Model Proses Implementasi Kebijakan).

Bahwa dalam mencapai efektivitas kebijaksanaan publik, maka jalan yang menghubungkan antara kebijakan dan kinerja kebijakan dipisahkan oleh beberapa faktor yang saling terkait, yaitu :

- a. Ukuran dan tujuan kebijaksanaan
- b. Sumber-sumber kebijaksanaan
- c. Ciri-ciri sifat badan/instansi pelaksana
- d. Komunikasi antara organisasi terkait dan kegiatan-kegiatan pelaksanaan
- e. Sikap aparat pelaksana dan
- f. Lingkungan ekonomi, sosial dan politik.

Sejalan dengan pendapat tersebut **Abdul Wahab** (1997 : 65) mengatakan bahwa implementasi kebijakan itu sesungguhnya tidak hanya menyangkut perilaku badan-badan administrative yang bertanggungjawab untuk melaksanakan program dan menimbulkan ketaatan pada diri kelompok sasaran, melainkan pula menyangkut jaringan kekuatan-kekuatan politik, ekonomi, sosial yang langsung atau tidak langsung dapat mempengaruhi perilaku dari semua pihak yang terkait.

Alasan peneliti berpegang pada Model yang dikembangkan **Van Meter** dan **Van Horn**, karena dalam teori ini beranjak dari suatu argumen bahwa perbedaan-perbedaan dalam proses implementasi senantiasa dipengaruhi oleh sifat kebijaksanaan yang dilaksanakan.

Berpegang pada pengertian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa alasan tersebut adalah :

- a. Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan terkait dengan sejumlah kebijakan badan-badan administratif yang masalahnya cukup kompleks.

- b. Menyangkut perilaku badan-badan administratif maka dapat diketahui tingkat efektivitas mekanisme kontrol pada setiap jenjang struktural.
- c. Dalam proses implementasi kebijakan menuju tercapainya kinerja kebijakan dapat diamati/dianalisis keterikatan masing-masing orang dalam organisasi (hal ini menyangkut masalah kepatuhan).

METODE PENELITIAN

Penelitian dilakukan guna memperoleh gambaran tentang hambatan-hambatan implementasi kebijakan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan. Sesuai fenomena tersebut, maka dalam penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Melalui metode penelitian kualitatif inilah peneliti dapat mengungkapkan berbagai pertimbangan yang dipakai oleh *Policy Makers* tentang hambatan implementasi kebijakan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan yang pada akhirnya dapat mendiskripsikan hambatan-hambatan tersebut. Penelitian dilakukan di Kota Malang, dalam hal ini Kantor Walikota, Dinas Pendapatan Daerah sampai pada Kecamatan dan Kelurahan serta Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kota Malang.

Dalam pengumpulan data, ada 3 (tiga) proses kegiatan yang dilakukan yaitu :

1. Proses memasuki lokasi (*getting in*), dengan kegiatan interaksi pada institusi terkait maupun masyarakat sebagai obyek dari subyek penelitian.
2. Ketika berada di lokasi penelitian (*getting A Long*) dengan melakukan adaptasi dan menyesuaikan kondisi dan situasi lingkungan sehingga mampu memperoleh data yang relevan dengan sasaran penelitian.

3. Mengumpulkan data (*Logging the data*), dengan menggunakan teknik berupa:
 - a. Wawancara terhadap informan dari unsure aparat Pemerintah Kota Malang yaitu Walikota, Ketua DPRD, Dinas Pendapatan Daerah, Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan, Kecamatan dan Kelurahan serta penduduk wajib pajak.
 - b. Observasi, dengan melihat secara langsung (*on the spot*) atas suasana mekanisme pelayanan publik pada instansi/lembaga yang menangani proses ini.
 - c. Dokumentasi, atas potensi sumber obyek dan subyek pajak maupun kualitas sumber daya aparatur serta tata kerja dan struktur organisasi.

Karena penelitian ini sesuai dengan tujuannya diharapkan muncul implikasi teoritik berupa proposisi-proposisi, maka dalam analisis dikembangkan model interaktif dari Miles dan Huberman, melalui reduksi data, penyajian data dan menarik kesimpulan/verifikasi.

Dalam penelitian ini untuk standarisasi keabsahan data terhadap hasil penelitian menggunakan kriteria yaitu Kepercayaan (*Credibility*), Keteralihan (*Transferability*), Ketergantungan (*Dependability*) dan Kepastian (*Cofermability*).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam kebijakan penarikan pajak terdapat pemisahan kewenangan yang bersifat administrative dan operational antara Departemen Keuangan Cq. Direktur Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan dengan Kantor Pemerintah Kota melalui Dinas Pendapatan Daerah. Sejalan dengan kondisi tersebut di atas, ditemukan hambatan-hambatan dalam implementasi kebijakan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan disebabkan adanya kewenangan yang tidak menunjang dan pelaksanaan koordinasi yang belum mantap, ditunjang motivasi aparat pelaksana yang tidak menunjang. Hambatan-hambatan tersebut menimbulkan terakumulasinya tunggakan Pajak Bumi dan Bangunan setiap tahunnya di Kota Malang, sebagaimana data Tabel 2.

Tabel 2. Data Tunggakan PBB Kota Malang berdasarkan Kecamatan Tahun 1996 sampai dengan 2000

No.	Kecamatan	Jumlah Tunggakan (Rp)	(%)
1.	K l o j e n	1.498.902.431,00	19,46
2.	Blimbing	1.829.456.429,00	23,47
3.	S u k u n	1.361.921.076,00	17,68
4.	Lowokwaru	1.815.435.959,00	23,58
5.	Kedungkandang	1.194.827.714,00	15,51
Jumlah		7.700.543.609,00	100

Agar potensi penarikan atau pemungutan pajak dapat mencapai target realisasi, sehingga tidak terjadi tunggakan,

maka akan sangat ideal dan positif dampaknya bagi pembangunan ekonomi daerah bila kewenangan mekanisme atau

institusi *decision makers* dialihkan kepada Pemerintah Kota.

Akan tetapi wawancara kearah ini belum menyentuh arah kebijakan daerah. Hal ini sebagaimana penjelasan Ketua DPRD Kota Malang mengatakan :

“Pemikiran ada, saya kira ada kesana, dengan disampaikan itu ada pemikiran, hanya saja kita tetap berpedoman pada aturan-aturan main yang ada; niatan mengambil alih itu ada, kita harus tetap, tetapi tindak hanya sekedar mengajukan, sebab memerlukan data kongkrit.”

Sejalan dengan pendapat di atas, maka Wakil Walikota **Drs. Soetrisno, Msi.** berpendapat yang sama dengan mengatakan:

“Kalau itu diserahkan kepada daerah, masing-masing daerah tidak sama kelas tanahnya, sehingga bisa terjadi antar daerah tidak ada kesamaan atau keadilan”. (Wawancara tanggal 12 Mei 2001).

Pembahasan Umum

Dalam rangka implementasi kebijakan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan di Kota Malang, maka salah satu kenyataan yang dihadapi adalah belum terwujudnya keseimbangan dari target yang ditetapkan dengan realisasinya. Sebagai implementasi dari kebijakan tersebut adalah dikarenakan kewenangan pada Pemerintah Kota atas pemungutan pajak ini belum menunjukkan *Self Supporting* karena kewenangan administrasi masih dilakukan sepenuhnya oleh Kantor Pelayanan PBB dari Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan.

Maka permasalahan yang perlu dikaji dalam hubungan ini adalah hambatan-hambatan apakah yang terjadi terhadap kebijakan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan ini. Van Meter dan Van Horn dalam Abdul Wahab (1997) menyatakan bahwa perbedaan-perbedaan dalam proses

implementasi akan dipengaruhi oleh sifat kebijaksanaan yang akan dilaksanakan. Kemudian menawarkan suatu pendekatan yang mencoba untuk menghubungkan antara isu kebijaksanaan dengan implementasi dari suatu model konseptual yang mempertalikan kebijaksanaan dengan prestasi kerja (*performance*) atau Kinerja Kebijakan.

Untuk itu, pada sub bab pembahasan ini penulis membahas berbagai faktor-faktor yang menyangkut Implementasi Kebijakan Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan di Kota Malang sesuai dengan apa yang telah difokuskan yaitu :

- 1) Implementasi kebijakan Pajak Bumi dan Bangunan baik yang menyangkut proses dan mekanisme pungutan Pajak Bumi dan Bangunan, maupun penerimaan dan tunggakan dari pajak ini.
- 2) Hambatan-hambatan dalam Implementasi Pajak Bumi dan Bangunan adalah : (a) masalah kewenangan; (b) masalah koordinasi antar lembaga; (c) masalah motivasi aparat pelaksana /pemungut.

Untuk selanjutnya sampai pada suatu kesimpulan dan saran-saran yang dapat menjadi rekomendasi untuk kebijakan mendatang.

Hambatan-Hambatan Implementasi Kebijakan Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan

Secara teoritik sebagaimana telah dikemukakan **Van Meter** dan **Van Horn** seperti disetir Abdul Wahab (1997 : 78-81) bahwa dalam mencapai efektivitas kebijakan publik, maka jalan yang menghubungkan antara kebijakan dan kinerja kebijakan dipisahkan oleh beberapa faktor yang saling terkait yaitu : ukuran dan tujuan kebijaksanaan, sumber-sumber kebijaksanaan, ciri-ciri atau sifat Badan / Instansi pelaksana, komunikasi antar organisasi terkait dan kegiatan-kegiatan pelaksanaan, sikap para pelaksana dan lingkungan ekonomi, sosial dan politik.

Selanjutnya untuk memperoleh gambaran implikasi teorinya berikut ini dijelaskan hal-hal yang bertalian dengan hasil penelitian penulis yang berpedoman pada fokus penelitian sebagai berikut :

Berpegang pada proses implementasi Kebijakan dari model yang dikembangkan oleh **Van Meter** dan **Van Horn**, yang akan diaplikasikan dalam proses pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan ini dapat diidentifikasi atas berbagai permasalahan yang muncul sebagai penyebab adanya hambatan-hambatan.

Karenanya kinerja kebijakan dapat dicapai apda ukuran dan tujuan kebijakan bila seluruh hambatan-hambatan yang muncul dapat dihilangkan. Hal-hal yang saling terkait tersebut sebagaimana diuraikan berikut ini :

1. Ukuran dan Tujuan Kebijakan

Dalam kaitan pelayanan pemungutan pajak begitu menerima SPPT (Surat Pemberitahuan Pajak Terhitug) wajib pajak diharapkan segera melunasi kewajiban membayar pajaknya. Tetapi kenyataan di lapangan wajib pajak keberatan karena terdapat kesalahan administrasi seperti pencantuman nama wajib pajak yang salah. Kesalahan ini proses pembe-tulannya dikembalikan kepada Kantor Pelayanan PBB oleh petugas pemungut di Kelurahan. Demikian buruknya pelayanan tersebut proses ini memakan waktu 1 – 2 bulan. Dalam tahun 2000 jumlah obyek pajak sebanyak 196.826 wajib pajak dan yang salah administrasi karena kesalahan nama wajib pajak sebanyak 796 obyek pajak atau 0,041% dan kesalahan karena data luas tanah/bangunan sebanyak 1260 obyek pajak atau 0,06%.

Jika kesalahan administrasi setiap tahun terjadi dan membesar, dipastikan usaha untuk meningkatkan penerimaan pajak ini tidak tercapai yang berarti tunggakan akan membesar.

Sejalan dengan kondisi tersebut, maka dalam menetapkan ukuran dan tujuan kebijakan ialah meningkatkan penerimaan

Pajak Bumi dan Bangunan sesuai potensi daerah (Kota Malang) dengan melaksanakan pelayanan yang responsive, kompetitif dan berkualitas.

2. Sumber-sumber Kebijakan

Setiap masalah yang terjadi disekitar kita hakekatnya bukan semata terjadi secara alami, atau karena proses perkembangan yang normal semata tetapi senantiasa dari sumber-sumber kebijakan.

Dalam hubungan ini maka implementasi pelaksanaan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan bersumber dari :

- 1) Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 22 ayat I bahwa segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan Undang-Undang.
- 2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1984 juncto Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan
- 3) Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah.
- 4) Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 1007/KMK.04 / 1985 tentang Pelimpahan Wewenang Penagihan kepada Bupati /Walikota.
- 5) Peraturan Daerah Kota Malang Nomor 9 Tahun 2000 tentang Pembentukan Dinas Pendapatan Daerah Kota Malang.
- 6) Keputusan Walikota Malang Nomor 566 Tahun 2000 tentang penetapan besarnya insentif pelunasan baku murni Pajak Bumi dan Bangunan bagi Kelurahan/Desa dan pencapaian target Pajak Bumi dan Bangunan – SKB Nasional/APBD bagi pelaksana se Kota Malang, tanggal 14 Desember 2000.

Komunikasi antar Organisasi dan Kegiatan Pelaksanaan.

Dalam implementasi kebijakan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan, ada beberapa aktor/institusi yang terkait secara horizontal maupun vertikal yaitu Kantor

Pelayanan PBB, Kantor Walikota (Dispenda), Kecamatan, Kelurahan dan Perbankan. Tidak dapat dihindari bahwa komunikasi di dalam dan antar organisasi merupakan proses yang kompleks.

Dengan demikian, jika sumber-sumber komunikasi yang berbeda-beda memberikan interpretasi standard dan tujuan yang tidak konsisten atau jika sumber yang sama memberi interpretasi yang seringkali bertentangan, maka para implementor tidak akan mendapat hasil yang diharapkan dan malahan kesulitan dan kesalahan yang muncul.

Sejalan dengan koordinasi dalam implementasi pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Malang mengatakan :

Koordinasi yang selama ini berjalan memang kurang intensif. Selama ini sudah berjalan menurut aturan-aturan, tapi dalam pelaksanaan secara fisik masih kurang. Memang masih ada beberapa hal yang perlu diolah bersama.

Melihat kenyataan ini menunjukkan masih belum efektifnya koordinasi dan komunikasi bagi para implementor dari lembaga (instansi) yang terkait. Pada hal implementasi yang berhasil tidak dapat dilepaskan dari nilai-nilai komunikasi menurut standard agar konsistensinya dapat tercapai.

Dari uraian di atas dapat diambil kesimpulan bahwa komunikasi antar organisasi dan kegiatan pelaksanaan menunjukkan masih belum efektif koordinasi dari instansi/lembaga implementor pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan.

Ciri-ciri atau Sifat Badan/Instansi Pelaksana

Masing-masing aktor/institusi tidak dapat melepaskan diri dari ciri instansionalnya. KP PBB sebagai implementor dari kebijakan pusat menentukan seluruh alur kebijakan pemungutan, sehingga Pemerintah Kota hanya melaksanakan

kewenangan penagihan. Dengan demikian pengaruh kebijakan institusi dalam peningkatan pemungutan ditentukan dari Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan.

Lingkungan Ekonomi, Sosial dan Politik

Secara makro kondisi nasional dewasa ini dipengaruhi adanya krisis ekonomi dan berlanjut pada krisis politik sehingga menimbulkan dampak yang luas bagi kesejahteraan sosial. Krisis yang terus berlanjut ini menimbulkan hubungan yang tidak harmonis antara pemerintah pusat dan daerah yang berakibat hilangnya kepercayaan rakyat kepada pemerintah.

Perbedaan-perbedaan ini selanjutnya akan menggambarkan seberapa besar pengaruh krisis itu sendiri terhadap seluruh struktur perekonomian di daerah-daerah dalam negara kesatuan. Ini berarti secara makro kondisi politik, ekonomi dan sosial di daerah mulai terpengaruh dalam segala aspek, pembangunan daerah. Oleh karena itu secara makro dapat diambil kesimpulan sebagai berikut :

- 1) Legitimasi dan kredibilitas Pemerintah menurun.
- 2) Krisis ekonomi yang berkepanjangan mempengaruhi laju inflasi nasional 2,01%.

Dari gambaran secara makro di atas, membawa pengaruh terhadap seluruh struktur perekonomian di daerah, baik aspek sosial dan politik maupun stabilitas daerah dalam negara kesatuan.

Aspek Ekonomi

Dalam masa krisis ekonomi, laju inflasi perekonomian Pemerintah Kota Malang mencapai 1,49% dan income perkapita relatif kecil baru mencapai Rp. 1.455.228,- hal tersebut relatif kurang dapat menunjang dan bahkan menjamin penerimaan pajak. Posisi yang dapat menolong kondisi ini, hanya pada sektor industri seperti rokok, sentra industri kecil dan makanan yang dinilai kondusif dalam membayar pajak ini. Sejalan dengan usaha Pemerintah Kota meningkatkan penerima

an melalui pajak, dilakukan kebijakan alternatif berupa penarikan bea cukai rokok, Walikota Malang dalam hal menyatakan :

“Berbicara soal Pajak Bumi dan Bangunan, kita tidak usah berpikir luas dan tinggi seluruhnya didaerahkan, banyak dampaknya yang perlu diusahakan sebagai sumber penerimaan daerah adalah cukai tembakau, mestinya kita minta, yang penting silahkan diatur pusat, yang penting hasilnya masuk ke Pemda” (wawancara tanggal 5 Mei 2000)”.

Aspek Sosial

Imbas dari krisis, melahirkan penduduk miskin/poor sejahtera yang mencapai 29.496 KK atau 18,36%. Begitu pula pengangguran dan pencari kerja cukup besar, dalam tahun 1997 saja jumlah pengangguran pernah mencapai 388.162 jiwa atau 53,93% dan secara bertahap dapat disalurkan atau mencapai lapangan kerja sebanyak 344.960 jiwa atau 88,87% dan sampai tahun 2000 ini jumlah pencari kerja masih terdapat 43.202 jiwa atau 11,13%.

Kondisi demikian ini memperbesar peluang meningkatnya tunggakan serta rendahnya penegakan hukum (*low enforcement*).

Aspek Politik

Keinginan untuk mendemo-kratisasikan kehidupan politik daerah dapat pula dilihat pada hasrat mendorong tumbuhnya prakarsa dan kreativitas pemerintah daerah, dan memberikan peran sentral kepada Dewan Perwakilan rakyat Daerah dalam proses pengambilan keputusan yang menyangkut kepentingan masyarakat daerah.

Memahami akan hal tersebut diatas, dalam mengatasi problema daerah terhadap tunggakan pajak isu ini belum mendapat tanggapan positif dari Dewan terbukti

belum masuk dalam agenda dewan. Karena kebijakan ini memang mengandung resiko politik yang besar, apabila penunggak pada umumnya masyarakat lapisan bawah.

Sikap Para Pelaksana

Bagaimanapun tertariknya seseorang untuk mengerjakan sesuatu, ia tidak akan mampu melakukannya jika tidak memahaminya akan tujuan daripada tugas yang harus dia emban. Disamping itu keterkaitan seseorang melakukan beban tanggungjawab tidak dapat dilepaskan atas beban motivasi yang mendorongnya berbuat lebih baik, bahkan melampaui secara relatif kecakapan yang dipersyaratkan.

Karena kewenangan Pemerintah Kota terbatas, maka tanggungjawab petugas lapangan terlihat masih mendua artinya disamping melaksanakan upaya penagihan, juga terbentur pada problema kesalahan administrasi yang harus ditangani kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan. Dalam kondisi tersebut prestasi kerja aparat tidak maksimal.

Kinerja Kebijakan

Dalam aplikasi ini, hasil akhir dari seluruh proses kebijakan tersebut mem-buahkan kinerja kebijakan **Abdul Wahab** (1997) mengatakan bahwa proses implementasi kebijakan itu tidak hanya menyangkut perilaku badan-badan administratif yang bertanggungjawab untuk melaksanakan program dan menimbulkan ketaatan pada diri kelompok sasaran. Proses implementasi juga melibatkan berbagai kekuatan politik, ekonomi dan sosial yang langsung atau tidak langsung dapat mempengaruhi perilaku dari semua pihak yang terlibat.

Dengan demikian, maka kinerja kebijakan prestasinya **sedang** terbukti setiap tahun masih terdapat tunggakan, serta dipengaruhi pula tidaknya penegakkan hukum (*low enforcement*).

Hambatan-Hambatan Pemerintah Kota

Kewenangan

Terbatasnya kewenangan Pemerintah Kota berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 juncto Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994, secara tegas ada pemisahan kewenangan yang menyulitkan Pemerintah Kota mengimplementasikan pemungutan ini secara intensif, kenyataan tersebut sebagaimana penjelasan Wakil Walikota Malang sebagai berikut:

“... Kebijakan Pemerintah Kota Malang atas Pajak Bumi dan Bangunan yang saat ini masih berada pada KP PBB perlu kita pahami bahwa PBB adalah pajak pusat yang hak dan kewenangannya pada Pemerintah Pusat, oleh karenanya Pemerintah Kota Malang hanya berwenang memungut PBB dan disetorkan pada Bank persepsi yang ditunjuk”.

(Wawancara tanggal 12 Mei 2001).

Koordinasi

Implementasi kebijakan bukan suatu kegiatan yang berdiri sendiri, sebab saling terkait dan berhubungan dengan unit pelaksana lainnya dalam suatu koordinasi yang efektif. Hambatan yang dialami Pemerintah Kota yang menyangkut masalah koordinasi ini sebagaimana ditegaskan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan yang mengatakan sebagai berikut :

“Koordinasi yang selama ini berjalan memang kurang intensif . Selama ini sudah berjalan menurut aturan-aturan, tapi dalam pelaksanaan secara fisik masih kurang. Memang masih ada beberapa hal yang perlu diolah bersama”.

Motivasi

Salah satu tantangan yang dihadapi Pemerintah Kota dalam meningkatkan pe-

mungutan Pajak Bumi dan Bangunan adalah nilai motivasi petugas pemungut yang relatif kecil. Selain itu yang cukup memprihatinkan adalah kelambatan petugas menerima upah pungut, hal ini terungkap dari penjelasan Kepala Dinas Pendapatan Daerah Kota Malang sebagai berikut :

“Keterlambatan pencairan insentif atau upah pungut bagi petugas pemungut desa/kelurahan, akan mempengaruhi upaya percepatan penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan utamanya dalam menghadapi saat jatuh tempo yang ditetapkan akhir November”. (wawancara tanggal 12 Mei 2001).

Solusi Mengatasi Hambatan-Hambatan

Memahami adanya hambatan-hambatan dalam implementasi kebijakan pajak ini, maka solusi mengatasi hambatan-hambatan tersebut sebagai decision makers Pemerintah Kota, telah dikembangkan langkah-langkah sebagai berikut :

- i) Mengubah pola pikir, membangkitkan kesadaran dan komitmen serta menyamakan persepsi bagi pemerintah daerah dan semua komponen masyarakat tentang Otonomi Daerah.
- ii) Merumuskan visi dan misi daerah.
- iii) Memberikan kontribusi pengembangan kemampuan pemerintah daerah agar memiliki kinerja tinggi, efisien dan efektif.
- iv) Memanfaatkan kemampuan dan potensinya guna mendorong pertumbuhan sektor swasta dan partisipasi masyarakat untuk mewujudkan kemandirian daerah.

Pemerintah Kota Malang telah cukup melangkah jauh dalam memformulasikan kebijakan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan, dengan menetapkan Peraturan Daerah Nomor 9 Tahun 200 tentang

Pembentukan Dinas Pendapatan Daerah sebagai unsur pelaksana Pemerintah Kota dalam hal pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan. Sekretaris Kota Malang selaku Ketua Tim Intensifikasi Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan menyatakan bahwa tugas pokok, fungsi dan kedudukan Dinas Pendapatan Daerah sebagai berikut :

1. *Membantu Melakukan pendataan obyek dan subyek Pajak Bumi dan Bangunan yang dilakukan oleh Dirjen Pajak dan Direktorat PBB dalam hal menyampaikan dan menerima kembali SPOP Wajib Pajak.*
 2. *Membantu melakukan penyampaian SPPT, SKP, SPT dan sarana administrasi PBB lainnya.*
 3. *Melakukan koordinasi dan pengawasan atas pekerjaan penagihan PBB yang dilimpahkan Pemerintah Pusat ke Pemerintah Kota Malang.*
 4. *Melakukan penyuluhan mengenai PBB.*
- (Wawancara, tanggal 5 Desember 2001).

Lebih jauh Ketua DPRD Kota Malang selaku unsur legislative, memahami keterbatasan peran yang diemban daerah. Dan keterbatasan ini dapat berakibat membesarnya tunggakan, seperti diutarakan :

“Saya kira akan lebih baik (wewenang kepada daerah), sehingga kalau ada persoalan dapat terselesaikan yang dilakukan di daerah ini. Sementara ini, sampai menumpuk-numpuk pada akhirnya bertahun-tahun tidak bayar pajak, akhirnya dalam jumlah besar juga. Akhirnya mereka justru tidak mau bayar karena keberatan”.

Proposisi

Mengawali proses penarikan kesimpulan setelah sebelumnya dilakukan reduksi atas sajian data, maka berikut ini dibangun 3 (tiga) proposisi yang relevan, sebagai berikut :

Proposisi I.

Sebagai pajak pusat, proses dan mekanisme pelaksanaan seluruh kebijakan bersumber dari pusat, sedang pemerintah Kota Malang kewenangan terbatas pada penagihan semata. Posisi ini menimbulkan keterbatasan pemerintah Kota dalam menentukan kebijakan teknis, sedang urusan prinsipil yang menyangkut administrasi seperti pendataan obyek, penetapan pajak terhutang serta administrasi lainnya berada pada Departemen Keuangan Republik Indonesia. Oleh karena itu, kondisi seperti ini dapat ditarik suatu proposisi sebagai berikut :

“ ... jika daerah diberi kewenangan untuk melaksanakan berbagai urusan teknis administratif pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan sebagai instrumen kebijakan sesuai potensi daerah, dan tingkat kualitas pelayanan publiknya, maka dapat meningkatkan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan”.

Proposisi II

Proses implementasi Kebijakan Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan bukanlah suatu kegiatan yang berdiri sendiri (*multy-steps*). Sebab, dalam melakukan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan, petugas menerima pembayaran, baik yang berada di Dinas Pendapatan Daerah, Bank Tempat pembayaran di Desa/Kelurahan (Bank Persepsi) sangat tergantung pada proses kegiatan yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan. Kondisi seperti ini melahirkan proposisi sebagai berikut :

*“... Untuk menjamin proses implementasi pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan sesuai mekanisme dan prosedur yang diatur dalam suatu tata kerja, maka koordinasi yang efektif antar aktor/institusi merupakan *conditio sine quanon*”.*

Proposisi III

Salah satu tantangan yang dihadapi oleh seorang *policy makers* adalah

bagaimana secara internal menggerakkan seluruh mesin birokrasinya ke arah tujuan kebijakan. Dalam konteks implementasi kebijakan Pajak Bumi dan Bangunan, salah satu upaya ke arah itu adalah dengan memberikan motivasi kepada aparatur, termasuk pada tingkat terbawah. Sejalan dengan kondisi tersebut di atas dapat ditarik proposisi sebagai berikut :

“... Dalam upaya pencapaian target, ransangan berupa upah pemungut akan memberikan dorongan dan motivasi kepada aparat yang langsung berhadapan obyek dan subyek pajak. Pemberian insentif atau motivasi akan mempengaruhi percepatan penerimaan pajak terutama menghadapi saat jatuh tempo...”

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Sumber pendapatan daerah keuangan daerah tidak hanya diperoleh dari Pendapatan Asli Daerah (PADS), tetapi juga berupa pemberian bagi hasil dari penerimaan Pemerintah Pusat. Diantara sumber penerimaan dari pusat adalah Pajak Bumi dan Bangunan yang menjadi aspek penelitian secara komprehensif peneliti.

Dalam implementasi kebijakan pemungutan pajak ini, ukuran dan tujuan kebijakan adalah meningkatkan penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan sesuai potensi daerah (Kota Malang) dengan melaksanakan pelayanan yang responsive, kompetitif dan berkualitas.

Dalam melakukan pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan petugas penerima pembayaran baik yang berada di Dinas Pendapatan Daerah, Bank tempat pembayaran (Bank Persepsi) ataupun petugas pemungutan di Kelurahan sangat tergantung dari proses kegiatan yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan. Oleh karenanya, maka komunikasi antar organisasi dan kegiatan pelaksanaan menunjukkan masih belum efektif

nya koordinasi dari instansi/lembaga implementor pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan.

Sebagai sumber penerimaan pendapatan negara dan daerah, pelaksanaan sistem perpajakan ini dalam implementasinya menghadapi beberapa tantangan yang terkait secara struktural. Dalam pada itu proses dan mekanisme pemungutan Pajak dan Bangunan dari hasil identifikasi melibatkan berbagai unsur instansional yang memiliki kewenangan berbeda dalam implementasinya mengalami banyak hambatan-hambatan khususnya hambatan yang mengakibatkan membesarnya tunggakan Pajak Bumi dan Bangunan dari tahun ke tahun.

Saran dan Rekomendasi

Bila dikaitkan factor kewenangan dalam implementasi kebijakan Pajak Bumi dan Bangunan ini, maka perlu memberi porsi kewenangan yang lebih besar kepada Pemerintah Kota Malang dalam melaksanakan pemungutan.

Kenyataan dilapangan, petugas penagih pajak Bumi dan Bangunan sering terbentur pada kebijakan yang digariskan Departemen Keuangan RI (Normatif) seperti pengembalian struk STTS, Tanda terima SPPT yang kenyataannya sulit dilaksanakan, sehingga perlu disederhanakan.

Petugas pemungut masih memerlukan peningkatan SDM yang representatif sesuai tugas yang diemban, disarankan pentingnya peningkatan sumberdaya manusia aparatur pelaksana di lapangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Wahab, Solichin, 1990, *Analisis Kebijakan Negara*. Rineka Cipta, Jakarta.
- Brannen, Julia, 1997. *Memadu Metode Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif*, Fakultas Tarbiyah, IAIN Antasari, Samarinda.

- Devas, Nick, 1989. *Financial Local Government in Indonesia*, Jakarta, UI Press.
- Dunn, William, 1981. *Public Policy Analysis : An Introduction*, Englewood Cliffs, N.J. : Prectice – Hall, Inc.
- Islamy, M. Irfan, 1992. *Prinsip-prinsip Perumusan Kebijakan Negera*, Ed. 2, Cet.6, Bumi Aksara, Jakarta.
- Kaho, Riwu Josef, 1997. *Prospek Otonomi Daerah di Negara Republik Indonesia (Identifikasi Beberapa faktor yang mempengaruhi penyelenggaraannya)*, Edisi I, Cet. 4, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Miles dan Huberman, 1992. *Analisis Data Kualitatif*, UI Press, Jakarta.
- Moleong, 1990. *Metodologi Penelitian Kualitatif*, PT. Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Munawir, 1992. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Jakarta-Bandung.
- Nasution, S., 1988. *Metode Penelitian Naturalistik – Kualitatif*, Tarsito, Bandung.
- Rochmad Soemitro, 1989. *Keuangan Daerah di Indonesia*, Lembaga Penerbit FE-UI.
- Sanit, Arbi, 1998. *Reformasi Politik*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Santoso Brotodihardjo, 1991. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cet. IV, PT Eresco, Jakarta-Bandung.
- Simamora, Henry, 1995. *Manusia Sumberdaya Manusia*, STIE, YKPN, Yogyakarta.
- Soehardjo SS., 1995. *Uji Coba Otonomi Daerah Tk. II dan Prosepek Pengembangannya*, Suara Merdeka, 12 April 1995.
- Soeyitno, 2001. *Pertanggungjawaban Akhir Tahun Anggaran 2000*, Walikota Malang.
- Strauss dan Corbin, 1990. *Basic of Qualitative Research : Grounded Theory Procedures and Technique*, Newbury Park : Sage Publications, London.
- Suparmoko. 2000. *Keuangan negara Dalam Teori dan Praktek*, BPFE, Yogyakarta.
- Suryawikarta, Bay, 1995. *Implikasi Otonomi Daerah Dengan Titik Berat pada Dati II dan Restrukturisasi Birokrasi Untuk Meningkatkan Kinerja Pembangunan dan Mutu Pelayanan Publik*, Makalah dalam Seminar Nasional Otonomi Daerah, Tk. II, Kerjasama Fisip Unsoed dengan Pemda Dati II Banyumas, 6 September 1995.
- Wahyutomo, Imam. 1994. *Pajak*, UPP. AMP. Yogyakarta