



UNIVERSITAS INDONESIA

**ASPEK HUKUM
UPAYA PENINGKATAN PENERIMAAN NEGARA BUKAN
PAJAK OLEH BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN
PEMBANGUNAN SEBAGAI APARAT PENGAWASAN
INTERN PEMERINTAH
(TINJAUAN KEWENANGAN BADAN PENGAWASAN
KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN)**

TESIS

**RAHMAT SYA'BAN NUR YASIN
NPM 1006802811**

**FAKULTAS HUKUM
PROGRAM PASCASARJANA
HUKUM EKONOMI
JAKARTA
JUNI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Rahmat Sya'ban Nur Yasin

NPM : 1006802811

Tanggal : 27 Juni 2012

Tanda Tangan :



HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh :
Nama : Rahmat Sya'ban Nur Yasin
NPM : 1006802811
Program Studi : Hukum Ekonomi
Judul Tesis : Aspek Hukum Upaya Peningkatan Penerimaan Negara Bukan Pajak Oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (Tinjauan Kewenangan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum pada Program Studi Hukum Ekonomi, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Dr. Tjip Ismail, S.H., M.M., MBA. (.....)

Penguji : Prof. Dr. Rosa Agustina, S.H., M.H. (.....)

Penguji : Dr. Nurul Elmiyah, S.H., M.H. (.....)

Ditetapkan di : Jakarta
Tanggal : 27 Juni 2012

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah *rahbil'alamiin*, segala puji dan rasa syukur senantiasa dipanjatkan kepada Allah SWT yang Maha Pengasih. Dia-lah yang memberikan ketajaman pikiran dan terbukanya hati seorang hamba di muka bumi. Sholawat dan salam untuk kecintaan kita Nabi Muhammad SAW beserta keluarganya, sahabat dan muslimin muslimat semua. Perlu penulis sampaikan bahwa penyelesaian tesis ini, bukanlah hanya karena kemampuan intelektual penulis semata, melainkan atas ridho dan karunia-Nya.

Adapun tesis ini berjudul “Aspek Hukum Upaya Peningkatan Penerimaan Negara Bukan Pajak Oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (Tinjauan Kewenangan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan)” sebagai salah satu persyaratan memperoleh gelar Magister Hukum pada Program Magister Hukum, Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Selanjutnya dengan kerendahan hati, penulis menyadari bahwa tesis ini tidak mungkin terselesaikan tanpa bimbingan, masukan, dan motivasi serta partisipasi dari berbagai pihak. Pada kesempatan ini, penulis menyampaikan terima kasih dan penghargaan kepada:

1. Bapak Dr. Tjip Ismail, S.H., M.M. selaku dosen pembimbing, yang bersedia meluangkan waktunya untuk membimbing penulisan tesis ini dan atas segala pemikiran, pengetahuan, saran serta masukan dalam kesempurnaan penulisan tesis ini;
2. Ibu Prof. Dr. Rosa Agustina, S.H., M.H., selaku dosen Penguji, atas saran konstruktif sehingga telah menambah khasanah pengetahuan penulis dalam penulisan karya ilmiah;
3. Ibu Dr. Nurul Elmiyah, S.H., M.H., selaku dosen Penguji, atas kesediaan waktu untuk menguji tesis ini, baik dalam bentuk pemikiran, saran maupun kritik;

4. Bapak Suwartomo, Sekretaris Utama Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan yang telah memberikan kesempatan dan ijinnya kepada kami untuk melanjutkan studi ke jenjang yang lebih tinggi;
5. Bapak Momock Bambang Sumiarso, Kepala Biro Hukum dan Humas, yang telah memberikan dukungan dan ijin meninggalkan tugas-tugas kantor selama penulis mengikuti studi;
6. Bapak Asikin, Kepala Bagian Peraturan Perundang-undangan yang memberikan motivasi terus menerus dalam penyusunan tesis dan ijin meninggalkan tugas-tugas kantor selama penulis mengikuti studi;
7. Bapak dan Ibu Dosen/Staf administrasi Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang telah membantu dalam peningkatan pengetahuan hukum penulis dan membantu penulis selama menjalani masa perkuliahan;
8. Rekan-rekan di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan khususnya Biro Hukum dan Humas lebih khusus lagi Bagian Peraturan Perundang-undangan. Terima kasih atas diskusi-diskusi ide konstruktif yang membuka cakrawala pemikiran penulis serta kesempatan yang diberikan bagi penulis untuk memanfaatkan literatur yang ada di perpustakaan kantor terutama selama proses penulisan tesis ini;
9. Teman-teman penulis pada Program Magister Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia, khususnya teman-teman kelas B angkatan tahun 2010, terima kasih atas kerjasama dan dukungannya selama ini
10. Khusus Ibunda penulis Hj. Ratna Pursinah dan Hj. Sri Branati, sembah sujud penulis kepada mereka, yang meskipun dalam usia lanjut beliau dengan sabar dan tekun senantiasa mendo'akan dan meridhoi atas setiap langkah penulis sejak kecil hingga detik ini. Semoga Allah SWT melimpahkan kasih sayang kepada keduanya, dipanjangkan umurnya, disehatkan lahir batin serta diberi keselamatan dunia dan akhirat kepada beliau berdua di usia senjanya saat ini.
11. Spesial istri tersayang, Tri Endah Suprabawati, *I love you full..!*
12. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan penulis satu persatu, tetapi dalam hati nurani penulis kebaikan mereka selalu diingat, semoga Allah SWT membalas kebbaikannya.

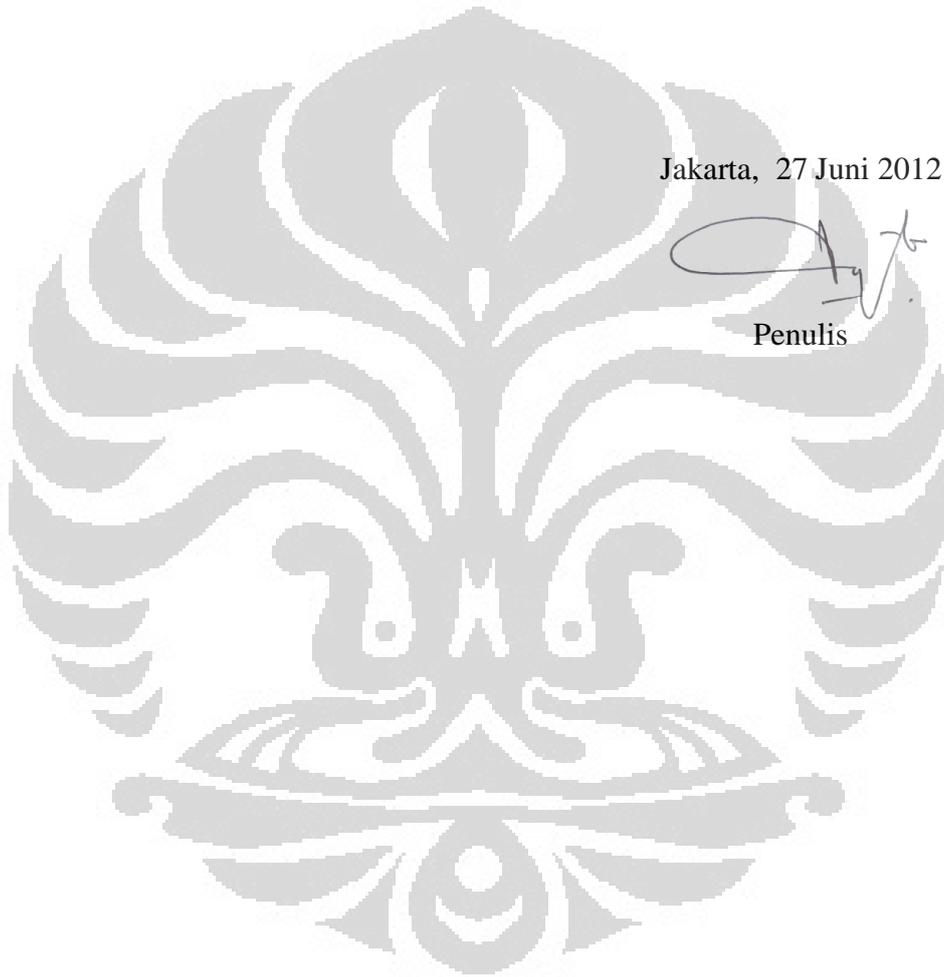
Namun demikian penulis menyadari bahwa sesungguhnya dalam penulisan tesis ini masih saja terdapat kekurangan dan ketidaksempurnaan. Oleh sebab itu, penulis akan menerima kritik dan saran yang bersifat membangun sebagai bahan pemikiran dan masukan pada penulisan ini.

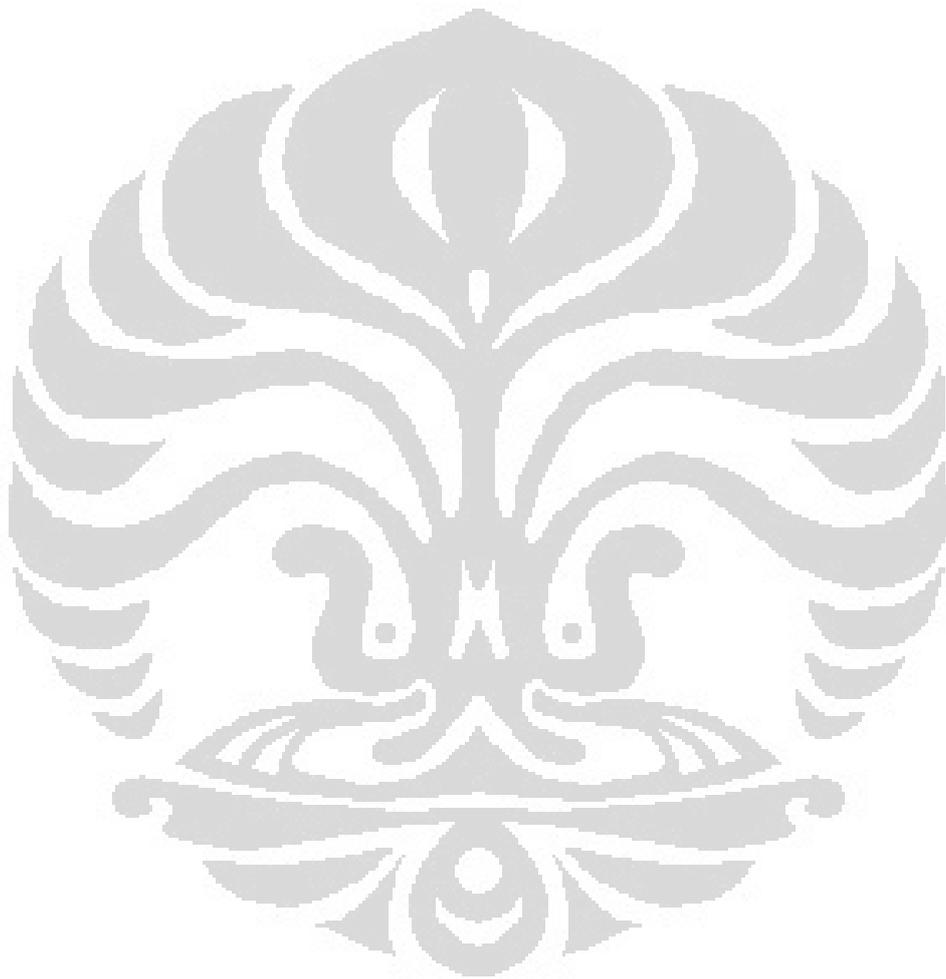
Demikian pengantar ini, semoga tesis ini bermanfaat bagi diri pribadi penulis dan pengembangan khasanah ilmu pengetahuan hukum di Indonesia.

Jakarta, 27 Juni 2012



Penulis





ABSTRAK

Nama : Rahmat Sya'ban Nur Yasin
Program Studi : Hukum Ekonomi
Judul : Aspek Hukum Upaya Peningkatan Penerimaan Negara Bukan Pajak Oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (Tinjauan Kewenangan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan)

Penerimaan negara bukan pajak merupakan seluruh penerimaan pusat yang bukan berasal dari penerimaan perpajakan. Hal itu, diatur Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 Tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak. Selain pajak, penerimaan negara bukan pajak memiliki arti dan peran yang sangat penting dalam pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan negara dan pembangunan nasional. Oleh karenanya, diperlukan peningkatan pendapatan Negara dari sektor penerimaan Negara bukan pajak.

Permasalahan yang dapat diungkap adalah bagaimanakah aspek hukum dan upaya peningkatan penerimaan Negara bukan pajak oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai aparat pengawasan intern pemerintah (Tinjauan kewenangan BPKP) dan hal-hal apa saja yang menjadi kendala dalam peningkatan penerimaan negara tersebut.

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif, dengan pendekatan yuridis normatif dimaksudkan untuk memahami hukum dipandang hanya sebagai peraturan atau kaidah-kaidah saja. Spesifikasi penelitian deskriptif analitis berupaya menggambarkan secara rinci fenomena sosial yang menjadi pokok permasalahan tanpa melakukan hipotesa dan perhitungan secara statistik.

Lokasi penelitian di Jakarta tempat berkedudukan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, sebagai salah satu aparat pengawasan intern pemerintah yang melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara melalui audit, reviu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya. Pengumpulan data penelitian dilakukan dengan studi dokumen atau kepustakaan (data sekunder) yang dapat memberikan informasi berkaitan dengan cakupan penelitian ini.

Hasil penelitian membuktikan bahwa penggunaan teori *welfare state* dalam upaya peningkatan penerimaan Negara bukan pajak menunjukkan bahwa upaya peningkatan penerimaan Negara bukan pajak yang dilakukan BPKP, dapat meningkatkan penerimaan negara untuk kemanfaatan dan kesejahteraan masyarakat. Dengan upaya peningkatan penerimaan Negara bukan pajak yang dilakukan BPKP ini, dapat mengurangi penyalahgunaan pengelolaan penerimaan Negara bukan pajak dan menemukan potensi penerimaan Negara bukan pajak baru. Kendala atas peningkatan penerimaan Negara bukan pajak disebabkan oleh perubahan terhadap Undang-Undang Keuangan Negara, Undang-Undang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Pemerintahan Daerah serta lemahnya sistem pengendalian intern pemerintah menyebabkan penerimaan Negara dari sektor penerimaan Negara bukan pajak menjadi tidak maksimal sehingga mengurangi manfaat yang dapat diterima masyarakat.

Kata kunci: Aspek Hukum, Penerimaan Negara Bukan Pajak, Pengawasan Intern

ABSTRACT

Name : Rahmat Sya'ban Nur Yasin
Study Program : Economic Law
Title : Legal Aspect on the Effort of Increasing Non-Tax State Revenue by the Finance and Development Supervisory Agency as Government Internal Auditor (A Review of the Authority of the Finance and Development Supervisory Agency)

Non-Tax State Revenue is the entire central government revenue which is not originating from tax. It is regulated by the Law Number 20 Year 1997 concerning Non-Tax State Revenue. Besides tax, Non-Tax State Revenue also has important meaning and role in the financing of state governance and national development. Therefore, the increasing of state revenue from non-tax sector is necessary.

The issues that can be exposed are how the legal aspects and efforts of increasing Non-Tax State Revenue by the Finance and Development Supervisory Agency as the internal auditor of the Indonesian government and what are the matters which become obstacles in increasing Non-Tax State Revenue.

This study is a qualitative research with a normative juridical approach which is intended to understand law reviewed only as regulations or principles. The specification of descriptive analytical research seeks to describe in detail the social phenomena which become main issue without making hypotheses and statistical calculations.

The research took place in Jakarta where the Finance and Development Supervisory Agency as one of the government's internal auditor which performs internal supervision of state financial accountability through audit, review, evaluation, monitoring, and other supervisory activities is located. The collection of the data is done by documents or literature study (secondary data) which can provide the information relating to the scope of the study.

Based on the welfare state theory, the efforts taken by the Finance and Development Supervisory Agency in increasing Non-Tax State Revenue may increase state revenue for the public benefit and welfare. These efforts can also reduce the misuse of the Non-Tax State Revenue management and discover other potential Non-Tax State Revenue.

The constraints of increasing Non-Tax State Revenue are caused by the amendment of the law concerning State Finance, the law concerning the Audit of the Management and Accountability of the State Finance, and the law concerning Regional Government and the weakness of the government internal control system. These constraints led to the low optimization of state revenue from the Non-Tax State Revenue, thereby reducing the benefits to be received by the public.

Key words : Legal Aspect, Non-Tax State Revenue, Internal Audit

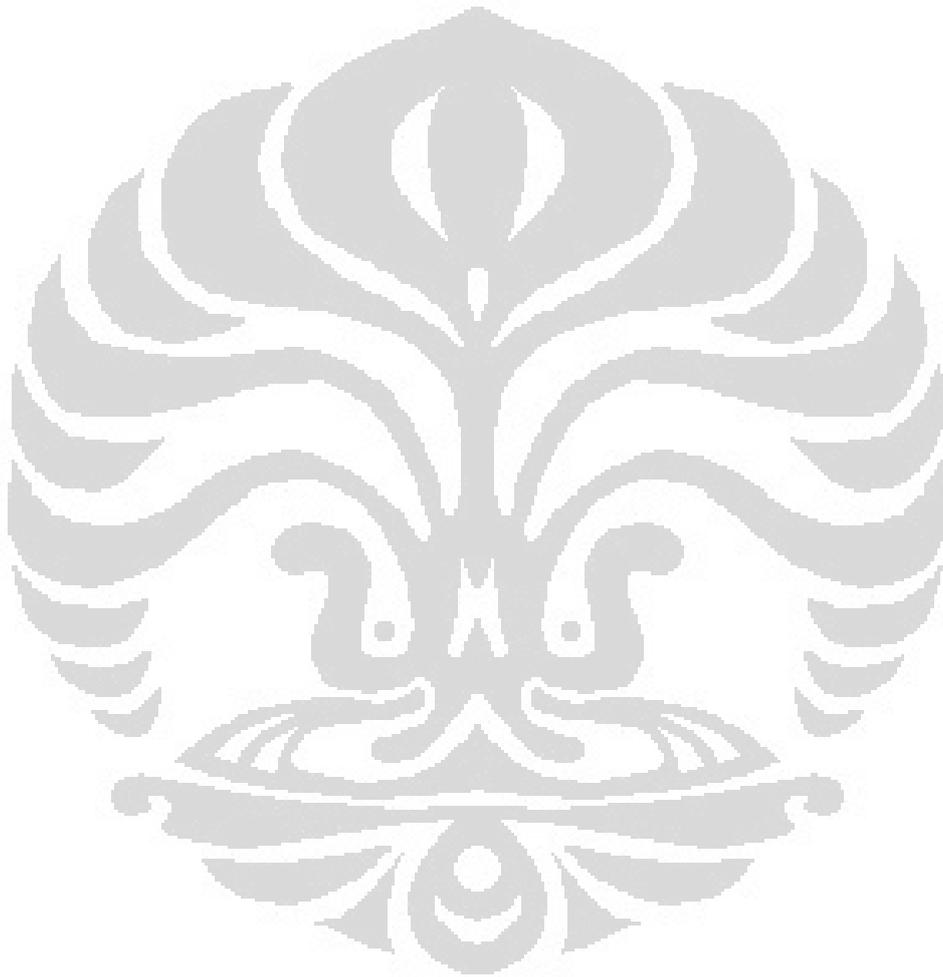
DAFTAR ISI

	Hal.
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI	vii
ABSTRAK	viii
DAFTAR ISI	x
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR TABEL	xiii
BAB 1 PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	7
1.3 Tujuan Penelitian	7
1.4 Kegunaan Penelitian	8
1.5 Kerangka Teori dan Konseptual	8
1.6 Metode Penelitian	18
1.6.1. Metode Penelitian Hukum	18
1.6.2. Teknik Pengumpulan Data	20
1.6.3. Lokasi Penelitian	22
1.7 Sistematika Penulisan	23
BAB 2 KEDUDUKAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN SEBAGAI BADAN PENGAWAS INTERNAL KEUANGAN NEGARA	24
2.1 Pengertian Keuangan Negara	24
2.2 Pengawasan Pengelolaan Keuangan Negara	30
2.2.1. Aparat Pengawasan Ekstern Pemerintah	32
2.2.2. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).....	33
2.2.3. Koordinasi Pengawasan	33
2.3 Peran Auditor Internal Pemerintah	36
2.4 Perkembangan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Sebagai Pengawas Internal Pemerintah	38
2.4.1. Tujuan Pokok Institusi BPKP	41
2.4.2. Tugas dan Fungsi BPKP	41
2.4.3. Tugas, Fungsi BPKP Setelah Berlakunya Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.	44
2.5 Pendapat Ahli Keuangan Negara	46
BAB 3 UPAYA PENINGKATAN PENERIMAAN NEGARA BUKAN PAJAK YANG DILAKUKAN BPKP SEBAGAI APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH	51
3.1 Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak	51

3.2	Tarif Atas Jenis PNBP	55
3.3	Upaya Peningkatan Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Dilakukan BPKP Sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah	59
3.3.1.	Pengawasan Pengelolaan PNBPNP	59
3.3.1.1.	Aspek Hukum Tugas dan Kewenangan BPKP Sebagai Instansi Pemeriksa PNBPNP	59
3.3.1.1.1.	Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang PNBPNP	60
3.3.1.1.2.	Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2005 tentang Pemeriksaan PNBPNP	61
3.3.1.1.3.	Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah	61
3.3.1.1.4.	Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231/PMK.02/2009 tentang Pedoman Umum Pemeriksaan PNBPNP	62
3.3.1.2.	Pedoman Pemeriksaan PNBPNP	63
3.3.2.	Konsultasi, Asistensi dan Evaluasi Pengelolaan PNBPNP	119
3.3.3.	Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan	122
3.3.3.1.	Tujuan Diklat	122
3.3.3.2.	Sasaran Diklat	122
3.3.3.3.	Materi Diklat	123
3.3.3.4.	Waktu Diklat	123
3.3.4.	Menyusun dan Melaksanakan Peraturan Pemerintah Tentang Jenis Tarif PNBPNP di BPKP	123
3.3.5.	Pembinaan SPIP	126
BAB 4	KENDALA BPKP SEBAGAI APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH DALAM UPAYA PENINGKATAN PENERIMAAN NEGARA BUKAN PAJAK	130
4.1	Kewenangan Pemeriksaan PNBPNP	130
4.1.1.	Legalitas	130
4.1.2.	Struktur Pengawasan Keuangan Negara	135
4.2	Perubahan Sistem Pemerintahan	139
4.3	Lemahnya Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)	144
4.4	Hasil Pemeriksaan	145
BAB 5.	KESIMPULAN DAN SARAN	152
5.1	Kesimpulan	152
5.2	Saran-Saran	154
	DAFTAR PUSTAKA	
	LAMPIRAN	

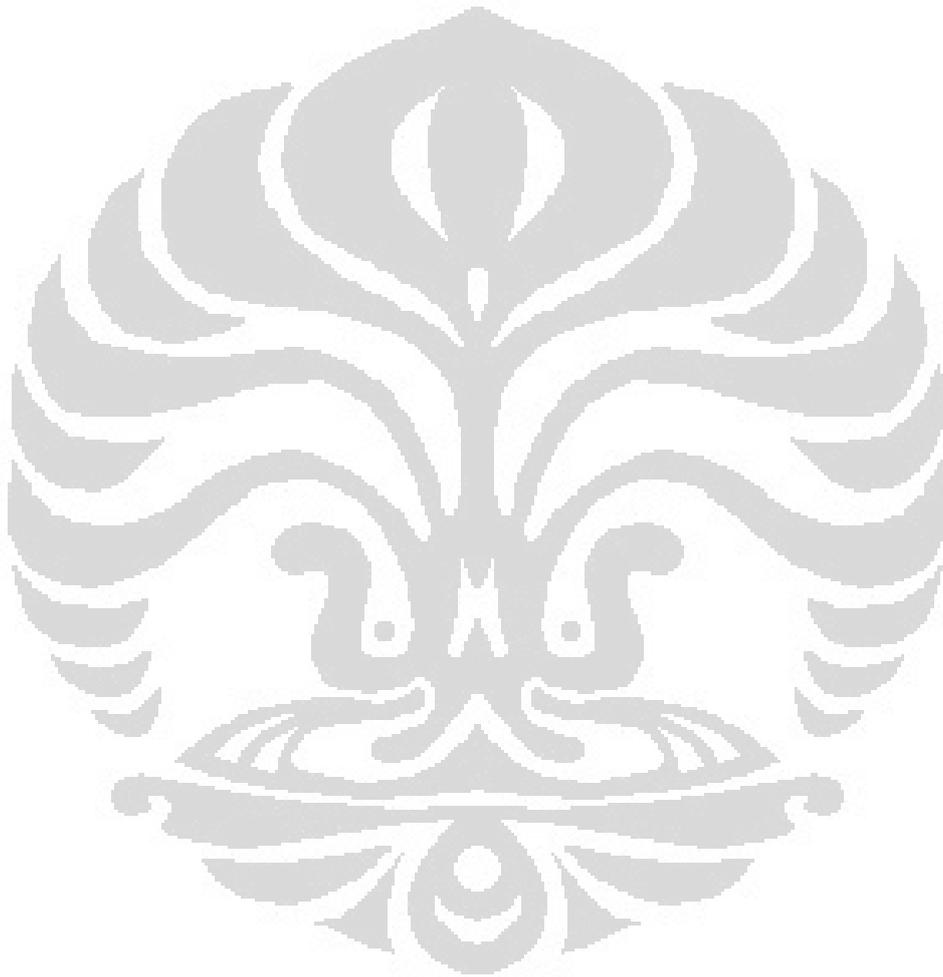
DAFTAR GAMBAR

	Hal.
Gambar 1 : Struktur Pengawasan Nasional	9
Gambar 2 : Model untuk Analisis efektifitas kebijakan	106



DAFTAR TABEL

	Hal.
Tabel 1 : Ringkasan Penerimaan Negara dalam APBN Tahun 2005-2011 (miliar rupiah)	2
Tabel 2 : Perbandingan Audit Ekstern dan Intern	36



BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pembangunan nasional merupakan upaya yang dilaksanakan oleh semua komponen bangsa dalam rangka mencapai tujuan bernegara sebagaimana diamanatkan oleh Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 berdasarkan Pancasila.¹ Upaya pembangunan tersebut memuat rangkaian kegiatan yang berkelanjutan, dengan menaikkan tingkat kesejahteraan masyarakat dari generasi demi generasi. Pelaksanaan upaya tersebut dilakukan dalam konteks memenuhi kebutuhan masa sekarang tanpa mengurangi kemampuan generasi yang akan datang untuk memenuhi kebutuhannya.

Dalam menjalankan kegiatan pemerintah dan pembangunan nasional, pemerintah membutuhkan dana yang tidak sedikit. Untuk itu pemerintah berusaha menggali sumber-sumber dana yang berasal dari segenap potensi sumber daya yang dimiliki oleh Negara, baik kekayaan alam maupun dari iuran masyarakat.

Sumber-sumber dana yang diperoleh pemerintah dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat dalam bentuk Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara yang ditetapkan setiap tahun dengan Undang-Undang. APBN Tahun Anggaran 2011 disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan negara dan kemampuan dalam menghimpun pendapatan negara dalam rangka mendukung terwujudnya perekonomian nasional berdasarkan atas demokrasi ekonomi dengan prinsip kebersamaan, efisiensi, berkeadilan, berkelanjutan, berwawasan lingkungan, kemandirian, serta dengan menjaga keseimbangan kemajuan dan kesatuan ekonomi nasional.²

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) merupakan instrumen kebijakan fiskal dan implementasi perencanaan pembangunan setiap tahun. Strategi dan pengelolaan APBN memegang peranan penting bagi Pemerintah untuk

¹ Indonesia, *Peraturan Presiden Tentang Rencana Kerja Pemerintah Tahun 2012*, Perpres No. 29, Tahun 2011. Lampiran.

² Indonesia, *Undang-Undang Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2011*, UU No. 10, LN No. 126 Tahun 2010, TLN No. 5167, Konsideran huruf b dan huruf c.

mencapai sasaran pembangunan nasional dan menjadi alat perekonomian dalam menyelenggarakan pemerintahan, mengalokasikan sumber-sumber ekonomi, mendistribusikan barang dan jasa, serta menjaga stabilitas dan akselerasi kinerja ekonomi.

Kebijakan fiskal, yang dituangkan melalui APBN, ditujukan untuk melanjutkan dan memantapkan konsolidasi fiskal, dan penyehatan APBN dalam rangka menciptakan ketahanan fiskal yang berkelanjutan. Salah satu langkah konsolidasi fiskal tersebut adalah peningkatan pendapatan negara yang dititikberatkan pada peningkatan penerimaan perpajakan dan optimalisasi penerimaan negara bukan pajak (PNBP).³

Tabel 1.
Ringkasan Penerimaan Negara dalam APBN
Tahun 2005 - 2011
(miliar rupiah)

		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Pendapatan Negara dan Hibah		495.224,2	637.987,2	707.806,2	981.609,4	848.763,2	995.271,5	1.169.914,6
I	Penerimaan Dalam Negeri	493.919,4	636.153,1	706.108,3	979.305,4	847.096,6	992.248,5	1.165.252,5
	1 Penerimaan Perpajakan	347.031,1	409.203,0	490.988,6	658.700,8	619.922,2	723.306,6	878.685,2
	2 Penerimaan Negara Bukan Pajak	146.888,3	226.950,1	215.119,7	320.604,6	227.174,4	268.941,9	286.567,3
II	Hibah	1.304,8	1.834,1	1.697,8	2.304,0	1.666,6	3.023,0	4.662,1
% PNBP terhadap pendapatan Negara		29,66	35,57	30,39	32,66	26,76	27,02	24,49

Sumber: *website* anggaran Kementerian Keuangan.

Dari data di atas, terlihat bahwa besaran persentase PNBP terhadap pendapatan negara pada tahun 2011 (24,49 persen) mengalami penurunan, meskipun demikian secara nominal mengalami peningkatan dari periode sebelumnya.

Oleh karena itu upaya peningkatan sumber-sumber penerimaan dalam negeri perlu secara terus menerus ditingkatkan, baik melalui intensifikasi maupun ekstensifikasi sumber-sumber penerimaan negara. Pemerintah telah melakukan upaya-upaya untuk dapat terus meningkatkan Penerimaan Negara Bukan Pajak (*non tax*) dan diperkirakan pada APBN-P 2011 dapat diperoleh sebesar

³ Nota Keuangan Dan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2004 Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2005.

Rp286.567.317.002.000,00 (dua ratus delapan puluh enam triliun lima ratus enam puluh tujuh miliar tiga ratus tujuh belas juta dua ribu rupiah).⁴

Pada hakikatnya Penerimaan Negara Bukan Pajak mempunyai dua fungsi, yaitu fungsi budgetair dan fungsi regular. Dengan fungsi budgetair dimaksudkan bahwa Penerimaan Negara Bukan Pajak merupakan sumber pembiayaan pembangunan, karena itu diupayakan untuk memasukkan uang sebesar-besarnya ke dalam Rekening Kas Negara. Dari aspek regular dimaksudkan bahwa Penerimaan Negara Bukan Pajak mampu dipergunakan sebagai sarana untuk mengatur kebijakan pemerintah dalam berbagai aspek dalam rangka menggerakkan roda pembangunan.⁵

Dari kedua fungsi ini, diketahui bahwa penerimaan negara bukan pajak dalam pelaksanaannya masih terdapat pandangan yang berbeda. Ada yang beranggapan penerimaan negara bukan pajak merupakan pungutan yang dilakukan oleh pemerintah di luar perpajakan atas pelayanan dan pemanfaatan sumber daya alam yang diberikan dan dapat dipaksakan melalui undang-undang.⁶ Hal ini disebabkan, penerimaan negara bukan pajak merupakan bagian dari pungutan yang bersifat memaksa setelah negara memberikan pelayanan dan pemanfaatan sumber daya alam. Sumber daya alam adalah segala kekayaan alam yang terdapat di atas, di permukaan dan di dalam bumi yang dikuasai oleh negara. Kelompok penerimaan negara bukan pajak yang termasuk dalam hal ini antara lain royalti di bidang perikanan, royalti di bidang kehutanan, dan royalti di bidang pertambangan.

Pendapat lain mengatakan bahwa penerimaan negara bukan pajak merupakan pungutan atas pembayaran berupa jasa atau pemberian izin tertentu yang disediakan atau diberikan oleh pemerintah kepada setiap orang atau badan, misalnya pelayanan pendidikan, kesehatan, pelatihan, pemberian hak paten, merek, hak cipta, pemberian visa dan paspor. Dalam kelompok ini hubungan antara prestasi yang dilakukan dalam wujud pembayaran dengan kontraprestasi yang

⁴ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2010 Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2011*, UU No. 11, LN No. 81 Tahun 2011, TLN No. 5233, ps. 2 ay (3).

⁵ Abu Samman Lubis, "*Optimalisasi Penerimaan PNB*", http://www.bppk.depkeu.go.id/bdk/pontianak/index.php?option=com_content&view=article&id=51:-optimalisasi-penerimaan-pnbp-&catid=3:berita&Itemid=11. diunduh 28 September 2011.

⁶ Muhammad Djafar Saidi dan Rohana Huseng, "*Hukum Penerimaan Negara Bukan Pajak*", Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2008. hal. 29.

berupa imbalan tersebut bersifat langsung. Kondisi ini memiliki kesamaan dengan retribusi, dimana pembayar retribusi melakukan pembayaran karena menginginkan adanya jasa timbal balik secara langsung dari pemerintah.⁷

Dari uraian di atas, upaya paksa penerimaan negara bukan pajak melalui peraturan perundang-undangan diperlukan guna meningkatkan penerimaan negara dan menjadi perhatian pemerintah disamping masalah pemberantasan korupsi.

Kegiatan pemerintah dalam optimalisasi penerimaan negara juga ikut andil meningkatkan kesejahteraan rakyat melalui pembangunan. Pada kenyataannya terdapat sisi lain yang secara signifikan bisa berperan dalam upaya peningkatan penerimaan negara yaitu lembaga pengawasan pemerintah. Dalam aspek pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, lembaga pengawasan memegang peran penting.

Pengembangan sistem pengelolaan keuangan negara kita yang semakin maju, membutuhkan lembaga pengawasan untuk memastikan bahwa sistem telah berjalan dengan transparan dan akuntabel dengan cara melakukan pengawasan atas pelaksanaan sistem tersebut. Lembaga pengawasan harus bisa membimbing sekaligus memastikan bahwa keuangan negara telah dikelola dengan baik sesuai dengan ketentuan secara efektif dan efisien.

Penyelenggaraan pemerintahan menimbulkan hak dan kewajiban negara yang perlu dikelola dalam suatu sistem pengelolaan keuangan negara yang baik. Kegagalan dalam pengelolaan keuangan negara akan berakibat pula pada kegagalan pencapaian tujuan bernegara. Oleh karena itu audit internal pemerintah untuk meyakinkan bahwa pelaksanaan pengelolaan keuangan negara telah berjalan dengan baik sangat diperlukan.

Presiden selaku Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan, di mana kekuasaan tersebut selanjutnya:⁸

- a. dikuasakan kepada Menteri Keuangan, selaku pengelola fiskal dan Wakil Pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan;

⁷ Y. Sri Pudyatmoko, "*Pengantar Hukum Pajak*", Yogyakarta: Andi, 2009. hal. 5.

⁸ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Keuangan Negara*, UU No. 17, LN No. 47 Tahun 2003, TLN No. 4286, ps. 6.

- b. dikuasakan kepada menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya;
- c. diserahkan kepada gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah untuk mengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.
- d. tidak termasuk kewenangan dibidang moneter, yang meliputi antara lain mengeluarkan dan mengedarkan uang, yang diatur dengan undang-undang.

Untuk meyakinkan bahwa pelimpahan kekuasaan tersebut dilaksanakan sesuai amanah undang-undang, dilakukan pengawasan secara eksternal oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan secara internal oleh aparat pengawasan internal pemerintah (APIP) di setiap jenjang manajemen pemerintahan, yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Kementerian, Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian (LPNK), dan Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota.

Keberadaan lembaga-lembaga pengawasan yaitu BPK, BPKP, Inspektorat Jenderal dan Inspektorat LPNK, serta Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota memiliki kedudukan dan peranan yang berbeda mengikuti lingkup tugasnya. BPK merupakan Lembaga Tinggi Negara yang melaporkan tugasnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) sedangkan BPKP sebagai LPNK berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Presiden. Demikian juga halnya dengan Inspektorat Jenderal dan Inspektorat LPNK, serta Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota yang melaporkan tugasnya kepada pimpinan lembaganya masing-masing.

Seperti uraian di atas, BPKP adalah lembaga pemerintahan non kementerian yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Presiden dan Wakil Presiden. Tugas utama BPKP adalah membantu Presiden dan Wakil Presiden mengawasi pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara dan pembangunan, agar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku, sekaligus memberikan masukan bagi pembuatan kebijakan terkait dengan itu.

Tahun 2001 telah dikeluarkan Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah beberapa kali

diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden No 64 Tahun 2005. Dalam Pasal 52 disebutkan bahwa BPKP mempunyai tugas melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.⁹

Dalam perkembangannya, BPKP diamanahkan menjadi auditor intern pemerintah yang bertugas untuk melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara dan pembina penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Hal ini berarti BPKP memiliki tugas yang strategis dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik melalui fungsi pengawasan intern yang optimal.¹⁰

Pengawasan tersebut dapat berupa pengawasan atas pengelolaan keuangan negara dan audit terhadap pertanggungjawaban keuangan negara. Pengawasan atas pengelolaan keuangan negara ditujukan pada pemberian jaminan mutu bahwa perencanaan dan pelaksanaan keuangan negara telah dilakukan secara efisien dan efektif. Sedangkan audit atas pertanggungjawaban keuangan negara ditujukan untuk memberikan penilaian atas kewajaran pertanggungjawaban keuangan negara.

BPKP sebagai salah satu lembaga pengawasan, tidak hanya bekerja dalam audit keuangan tetapi juga dalam audit performance aparatur negara. BPKP tidak mengejar kewenangan undang-undang tetapi mengejar peranan dalam membantu Presiden melakukan pengelolaan keuangan negara dan mengoptimalkan penerimaan negara. Hal ini membutuhkan suatu pengawalan khusus untuk mencapainya.¹¹

Dalam rangka upaya pemerintah mengoptimalkan penerimaan negara bukan pajak, telah dibentuk Tim Optimalisasi Penerimaan Negara (OPN) berdasarkan Surat Keputusan Menteri Koordinator Bidang Pengawasan Pembangunan dan Pendayagunaan Aparatur Negara (Menko Wasbang PAN) Nomor

⁹ Indonesia, *Keputusan Presiden Tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen*, Keppres No. 103, Tahun 2001, ps. 52.

¹⁰ Profil Organisasi BPKP, 2010, hal. 1

¹¹ Hotma Maya Marbun, "Diseminasi Tim Teknis OPN (Optimalisasi Penerimaan Negara)", <http://www.bkp.go.id/berita/read/2290/3155/Diseminasi-Tim-Teknis-OPN-Optimalisasi-Penerimaan-Negara.bkp>. diunduh 26 September 2011.

32/KEP/MK.WASPAN/8/1998 tanggal 26 Agustus 1998 yang telah beberapa kali diperbaharui terakhir dengan Surat Keputusan Menteri Koordinator Bidang Perekonomian Nomor: KEP-22/M.EKON/03/2010 tanggal 24 Maret 2010. Tim OPN merupakan tim lintas sektoral yang melibatkan beberapa instansi yang berkaitan dengan pengelolaan penerimaan negara. Dalam organisasi Tim OPN sebagai Pengarah adalah Menteri Koordinator Bidang Perekonomian, Menteri Keuangan, Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral, Menteri Kehutanan, Menteri Dalam Negeri, Menteri Komunikasi dan Informatika, Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia, Menteri Perhubungan, Menteri Sosial, Menteri Negara Riset dan Teknologi, Menteri Negara BUMN. Sedangkan Ketua Tim OPN adalah Kepala BPKP. Tim OPN diharapkan menciptakan peningkatan kapasitas dalam pengelolaan penerimaan negara yang berlandaskan kekuatan dari sistem pengendalian intern pemerintah sekaligus mendukung sistem pengawalan rencana kerja pemerintah.

Kajian ini diharapkan dapat memperkuat dan memberikan masukan bagi upaya peningkatan penerimaan negara bukan pajak, termasuk dapat menjadi model bagi APIP atau lembaga lain untuk bisa berperan lebih dalam upaya peningkatan penerimaan negara bukan pajak.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan sebelumnya, penelitian ini merumuskan permasalahan sebagai berikut:

1. Bagaimana aspek hukum dan upaya BPKP sebagai APIP dalam ikut serta melakukan peningkatan PNBPN (tinjauan kewenangan BPKP)?
2. Bagaimana kendala yang dihadapi BPKP dalam peningkatan penerimaan negara bukan pajak?

1.3. Tujuan Penelitian

Dari rumusan permasalahan di atas, dapat disampaikan tujuan dari dilakukannya penelitian ini sebagai berikut:

1. Untuk menjelaskan dan menganalisis sisi yuridis atas upaya yang dilakukan BPKP dalam melakukan peningkatan penerimaan negara bukan pajak ditinjau

dari tugas kewenangan BPKP sebagai APIP.

2. Untuk menjelaskan kendala BPKP atas upaya peningkatan penerimaan negara bukan pajak dalam kinerja keuangan pemerintah dan bagaimana BPKP menyikapinya.

1.4. Kegunaan penelitian

Dari rumusan tujuan di atas, dapat disampaikan kegunaan dari dilakukannya penelitian ini sebagai berikut:

1. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi sumbangan pengembangan ilmu hukum, khususnya yang berkaitan dengan peningkatan penerimaan negara bukan pajak dalam kinerja keuangan pemerintah serta dapat bermanfaat bagi penelitian selanjutnya terutama dalam rangka peningkatan penerimaan negara bukan pajak.
2. Hasil penelitian ini diharapkan dapat berguna khususnya bagi Aparat Pengawas Internal Pemerintah dalam menjalankan tugas dan fungsi sesuai kewenangannya terutama dalam aspek peningkatan penerimaan negara bukan pajak.

1.5. Kerangka Teori dan Konsepsional

Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) mempunyai peran penting dalam peningkatan kemandirian bangsa dalam pembiayaan Negara dan pembangunan. Sejalan dengan itu, terkait pembiayaan anggaran, Presiden menyoroti perlu adanya perubahan paradigma dalam penyusunan anggaran agar jangan selalu mengandalkan dari hutang dan pinjaman. “Hutang mempunyai konsekuensi kewajiban dan memberatkan generasi bangsa Indonesia di kemudian hari. Untuk itu, sumber pembiayaan lain seperti sektor penerimaan negara perlu digali lebih dalam lagi agar dapat membiayai APBN dan APBD.”¹²

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) adalah wujud dari pengelolaan keuangan negara yang merupakan instrumen bagi Pemerintah untuk

¹² Lihat Hartadi/Guroh, *Presiden SBY: “Jika Ada Keraguan dalam Pengelolaan Anggaran, Komunikasikan dengan BPKP”*, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVII/No. 4//Desember 2010, hal. 43.; Presiden juga menghimbau agar segera dilakukan audit terhadap penerimaan negara, diantaranya pajak, bea cukai, dan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP).

mengatur pengeluaran dan penerimaan negara dalam rangka membiayai pelaksanaan kegiatan pemerintahan dan pembangunan, mencapai pertumbuhan ekonomi, meningkatkan pendapatan nasional, mencapai stabilitas perekonomian, dan menentukan arah serta prioritas pembangunan secara umum.

Salah satu unsur APBN adalah anggaran pendapatan negara dan hibah¹³, yang diperoleh dari :

- a. Penerimaan perpajakan;
- b. Penerimaan negara bukan pajak; dan
- c. Penerimaan Hibah dari dalam negeri dan luar negeri.

Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) adalah seluruh penerimaan Pemerintah Pusat yang tidak berasal dari penerimaan perpajakan.¹⁴

Peran PNBP dalam mengisi kas APBN dalam rangka pembangunan nasional sangat penting. Besarnya peranan PNBP perlu ditanamkan dalam diri setiap orang atau badan agar dalam pelaksanaan pembayaran PNBP yang telah dilakukan dapat menjadi contoh bagi masyarakat karena telah ikut berperan langsung dalam pembangunan nasional.

Beberapa teori hukum yang berkaitan dalam penelitian ini adalah Teori hukum murni. Hans Kelsen menyatakan teori hukum murni adalah teori hukum positif. Ia merupakan teori tentang hukum positif umum, bukan tentang tatanan hukum khusus. Ia merupakan teori hukum umum, bukan penafsiran tentang norma hukum nasional atau internasional tertentu, namun ia menyajikan teori penafsiran. Teori ini berupaya menjawab pertanyaan apa itu hukum dan bagaimana ia semestinya ada.¹⁵ Kerangka teori lain yang akan dipergunakan untuk menganalisa penelitian ini adalah teori perjanjian yang dikemukakan oleh J.J.Rousseau dan konsep keadilan serta konsep negara kesejahteraan menurut Kant dan Bagir Manan yang dikaitkan dengan Hak Penguasaan Negara.

Menurut J.J Rosseau menyebutkan bahwa kekuasaan negara sebagai suatu badan atau organisasi rakyat bersumber dari hasil perjanjian masyarakat (*Contract*

¹³ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2011*, *op.cit.*, ps. 1 angka 2.

¹⁴ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak*, UU No. 20, LN No. 43 Tahun 1997, TLN No. 3687, ps. 1 angka 1.

¹⁵ Hans Kelsen, "*Teori Hukum Murni, Dasar-Dasar Ilmu Hukum Normatif*", terjemahan Raisul Muttaqien, Bandung: Nusa Media, 2011. hal. 1.

Social) yang esensinya merupakan suatu bentuk kesatuan yang membela dan melindungi kekuasaan bersama, kekuasaan pribadi dan milik setiap individu.¹⁶ Dalam perjanjian masyarakat itu, pada hakikatnya dilepas oleh setiap individu dan diserahkan kepada kesatuannya hanya sebagian kekuasaan bukan kedaulatannya. Dalam konteks hak penguasaan negara yang bersumber dari Hak Bangsa Indonesia, yang diserahkan kepada negara sebagai organisasi rakyat tertinggi, hanyalah penguasaan atas kekayaan alam yang dikaruniakan Tuhan kepada Bangsa Indonesia, bukan kedaulatannya. Meskipun demikian, negara dibenarkan jika memiliki kekuasaan yang luas atas kekayaan alam nasional seolah-olah pemilik kedaulatan.

Pemikir Yunani Plato dan Aristoteles berkeyakinan bahwa hukum dan perundangan (*nomos* dan *nomoi*) sangatlah penting untuk menata *polis*(negara). Hukum mendapatkan keabsahannya dari kebiasaan yang melandasi kepatuhan.¹⁷ Menurut Aristoteles, keadilan dapat dilihat dari aspek formal dan materiil. Aspek formal terdiri dari keadilan menurut Tuhan dan keadilan menurut manusia. Sedangkan aspek materiil terdiri dari keadilan distributif dan keadilan kommutatif.¹⁸ Khusus untuk pembentukan peraturan di bidang pajak, dalam bukunya yang berjudul *Wealth of Nation*, Adam Smith memberikan pedoman bahwa supaya peraturan pajak itu adil maka empat syarat berikut harus dipenuhi:¹⁹

- a. *Equality and equity* yang mengandung arti persamaan dan keadilan, dimana undang-undang pajak senantiasa memberi perlakuan yang sama terhadap orang-orang yang berada dalam kondisi yang sama.
- b. *Certainty* mengandung arti undang-undang pajak senantiasa dapat memberikan kepastian hukum.
- c. *Convenience of payment* adalah pajak harus dipungut pada saat yang tepat.
- d. *Economic of collection* dalam undang-undang pajak juga harus diperhitungkan rasio (perimbangan) antara biaya pengumpulan/pemungutan dengan hasil pajak itu sendiri.

¹⁶ J.J.Von Schmid, "*Ahli-ahli Pikir Besar Tentang Negara dan Hukum*", alih bahasa oleh R. Wiratno, Singomangukuto dan Djamadi, Jakarta: PT. Pembangunan, 1958. hal. 176.

¹⁷ Carl Joachim Friedrich, "*Filsafat Hukum, Perspektif Historis*", terjemahan Raisul Muttaqien, Bandung: Nusa Media, 2010. hal. 29.

¹⁸ Juniarso Ridwan, Achmad Sodik Sudrajat, "*Hukum Administrasi Negara dan Kebijakan Pelayanan Publik*", Bandung: Nuansa, 2010. hal. 63.

¹⁹ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. cit.* hal. 48.

Keempat pedoman ini disebut *The four canons of Adam Smith* atau sering juga disebut *The four maxime*.

Berdasarkan pendapat Kant, hanya demokrasi konstitusional yang ada dalam posisi untuk menciptakan undang-undang yang sepenuhnya bersifat wajib, yakni undang-undang yang sepenuhnya mengikat individu. Hukum membawa serta hak untuk memaksa orang yang hendak mengganggu kebebasan. Dengan demikian, hukum bisa dipandang sebagai kewajiban pemaksaan timbal balik.²⁰

Teori lain yang berkenaan dengan penelitian ini ialah teori *welfare state*. Otto von Bismarck mengemukakan prinsip dasar teori ini yakni: bahwa Negara/pemerintah bertanggung jawab penuh untuk menyediakan semua kebutuhan rakyatnya dan tidak dapat dilimpahkan kepada siapa pun.²¹ Konsep *welfare state* ini merupakan perkembangan lanjutan dari konsep *rule of law* pada Negara hukum klasik. *Rule of law* menurut paham Dicey mengandung tiga unsure, yakni *equality before the law*, setiap manusia mempunyai kedudukan hukum yang sama dan mendapatkan perlakuan yang sama; *supremation of law*, kekuasaan tertinggi terletak pada hukum, dan *constitution bases on human right*, konstitusi harus mencerminkan hak-hak asasi manusia.²²

Seperti diketahui bahwa dalam menyelenggarakan pemerintahan, negara mempunyai kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya, baik dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan, maupun kecerdasan kehidupannya. Hal ini sesuai dengan tujuan negara Indonesia yang dicantumkan di dalam Pembukaan Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 pada alinea keempat yang berbunyi “melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan keadilan sosial”. Normatifisasi tujuan negara tersebut, khususnya memajukan kesejahteraan umum dan mewujudkan keadilan sosial antara lain termuat dalam Pasal 33 Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

²⁰ Carl JoachimmFriedrich, *Op. cit.* hal. 162.

²¹ Nicholas Abercrombie, dalam Tjip Ismail, “*Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*”, Jakarta Yellow Printing, 2007. hal. 36.

²² Dicey, dalam Tjip Ismail, “*Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*”, Jakarta Yellow Printing, 2007. hal. 37.

Dari uraian di atas, terkandung makna bahwa Negara atau pemerintah mempunyai kewajiban yang mutlak untuk menyelenggarakan kesejahteraan rakyat. Semuanya itu di Indonesia telah tercantum di dalam konstitusi UUD 1945 dan Pancasila sebagai landasan idiil bagi pelaksanaan pemerintahannya. Oleh karena itu, sudah tentu UUD 1945 dan Pancasila harus mendapatkan penjabarannya di dalam peraturan perundang-undangan mengenai pajak.²³

Sedangkan konsep negara kesejahteraan, menurut Bagir Manan²⁴ ialah negara atau pemerintah tidak semata-mata sebagai penjaga keamanan atau ketertiban masyarakat, tetapi pemikul utama tanggung jawab mewujudkan keadilan sosial, kesejahteraan umum dan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Salah satu tugas pemerintah adalah perwujudan kesejahteraan bagi masyarakat. Dalam perkembangan tugas pemerintahan, negara menempatkan pemerintah selaku pihak yang dilekati dengan kewajiban untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat, yang dikenal dengan negara kesejahteraan (*welfare state*). Dalam ajaran Islam terdapat norma dan nilai yang mengarahkan terwujudnya kesejahteraan bagi masyarakat seperti larangan menumpukkan kekayaan pada sekelompok orang tertentu, anjuran menjadi seorang dermawan, pengaturan tentang zakat, *infaq* dan *shadaqah*.²⁵

Berdasarkan teori dan pendapat ahli hukum mengenai konsep keadilan dan negara kesejahteraan di atas, terdapat keterkaitan dengan upaya peningkatan penerimaan negara bukan pajak oleh BPKP sebagai APIP sebagai berikut:

Pertama, penerimaan negara bukan pajak wajib dituangkan dalam bentuk hukum, khususnya hukum tertulis untuk memberikan kepastian hukum atas keberadaannya. Hal ini merupakan konsekuensi dari Pasal 1 ayat (3) Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 bahwa Indonesia adalah negara hukum. Selain itu dalam Pasal 23A Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 disebutkan bahwa pajak dan pungutan yang bersifat memaksa untuk kepentingan negara diatur dengan undang-undang. Penerimaan negara bukan pajak tidak tergolong sebagai pajak, tetapi pada

²³ Tjip Ismail, “Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia”, Jakarta Yellow Printing, 2007. hal. 41.

²⁴ Bagir Manan, “Politik Perundang-undangan Dalam Rangka Mengantisipasi Liberalisasi Perekonomian”, Bandar Lampung: FH-UNILA, 1996. hal. 16.

²⁵ Sjahan Basah, dalam Juniarso Ridwan, Achmad Sodik Sudrajat, “Hukum Administrasi Negara dan Kebijakan Pelayanan Publik”, Bandung: Nuansa, 2010. hal. 58.

hakikatnya tergolong sebagai pungutan yang bersifat memaksa. Karena digunakan untuk kepentingan negara, maka diatur dengan undang-undang agar tidak dikategorikan negara melakukan perampasan sebagian kekayaan rakyatnya. Dengan adanya syarat bahwa yang menjadi dasar hukum pemungutan pajak adalah undang-undang maka dengan sendirinya disyaratkan pula adanya persetujuan dari rakyat melalui wakil-wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) terhadap pemungutan pajak tersebut.

Kedua, penerimaan negara bukan pajak mempunyai fungsi budgeter dan fungsi mengatur. Apabila pemungutan penerimaan negara bukan pajak kepada masyarakat hanya ditekankan semata-mata pada fungsi budgeter, dengan menekankan jumlah yang optimal tanpa memperhatikan keadaan masyarakat, sisi keadilan dan kesanggupan masyarakat, tentu hal tersebut akan sangat memberatkan masyarakat. Bisa jadi pada gilirannya akan menimbulkan resistensi dari masyarakat, yang kemudian secara ekonomis akan menyulitkan pelaksanaan pemungutan penerimaan negara bukan pajak. Demikian pula halnya pemanfaatan uang dari hasil pajak. Apabila semata-mata digunakan untuk pengeluaran yang tidak banyak menyentuh kehidupan masyarakat secara luas, banyak terjadi kebocoran dan penggunaan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat maka juga akan menimbulkan resistensi masyarakat.

Oleh karena itu, peningkatan penerimaan Negara bukan pajak melalui ketertiban pengelolaan administrasi diharapkan dapat menunjang kebijaksanaan pemerintah dalam rangka meningkatkan pertumbuhan ekonomi, pemerataan pembangunan dan hasil-hasilnya serta investasi di seluruh wilayah Indonesia untuk kesejahteraan rakyat.

Dengan demikian teori hukum yang akan dipergunakan untuk menganalisa penulisan ini adalah teori perjanjian yang dikemukakan oleh J.J.Rousseau dan konsep keadilan serta konsep negara kesejahteraan menurut Kant, Otto von Bismarck dan Bagir Manan yang dikaitkan dengan Hak Penguasaan Negara.

Di Indonesia penerimaan negara bukan pajak diatur dalam peraturan perundang-undangan, khususnya Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak. Pengaturan dalam bentuk peraturan perundang-undangan tersebut tidak lain ditujukan untuk mewujudkan kesejahteraan umum

dan penerimaan yang diterima di bidang selain pajak semata-mata untuk kemakmuran rakyat. Ketentuan ini memposisikan negara sebagai pengatur dan penjamin kesejahteraan rakyat.

Berkaitan dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak, pemasukan dari biaya yang dipungut dari pelaku usaha dan penyelenggara kegiatan pemerintah melalui tarif Penerimaan Negara Bukan Pajak merupakan pemenuhan kewajiban terhadap negara, sehingga merupakan sumber penerimaan negara. Pemenuhan kewajiban terhadap negara ini dapat dikatakan sebagai kepatuhan pelaku usaha dan penyelenggara kegiatan pemerintah terhadap Undang-Undang Penerimaan Negara Bukan Pajak. Kepatuhan terhadap hukum yang disebabkan oleh kepatuhan terhadap Undang-Undang Penerimaan Negara Bukan Pajak merupakan kesadaran hukum.

Kesadaran terhadap hukum bagi pelaku usaha dan penyelenggara kegiatan pemerintah yang telah membayar tarif Penerimaan Negara Bukan Pajak, oleh Lawrence M. Friedman terkait erat dengan budaya hukum.

Budaya hukum dan kepatuhan pelaku usaha dan penyelenggara kegiatan pemerintah terhadap Undang-Undang Penerimaan Negara Bukan Pajak menumbuhkan semangat mereka untuk memenuhi kewajibannya terhadap negara dengan membayar Pungutan Negara Bukan Pajak yang merupakan sumber penerimaan negara.

Kepatuhan hukum yang disebabkan oleh budaya hukum untuk melaksanakan Undang-Undang Penerimaan Negara Bukan Pajak memungkinkan untuk melakukan langkah perubahan yang dipandang perlu untuk dilakukan. Keadaan yang demikian itu sesungguhnya telah menggeser fungsi hukum untuk lebih aktif.²⁶ Penggunaan hukum secara sadar untuk melakukan suatu perubahan dan memperbaiki kehidupan dalam hidup bermasyarakat dan bernegara untuk keadaan yang lebih baik merupakan suatu konsepsi modern dalam melihat hukum dan fungsinya. Pada sisi yang lain disadari bahwa hukum tidak bekerja dalam ruang hampa. Oleh karena itu, dapat tidaknya hukum bekerja untuk mencapai tujuan tersebut akan terkait dengan basis sosial dimana hukum itu bekerja. Disinilah kita

²⁶ Pande Radja Silalahi, "Agenda Ekonomi Pemerintah Baru R.I." Analisis CSIS tahun XXVIII, 1999. hal. 324.

melihat pentingnya sikap-sikap, pandangan-pandangan serta nilai-nilai sosial dalam menentukan bekerjanya hukum. Hal tersebut biasa disebut sebagai budaya hukum.²⁷

Menurut pendekatan yang dilakukan oleh Robert B. Seidman, hukum bekerja melalui tangan-tangan pemegang peran, para pembuat Undang-Undang, para penerap hukum dan para penerap peraturan. Dalam pembagian sistem hukum yang dilakukan oleh Friedman, faktor-faktor sosial dan personal tersebut tercakup dalam budaya hukum, yang berwujud nilai-nilai, sikap-sikap yang menentukan bekerja atau tidaknya hukum.

Peraturan PNBP merupakan lingkup keuangan negara yang dikelola dan dipertanggungjawabkan sehingga BPKP sebagai salah satu lembaga pengawasan yang bebas dan mandiri turut melakukan pengawasan dan pemeriksaan atas komponen yang mempengaruhi pendapatan negara dan merupakan penerimaan negara²⁸ sesuai dengan undang-undang. Pemeriksaan dalam hal ini untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban sesuai dengan peraturan perundang-undangan tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak dan dalam rangka melaksanakan peraturan perundang-undangan tersebut.²⁹

Selama ini audit lebih banyak terfokus ke sisi pengeluaran dan sedikit menyentuh sisi penerimaan. Diharapkan, adanya audit tersebut akan mencegah timbulnya penyimpangan dan tergali sektor-sektor lain yang dapat dijadikan sumber-sumber penerimaan negara.³⁰ Pemeriksaan/audit di sektor PNBP juga untuk melihat akuntabilitas pemerintah dalam mengelola keuangan negara, agar diperoleh keyakinan yang memadai bahwa tujuan nasional dapat tercapai.

Membicarakan akuntabilitas keuangan negara maka tidak akan terlepas dari pembicaraan mengenai teori manajemen, termasuk manajemen administrasi pemerintahan yang pada intinya mengandung unsur POAC (*planning, organizing, actuating* dan *Controlling*). Salah satu fungsi manajemen adalah pengawasan

²⁷ Esmi Warassih, "*Pranata Hukum Sebuah Telaah Sosiologis*", Penerbit. P.T. Suryabaru Utama, 2005. hal.92

²⁸ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Keuangan Negara*, *op.cit.*, ps. 1 angka 9.

²⁹ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak*, *op.cit.*, Penjelasan ps. 14 ay (1).

³⁰ Hartadi/Guroh, *op. cit.*, hal. 44.

(*controlling*) yang sering direpresentasikan oleh lembaga pengawasan, salah satunya adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Penibangunan (BPKP).

Pemberdayaan kapabilitas penyelenggara administrasi pemerintahan dalam pengendalian dan pengawasan internal pemerintah dapat lebih menjaga keseimbangan kekuatan negara (*polity*) dan pasar (*technoeconomy*).³¹

Salah satu opsi yang ditawarkan untuk ditempuh dalam upaya pengamanan keuangan negara adalah optimalisasi dan revitalisasi peran aparat pengawas internal pemerintah dalam upaya peningkatan penerimaan negara bukan pajak baik dari jenisnya maupun perbaikan administrasinya.

Penulisan ini menggunakan berbagai istilah, dan untuk mengatasi kemungkinan perbedaan pengertian, berikut definisi operasional istilah-istilah tersebut:

1. Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut³².

Ilmu Keuangan negara adalah bagian dari ilmu ekonomi yang mempelajari tentang kegiatan-kegiatan pemerintah dalam bidang ekonomi terutama mengenai penerimaan dan pengeluarannya beserta dengan pengaruh-pengaruhnya di dalam perekonomian tersebut.³³

2. Penerimaan negara adalah uang yang masuk ke kas negara.³⁴

Sedangkan yang dimaksud dengan Perekonomian Negara adalah kehidupan perekonomian yang disusun sebagai usaha bersama berdasarkan asas kekeluargaan ataupun usaha masyarakat secara mandiri yang didasarkan pada kebijakan Pemerintah, baik di tingkat pusat maupun di daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang bertujuan

³¹ Naskah Akademis RUU Pengendalian Administrasi Pemerintahan, Fakultas Ekonomi Universitas Padjajaran, Bandung, 29 Juli 2010. hal.4.

³² Indonesia, *Undang-Undang Tentang Keuangan Negara*, *op.cit.*, ps. 1 angka 1.

³³ M. Suparmoko, "Keuangan Negara Dalam Teori dan Praktek edisi kelima", Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta, 2000. hal. 3.

³⁴ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Keuangan Negara*, *op.cit.*, ps. 1 angka 9.

memberikan manfaat, kemakmuran, dan kesejahteraan kepada seluruh kehidupan rakyat .³⁵

3. Perbendaharaan Negara adalah pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, termasuk investasi dan kekayaan yang dipisahkan, yang ditetapkan dalam APBN dan APBD³⁶.
4. Kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.³⁷
5. Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.³⁸
6. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, yang selanjutnya disingkat SPIP, adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah³⁹.
7. Pengawasan Intern adalah seluruh proses kegiatan audit, reuiu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan setara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik⁴⁰.
8. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, yang selanjutnya disingkat BPKP, adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab

³⁵ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, UU No. 31, LN No. 140 Tahun 1999, TLN No. 3874, sebagaimana telah diubah dengan UU No. 20, LN No. 134 Tahun 2001, TLN No. 4150, Penjelasan umum.

³⁶ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Perbendaharaan Negara*, UU No. 1, LN No. 5 Tahun 2004, TLN No. 4355, ps. 1 angka 1.

³⁷ *Ibid.*, ps. 1 angka 22.

³⁸ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, PP No. 60, LN No. 127 Tahun 2008, TLN No. 4890, ps. 1 angka 1.

³⁹ *Ibid.*, Pasal 1 angka 2.

⁴⁰ *Ibid.*, ps. 1 angka 3.

langsung kepada Presiden.⁴¹

1.6. Metode Penelitian

1.6.1. Metode Penelitian Hukum

Istilah "metodologi" berasal dari kata "metode" yang berarti "jalan ke". Penelitian merupakan suatu sarana pokok dalam pengembangan ilmu pengetahuan maupun teknologi. Hal ini disebabkan, karena penelitian bertujuan untuk mengungkapkan kebenaran secara sistematis, metodologis dan konsisten.⁴² Sistematis artinya dalam melakukan penelitian mengikuti metode atau cara tertentu, sedangkan metodologis maksudnya suatu penelitian dilakukan dengan mengikuti metode dan tatacara tertentu dan konsisten berarti penelitian dilakukan secara taat asas.⁴³

Penelitian hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah, yang didasarkan pada metode, sistematika dan pemikiran tertentu, yang bertujuan untuk mempelajari satu atau beberapa gejala hukum tertentu, dengan jalan menganalisisnya. Kecuali itu, maka juga diadakan pemeriksaan yang mendalam terhadap fakta hukum tersebut, untuk kemudian mengusahakan suatu pemecahan atas masalah-masalah yang ditimbulkan oleh fakta tersebut.⁴⁴

Penelitian hukum normatif yaitu penelitian hukum yang berbasis atau mengacu kepada kaidah-kaidah atau norma-norma hukum yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan yang bersifat perspektif, yang artinya penelitian yang ditujukan untuk mendapatkan saran-saran mengenai apa yang harus dilakukan untuk mengatasi masalah-masalah tertentu.⁴⁵ Salah satu jenis penelitian yang termasuk penelitian hukum normatif adalah penelitian terhadap asas-asas hukum, seperti misalnya penelitian terhadap

⁴¹ *Ibid.*, ps. 1 angka 4.

⁴² Soerjono Soekanto dan Sri Mamuji, "*Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*", Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2006. hal. 1

⁴³ Sri Mamudji dkk, "*Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*", Cet. 1, Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005. hal.2.

⁴⁴ Soerjono Soekanto, "*Pengantar Penelitian Hukum*", Cetakan ketiga, Jakarta: UI Press, 2008. hal. 3.

⁴⁵ *Ibid.*, hal. 10.

hukum positif yang tertulis atau penelitian terhadap kaidah-kaidah hukum yang hidup di dalam masyarakat.⁴⁶

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, dengan metode pendekatan yuridis normatif yaitu penelitian yang dilakukan terhadap data yang bersifat sekunder dengan mempelajari dan mengkaji asas-asas hukum peraturan perundang-undangan dan konsep yang dikaitkan dengan penelitian data upaya peningkatan penerimaan negara bukan pajak yang sudah dilakukan BPKP.

Digunakannya pendekatan yuridis normatif ini karena melalui pendekatan ini hukum dipandang hanya sebagai peraturan atau kaidah-kaidah saja. Dengan diberlakukan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak memberi kepastian hukum dan ketertiban administrasi keuangan Negara kepada masyarakat yang dalam hal ini pelaku usaha dan penyelenggara kegiatan pemerintah untuk meningkatkan efisiensi perekonomian dan keuangan negara, memberikan kepastian peranan dan wewenang pemerintah dalam melaksanakan penyelenggaraan dan pengelolaan Penerimaan Negara Bukan Pajak.

Spesifikasi penelitian ini merupakan penelitian deskriptif analitis yang merupakan suatu penelitian yang berupaya untuk menggambarkan secara rinci fenomena hukum yang menjadi pokok permasalahan tanpa melakukan hipotesa dan perhitungan secara statistik. Fakta-fakta yang berkaitan dengan upaya peningkatan penerimaan negara bukan pajak yang sudah dilakukan BPKP dan kendala yang dihadapi juga akan dijelaskan dalam penelitian ini.

Metode pendekatan yang juga digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Dalam pendekatan kualitatif memusatkan perhatiannya pada prinsip-prinsip umum yang mendasari perwujudan satuan-satuan gejala yang ada dalam kehidupan manusia, atau pola-pola yang dianalisis gejala-gejala sosial budaya dengan menggunakan

⁴⁶ Bambang Waluyo, "*Penelitian Hukum Dalam Praktek*", Jakarta: Sinar Grafika, 2002. hal. 14.

kebudayaan dari masyarakat yang bersangkutan untuk memperoleh gambaran mengenai pola-pola yang berlaku.⁴⁷

1.6.2. Teknik Pengumpulan Data

Dalam penelitian dikenal setidaknya tiga jenis alat pengumpulan data, yaitu studi dokumen atau bahan pustaka, pengamatan atau observasi, dan wawancara atau interview.⁴⁸ Bahwa setiap penelitian hukum senantiasa harus didahului dengan penggunaan studi dokumen, atau bahan pustaka, karena fungsinya, yaitu:

*"Written evidence...has the straightforward function of providing fact and figure, and the indirect function of helping us to project our understanding into other times and other places"*⁴⁹

Dalam pengumpulan data peneliti menggunakan metode utama berupa studi dokumen atau kepustakaan (data sekunder), yang diperkuat dengan wawancara dengan nara sumber di bidang pengawasan keuangan negara (auditor) dari BPKP. Data sekunder adalah berupa data yang bersumber dari penelitian kepustakaan berkaitan dengan permasalahan yang sedang dibahas dalam penelitian ini, yang bahan hukumnya berasal dari bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Bahan hukum primer merupakan bahan pustaka yang berisikan pengetahuan ilmiah yang baru dan mutakhir, ataupun pengertian baru tentang fakta yang diketahui mengenai sesuatu gagasan/ide.⁵⁰ Bahan hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini meliputi:

- a. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak.
- b. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- c. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

⁴⁷ Burhan Ashshofa, *"Metode Penelitian Hukum"*, Jakarta: PT. Rineka Cipta, 2010, hal. 20.

⁴⁸ Soejono Soekanto, *op. cit.*, hal. 66.

⁴⁹ Soejono Soekanto, *ibid.*, hal. 66, mengutip John Madge *"The Tools of Social Science"*, New York, Doubleday & Company Inc, 1965.

⁵⁰ Nasution, *"Metode Research"*, Bandung, Jermmars, 1982. hal. 58.

- d. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- e. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- f. Undang-Undang tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2005-2011.
- g. Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1997 tentang Jenis dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak.
- h. Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1999 tentang Tatacara Penggunaan Penerimaan Negara Bukan Pajak yang Bersumber dari Kegiatan Tertentu.
- i. Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2004 tentang Tata Cara Penyampaian Rencana dan Laporan Realisasi Penerimaan Negara Bukan Pajak.
- j. Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2005 tentang Pemeriksaan Penerimaan Negara Bukan Pajak.
- k. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- l. Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 2009 tentang Tata Cara Penentuan Jumlah, Pembayaran, dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Terutang.
- m. Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2010 tentang Tarif dan Jenis Tarif Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Berlaku Pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- n. Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2011 tentang Rencana Kerja Pemerintah Tahun 2012.
- o. Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen.

Bahan hukum sekunder adalah merupakan bahan-bahan hukum yang erat hubungannya dengan bahan hukum primer dan dapat digunakan untuk membantu dalam menganalisis serta memahami bahan-bahan hukum

primer.⁵¹ Bahan hukum sekunder antara lain berupa tulisan-tulisan ilmiah para pakar yang berhubungan dengan permasalahan yang akan diteliti, buku-buku teks, artikel, dan hasil penelitian. Salah satu bahan hukum sekunder yang digunakan dalam penelitian ini berupa tesis yang dilakukan Muzayanah dengan judul “*Budaya Hukum dan Kepatuhan Orang Asing Terhadap Undang-Undang Kewarganegaraan Dalam Kaitannya Dengan Penerimaan Negara Bukan Pajak*”, Semarang, Universitas Diponegoro, 2008. Sedangkan bahan hukum tersier antara lain majalah, surat kabar, dan situs internet. Bahan hukum tersier yang digunakan dalam penelitian ini yaitu tulisan Abu Samman Lubis (Widyaiswara Muda di Kementerian Keuangan) dengan judul “*Optimalisasi Penerimaan PNBPN*” dan artikel “*Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)*” oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK) dalam situs internetnya serta beberapa edisi majalah Warta Pengawasan.

Dalam melakukan penelitian hukum ini dilakukan langkah-langkah sebagai berikut:⁵² (1) mengidentifikasi fakta hukum dan mengeliminir hal-hal yang tidak relevan untuk menetapkan isu hukum yang hendak dipecahkan, (2) mengumpulkan bahan-bahan hukum yang relevan dengan isu hukum yang dibahas dan sekiranya dipandang mempunyai relevansi dikumpulkan juga bahan-bahan non hukum, (3) melakukan telaah atas isu hukum yang diajukan berdasarkan bahan-bahan penelitian yang dikumpulkan, (4) menarik kesimpulan dalam bentuk argumentasi hukum yang menjawab isu hukum yang menjadi masalah, (5) memberikan preskripsi berdasarkan argumentasi yang telah dibangun di dalam kesimpulan.

1.6.3. Lokasi Penelitian

Adapun lokasi penelitian akan dilakukan di:

- a. Deputi Perekonomian Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, Bidang Instansi Pemerintah Pusat Perwakilan BPKP Daerah Khusus Ibukota I dan II serta Biro Hukum dan Hubungan Masyarakat.

⁵¹ Ronny Hanitjo Soemitro, “*Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*”, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1988. hal. 12.

⁵² Peter Mahmud Marzuki, “*Penelitian Hukum*”, Jakarta: Kencana, 2010. hal. 171.

- b. Perpustakaan Program Studi Ilmu Hukum, Program Pascasarjana, Universitas Indonesia Kampus Salemba dan Depok.
- c. Perpustakaan BPKP (Pusat).
- d. Perpustakaan Biro Hukum dan Hubungan Masyarakat BPKP.

1.7. Sistematika Penulisan

Penelitian ini disusun dengan sistematika pembahasan yang dibagi dalam lima bab, diuraikan lebih lanjut sebagai berikut: Bab I yaitu Pendahuluan. Dalam bab ini akan menjelaskan mengenai latar belakang masalah dan rumusan masalah. Selanjutnya dikemukakan mengenai tujuan dan kegunaan penelitian, metode penelitian serta landasan teori dan sistematika penulisan. Selanjutnya dalam Bab II ini akan menguraikan kedudukan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai badan pengawas internal keuangan negara serta tugas, fungsi dan kewenangannya sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dalam Bab III akan menguraikan aspek hukum atas upaya yang dilakukan BPKP sebagai Aparat pengawas Internal Pemerintah dalam rangka peningkatan penerimaan negara bukan pajak. Selanjutnya dalam BAB IV akan menguraikan problematika (kendala) BPKP dalam upaya peningkatan penerimaan negara bukan pajak dikaitkan dengan berbagai peraturan perundang-undangan yang berlaku khususnya di bidang pengawasan dan keuangan negara. Terakhir BAB V merupakan rangkuman yang dituangkan dalam bentuk kesimpulan dan saran.

BAB 2

KEDUDUKAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN SEBAGAI BADAN PENGAWAS INTERNAL KEUANGAN NEGARA

2.1. Pengertian Keuangan Negara

Salah satu tonggak penting dalam reformasi pengelolaan negara antara lain ditandai dengan paket undang-undang keuangan negara yang terdiri dari Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional.

Dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara disebutkan bahwa:

“Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.”

Sedangkan pengertian dari Kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.⁵³

Keuangan Negara tersebut, meliputi :⁵⁴

- a. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- b. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c. Penerimaan Negara;
- d. Pengeluaran Negara;
- e. Penerimaan Daerah;
- f. Pengeluaran Daerah;

⁵³ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Perbendaharaan Negara*, op.cit., ps. 1 angka 22.

⁵⁴ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Keuangan Negara*, op.cit., ps. 2.

- g. kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah;
- h. kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
- i. kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Pengertian keuangan negara seperti yang diuraikan di atas, membawa pemahaman yang berbeda dalam hal kekayaan BUMN/BUMD. Salah satu perbedaan adalah pengertian keuangan negara pada Pasal 2 huruf g Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003. Disamping pengertian keuangan negara seperti ketentuan dalam Pasal 2 huruf g Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, pengertian berbeda dari keuangan negara adalah pemisahan kekayaan negara dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara untuk dijadikan modal negara pada BUMN untuk selanjutnya pembinaan dan pengelolaannya tidak lagi didasarkan pada sistem Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, namun didasarkan pada prinsip-prinsip perusahaan yang sehat.⁵⁵

Pendapat lain dapat dilihat dari pemikiran Prof Arifin yang menyatakan bahwa keuangan/kekayaan BUMN/BUMD tidak termasuk dalam pengertian keuangan negara. Beliau mengatakan bahwa negara dalam kedudukannya sebagai badan hukum publik mempunyai kewenangan (*bevoegdheid*) menetapkan keputusan memisahkan keuangan negaranya untuk menjadi modal pendirian badan usaha milik negara melalui peraturan pemerintah. Ketika uang tersebut masuk ke dalam badan usaha milik negara dalam bentuk saham, dan setelah persero disahkan sebagai badan hukum demikian pula kedudukan hukum negara tidak dapat lagi diposisikan mewakili negara sebagai badan hukum publik. Dengan demikian, terputus beban dan tanggung jawab negara maupun risiko sebagai badan hukum publik di dalam badan usaha milik negara.⁵⁶

⁵⁵ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Badan Usaha Milik Negara*, UU No. 19, LN No. 70 Tahun 2003, TLN No. 4297, penjelasan ps.4 ay (1).

⁵⁶ Prof Arifin P. Soeria Atmadja, *"Pola Pikir Hukum (Legal Mindscapes) Definisi Keuangan Negara Yang Membangun Praktik Bisnis Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Yang*

Terlepas dari perbedaan pengertian keuangan negara, dalam rangka mencapai tujuan bernegara, keuangan negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.⁵⁷ Implementasinya, pengelolaan keuangan negara dilaksanakan oleh para pimpinan instansi pemerintah dari tingkatan tertinggi sampai pada strata yang paling teknis. Untuk melaksanakan pengelolaan keuangan negara tersebut, setiap instansi pemerintah wajib melakukannya secara profesional, terbuka, dan bertanggung jawab sesuai dengan aturan pokok yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang Dasar.

Presiden selaku Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan, di mana kekuasaan tersebut selanjutnya:⁵⁸

- a. dikuasakan kepada Menteri Keuangan, selaku pengelola fiskal dan Wakil Pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan;
- b. dikuasakan kepada menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya;
- c. diserahkan kepada gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah untuk mengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.
- d. tidak termasuk kewenangan dibidang moneter, yang meliputi antara lain mengeluarkan dan mengedarkan uang, yang diatur dengan undang-undang.

Oleh karena itu, pengelolaan keuangan negara harus dilakukan secara menyeluruh dan terkoordinasi dengan baik dengan instrumen penyelenggaraan pemerintahan lainnya termasuk perencanaan pembangunan nasional.

Perencanaan pembangunan nasional secara khusus diatur dalam Undang-Undang No. 25 tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional, yang mengatur tahapan perencanaan mulai dari Rencana Pemerintah Jangka Panjang, Rencana Pemerintah Jangka Menengah (RPJM), Rencana Strategis (Renstra-instansi), Rencana Kerja Pemerintah (RKP) dan Rencana Kerja (Renja-instansi). Dengan ditiadakannya Garis-Garis Besar Haluan Negara (GBHN)

Mengakar (Deep Rooted Business Practiced.”, Jakarta: Universitas Indonesia, 2011. hal. 4.

⁵⁷ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Keuangan Negara*, *op.cit.*, ps. 3.

⁵⁸ Indonesia, *ibid*, ps. 6 ay (2).

sebagai pedoman penyusunan rencana pembangunan nasional dan diperkuatnya otonomi daerah dan desentralisasi pemerintahan dalam Negara Kesatuan Republik Indonesia, maka untuk menjaga pembangunan yang berkelanjutan, pemerintah menyusun perencanaan pembangunan nasional dalam Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional.⁵⁹

Pada tahun 2011 selain Undang-Undang tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional yang telah ada, Presiden mengeluarkan kebijakan untuk melengkapi dokumen perencanaan guna meningkatkan daya saing perekonomian nasional yang lebih solid dengan *Masterplan* Percepatan dan Perluasan Pembangunan Ekonomi Indonesia 2011-2025 (MP3EI).⁶⁰ Kebijakan Presiden ini seharusnya tidak perlu dilakukan mengingat materi yang diatur tidak sesuai dengan peraturan induknya yaitu Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004. Pemerintah dapat melakukan perubahan undang-undang perencanaan pembangunan untuk mengakomodasi hal-hal yang belum diatur dalam peraturan sebelumnya.

Dengan membangun suatu sistem penganggaran yang dapat memadukan perencanaan kinerja dengan anggaran tahunan akan terlihat adanya keterkaitan antara dana yang tersedia dengan hasil yang diharapkan. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menetapkan bahwa APBN disusun berdasarkan pendekatan prestasi kerja yang akan dicapai. Untuk mendukung kebijakan ini perlu dibangun suatu sistem yang dapat menyediakan data dan informasi untuk menyusun APBN dengan pendekatan kinerja. APBN berbasis kinerja yang disusun oleh pemerintah harus didasarkan pada Standar Pelayanan Minimum yang telah ditetapkan. Untuk dapat membuat APBN berbasis kinerja pemerintah harus memiliki perencanaan strategik (Renstra). Renstra disusun secara obyektif dan melibatkan seluruh komponen yang ada di dalam pemerintahan.

Dalam pelaksanaannya, anggaran yang telah ditetapkan dengan undang-undang atau peraturan daerah dapat saja terjadi penyimpangan. Apabila terjadi penyimpangan dalam pelaksanaan anggaran tersebut, pasal 34 Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan bahwa hal tersebut

⁵⁹ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional Tahun 2005-2025*, UU No. 17, LN No. 33 Tahun 2007, TLN No. 4700, Penjelasan.

⁶⁰ Indonesia, *Peraturan Presiden Nomor 32 Tahun 2011 tentang Masterplan Percepatan Dan Perluasan Pembangunan Ekonomi Indonesia 2011-2025*.

merupakan tindakan kriminal. Salah satu hal yang disoroti dalam penyimpangan pelaksanaan anggaran adalah permasalahan pengelolaan keuangan negara termasuk pengelolaan PNBPN. Penyimpangan dalam pengelolaan keuangan negara dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan/keuangan negara. Dalam pengertian kerugian negara/daerah sebelumnya diketahui bahwa untuk dapat dikatakan ada kerugian negara haruslah nyata dan pasti jumlah kerugiannya. Hal ini memberi kepastian hukum.⁶¹

Dalam hal terjadi kerugian keuangan negara maka sanksi penyelesaiannya mengikuti ketentuan Pasal 64 Undang-Undang tentang Perbendaharaan Negara, yaitu:

Pasal 64

- (1) *Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, dan pejabat lain yang telah ditetapkan untuk mengganti kerugian negara/daerah dapat dikenai sanksi administratif dan/atau sanksi pidana.*
- (2) *Putusan pidana tidak membebaskan dari tuntutan ganti rugi.*

Berbeda dengan penyelesaian kerugian keuangan negara di atas, dalam Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi salah satu elemen Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 adalah dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.⁶² Namun demikian agar memenuhi tindak pidana korupsi, unsur kerugian negara harus melalui perhitungan kerugian keuangan negara sehingga nyata dan pasti jumlahnya.⁶³ Dalam Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi kerugian negara yang terjadi dapat dikenakan sanksi pidana. Sanksinya antara lain dapat berupa pidana mati, penjara, dan denda.

Dalam era reformasi ini, perkara pidana, khususnya pidana korupsi, yang diajukan ke pengadilan atas dasar adanya kerugian keuangan Negara mendapat perhatian dari masyarakat. Pemerintah pun sampai saat ini masih berkomitmen bahwa korupsi sebagai musuh besar bangsa. Dalam salah satu pidato Presiden ditegaskan komitmen pemberantasan korupsi sebagai prioritas dalam era reformasi.

⁶¹ Bandingkan dengan ketentuan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999.

⁶² Darwan Prinst, "*Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*", Bandung: Citra Aditya Bakti, 2002. Hal. 32.

⁶³ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, *op. cit.*, penjelasan ps.32 ay (1).

Pemerintah ingin lebih efektif dalam membasmi segala bentuk praktik korupsi, baik dari lingkungan birokrasi sendiri maupun lingkungan swasta, termasuk praktik kolusi antara pejabat Negara dan pengusaha.⁶⁴

Berkaitan dengan permasalahan tersebut, pengawasan memainkan peranan yang pentingnya dalam monitoring implementasi pelaksanaan tugas dan pencapaian tujuan yang tercantum dalam anggaran pemerintah. Pengawasan merupakan fungsi yang tidak terpisah dari pengelolaan organisasi modern. Fungsi ini diperlukan untuk membantu setiap manajemen yang bertanggung jawab pada suatu aktivitas atau kegiatan, untuk mencapai tujuan organisasi dengan cara yang paling sejalan dengan kepentingan organisasi. Pengawasan ditujukan untuk menciptakan pemerintahan yang efisien, efektif, berorientasi pada pencapaian visi dan misi yang telah ditetapkan semula atau yang lebih dikenal dengan pemerintah yang baik (*good governance*). Kegiatan umum pemerintahan dan pembangunan nasional memerlukan pengawasan dalam rangka mencegah terjadinya penyalahgunaan wewenang maupun sebagai langkah awal dalam menindak pelanggaran atau kesalahan. Dengan pengawasan diharapkan dapat diperoleh masukan bagi pengambil keputusan untuk:⁶⁵

- a. memastikan kegiatan instansi pemerintah dapat mencapai visi dan misi organisasi;
- b. memastikan bahwa kegiatan penyelenggaraan pemerintah telah sepadan dengan peraturan yang berlaku;
- c. menghentikan atau meniadakan kesalahan, penyimpangan, penyelewengan, pemborosan, hambatan dan ketidakadilan;
- d. mencegah terulangnya kembali kesalahan, penyimpangan, penyelewengan, pemborosan, hambatan dan ketidakefisienan;
- e. keterhandalan laporan;
- f. mendapatkan cara-cara yang lebih baik atau membina yang telah baik untuk mencapai tujuan dalam melaksanakan tugas dan fungsi organisasi serta pencapaian visi dan misi organisasi.

⁶⁴ Ardhi Widiyanto, "Memperkokoh Sistem Pengendalian Intern Menepis Korupsi", Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVII/No. 3/September 2010, hal. 5.

⁶⁵ Kuswono Soeseno, "Peran APIP Dalam Mendukung Terwujudnya Clean Government.", Makalah pada Seminar Sistem Pengawasan Nasional, Jakarta, 16 November 2006.

Peran pengawasan untuk meyakinkan bahwa semua berjalan sesuai dengan komitmen yang telah ditetapkan. Pengawasan juga memberikan *feed back* mengenai apakah perencanaan untuk periode mendatang dapat dilakukan berdasarkan hasil-hasil pengawasan atas pelaksanaan kegiatan periode sebelumnya.

Reformasi keuangan negara menuntut perlunya dilakukan pengawasan secara lebih optimal terhadap penyelenggaraan tugas-tugas institusi pemerintah. Pengawasan tersebut dapat berupa pengawasan atas pengelolaan keuangan negara dan audit terhadap pertanggungjawaban keuangan negara. Pengawasan atas pengelolaan keuangan negara ditujukan pada pemberian jaminan mutu bahwa perencanaan dan pelaksanaan keuangan negara telah dilakukan secara efisien dan efektif. Sedangkan audit atas pertanggungjawaban keuangan negara ditujukan untuk memberikan penilaian atas kewajaran pertanggungjawaban keuangan negara.

2.2. Pengawasan Pengelolaan Keuangan Negara⁶⁶

Pengawasan atas pengelolaan keuangan negara dapat dilakukan baik oleh aparat pengawasan ekstern maupun oleh aparat pengawasan intern pemerintah (APIP). Fakta bahwa berdasarkan peraturan perundangan Indonesia dikenal adanya Pengawas intern dan ekstern bukanlah suatu hal yang aneh. Sesungguhnya, secara teoritis dan praktis di dunia swasta maupun di negara-negara lain kedua jenis pengawasan tersebut adalah hal yang nyata. Tanpa harus berpanjang-panjang dalam teori, dalam hal ini *principle-agency theory*, keberadaan fungsi pengawasan ekstern dirasakan sangat bermanfaat dalam memediasi adanya ketidaksimetrisan informasi antara *agent*, yang dalam dunia pemerintahan dapatlah dianalogikan dengan badan-badan pemerintah (eksekutif) dengan *principal*, yang dalam hal ini adalah masyarakat yang secara operasional diwakili oleh lembaga legislatif. Independensi pemeriksa ekstern diyakini akan dapat dijadikan sumber bagi adanya attestasi atas laporan akuntabilitas pemerintah kepada rakyat. Baik-buruknya simpulan attestasi ini kemudian akan dapat dijadikan masukan bagi rakyat (perwakilannya) dalam menyikapi akuntabilitas publik pemerintah.

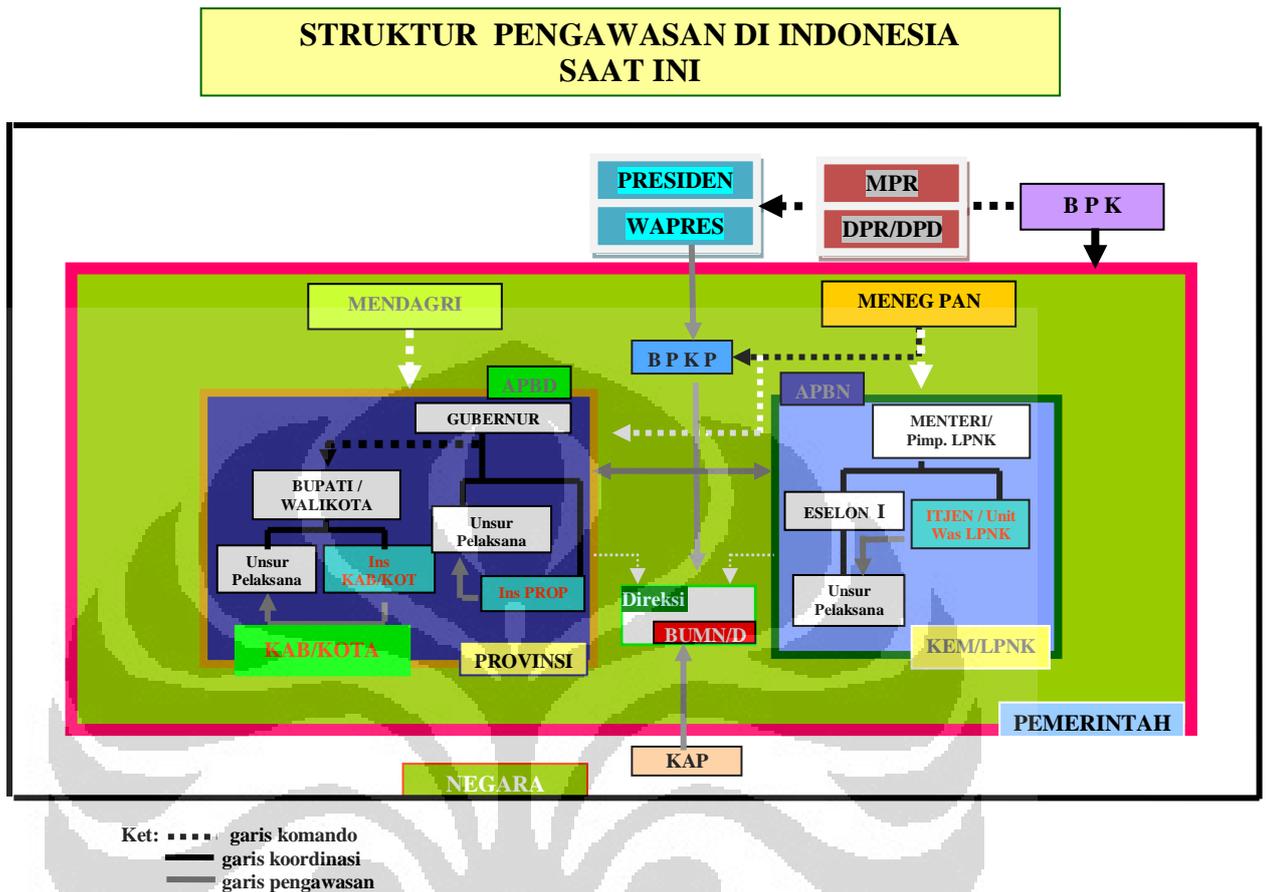
⁶⁶ Arie Soelendro, "Penataan Kelembagaan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah", Makalah Seminar di Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara, 22 November 2005.

Di samping itu, pengawasan intern pun diyakini mempunyai peranan tersendiri dalam mendukung pemerintah. Berdasarkan paradigma barunya, pengawas intern tidak hanya berperan dalam membantu meyakinkan bahwa pemerintah dapat menyajikan laporan akuntabilitas keuangan dengan wajar, tetapi juga untuk menjalankan fungsi sebagai katalis yang mampu memberi nilai tambah dan peningkatan mutu guna mencapai tujuan akhir suatu organisasi termasuk pula di sini, peranan untuk mengembangkan *early warning system* dalam rangka mengoptimalkan kinerja manajemen pemerintahan.

Klaim manfaat pengawas intern yang meluas ini setidaknya dapat dilihat dari genealogi pengawasan intern sebagai suatu wacana profesional. Definisi lama mengatakan bahwa pengawas intern, atau yang umum dikenal sebagai audit intern, adalah penilaian independen yang dilaksanakan dalam organisasi untuk memeriksa dan mengevaluasi kegiatan organisasi, sebagai suatu bentuk jasa yang dapat diberikan kepada organisasi. Tujuannya adalah untuk meningkatkan efektivitas pengendalian dengan biaya yang layak. Dalam paradigma barunya, definisi audit intern adalah suatu kegiatan peningkatan mutu (*quality assurance*) yang independen dan objektif untuk meningkatkan operasi organisasi. Ini mengandung pengertian bahwa audit intern tidak dimaksudkan untuk mencari-cari kesalahan, melainkan, terutama, membantu memperbaiki kinerja manajemen. Audit intern membantu pencapaian tujuan organisasi dan membawa pendekatan evaluasi yang sistematis dan ilmiah dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses *governance*. Jelaslah, pergeseran tujuan dari sekedar peningkatan efektivitas pengendalian yang menyiratkan pada ketaatan dan kekakuan kepada pencapaian tujuan dalam proses *governance* mengandaikan perlunya pengawas internal berpartisipasi dalam penciptaan nilai tambah dalam segenap rangkaian nilai (*chain values*) dari suatu proses organisasi tanpa menyampingkan proses *governance* yang bertumpu pada keterbukaan, akuntabilitas, kewajaran dan ketaatan pada norma-norma yang telah disepakati.

Struktur Pengawasan di Indonesia saat ini dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2: Struktur Pengawasan Nasional



2.2.1. Aparat Pengawasan Ekstern Pemerintah:

1. **Badan Pemeriksa Keuangan RI (BPK)** (berdasarkan Pasal 23E UUD 1945 dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006)
 Dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawasan intern pemerintah.
2. **Kantor Akuntan Publik (KAP)**. KAP berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal, Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN), dan Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, dapat melakukan audit keuangan (opini) terhadap BUMN sepanjang ditetapkan oleh Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS). Pelaksanaan audit

keuangan Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) oleh KAP dapat dilakukan berdasarkan penunjukan dari Badan Pengawas.

2.2.2. Aparat Pengawasan Intern Pemerintahan (APIP):

1. BPKP bertanggung jawab kepada Presiden
2. Inspektorat Jenderal (Itjen) Kementerian/Unit Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Kementerian (LPNK) bertanggung jawab kepada Menteri/Kepala LPNK.
3. Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota bertanggung jawab kepada Gubernur/Bupati/ Walikota.

2.2.3. Koordinasi Pengawasan

1. Dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawasan intern pemerintah. Untuk keperluan tersebut, laporan hasil pemeriksaan intern pemerintah wajib disampaikan kepada BPK. Selain itu, BPK dapat menggunakan pemeriksa dan/atau tenaga ahli dari luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK.⁶⁷
2. Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara mengkoordinasikan pelaksanaan pengawasan yang dilakukan BPKP dan Itjen Kementerian/Inspektorat LPNK.
3. Menteri Dalam Negeri mengkoordinasikan pelaksanaan pengawasan oleh Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota melalui Gubernur/Bupati/Walikota.

Jika diringkas, perbandingan karakteristik antara audit ekstern dan audit intern adalah sebagai berikut:

⁶⁷ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*, UU No. 15, LN No. 66 Tahun 2004, TLN No. 4400, ps.9.

Tabel 3
Perbandingan Audit Ekstern Dan Intern

URAIAN	EKSTERN	INTERN
1. Tujuan utama	Memberikan pendapat terhadap kelayakan suatu pertanggungjawaban (<i>attestation function</i>)	Membantu manajemen untuk menjamin terwujudnya efisiensi dan efektivitas (<i>quality assurance function</i>)
2. Pemakai (<i>User</i>)	<i>Stakeholders</i> (DPR, Rakyat, Kreditor, Pemerintah, dll)	Manajemen Pemerintah
3. Jenis Pemeriksaan	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pemeriksaan Keuangan <ul style="list-style-type: none"> - Pertanggungjawaban Keu. (GA) - Pengelolaan Keuangan ▪ Pemeriksaan Kinerja ▪ Pemeriksaan dengan tujuan tertentu 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pemeriksaan Keuangan <ul style="list-style-type: none"> - Pengelolaan Keuangan ▪ Pemeriksaan Kinerja ▪ Pemeriksaan dengan tujuan tertentu
4. Kriteria yang digunakan	<ul style="list-style-type: none"> ● Standar akuntansi dan pelaporan yang berlaku ● Peraturan Perundang-undangan ● Standar Profesi Audit Independen 	<ul style="list-style-type: none"> ● <i>Key Performance Indicator (KPI)</i> dan Akuntansi Manajemen ● Peraturan Perundang-undangan ● Standar Profesi Audit Intern
5. Kualitas Auditor	Memiliki kompetensi dalam audit ketaatan dan audit keuangan	Memiliki kompetensi dalam evaluasi efektivitas dan kualitas manajemen
6. Data	Waktu lampau	Waktu sekarang dan yang akan datang
7. Media audit utama	Laporan Keuangan (PAN, PAI), Laporan Proyek, Laporan Satker	<ul style="list-style-type: none"> ● Laporan Akuntabilitas ● Sistem Pengendalian Manajemen (sistem prosedur, <i>policy</i>, catatan-catatan dll)
8. Frekuensi	Berkala	Berkala dan atau sesuai dengan kebutuhan
9. <i>Output</i>	<ul style="list-style-type: none"> ● Pendapat tentang kesepadan ● Rekomendasi 	<ul style="list-style-type: none"> ● Rekomendasi ● Tindakan penyempurnaan produk, sistem, prosedur, dll
10. <i>Outcome</i>	<i>Clean and Good Government</i>	

Dari perbandingan di atas maka pokok terpenting yang akan menjadi dasar argumentatif bagi keberadaan pengawas intern adalah bahwa meskipun baik pengawas ekstern maupun intern sama-sama mengejar *outcome* terciptanya pemerintahan yang baik dan bersih, tetapi cara yang ditempuh

oleh pengawas intern adalah dengan menghasilkan *output* berupa tindakan penyempurnaan kebijakan, system dan prosedur, dan kapabilitas organisasi termasuk sumber daya manusia. Adalah di luar responsibilitas pengawas ekstern, sebagai pihak di luar pemerintah untuk mengomentari dan mengubah kebijakan pemerintah. Bagi pengawas ekstern, kebijakan adalah kriteria, dan sasaran tugas pengawasannya akan terutama menilai sejauh mana pelaksanaan tugas sepadan dengan kebijakan tersebut.⁶⁸

BPK sebagai pengawas ekstern dapat menjalin kerja sama dengan aparat pengawasan intern pemerintah dengan maksud agar terwujud suatu “penilaian yang obyektif, sehingga hasil pemeriksaannya dapat diterima oleh semua pihak.” Konsekuensinya, BPK dapat menguji hasil pemeriksaan yang dilakukan aparat pengawasan intern pemerintah, untuk kemudian disampaikan kepada DPR.⁶⁹

Dalam pemeriksaan yang dilakukan oleh KAP yang bekerja untuk dan atas nama BPK, Undang-undang mengamanatkan bahwa pelaksanaan pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa di luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK diatur dengan Peraturan BPK.⁷⁰ Untuk itu BPK telah menetapkan Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2008 tentang Penggunaan Pemeriksa dan/atau Tenaga Ahli Dari Luar Badan Pemeriksa Keuangan. Pasal 7 ayat (2) Peraturan BPK tersebut mengatur bahwa pemeriksa yang berasal dari luar BPK wajib menyampaikan seluruh hasil pemeriksaannya kepada BPK untuk direviu dan sepenuhnya menjadi hak milik BPK. Kedudukan pemeriksa BPK dalam pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa dari KAP adalah untuk melakukan evaluasi terhadap hasil pemeriksaan pemeriksa KAP tersebut. Hasil evaluasi dan laporan hasil pemeriksaan KAP tersebut selanjutnya akan disampaikan oleh BPK kepada lembaga perwakilan, sehingga dapat ditindaklanjuti sesuai dengan kewenangannya.⁷¹

⁶⁸ Arie Soelendro, *op. cit.*

⁶⁹ Dian Puji N Simatupang, “*Pengawasan dan Peradilan Administrasi*”, Materi Hukum Administrasi Negara, Fakultas Hukum UI, 2004.

⁷⁰ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Badan Pemeriksa Keuangan*, UU No. 15, LN No. 85 Tahun 2006, TLN No. 4654, ps.9.

⁷¹ *Kajian Hukum Mengenai Kantor Akuntan Publik (KAP) yang Bekerja Untuk dan Atas*

2.3. Peranan Auditor Internal Pemerintah

Pada awalnya, definisi dari internal audit diungkapkan oleh *Institute of Internal Auditors* (IIA) sebagai fungsi penilaian independen yang dibentuk dalam perusahaan untuk memeriksa dan mengevaluasi aktivitas-aktivitasnya sebagai jasa yang diberikan kepada perusahaan.

Pada tahun 1998, IIA membentuk kelompok kerja yang disebut *Guidance Task Force* (GTF) yang ditugaskan untuk mengantisipasi perubahan-perubahan yang ada. GTF yang kemudian diadopsi Dewan Direksi IIA, mendefinisikan Internal Auditor sebagai sebuah *aktivitas independen, keyakinan obyektif dan konsultasi yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi. Audit tersebut membantu organisasi mencapai tujuannya dengan menerapkan pendekatan yang sistematis dan berdisiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses pengelolaan risiko, kecukupan control dan pengelolaan organisasi.* Dengan definisi ini tampak bahwa peran internal audit sudah berkembang tidak hanya menguji ketaatan kepada kebijakan perusahaan dan mendorong operasi perusahaan secara efisiensi dan efektif, namun berkembang pada penilaian perilaku seluruh komponen organisasi dan mengantisipasi perubahan yang terjadi pada perilaku *stakeholder*.⁷²

Pada sektor publik atau pemerintahan, secara konsepsi tidak ada perbedaan yang signifikan dengan internal auditor di sektor bisnis. Auditor internal pemerintah memiliki ruang lingkup dan tanggung jawab yang sama yaitu terkait penambahan nilai organisasi melalui tata kelola, penilaian risiko dan pengendalian yang baik. Nilai tambah itu seharusnya berwujud penilaian yang dilakukan auditor intern yang dapat memberi keyakinan kepada manajemen bahwa risiko yang mereka hadapi telah dimengerti dan dikelola secara memadai.

Berkembangnya manajemen publik baru sebagai jawaban atas tuntutan masyarakat terhadap keberadaan pemerintah yang berorientasi hasil, telah membentuk atmosfir yang kondusif untuk perubahan pemerintahan yang lebih

Nama *Pemeriksa Keuangan (BPK), Analisis+Kajian+KAP.doc*, <http://d.yimg.com/kq/groups/24370662/.../>, diunduh 18 April 2012.

⁷² Tri Wibowo, "Auditor Presiden Bukan Auditor Internal Biasa", *Majalah Triwulan Warta Pengawasan* Vol. XV/No. 2//Mei 2008, hal. 18

menekankan pada pentingnya akuntabilitas publik. Perubahan signifikan yang diharapkan adalah adanya tanggung jawab birokrat pemerintahan yang menunjukkan kinerja pencapaian keberhasilan dan efisiensi organisasi serta pelaksanaan kebijakan publik. Untuk itu, diharapkan berkembangnya suatu organisasi aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) yang mampu melakukan pengawasan untuk meyakinkan tercapainya efisiensi sumber daya dan efektivitas pelayanan masyarakat serta akuntabilitas kebijakan publik, termasuk pengelolaan risiko secara memadai.

Setidaknya, pemerintahan mengorganisasikan diri ke dalam dua urusan, yaitu urusan pembangunan sektor yang dibebankan kepada kementerian dan urusan pembangunan kedaerahan kepada pemerintah daerah. Khusus urusan pemerintah daerah, penyebaran geografisnya bahkan lebih banyak, yaitu 33(tiga puluh tiga) provinsi. Diperumit oleh keruwetan politisnya, ketiga puluh tiga provinsi ini masih terbagi lagi ke dalam 497 (empat ratus Sembilan puluh tujuh) kabupaten dan kota.⁷³ Masing-masing unit pemerintah kabupaten dan kota ini mempunyai tujuan dan kegiatan tersendiri sesuai dengan aspirasi masyarakat yang dikelolanya.

Bagi entitas sekomples Negara Kesatuan RI, keberadaan APIP yang berkualitas merupakan prasyarat bagi terselenggaranya sistem pengendalian intern pemerintah yang andal. Keberadaan APIP ini memungkinkan tiap tingkatan manajemen pemerintahan, mulai dari Presiden, Menteri, Pimpinan LPND, Gubernur, Bupati, hingga Walikota mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien. Aktivitas-aktivitas dari auditor internal pemerintah tersebut sangat luas meliputi setiap aspek operasional dalam suatu organisasi dan melibatkan seluruh tingkatan otoritas (*all levels of authority*).

Dengan keleluasaan menjalankan aktivitasnya tersebut, auditor internal pemerintah dituntut untuk setiap saat yang tepat dapat memberikan peringatan dini (*early warning systems*) kepada pimpinan mengenai pelaksanaan kinerja masing-masing level unit organisasi pemerintahan yang berada di "wilayah yurisdiksinya". Banyaknya unit-unit organisasi audit internal pemerintah ini membutuhkan suatu kerja sama sinergis, yang bekerja sesuai dengan kompetensi dan lingkup tugas

⁷³ <http://www.depdagri.go.id/basis-data/2010/01/28/daftar-provinsi>, diunduh 18 April 2012.

Di samping itu, Presiden sebagai penanggung jawab pemerintahan masing-masing. membutuhkan informasi yang komprehensif, dapat diandalkan, dan tepat waktu mengenai hasil pelaksanaan tugas dari seluruh lapisan lembaga pemerintah. Kualitas informasi yang komprehensif mengandung arti bahwa informasi yang dibutuhkan tidak saja hanya menyangkut suatu unit tertentu tetapi juga menggambarkan hasil pelaksanaan kebijakan secara utuh dan berskala nasional. Presiden perlu mendapat keyakinan bahwa pemerintahan telah berjalan sesuai dengan tata kelola, pengendalian dan pengelolaan risiko yang baik.

Kondisi sebagaimana diuraikan di atas, membutuhkan sebuah unit kerja pemerintah yang mampu mencegah timbulnya penyimpangan dalam pengelolaan keuangan negara serta mengawal Presiden guna mencapai sasaran yang ditetapkan dalam Rencana Kerja Pemerintah (RKP) dan Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) melalui pembangunan sistem pengawasan internal pemerintah yang baik.

Auditor internal pemerintah memiliki tanggung jawab untuk mendorong terbangunnya sebuah tata kelola, sistem pengendalian dan pengelolaan risiko yang baik di seluruh jajaran pemerintahan. Dengan adanya unit kerja dan sistem pengendalian internal yang kuat maka penyimpangan atas pengelolaan sumber daya dapat dicegah sedini mungkin. Selanjutnya dapat dibangun sebuah akuntabilitas pengelolaan keuangan negara yang kuat dan akuntabel.⁷⁴

2.4. Perkembangan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Sebagai Pengawas Internal Pemerintah.

Salah satu lembaga pemerintah yang membantu tugas Presiden di bidang pengawasan pengelolaan keuangan negara adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Sejarah BPKP tidak dapat dilepaskan dari sejarah panjang perkembangan lembaga pengawasan sejak sebelum era kemerdekaan. Dengan *besluit* Nomor 44 tanggal 31 Oktober 1936 secara eksplisit ditetapkan bahwa Djawatan Akuntan Negara (*Regering Accountantsdienst*) bertugas melakukan penelitian terhadap pembukuan dari berbagai perusahaan negara dan

⁷⁴ Tri Wibowo, *Ibid*, hal. 21.

jawatan tertentu.⁷⁵ Dengan demikian, dapat dikatakan aparat pengawasan pertama di Indonesia adalah Djawatan Akuntan Negara (DAN). Secara struktural DAN yang bertugas mengawasi pengelolaan perusahaan negara berada di bawah Thesauri Jenderal pada Kementerian Keuangan.⁷⁶

Dengan Peraturan Presiden Nomor 9 Tahun 1961 tentang Instruksi bagi Kepala Djawatan Akuntan Negara (DAN), kedudukan DAN dilepas dari Thesauri Jenderal dan ditingkatkan kedudukannya langsung di bawah Menteri Keuangan. DAN merupakan alat pemerintah yang bertugas melakukan semua pekerjaan akuntan bagi pemerintah atas semua departemen, jawatan, dan instansi di bawah kekuasaannya. Sementara itu fungsi pengawasan anggaran dilaksanakan oleh Thesauri Jenderal. Selanjutnya dengan Keputusan Presiden Nomor 239 Tahun 1966 dibentuklah Direktorat Djendral Pengawasan Keuangan Negara (DDPKN) pada Departemen Keuangan. Tugas DDPKN (dikenal kemudian sebagai DJPKN) meliputi pengawasan anggaran dan pengawasan badan usaha/jawatan, yang semula menjadi tugas DAN dan Thesauri Jenderal.⁷⁷

DJPKN mempunyai tugas melaksanakan pengawasan seluruh pelaksanaan anggaran negara, anggaran daerah, dan badan usaha milik negara/daerah. Berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 70 Tahun 1971 ini, khusus pada Departemen Keuangan, tugas Inspektorat Jendral dalam bidang pengawasan keuangan negara dilakukan oleh DJPKN.

Dengan diterbitkan Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tanggal 30 Mei 1983, DJPKN ditransformasikan menjadi BPKP, sebuah lembaga pemerintah non departemen (LPND) yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Presiden.⁷⁸ Salah satu pertimbangan dikeluarkannya Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang BPKP adalah diperlukannya badan atau lembaga pengawasan yang dapat melaksanakan fungsinya secara leluasa tanpa mengalami kemungkinan hambatan dari unit organisasi pemerintah yang menjadi obyek pemeriksaannya. Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tersebut menunjukkan bahwa Pemerintah telah meletakkan struktur organisasi BPKP sesuai

⁷⁵ Profil Organisasi BPKP, *op. cit.*, hal. 10.

⁷⁶ Sejarah Singkat BPKP, <http://www.bpkp.go.id/konten/4/Sejarah-Singkat-BPKP.bpkp>, diunduh 16 April 2012.

⁷⁷ Tri Wibowo, *op. cit.*, hal. 19.

⁷⁸ Profil Organisasi BPKP, *op. cit.*, hal. 10.

dengan proporsinya dalam konstelasi lembaga-lembaga Pemerintah yang ada. BPKP dengan kedudukannya yang terlepas dari semua departemen atau lembaga sudah barang tentu dapat melaksanakan fungsinya secara lebih baik dan obyektif.

Tahun 2001 dikeluarkan Keputusan Presiden Nomor 103 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden No 64 tahun 2005. Dalam Pasal 52 disebutkan, BPKP mempunyai tugas melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam perkembangannya, BPKP mendapat tugas menjadi auditor intern pemerintah yang melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara dan pembina penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah, berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

Pendekatan yang dilakukan BPKP diarahkan lebih bersifat *preventif* atau pembinaan dan tidak sepenuhnya audit atau *represif*. Kegiatan sosialisasi, asistensi atau pendampingan, dan evaluasi merupakan kegiatan yang mulai digeluti BPKP. Sedangkan audit *investigatif* dilakukan dalam membantu aparat penegak hukum untuk menghitung kerugian keuangan negara.

Pada masa reformasi ini BPKP banyak mengadakan *Memorandum of Understanding* (MoU) atau Nota Kesepahaman dengan pemda dan departemen/lembaga sebagai mitra kerja BPKP. MoU tersebut pada umumnya membantu mitra kerja untuk meningkatkan kinerjanya dalam rangka mencapai *good governance*.

Sesuai arahan Presiden RI tanggal 11 Desember 2006, BPKP melakukan reposisi dan revitalisasi fungsi yang kedua kalinya. Reposisi dan revitalisasi BPKP diikuti dengan penajaman visi, misi, dan strategi. Dengan visi misi ini, BPKP menegaskan akan tugas pokoknya pada pengembangan fungsi *preventif*. Hasil pengawasan *preventif* (pencegahan) dijadikan model sistem manajemen dalam rangka kegiatan yang bersifat *pre-emptive*. Apabila setelah hasil pengawasan *preventif* dianalisis terdapat indikasi perlunya audit yang mendalam, dilakukan

pengawasan *represif non justisia*. Pengawasan *represif non justisia* digunakan sebagai dasar untuk membangun sistem manajemen pemerintah yang lebih baik untuk mencegah moral *hazard* atau potensi penyimpangan (*fraud*). Tugas perbantuan kepada penyidik POLRI, Kejaksaan dan KPK, sebagai amanah untuk menuntaskan penanganan TPK guna memberikan efek *deterrent represif justisia*, sehingga juga sebagai fungsi pengawalan atas kerugian keuangan negara untuk dapat mengoptimalkan pengembalian keuangan negara.⁷⁹

2.4.1. Tujuan Pokok Institusi BPKP

Visi BPKP yang baru adalah "Auditor Presiden yang Responsif, Interaktif dan Terpercaya untuk mewujudkan Akuntabilitas Keuangan Negara yang berkualitas".

Selanjutnya Misi BPKP:

1. Menyelenggarakan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara yang mendukung tata kelola pemerintahan yang baik dan bebas KKN.
2. Membina penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
3. Mengembangkan kapasitas pengawasan intern pemerintah yang profesional dan kompeten.
4. Menyelenggarakan sistem dukungan pengambilan keputusan yang andal bagi Presiden/pemerintah.

Nilai-nilai BPKP (PIONIR):

1. Profesional
2. Integritas
3. Orientasi Pengguna
4. Nurani dan Akal Sehat
5. Independen
6. Responsibel

2.4.2. Tugas dan Fungsi BPKP

Sesuai dengan Pasal 52 Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 103 Tahun 2001 Tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan,

⁷⁹ Sejarah Singkat BPKP, *op. cit.*, 16 April 2012.

Susunan Organisasi, Dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden No 64 Tahun 2005, “BPKP mempunyai tugas melaksanakan tugas Pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”

Pasal 53 menyebutkan bahwa:

“Dalam melaksanakan tugas, BPKP menyelenggarakan fungsi :

- a. pengkajian dan penyusunan kebijakan nasional di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;
- b. perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;
- c. koordinasi kegiatan fungsional dalam pelaksanaan tugas BPKP;
- d. pemantauan, pemberian bimbingan dan pembinaan terhadap kegiatan pengawasan keuangan dan pembangunan;
- e. penyelenggaraan pembinaan dan pelayanan administrasi umum di bidang perencanaan umum, ketatausahaan, organisasi dan tatalaksana, kepegawaian, keuangan, kearsipan, hukum, persandian, perlengkapan dan rumah tangga.”

Sedangkan Pasal 54 disebutkan bahwa:

“Dalam menyelenggarakan fungsi tersebut, BPKP mempunyai kewenangan :

- a. penyusunan rencana nasional secara makro di bidangnya;
- b. perumusan kebijakan di bidangnya untuk mendukung pembangunan secara makro;
- c. penetapan sistem informasi di bidangnya;
- d. pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan otonomi daerah yang meliputi pemberian pedoman, bimbingan, pelatihan, arahan, dan supervisi di bidangnya;
- e. penetapan persyaratan akreditasi lembaga pendidikan dan sertifikasi tenaga profesional/ahli serta persyaratan jabatan di bidangnya;
- f. kewenangan lain sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yaitu :
 - 1) memasuki semua kantor, bengkel, gudang, bangunan, tempat-tempat penimbunan, dan sebagainya;
 - 2) meneliti semua catatan, data elektronik, dokumen, buku perhitungan, surat-surat bukti, notulen rapat panitia dan sejenisnya, hasil survei laporan-laporan pengelolaan, dan surat-surat lainnya yang diperlukan dalam pengawasan;
 - 3) pengawasan kas, surat-surat berharga, gudang persediaan dan lain-lain;

- 4) *meminta keterangan tentang tindak lanjut hasil pengawasan, baik hasil pengawasan BPKP sendiri maupun hasil pengawasan Badan Pemeriksa Keuangan, dan lembaga pengawasan lainnya.*”

Selanjutnya, pada era reformasi sesuai dengan Pasal 1 angka 4 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 disebutkan bahwa “*Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, yang selanjutnya disingkat BPKP, adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden.*”

Dalam Pasal 49 ayat (1) dan ayat (2) disebutkan bahwa:

- “(1) *Aparat pengawasan intern pemerintah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 48 ayat (1) terdiri atas:*
- a. *BPKP;*
 - b. *Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern;*
 - c. *Inspektorat Provinsi; dan*
 - d. *Inspektorat Kabupaten/Kota.*
- (2) *BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi;*
- a. *kegiatan yang bersifat lintas sektoral;*
 - b. *kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara; dan*
 - c. *kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden.*
- (3) *Dalam rangka pelaksanaan pengawasan intern untuk kegiatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf b, Menteri Keuangan melakukan koordinasi kegiatan yang terkait dengan Instansi Pemerintah lainnya.*
- (4) *Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi kementerian negara/lembaga yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.*
- (5) *Inspektorat Provinsi melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah provinsi yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah provinsi.*
- (6) *Inspektorat Kabupaten/Kota melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah kabupaten/kota yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah kabupaten/kota.*”

Pasal 59 menyebutkan bahwa:

- (1) *Pembinaan penyelenggaraan SPIP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 47 ayat (2) huruf b meliputi:*
 - a. *penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan SPIP;*
 - b. *sosialisasi SPIP;*
 - c. *pendidikan dan pelatihan SPIP;*
 - d. *pembimbingan dan konsultasi SPIP; dan*
 - e. *peningkatan kompetensi auditor aparat pengawasan intern pemerintah.*
- (2) *Pembinaan penyelenggaraan SPIP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan oleh BPKP.*

Dari uraian tersebut, Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 dan Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 dapat dijadikan dasar hukum kewenangan BPKP untuk melaksanakan audit atau pemeriksaan terhadap keuangan negara.

Demikian juga dalam Putusan Pengadilan Negeri Sleman Nomor: 308/Pid.B/2006/PN.Slmm. tanggal 4 Juli 2007 pada hlm.147 yang dikuatkan dengan Putusan Pengadilan Tinggi Yogyakarta Nomor: 34/PID/2007/PNY tanggal 15 November 2007 dan Putusan Mahkamah Agung Nomor: 508 K/Pid.Sus/2008 tanggal 10 Juni 2008 dengan Terdakwa Drs. Muhammad Bachrum, M.M. bin Muhammad Wasil Prawiro Dirjo, antara lain menyebutkan sebagai berikut:

“... sesuai ketentuan yang berlaku BPKP masih diberi kewenangan untuk melaksanakan pengawasan dan pemeriksaan terhadap penggunaan Keuangan Negara”⁸⁰

2.4.3. Tugas, Fungsi BPKP Setelah Berlakunya Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Pada era reformasi memberi kekuatan yang besar kepada eksternal auditor pemerintah yaitu Badan Pemeriksa Keuangan. Hal ini terlihat dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa

⁸⁰ Dede Nurcahya, “*Apa Sih Fungsi BPKP???*”, <http://hukum.kompasiana.com/2011/03/11/apa-sih-fungsi-bpkp/> diunduh 30 Maret 2012.

Kuangan. Berlakunya undang-undang tersebut membawa implikasi berupa kuatnya kewenangan eksternal auditor pemerintah dalam melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara/daerah. BPK tidak hanya melakukan post-audit, namun dapat melakukan pengawasan atas pengelolaan keuangan negara/daerah. Pengawasan eksternal auditor yang sangat ketat ini membawa dampak yakni para penyelenggara pemerintahan sering kali diliputi rasa khawatir dalam mengelola keuangannya. Para penyelenggara tidak memiliki kesempatan untuk melakukan proses pencegahan ataupun perbaikan sendiri atas kegagalan atau penyimpangan yang terjadi pada saat dilakukannya kegiatan. Pihak eksekutif pemerintahan kehilangan *previledge* atau kurang dapat menjalankan kewenangannya secara leluasa sesuai kompetensi yang dimilikinya.⁸¹

Dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 dan Pasal 6 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006, BPK melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan ketentuan ini BPK memiliki kewenangan tidak hanya *post audit* tetapi juga *interim audit*. Dari segi disiplin ilmu akuntansi kewenangan memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tersebut berlaku asas inkompatibel, dimana dua kewenangan tidak boleh dirangkap dalam satu tangan, karena ia akan berdampak tidak obyektif dan cenderung koruptif. Selain dari pada itu kewenangan melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan, selain domein administrasi Negara (eksekutif), hal tersebut pun merupakan kewenangan internal auditor, bukan eksternal auditor seperti BPK RI.⁸²

Penguatan pengawasan eksternal baik oleh BPK maupun DPR tidak diimbangi dengan penguatan pengawasan internal. Bahkan pengawasan internal cenderung berubah ke posisi yang lemah yaitu kewenangannya diatur melalui Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 yang bersifat umum tentang Lembaga Pemerintahan Non Departemen (BPKP masuk di dalamnya) dan Peraturan Pemerintah tentang SPIP.

⁸¹ Tri Wibowo, *op. cit.*, hal. 20.

⁸² Prof Arifin P. Soeria Atmadja, *op.cit.*, hal. 19.

Masuknya BPK ke dalam aspek pengawasan pengelolaan yang pada hakekatnya merupakan tugas/tanggung jawab manajemen, berpotensi adanya tumpang tindih dalam pemeriksaan, mengingat BPKP sebagai pembantu Presiden, melakukan pengawasan atas akuntabilitas pengelolaan keuangan negara melalui interim audit. Kondisi ini berimplikasi kepada lemahnya pengendalian Presiden atas uang yang sudah diserahkan sesuai Pasal 6 ayat (2) Undang-Undang tentang Keuangan Negara.

Hal ini berakibat juga fungsi “*controlling*” (pengawasan internal) yang merupakan bagian dari manajemen pemerintahan secara nasional menjadi kurang optimal. Dengan demikian Presiden kurang mendapat masukan yang komprehensif atas permasalahan yang muncul dalam mencapai tujuan dan sasaran yang ditetapkan pada Rencana Kerja Pemerintah (RKP) dan Rencana Pemerintah Jangka Menengah (RPJM).

2.5. Pendapat Ahli Keuangan Negara

BPKP sebagai salah satu APIP, melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara melalui audit, revidu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya.⁸³ Pengawasan yang dilakukan oleh BPKP tersebut mencakup seluruh jajaran pemerintah (Pusat dan Daerah), BUMN/BUMD, Badan Layanan Umum (BLU), Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) dan Lembaga Penyiaran Publik (LPP). Kewenangan melakukan pengawasan keuangan negara ini berdasarkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 dan Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001.

Menurut Prof Arifin P. Soeria Atmadja⁸⁴, terdapat ketidaksempurnaan hukum keuangan negara pasca perubahan UUD 1945 yang telah mengesampingkan esensi kemandirian badan hukum dan otonomi daerah. Pengaturan keuangan negara yang singkat dalam UUD 1945 membawa masalah yuridis terhadap definisi keuangan negara, sehingga membuka penafsiran yang berbeda-beda terhadap definisi tersebut. Namun, dalam kerangka teoritis hukum keuangan negara, berdasarkan

⁸³ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, *op.cit.*, ps. 48.

⁸⁴ Prof Arifin P. Soeria Atmadja, “*Hukum Keuangan Negara Pasca 60 Tahun Indonesia Merdeka: Masalah dan Prospeknya bagi Indonesia Inc.*”, www.pemantauperadilan.com, diunduh 29 Januari 2010.

penafsiran Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 jo. Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 yang dimaksud sebagai keuangan negara adalah yang ditetapkan dalam Undang-Undang APBN.

Dengan dasar penafsiran tersebut, menyimpulkan secara tegas maksud keuangan negara sebagai APBN, yang kemudian menjadi dasar pemeriksaan BPK dalam memeriksa keuangan negara. Hal ini berarti keuangan lain di luar APBN tidak dapat dikategorikan sebagai keuangan negara.

Masih menurut Prof Arifin, secara konseptual, sebenarnya definisi keuangan negara bersifat plastis dan tergantung pada sudut pandang. Sehingga apabila berbicara keuangan negara dari sudut pemerintah, yang dimaksud keuangan negara adalah APBN. Sementara itu, maksud keuangan negara di sudut pemerintah daerah, yang dimaksud dengan keuangan negara adalah APBD, demikian juga dengan badan usaha milik negara dalam bentuk perusahaan jawatan, perusahaan umum, dan perseroan terbatas. Dengan demikian, berdasarkan konsepsi hukum keuangan negara, definisi keuangan negara dalam arti luas meliputi APBN, APBD, keuangan negara pada semua badan usaha milik Negara. Akan tetapi, definisi keuangan negara dalam arti sempit, hanya meliputi setiap badan hukum yang berwenang mengelola dan mempertanggung jawabkannya.

Kondisi ini mempunyai implikasi konsekuensi yuridis terhadap ruang lingkup kewenangan lembaga dan badan yang melakukan manajemen pengawasan dan pemeriksaan keuangan terhadapnya. Tidak semua lembaga pemeriksa atau pengawas dalam lingkungan pemerintah pusat atau pemerintah daerah maupun yang berada di luar pemerintah, mempunyai kewenangan untuk melakukan pemeriksaan maupun pengawasan terhadap masing-masing keuangan badan hukum tersebut. Demikian pula antara status badan hukum publik dan badan hukum privat yang berbeda pengelola keuangannya akan sangat berpengaruh, sebagai contoh keuangan Persero sebagai badan hukum privat, berbeda dengan keuangan pemerintah pusat atau pemerintah daerah sebagai badan hukum publik.

Dengan demikian, jangkauan lembaga atau badan pemeriksa atau pengawasan keuangan publik bagi keuangan negara berbeda dengan keuangan daerah, mengingat kedudukan dan fungsinya berbeda. Oleh karena itu, kejelasan batas ini diperlukan mengingat dengan tidak membedakan antara badan atau

lembaga pemeriksa dan pengawas dengan onyek yang diperiksa atau diawasi dapat menimbulkan selain tumpang tindih (*overlapping*), ruang lingkup pengawasan maupun pemeriksaan (*span of control*) yang terlalu luas dapat mengakibatkan tidak jarang ada unit yang merupakan obyek pemeriksaan atau pengawasan terhindar dari jangkauan pemeriksaan atau pengawasan.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara sebagai peraturan turunan dari Pasal 23 UUD 1945 juga tidak memperhatikan kedudukan dan fungsi keuangan publik dari lembaga atau badan-badan hukum yang ada. Menurut Prof Arifin, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 telah keliru merumuskan keuangan negara dan mengesampingkan esensi badan hukum dan otonomi daerah.

Kemudian dalam hal pemeriksaan keuangan negara, terjadi disorientasi. UUD 1945 melegitimasi perubahan fungsi pemeriksaan BPK yang tidak hanya ditujukan pada tanggung jawab keuangan negara, tetapi juga pengelolaan keuangan negara. Hal ini akan mendorong ketidakberdayagunaan BPK dalam menjangkau segi strategis tanggung jawab keuangan negara karena berkuat menjelajah segi teknis pengelolaan negara. Penyusun naskah asli UUD 1945 mempunyai pemahaman yang lebih strategis dan sangat memahami prinsip dasar efektivitas kinerja organisasi. Sebagai lembaga negara yang memeriksa tanggung jawab keuangan negara, BPK merupakan lembaga yang langsung mengawasi dan memeriksa kebijakan keuangan negara (*fiscal policy audit*) yang dilakukan pemerintah. Dengan fungsinya yang sangat strategis dan terhormat tersebut menempatkan BPK sebagai lembaga negara yang sejajar dengan lembaga negara lainnya, termasuk pemerintah, untuk menjaga obyektivitasnya.

Oleh sebab itu, secara yuridis pemberian fungsi pemeriksaan BPK untuk memeriksa pengelolaan keuangan negara melalui Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 justru melemahkan kedudukannya sebagai lembaga negara.

Dari uraian sebelumnya, perubahan atas Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 menjadi Pasal 23E, Pasal 23F, dan Pasal 23G sebagai dasar konstitusional dalam mekanisme pengawasan/pemeriksaan keuangan negara cenderung menimbulkan ketidakseimbangan dalam arti konstelasi politik-yuridisnya. Harus disadari upaya optimalisasi pengawasan/pemeriksaan terhadap keuangan negara tidak didasarkan

pada besar kecilnya kewenangan yang dimiliki dalam mengawasi/memeriksa keuangan negara. Akan tetapi, yang terpenting adalah terjangkaunya objek pengawasan/pemeriksaan dengan cara melakukan penjenjangan dalam pelaksanaannya.

Kebijakan pengawasan/pemeriksaan berjenjang bertujuan untuk meningkatkan kemampuan lembaga pengawas/pemeriksa keuangan negara seluruhnya dapat dilaksanakan dengan baik dan menghindari duplikasi dan penyimpangan pengawasan/pemeriksaan. Pengawasan/pemeriksaan keuangan negara yang berjenjang akan menghilangkan segala bentuk inefisiensi dan inefektivitas dalam pelaksanaan pengawasan/pemeriksaan keuangan negara.

Pengawasan/pemeriksaan keuangan negara yang berjenjang dengan memosisikan BPK sebagai lembaga tinggi negara sejajar dengan Presiden yang memeriksa tanggung jawab keuangan negara. BPK melakukan pengawasan/pemeriksaan atas kebijakan strategis penggunaan uang negara yang terencanakan dalam APBN. Dengan memosisikan kembali BPK sebagai lembaga tinggi negara yang memeriksa tanggung jawab keuangan negara, kewenangannya dalam menguji hasil pengawasan/pemeriksaan BPKP sebagai lembaga pengawasan/pemeriksaan internal pemerintah menjadi terbuka. Jangkauan kendali BPK atas hasil pengawasan/pemeriksaan BPKP akan optimal karena kedudukan BPKP yang berada di pusat pemerintahan.

Kedudukan BPKP sebagai institusi pengawasan/pemeriksaan internal pemerintah dalam struktur pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah kembali diposisikan untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara. BPKP melakukan objek pemeriksaan atas lembaga pemerintahan, baik yang berbentuk kementerian, lembaga pemerintah non kementerian dan pemerintah daerah.⁸⁵

Pendapat yang sama datang dari Dr. Tjip Ismail, SH.MM., yang menyatakan bahwa BPK hanya melakukan pengawasan berjenjang (*post audit*) setelah pemeriksaan BPKP. Namun tentu hal tersebut akan membawa dampak harus dilakukan amandemen Pasal 23 E ayat (1) UUD 1945 juncto Pasal 2 huruf (e) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 juncto Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang

⁸⁵ *Ibid.*

Nomor 15 Tahun 2004 mengenai keberadaan BPK sebagai satu-satunya institusi pemeriksa keuangan negara (termasuk keuangan daerah).⁸⁶

Selanjutnya dalam kaitan dengan pengawasan/pemeriksaan BUMN/BUMD (Persero), dimana banyak instansi atau lembaga negara merasa terlibat dalam pembinaan dan pengawasan atau pemeriksaan keuangan BUMN/BUMD seperti BPK, BPKP atau inspektorat jenderal kementerian yang merasa mempunyai tugas dan kewenangan yang didasarkan pada peraturan perundang-undangan yang keliru secara hukum, sebagaimana dituangkan antara lain dalam Pasal 6 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Badan Pemeriksa Keuangan jo. Pasal 71 ayat (2) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 yang memberikan kewenangan kepada BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan BUMN/BUMD (Persero) dimana secara tegas dikatakan dalam Pasal 71 ayat (1) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 pemeriksaan eksternal BUMN/BUMD (Persero) adalah akuntan publik, tentu akuntan publik yang telah mendapat izin Menteri Keuangan dan terdaftar di Kementerian Keuangan. Auditor BPK maupun BPKP bukan akuntan publik yang mendapat izin Menteri Keuangan dan terdaftar di Kementerian Keuangan, meskipun ditentukan oleh Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) untuk Persero dan Menteri untuk Perum, sehingga apabila kewenangan tersebut dilakukan oleh BPK atau BPKP, dapat dikategorikan sebagai perbuatan melawan hukum penguasa (*onrechsmatig overheidsdaad*) yang dapat digugat di Pengadilan Negeri.⁸⁷

⁸⁶ Tjip Ismail, “Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia”, Jakarta: Yellow Printing, 2007. hal. 136.

⁸⁷ Prof Arifin P. Soeria Atmadja, *op.cit.*, hal. 18.

BAB 3

UPAYA PENINGKATAN PENERIMAAN NEGARA BUKAN PAJAK YANG DILAKUKAN BPKP SEBAGAI APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH

3.1. Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak

Penyelenggaraan negara bertujuan untuk mewujudkan tugas yang diamanatkan oleh pendiri negara sebagaimana tercantum dalam alinea keempat Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yaitu sebagai berikut:⁸⁸

1. Melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia;
2. Untuk mewujudkan kesejahteraan umum;
3. Mencerdaskan kehidupan bangsa; dan
4. Ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial.

Untuk mencapai tujuan negara tersebut, pemerintah membutuhkan pembiayaan yang bersumber dari penerimaan negara. Pada dasarnya, penerimaan negara terbagi atas 3 jenis penerimaan, yaitu penerimaan negara dari pajak, penerimaan bukan pajak yang disebut penerimaan negara bukan pajak (PNBP) dan penerimaan negara dari hibah, baik dalam negeri maupun di luar negeri.⁸⁹

Regulasi penerimaan Negara bukan pajak diatur dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak (Undang-Undang No. 20/1997), PNBP adalah seluruh penerimaan Pemerintah Pusat yang tidak berasal dari penerimaan perpajakan. Undang-undang tersebut juga menyebutkan kelompok PNBP meliputi:⁹⁰

- a. penerimaan yang bersumber dari pengelolaan dana Pemerintah;
- b. penerimaan dari pemanfaatan sumber daya alam;
- c. penerimaan dari hasil-hasil pengelolaan kekayaan Negara yang dipisahkan;
- d. penerimaan dari pelayanan yang dilaksanakan Pemerintah

⁸⁸ Indonesia, *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945*, Pembukaan Alinea ke 4.

⁸⁹ Muhammad Djafar Saidi dan Rohana Huseng, *op. cit.*, hal. 3.

⁹⁰ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak*, *op. cit.*, ps. 2.

- e. penerimaan berdasarkan putusan pengadilan dan yang berasal dari pengenaan denda administrasi;
- f. penerimaan berupa hibah yang merupakan hak Pemerintah
- g. penerimaan lainnya yang diatur dalam Undang-Undang tersendiri

Kecuali jenis PNBPN yang ditetapkan dengan Undang-Undang, jenis PNBPN yang tercakup dalam kelompok sebagaimana terurai di atas, ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Kelompok PNBPN tersebut di atas ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah menurut Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang No. 20/1997. Ketentuan ini memberi wewenang kepada pemerintah untuk mengatur lebih lanjut dalam bentuk peraturan pemerintah terhadap kelompok jenis PNBPN dimaksud. Hal ini bertujuan untuk memberikan kepastian hukum mengenai perincian dari kelompok PNBPN sehingga tidak menimbulkan penafsiran yang berbeda-beda. Di samping itu, agar tidak digunakan untuk kepentingan pribadi bagi mereka yang diberi wewenang untuk mengelolanya. Itulah sebabnya, penjelasan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang No. 20/1997 menegaskan bahwa jenis PNBPN ditetapkan dengan peraturan pemerintah. Selanjutnya, jenis penerimaan ini disampaikan oleh pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat dalam rangka pembahasan dan penyusunan Rancangan Undang-Undang tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.⁹¹ Peraturan Pemerintah yang mengatur pelaksanaan Undang-Undang No. 20/1997 adalah:

1. Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1997 tentang Jenis dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 52 Tahun 1998.
2. Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1999 tentang Tatacara Penggunaan Penerimaan Negara Bukan Pajak yang Bersumber dari Kegiatan Tertentu.
3. Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2004 tentang Tata Cara Penyampaian Rencana dan Laporan Realisasi Penerimaan Negara Bukan Pajak.
4. Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2005 tentang Pemeriksaan Penerimaan Negara Bukan Pajak.
5. Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 2009 tentang Tata Cara Penentuan Jumlah, Pembayaran, dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang

⁹¹ *Ibid.*, penjelasan ps 2 ay (2).

Terutang.

Sebagai pelaksanaan ketentuan Undang-Undang mengenai PNBP, pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1997 tentang Jenis Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak (Peraturan Pemerintah No. 22/1997). Dalam Pasal 1 Peraturan Pemerintah No. 22/1997 disebutkan jenis PNBP sebagaimana dimaksud dalam Lampiran I dan Lampiran II Peraturan Pemerintah tersebut.⁹² Pencantuman jenis PNBP di dalam Lampiran I dan Lampiran II Peraturan Pemerintah No. 22/1997 bertujuan untuk memberi kepastian hukum karena dialokasikan secara rinci untuk tiap Kementerian dan Lembaga Pemerintah Non Kementerian (LPNK) yang dahulu disebut Departemen dan Lembaga Pemerintah Non Departemen.

Lampiran I Peraturan Pemerintah No. 22/1997 menegaskan bahwa Jenis PNBP berlaku umum di semua Kementerian dan LPNK. Adapun jenis PNBP yang berlaku umum adalah:⁹³

1. penerimaan kembali anggaran (sisa anggaran rutin dan sisa anggaran pembangunan);
2. penerimaan hasil penjualan barang/kekayaan negara;
3. penerimaan hasil penyewaan barang/kekayaan negara;
4. penerimaan hasil penyimpanan uang negara (jasa giro);
5. penerimaan ganti rugi atas kerugian negara (tuntutan ganti rugi dan tuntutan bendaharawan);
6. penerimaan denda keterlambatan penyelesaian pekerjaan pemerintah;
7. penerimaan dari hasil penjualan dokumen lelang.

Jenis PNBP tersebut di atas, bagi tiap Kementerian dan LPNK dapat mengalami perubahan berdasarkan perkembangannya. Sebenarnya ketujuh jenis PNBP pada Lampiran I Peraturan Pemerintah No. 22/1997 hanya berfungsi sebagai pegangan sementara dan boleh berubah demi kepentingan negara ke depan. Perubahan tersebut harus dilakukan berdasarkan peraturan pemerintah dengan berpatokan pada Undang-Undang No. 20/1997.⁹⁴

⁹² Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Jenis Dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak*, PP No. 22, LN No. 57 Tahun 1997, TLN No. 3694, ps.1.

⁹³ *Ibid.*, Lampiran 1.

⁹⁴ Muhammad Djafar Saidi dan Rohana Huseng, *op. cit.*, hal. 34.

Lampiran II Peraturan Pemerintah No. 22/1997 terdiri dari Lampiran IIA dan Lampiran IIB yang memuat secara berbeda jenis PNBP. Lampiran IIA berisikan jenis PNBP yang berlaku untuk tiap-tiap Kementerian. Lampiran IIB berisikan jenis PNBP yang berlaku untuk LPNK. Pemisahan tersebut bertujuan untuk memberi kepastian hukum bagi Kementerian dan LPNK untuk mengatur lebih lanjut berdasarkan kebutuhan pelayanan dan pemanfaatan sumber daya alam yang dapat dilakukannya. Di samping itu, diharapkan adanya keadilan maupun kemanfaatan dalam pengelolaan jenis PNBP sebagai kewenangannya masing-masing.

Jenis PNBP yang berlaku pada Kementerian (dahulu Departemen) sebagaimana dimaksud dalam Lampiran IIA Peraturan Pemerintah No. 22/1997 tidak sesuai lagi dengan perkembangan dan kebutuhan Kementerian pada saat ini. Oleh karena itu, jenis PNBP tersebut mengalami perubahan yang sangat prinsipil sebagaimana tercantum dalam Pasal I Peraturan Pemerintah Nomor 52 Tahun 1998 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 22 tahun 1997 tentang Jenis dan Penyeteran Penerimaan Negara Bukan Pajak (Peraturan Pemerintah No. 52/1998) yang menegaskan:

"Mengubah jenis-jenis penerimaan negara bukan pajak yang berlaku pada Departemen Kehutanan dan Perkebunan pada Lampiran IIA. angka 9 Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1997 tentang Jenis dan Penyeteran Penerimaan Negara Bukan Pajak, yaitu Penerimaan dari Iuran Hasil Hutan menjadi Penerimaan dari Provisi Sumber Daya Hutan."⁹⁵

Dalam perkembangannya, perubahan ketentuan dalam rangka pengelolaan PNBP dilakukan berdasarkan kebutuhan dan kepentingan tiap-tiap Kementerian. Kemudian, perubahan itu ditetapkan dalam bentuk Peraturan Pemerintah agar tidak bertentangan dengan Undang-Undang No. 20/1997.

Selanjutnya jenis PNBP sebagaimana dalam Lampiran IIB Peraturan Pemerintah No. 22/1997 diperuntukkan bagi Kejaksaan dan LPNK (dahulu LPND). Pada awalnya baru 10 (sepuluh) instansi/lembaga yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah No. 22/1997.

⁹⁵ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 22 Tahun 1997 Tentang Jenis Dan Penyeteran Penerimaan Negara Bukan Pajak*, PP No. 52, LN No. 85 Tahun 1998, TLN No. 3760, ps.1.

Sejak terbitnya Undang-Undang No. 20/1997 hingga tahun 2011 ada 22 (dua puluh dua) Kementerian dan 19 (sembilan belas) LPNK termasuk Kejaksaan dan Kepolisian yang telah melakukan penataan jenis PNBP di lingkungannya.

Ketentuan Pasal 2 ayat (3) Undang-Undang No. 20/1997 menegaskan bahwa jenis PNBP yang belum tercakup dalam kelompok PNBP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang No. 20/1997 ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Pada hakikatnya, ketentuan ini berfungsi untuk menjaga kekosongan hukum (kevakuman hukum) tatkala ada jenis PNBP yang bersifat baru setelah keluarnya Undang-Undang tentang PNBP. Sebenarnya Peraturan Pemerintah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (3) Undang-Undang No. 20/1997 tidak mutlak harus ditetapkan, kecuali bila ditemukan ada jenis PNBP yang belum diatur dengan Peraturan Pemerintah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang No. 20/1997.

3.2. Tarif Atas Jenis PNBP

Dalam menetapkan tarif atas jenis PNBP yang akan berlaku, tidak boleh ditentukan secara sepihak oleh pemerintah. Hal ini terjadi karena tarif tersebut merupakan beban yang harus dipikul oleh rakyat pada saat membutuhkan jenis PNBP. Oleh karena itu, norma hukum yang terdapat pada Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang No. 20/1997 agar memerhatikan dampak, baik bersifat positif maupun negatif, berupa:⁹⁶

1. pengenaan terhadap masyarakat dan kegiatan usahanya;
2. biaya penyelenggaraan kegiatan pemerintah sehubungan dengan jenis PNBP yang bersangkutan; dan
3. aspek keadilan dalam pengenaan beban kepada masyarakat.

Hal tersebut di atas dipertegas dalam Penjelasan Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang No. 20/1997 bahwa tarif atas jenis PNBP perlu ditetapkan dengan pertimbangan secermat mungkin karena membebani masyarakat. Pertimbangannya adalah dampak pengenaan terhadap masyarakat dan kegiatan usahanya, serta beban biaya yang ditanggung pemerintah atas penyelenggaraan kegiatan pelayanan dan pengaturan oleh pemerintah yang berkaitan langsung

⁹⁶ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak*, *op. cit.*, penjelasan ps. 3.

dengan jenis PNBП yang bersangkutan. Demikian pula, aspek keadilan dimaksudkan agar beban yang wajib ditanggung masyarakat adalah wajar, memberikan kemungkinan perolehan keuntungan, atau tidak menghambat kegiatan usaha yang dilakukan oleh masyarakat.⁹⁷

Tarif atas jenis PNBП menurut Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang No. 20/1997 diatur dalam undang-undang atau peraturan pemerintah yang menetapkan jenis PNBП. Ketentuan ini tidak memberi kepastian hukum karena membuka peluang untuk memilih apakah undang-undang atau peraturan pemerintah sebagai pengaturan tarif atas jenis PNBП.⁹⁸ Undang-undang dengan peraturan pemerintah memiliki kedudukan hukum yang berbeda sehingga diperlukan penegasan, apakah undang-undang atau peraturan pemerintah. Dalam hal ini, perancang peraturan sudah seharusnya memahami hierarki peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Dengan demikian norma hukum dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia Tahun 1945 tetap memperoleh kedudukan yang sebenarnya.⁹⁹

Ketentuan Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang No. 20/1997 bersifat pilihan karena tarif atas jenis PNBП boleh ditetapkan dengan undang-undang atau peraturan pemerintah. Karena PNBП merupakan pungutan yang bersifat memaksa,¹⁰⁰ sebaiknya tarif atas jenis PNBП untuk pertama kali diatur dengan Undang-Undang No. 20/1997. Hal ini masih sesuai dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia Tahun 1945.

Penetapan tarif PNBП dengan Undang-Undang No. 20/1997 dimaksudkan untuk memberikan perlindungan hukum kepada masyarakat yang membutuhkan jenis PNBП. Seyogianya tarif itu diberlakukan dari minimal sampai tarif maksimal dengan menggunakan mata uang rupiah dan/atau mata uang negara lain. Bila terjadi perubahan tarif, maka Undang-Undang No. 20/1997 boleh memberikan pendelegasian wewenang kepada pemerintah untuk mengatur

⁹⁷ Muhammad Djafar Saidi dan Rohana Huseng, *op. cit.*, hal. 41.

⁹⁸ *Ibid.*, hal. 42.

⁹⁹ Lihat hierarki peraturan perundang-undangan dalam Pasal 7 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

¹⁰⁰ Indonesia, *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945*, ps 23A.

Selanjutnya, penerimaan negara bukan pajak tidak dapat dipaksakan bila orang atau badan tidak membuat/meminta izin pemanfaatan sumber daya alam atau pelayanan pemerintahan.

dalam bentuk peraturan pemerintah. Di sinilah letak fleksibelnya suatu norma hukum untuk mengantisipasi perkembangan dan kebutuhan terhadap tarif atas jenis PNBPN bagi Kementerian dan LPNK ke depan.

Penjelasan Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang No. 20/ 1997 ditegaskan bahwa tarif atas jenis PNBPN yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah disampaikan oleh pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Penyampaian itu dilakukan dalam rangka pembahasan dan penyusunan rancangan undang-undang tentang anggaran pendapatan dan belanja negara. Secara yuridis, peraturan pemerintah yang mengatur tarif atas jenis PNBPN walaupun dikemukakan oleh pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat, tetapi tidak boleh dikategorikan sebagai undang-undang.

Peraturan pemerintah yang mengatur tentang tarif atas PNBPN tetap merupakan pelaksanaan Undang-Undang No. 20/1997, berarti kedudukannya berada di bawah Undang-Undang No. 20/1997. Dalam pelaksanaannya, norma hukum Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang No. 20/1997 belum dapat diterapkan sepenuhnya. Sebab, proses pembuatan suatu undang-undang memiliki tingkat kesulitan lebih tinggi daripada proses pembuatan peraturan pemerintah. Kecuali, bila Pembuat undang-undang memiliki kemauan politik untuk mengubah, bahkan mengganti Undang-Undang No. 20/1997.

Pemerintah telah mengatur mengenai tarif atas jenis PNBPN dengan peraturan pemerintah yang berlaku untuk tiap-tiap Kementerian dan LPNK. Dengan pengaturan tersebut, setiap warga negara harus tunduk dan patuh terhadap ketentuan yang telah diatur pemerintah. Hal ini sesuai dengan Pasal 1 ayat (3) Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 bahwa Indonesia adalah negara hukum. Sebagai negara hukum maka semua perbuatan penyelenggara negara (pemerintah) harus berdasarkan atas hukum. Oleh karena itu, perbuatan pemerintah memberlakukan pengenaan tarif atas jenis PNBPN dengan Peraturan Pemerintah, harus mencerminkan keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum dalam memberi pelayanan dan pemanfaatan sumber daya alam sebagai bentuk perwujudan atau penerapan Undang-Undang No. 20/1997 disamping Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang

Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.¹⁰¹

Selanjutnya seluruh PNBP yang berlaku untuk tiap-tiap Kementerian dan LPNK dikelola dalam sistem Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.¹⁰² Sistem Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara adalah suatu cara untuk mengatur masuk dan keluarnya keuangan negara berdasarkan prosedur yang telah ditentukan. Hal ini untuk memudahkan pemerintah dalam mempertanggungjawabkan penggunaan PNBP kepada Dewan Perwakilan Rakyat.¹⁰³

Secara teknis, Menteri Keuangan dapat menunjuk instansi pemerintah untuk menagih dan atau memungut PNBP yang terutang.¹⁰⁴ Dalam Undang-Undang tentang Keuangan Negara, salah satu tugas menteri/pimpinan lembaga non kementerian adalah melaksanakan pemungutan PNBP dan menyetorkannya ke kas Negara.¹⁰⁵ Dengan demikian, menteri/pimpinan lembaga non kementerian (sebagai ordonateur) bertugas dan bertanggung jawab atas pengelolaan keuangan negara, termasuk PNBP. Termasuk penyampaian rencana penerimaan dan laporan realisasi PNBP kepada Menteri Keuangan secara tertulis.¹⁰⁶ Penyampaian rencana dan laporan realisasi ini, dapat digunakan dalam melakukan pengawasan intern terhadap Kementerian dan LPNK.

Untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban sesuai dengan peraturan perundang-undangan tentang PNBP dan dalam rangka melaksanakan peraturan perundang-undangan, dapat dilakukan pemeriksaan oleh instansi yang berwenang atas permintaan instansi pemerintah.¹⁰⁷ Instansi yang berwenang dalam peraturan ini adalah BPKP dan BPK. Dengan pemeriksaan pengelolaan PNBP akan diketahui pengelolaan PNBP yang tidak transparan dan potensi PNBP yang baru.

¹⁰¹ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, UU No. 12, LN No. 82 Tahun 2011, TLN No. 5234, ps.7.

¹⁰² Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak*, *op. cit.*, ps. 5.

¹⁰³ Muhammad Djafar Saidi dan Rohana Huseng, *op. cit.*, hal. 69.

¹⁰⁴ *Ibid.*, ps. 6.

¹⁰⁵ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Keuangan Negara*, *op. cit.*, ps. 9. Dalam Pasal 4 UU tentang PNBP disebutkan bahwa “Seluruh Penerimaan Negara Bukan Pajak wajib disetor langsung secepatnya ke Kas Negara.”

¹⁰⁶ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Tata Cara Penyampaian Rencana dan Laporan Realisasi Penerimaan Negara Bukan Pajak*, PP No. 1, LN No. 1 Tahun 2004, TLN No. 4353, ps. 3 dan ps. 5.

¹⁰⁷ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak*, *op. cit.*, ps. 14 ay (1) dan penjelasannya.

3.3. Upaya Peningkatan Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Dilakukan BPKP Sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah

Berdasarkan sejarah awal pendiriannya, BPKP telah menjalankan peran dalam hal pengawasan keuangan Negara. BPKP sebagai perangkat dan alat kendali Presiden di dalam manajemen pemerintahan harus melaksanakan pengawasan dan juga berfungsi sebagai *early warning* dan *quality assurance*. Pada tanggal 7 Januari 2008, Presiden meminta BPKP untuk melakukan pengawasan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara, termasuk pengelolaan PNBPN. Dalam pengelolaan PNBPN, BPKP ditetapkan sebagai salah satu instansi yang berwenang (selain BPK) untuk melakukan pemeriksaan PNBPN. BPKP sebagai aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden¹⁰⁸ telah berupaya meningkatkan PNBPN melalui tugas dan fungsinya. Upaya yang dilakukan BPKP dalam melakukan peningkatan PNBPN, antara lain:

3.3.1. Pengawasan Pengelolaan PNBPN

3.3.1.1. Aspek Hukum Tugas dan Kewenangan BPKP Sebagai Instansi Pemeriksa PNBPN

Pada bagian ini, peneliti akan menyampaikan aspek hukum upaya pengawasan pengelolaan PNBPN oleh BPKP sebagai aparat pengawasan intern pemerintah dalam meningkatkan PNBPN. Dalam pengelolaan PNBPN, izin pengelolaan pada suatu instansi diberikan dengan tujuan agar pemanfaatan dana yang telah disetor ke kas Negara bermanfaat untuk meningkatkan pelayanan publik instansi yang bersangkutan. Audit PNBPN perlu dilakukan agar pemanfaatan dana yang telah disetor ke kas Negara untuk meningkatkan pelayanan publik instansi dapat direalisasikan. Audit yang dilakukan tidak sekedar ditujukan pada pengujian ketaatan peraturan, namun juga pengujian efisiensi dan efektivitas pengelolaan, serta meyakinkan bahwa dengan pengelolaan PNBPN pelayanan kepada publik telah meningkat dan kepentingan stakeholder lainnya telah terakomodasi dengan baik.

¹⁰⁸ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, *op.cit.*, ps. 1 butir 4.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, upaya BPKP sebagai aparat pengawasan intern pemerintah dalam meningkatkan PNBPN melalui pemeriksaan PNBPN. Tugas dan kewenangan BPKP dalam pemeriksaan PNBPN dilakukan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengaturnya. Peraturan perundang-undangan yang mengatur tugas dan kewenangan BPKP dalam pemeriksaan PNBPN adalah sebagai berikut:

3.3.1.1.1. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang PNBPN.

Pasal 14 ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang PNBPN yang menyebutkan bahwa

- ”(1) Terhadap Wajib Bayar untuk jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (2) atas permintaan Instansi Pemerintah dapat dilakukan pemeriksaan oleh instansi yang berwenang.
- (2) Terhadap Instansi Pemerintah yang ditunjuk sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) atas permintaan Menteri dapat dilakukan pemeriksaan khusus oleh instansi yang berwenang.”

Dalam penjelasan Pasal 14 disebutkan bahwa

“Ayat (1)
Pemeriksaan dalam hal ini untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban sesuai dengan peraturan perundang-undangan tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak dan dalam rangka melaksanakan peraturan perundang-undangan tersebut. Yang dimaksud dengan instansi yang berwenang adalah **Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan**. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan dan Badan Pemeriksa Keuangan tetap dapat melaksanakan pengawasan dan pemeriksaan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Ayat (2)

Pemeriksaan dalam hal ini dalam rangka melaksanakan pengawasan intern dan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban sesuai dengan peraturan perundang-undangan Penerimaan Negara

*Bukan Pajak serta dalam rangka melaksanakan peraturan perundang-undangan tersebut. Yang dimaksud dengan instansi yang berwenang adalah **Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan**. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan dan Badan Pemeriksa Keuangan tetap dapat melaksanakan pengawasan dan pemeriksaan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”*

3.3.1.1.2. Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2005 tentang Pemeriksaan PNBPN.

Peraturan Pemerintah ini merupakan pelaksanaan dari ketentuan Pasal 18 UU No 20/1997. Dalam Peraturan Pemerintah ini menyebutkan bahwa Instansi Pemeriksa adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan yang diminta oleh Menteri atau Pimpinan Instansi Pemerintah untuk memeriksa PNBPN (Pasal 1 angka 7). Atas permintaan Pimpinan Instansi Pemerintah, Instansi Pemeriksa dapat melaksanakan pemeriksaan terhadap Wajib Bayar yang menghitung sendiri kewajibannya (Pasal 2 ayat (1)) dan atas permintaan Menteri, Instansi Pemeriksa dapat melaksanakan pemeriksaan khusus terhadap instansi pemerintah yang ditunjuk (Pasal 4). Peraturan Pemerintah ini memberikan kewenangan kepada BPKP untuk dapat melakukan pengawasan pengelolaan PNBPN meski melalui penugasan/permintaan pimpinan instansi pemerintah dan Menteri Keuangan.

3.3.1.1.3. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Pada era reformasi sesuai dengan Pasal 1 angka 4 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 disebutkan bahwa “*Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, yang selanjutnya disingkat BPKP, adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden.*”

Dalam Pasal 49 ayat (1) dan ayat (2) disebutkan bahwa:

- “(1) Aparat pengawasan intern pemerintah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 48 ayat (1) terdiri atas:*
- a. BPKP;*
 - b. Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern;*
 - c. Inspektorat Provinsi; dan*
 - d. Inspektorat Kabupaten/Kota.*
- (2) BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi;*
- a. kegiatan yang bersifat lintas sektoral;*
 - b. kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara; dan*
 - c. kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden.”*

Dari ketentuan di atas, dapat dilihat bahwa BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan Negara atas kegiatan yang bersifat lintas sektoral dan kegiatan kebendaharaan umum Negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan. PNPB terdapat hampir di semua kementerian/lembaga pemerintah yang pengawasannya dilakukan oleh masing-masing Inspektorat Jenderal/Inspektorat pada kementerian/lembaga. Berdasarkan Pasal 49 ayat (2) PP No. 60 Tahun 2008 di atas, pengawasan intern kegiatan lintas sektoral seperti pengelolaan PNPB dilakukan oleh BPKP. Dengan demikian, BPKP memiliki kewenangan melakukan pengawasan pengelolaan PNPB yang terdapat di hampir semua kementerian/lembaga (lintas sektoral).

3.3.1.1.4. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231/PMK.02/2009 tentang Pedoman Umum Pemeriksaan Penerimaan Negara Bukan Pajak.

Peraturan Menteri Keuangan ini untuk melaksanakan ketentuan Pasal 23 Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2005. Pemeriksaan PNBPN oleh BPKP dalam Peraturan Menteri ini dapat dilihat di ketentuan Pasal 4 ayat (1) yang berbunyi sebagai berikut:

“Apabila dari hasil koordinasi perlu ditindaklanjuti dengan pemeriksaan, hasil koordinasi digunakan sebagai rekomendasi bagi Instansi Pemerintah untuk meminta Instansi Pemeriksa melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Bayar yang menghitung sendiri kewajibannya.”

Instansi pemeriksa dalam pasal ini adalah BPKP.

3.3.1.2. Pedoman Pemeriksaan PNBPN

Dalam uraian sebelumnya telah dijelaskan sumber penerimaan negara dapat diperoleh melalui 3 jenis penerimaan, yaitu penerimaan negara dari pajak, penerimaan bukan pajak yang disebut penerimaan negara bukan pajak (PNBPN) dan penerimaan negara dari hibah, baik dalam negeri maupun di luar negeri. Sebagai salah satu sumber penerimaan negara, PNBPN mempunyai peran penting dalam mencukupi target penerimaan dalam APBN. Hal ini disebabkan sektor perpajakan sebagai salah satu penyumbang penerimaan negara tidak dapat lagi digenjot dengan akselerasi yang tinggi. Berbagai insentif dan pengurangan tarif di sektor perpajakan mendorong penerimaan negara dari perpajakan menjadi lamban. Kompensasinya, sektor PNBPN akan terus ditingkatkan. Untuk itu, pembenahan di sektor PNBPN sudah saatnya dilakukan.¹⁰⁹ Wakil Menteri Keuangan, Anny Ratnawati, mengatakan bahwa berbagai permasalahan masih menjadi ganjalan untuk mencapai PNBPN yang optimal. Di antaranya, masih ada penerimaan negara yang belum masuk kategori PNBPN, tarif yang tidak sesuai, dan administrasi pencatatan serta pelaporan yang tidak tertib. Menurut Anny, BPKP

¹⁰⁹ Anny Ratnawati, Rapat Koordinasi Persiapan Pemeriksaan PNBPN Kementerian/Lembaga Tahun 2011 di Aula Gandhi Kantor BPKP Pusat Jakarta, <http://www.bpkp.go.id/berita/read/5780/340/Wakil-Menteri-Kuangan-Penerimaan-Negara-dari-Sektor-PNBPN-Akan-Terus-Ditingkatkan.bpkp>, diunduh 6 Februari 2012.

sebagai Ketua Tim Optimalisasi Penerimaan Negara dapat berperan melalui audit PNBPN. Dengan audit PNBPN diharapkan berbagai masalah seputar PNBPN akan teridentifikasi dan diperoleh solusinya juga potensi PNBPN akan tergali dengan optimal.¹¹⁰

Berdasarkan tugas dan fungsinya, BPKP merupakan lembaga yang memahami kegiatan pengawasan dan pemeriksaan di bidang pengelolaan keuangan. Sesuai arahan Presiden Susilo Bambang Yudhoyono saat membuka acara Pembekalan Pemerintah Pusat Dalam Rangka Peningkatan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan dan Aset Serta Pengadaan Barang dan Jasa di Provinsi Papua dan Papua Barat, dikatakan bahwa jika ada keraguan dalam pengelolaan anggaran (termasuk pengelolaan PNBPN) segera dikomunikasikan dengan BPKP agar tidak timbul permasalahan di kemudian hari.¹¹¹

Dalam Pasal 1 angka 3 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (PP No. 60/2008), disebutkan bahwa pengawasan intern adalah seluruh proses kegiatan audit, reuiu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik.¹¹²

Dalam hal PNBPN yang dilakukan penyelenggara negara, untuk menjamin pengelolaan PNBPN (keuangan negara) yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, Menteri/pimpinan lembaga wajib melakukan pengawasan atas penyelenggaraan kegiatan pemerintah di lingkungannya. Pengawasan di lingkungan kementerian/LPNK dilakukan oleh Inspektorat Jenderal/Inspektur. Pengawasan kegiatan pemerintahan di bidang keuangan termasuk pengelolaan PNBPN

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ Hartadi/Guroh, *op. cit.*, hal. 43.

¹¹² Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, *op.cit.*, ps. 1 butir 3.

yang dilakukan oleh Inspektorat Jenderal/Inspektur inilah yang disebut pengawasan intern.

Selanjutnya pengawasan intern antar kementerian/LPNK dilakukan oleh BPKP sebagai lembaga pengawasan yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden. Salah satu kegiatan pengawasan intern yang dilakukan BPKP dalam meningkatkan PNBP melalui proses kegiatan audit.

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, BPKP berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 22 Tahun 2005 tentang Pemeriksaan PNBP, ditunjuk sebagai Instansi Pemeriksa yang mempunyai kewenangan untuk melakukan pemeriksaan PNBP atas permintaan Menteri Keuangan atau pimpinan Instansi Pemerintah (IP). Dalam peraturan yang lebih tinggi, berdasarkan Penjelasan Pasal 14 Undang-Undang No. 20/1997 tentang PNBP, BPKP mempunyai kewenangan melakukan pemeriksaan PNBP. Selaku Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) sesuai tugas dan fungsinya untuk mengamankan kebijakan fiskal pemerintah, BPKP melaksanakan pemeriksaan PNBP yang tercermin dalam Program Kerja Pemeriksaan Tahunan (PKPT) BPKP.¹¹³ BPKP selama ini telah berperan dalam pemeriksaan PNBP melalui Tim Optimalisasi Penerimaan Negara (OPN) yang merupakan kerjasama dengan Kementerian Keuangan (d/h. Depkeu) yang meliputi pemeriksaan penerimaan pajak dan bukan pajak. Sementara ini kerjasama baru dilakukan pada pemeriksaan sektor pertambangan, kehutanan, komunikasi dan informasi dan perhubungan. Dengan demikian pemeriksaan pada sektor-sektor lainnya masih perlu dikembangkan lebih lanjut.

Pemeriksaan terhadap PNBP oleh BPKP dilakukan secara terintegrasi yang melibatkan Perwakilan BPKP seluruh Indonesia agar rekomendasi yang diberikan dapat lebih meningkatkan pengelolaan

¹¹³ BPKP, *Pedoman Umum Pemeriksaan Negara Bukan Pajak Pada Instansi Pemerintah dan Wajib Bayar*, Nomor: LHP-886/LB/2006 tanggal 24 November 2006. hal. 1.

PNBP secara lebih efektif dan efisien. Untuk mendukung hal itu, BPKP telah menyusun pedoman umum pemeriksaan PNBP yang merupakan kebutuhan mutlak sebagai pedoman dasar dan rujukan dalam penyusunan dan penyempurnaan pedoman teknis pemeriksaan PNBP. Penyusunan pedoman umum pemeriksaan ini bertujuan untuk:¹¹⁴

- a. Memberikan pemahaman yang seragam atas pemeriksaan pengelolaan PNBP berdasarkan kondisi terkini;
- b. Mendorong pengelolaan PNBP yang transparan dan akuntabel;
- c. Mendorong Instansi Pemerintah (IP) dan Wajib Bayar (WB) untuk melakukan pencatatan akuntansi sesuai Standar Akuntansi Pemerintah dan Standar Akuntansi Keuangan (peraturan perundang-undangan yang berlaku).

Sedangkan manfaat yang diharapkan yaitu sebagai acuan dalam penyusunan pedoman teknis pemeriksaan PNBP baik untuk Instansi Pemerintah maupun Wajib Bayar.

a. Dasar Hukum

Dasar pemeriksaan PNBP oleh BPKP diatur dalam:

1. Undang-undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang PNBP, mengatur ketentuan umum mengenai kewenangan pemeriksaan PNBP, oleh BPKP baik terhadap IP maupun WB;
2. Peraturan Pemerintah (PP) Republik Indonesia Nomor 22 Tahun 2005 tentang Pemeriksaan Penerimaan Negara Bukan Pajak telah memberikan kewenangan kepada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan untuk melakukan pemeriksaan PNBP terhadap Wajib Bayar dan Instansi Pemerintah atas dasar permintaan (mengatur tata cara pemeriksaan PNBP atas dasar permintaan Menteri Keuangan).
3. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231/PMK.02/2009

¹¹⁴ *Ibid.*, hal 2.

tentang Pedoman Umum Pemeriksaan Penerimaan Negara Bukan Pajak.

b. Objek Pemeriksaan

Sebagaimana tercantum dalam PP No. 22 Tahun 2005 yang dimaksud dengan Wajib Bayar (WB) adalah orang pribadi atau badan yang ditentukan untuk melakukan kewajiban membayar menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku.¹¹⁵ Instansi Pemerintah (IP) adalah Departemen dan Lembaga Non Departemen. Sedangkan yang dimaksud dengan Instansi Pemerintah yang ditunjuk adalah Kementerian dan Lembaga Non Kementerian yang diberikan kewenangan oleh Menteri Keuangan (Menkeu) untuk menetapkan, memungut, dan menyeter PNBPN ke Kas Negara.¹¹⁶

c. Subjek Pemeriksaan

Subjek pemeriksaan merupakan semua jenis PNBPN yang diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 22 Tahun 1997 tentang Jenis dan Penyetoran PNBPN, Undang-undang No. 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi (Migas), dan Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU). Dengan keluarnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231/PMK.02/2009, subjek pemeriksaan merupakan Wajib Bayar yang telah menerima manfaat, seperti pemanfaatan sumber daya alam, dan penentuan jumlah PNBPN yang Terutangnya dipercayakan kepada Wajib Bayar yang bersangkutan untuk menghitung sendiri dalam rangka membayar dan melaporkan sendiri (*self assessment*).¹¹⁷

d. Jenis Pemeriksaan

¹¹⁵ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Pemeriksaan Penerimaan Negara Bukan Pajak*, PP No. 22, LN No. 46 Tahun 2005, TLN No. 4500, ps.1 angka 6.

¹¹⁶ *Ibid.*, ps.1 angka 3 dan angka 4.

¹¹⁷ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231/PMK.02/2009 tentang Pedoman Umum Pemeriksaan Penerimaan Negara Bukan Pajak, ps. 3 ay (6).

Pemeriksaan terhadap Instansi Pemerintah bertujuan untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas pengelolaan PNPB serta menguji kepatuhan, sedangkan pemeriksaan terhadap Wajib Bayar hanya ditekankan pada pengujian kepatuhan saja. Dengan demikian jenis pemeriksaan yang akan diterapkan pada IP yaitu merupakan penggabungan antara pemeriksaan kinerja (*performance audit*) dengan pemeriksaan kepatuhan (*compliance audit*), dan pada WB adalah pemeriksaan kepatuhan.

Dalam pedoman ini menguraikan dua obyek pemeriksaan yaitu IP dan WB, dengan dua jenis pemeriksaan yang berbeda pula. Agar memudahkan dalam pemahaman dan tidak menimbulkan pengulangan, pedoman ini menjelaskan proses pemeriksaan mulai dari perencanaan sampai dengan pelaporan. Pemisahan langkah-langkah pemeriksaan pada IP dan WB akan dituangkan dalam pedoman teknis yang disusun oleh deputi teknis. Pembahasan dalam pedoman ini lebih ditekankan pada :

1. pemeriksaan IP dilakukan dengan pendekatan pemeriksaan kinerja dan kepatuhan;
2. pemeriksaan WB dilakukan dengan pendekatan pemeriksaan kepatuhan yang merupakan bagian dari pembahasan secara keseluruhan.

Untuk hal-hal yang memang berbeda dengan tujuan dan ruang lingkup tetap dilakukan pembahasan secara khusus sesuai pemeriksaan kepatuhan terhadap Instansi Pemerintah.

e. Pemeriksaan PNPB

Pemeriksaan yang dimaksud berdasarkan PP No.22 tahun 2005 adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data, dan atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan atas kepatuhan pemenuhan kewajiban PNPB berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang PNPB.¹¹⁸ Sedangkan definisi pemeriksaan menurut "*Report*

¹¹⁸ *Ibid.*, ps.1 angka 9.

of Committee on Basic Concept of The American Accounting Association" (Accounting Review, vol.47) yaitu sebagai:

"Suatu proses sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai asersi-aseri kegiatan dan peristiwa ekonomi, dengan tujuan mehentukan derajat kesesuaian antara asersi-aseri tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta menyampaikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan"

Penjabaran definisi di atas berkaitan dengan pemeriksaan PNBP yaitu, merupakan suatu proses sistematis berupa serangkaian langkah atau prosedur yang logis, terstruktur, dan terorganisir berdasarkan Standar Pemeriksaan yang berlaku. Pemeriksaan dilakukan secara independen, tanpa memihak terhadap perorangan atau entitas yang terkait dengan WB/IP yang mengelola asersi berupa informasi yang dimuat dalam laporan pertanggung-jawaban keuangan penerimaan PNBP beserta rencana atau target yang telah ditetapkan. Hasil pemeriksaan mengungkap sejauh mana asersi dapat diidentifikasi dan diperbandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan dalam UU No. 20/1997 beserta semua Peraturan Pemerintah yang mengatur mengenai PNBP atau ukuran-ukuran kinerja yang ditetapkan oleh IP yang bersangkutan. Pihak-pihak yang berkepentingan dalam hal ini adalah Menteri Keuangan dan para Menteri/Pimpinan Lembaga Negara yang terkait dengan pemeriksaan PNBP tersebut.

f. Kewajiban dan Wewenang

1. Kewajiban Pemeriksa

Berdasarkan PP No. 22 Tahun 2005 tentang Pemeriksaan PNBP, pemeriksa mempunyai kewajiban sebagai berikut:¹¹⁹

- a) Menyerahkan surat tugas kepada IP/WB yang akan diperiksa;
- b) Menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada IP/WB

¹¹⁹ *Ibid.*, ps 8 ay (1).

yang diperiksa;

- c) Memberitahukan secara tertulis kepada IP/WB yang diperiksa tentang temuan hasil pemeriksaan untuk ditanggapi oleh IP/WB yang diperiksa;
- d) Membuat laporan hasil pemeriksaan;
- e) Memberikan petunjuk kepada IP/WB yang diperiksa mengenai pemenuhan atas kewajiban PNBP dalam tahun-tahun selanjutnya dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- f) Mengembalikan buku, catatan, bukti, dan dokumen pendukung lainnya yang dipinjam dari IP/WB yang diperiksa dalam jangka waktu paling lama 14 (empat belas) hari kerja terhitung sejak selesainya pemeriksaan; dan
- g) Merahasiakan segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepada Pemeriksa mengenai data IP/WB yang diperiksa, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan.

2. Kewenangan Pemeriksa

Berdasarkan PP No. 22 tahun 2005 tentang Pemeriksaan PNBP, pemeriksa mempunyai kewenangan sebagai berikut:¹²⁰

- a) Memeriksa dan atau meminjam buku, catatan, bukti, dan dokumen pendukung lainnya;
- b) Meminta keterangan dan atau bukti yang diperlukan dari IPAA/B yang diperiksa;
- c) Meminta keterangan dan atau bukti yang diperlukan dari pihak lain yang mempunyai hubungan dengan IPA/VB yang diperiksa; dan
- d) Memasuki tempat atau ruangan yang diduga merupakan tempat menyimpan dokumen, uang, barang yang dapat memberi petunjuk tentang keadaan usaha IP/WB yang

¹²⁰ *Ibid.*, ps 8 ay (2).

diperiksa dan atau tempat lain yang dianggap penting serta melakukan pemeriksaan ditempat tersebut.

3. Kewajiban yang Diperiksa (Auditan)

Auditan yang diperiksa mempunyai kewajiban sebagai berikut:¹²¹

- a) Memenuhi permintaan peminjaman buku, catatan, bukti, dan dokumen pendukung lainnya yang diperlukan untuk kelancaran pemeriksaan dalam jangka waktu paling lama 7 (tujuh) hari kerja terhitung sejak tanggal surat permintaan;
- b) Memberikan kesempatan kepada Pemeriksa untuk memasuki tempat atau ruangan yang dipandang perlu dan membantu kelancaran pemeriksaan;
- c) Memberikan keterangan yang diperlukan; dan
- d) Menandatangani Berita Acara Hasil Pemeriksaan.

g. Karakteristik Pemeriksaan PNBP

Sebagaimana telah dijelaskan, obyek pemeriksaan PNBP adalah IP dan WB. Pemeriksaan terhadap IP bertujuan untuk menguji kepatuhan serta untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas dalam pengelolaan PNBP, sedangkan pemeriksaan terhadap WB ditujukan untuk menguji kepatuhan.¹²² Dengan demikian karakteristik pemeriksaan PNBP terhadap IP dan WB ada perbedaan yaitu dalam hal IP ditujukan untuk "meningkatkan efisiensi dan efektifitas pengelolaan PNBP". Disamping melakukan prosedur pemeriksaan sebagaimana lazimnya, pemeriksa diharapkan untuk memperhatikan beberapa karakteristik pemeriksaan terhadap IP/WB sebagaimana diuraikan berikut ini.

1. Karakteristik Pemeriksaan Terhadap IP

¹²¹ *Ibid.*, ps 9.

¹²² *Ibid.*, ps 5 dan ps 6.

PP No. 1 tahun 2004 tentang Tata Cara Penyampaian Rencana dan Laporan realisasi PNBP, pada intinya mengatur mengenai kewajiban IP untuk menyusun rencana dan laporan realisasi PNBP dalam lingkungan IP yang bersangkutan. Rencana dan laporan tersebut, sekurang-kurangnya memuat jenis, tarif, periode, dan jumlah PNBP. Penyampaian dilakukan paling lambat tanggal 15 Juli tahun anggaran berjalan dan apabila tidak dipenuhi maka penetapan dapat dilakukan oleh Menteri Keuangan. Penetapan target PNBP berdasarkan perhitungan besarnya potensi yang dimiliki, mengharuskan pemeriksa untuk menguji kewajaran dalam penetapannya. Pemeriksaan difokuskan untuk menilai tingkat efisiensi dan efektifitas dalam penetapan rencana dan capaian realisasinya. Dengan demikian, perencanaan pemeriksaan hendaknya juga mencantumkan mengenai rencana pengujian besarnya potensi PNBP berikut unsur-unsur dan faktor-faktor lainnya yang mempengaruhi penetapan besarnya target penerimaan PNBP.

2. Karakteristik Pemeriksaan Terhadap WB

Secara umum sistem pemungutan, PNBP (dalam penentuan jumlah PNBP terutang) mempunyai ciri dan corak tersendiri yang dibagi dalam dua kelompok yaitu, ditetapkan oleh IP dan dihitung sendiri oleh WB.

a) Penetapan PNBP terutang oleh IP

Jumlah PNBP menjadi terutang sebelum WB menerima manfaat atas kegiatan pemerintah, contohnya, pembayaran PNBP untuk pemberian hak paten, pelayanan pendidikan, dan penerbitan sertifikat keselamatan kapal.

b) PNBP terutang dihitung sendiri oleh WB

Jumlah PNBP menjadi terutang setelah menerima manfaat atas kegiatan pemerintah. Sebagai contoh pemanfaatan sumber daya alam, maka jumlah PNBP yang terutang dapat dipercayakan kepada WB yang bersangkutan untuk

menghitung sendiri dalam rangka membayar dan melaporkan sendiri (*self assessment*). Hal ini dilakukan semata-mata karena belum adanya kepastian mengenai besarnya jumlah yang telah diproduksi.

Sebagaimana diatur dalam PP No. 22 tahun 2005 tentang Pemeriksaan PNBP, pemeriksaan terhadap WB. *self assessment* dapat dilakukan atas permintaan IP apabila:¹²³

- 1) WB tidak menyampaikan laporan PNBP terutang;
- 2) terdapat indikasi tidak dilakukannya perhitungan dan pembayaran PNBP sesuai ketentuan;
- 3) terdapat keraguan dalam perhitungan jumlah PNBP yang terutang;
- 4) tidak dipenuhinya peraturan perundang-undangan di bidang PNBP. Pengajuan usulan pemeriksaan berdasarkan hal-hal tersebut dapat juga dilakukan oleh Menteri Keuangan setelah melakukan koordinasi dengan instansi terkait dalam hal klarifikasi data, obyek dan subyek pemeriksaan, jangka waktu dan pembiayaan dengan IP pengelola PNBP.

Pemeriksaan terhadap WB atas laporan dari pihak ketiga dilakukan berdasarkan informasi dari orang pribadi atau badan hukum mengenai tidak dilaksanakannya ketentuan PNBP, dilengkapi dengan bukti-bukti yang dapat meyakinkan IP. Selain itu, pemeriksaan dapat juga dilakukan atas permintaan WB antara lain dalam hal pengajuan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran WB yang bersangkutan, atau pengajuan keberatan.¹²⁴

h. Perencanaan Pemeriksaan PNBP¹²⁵

¹²³ *Ibid.*, penjelasan ps 2 ay (2) huruf a.

¹²⁴ *Ibid.*, penjelasan ps 2 ay (2) huruf b dan huruf c.

¹²⁵ BPKP, *Pedoman Umum Pemeriksaan Negara Bukan Pajak Pada Instansi Pemerintah*

Proses perencanaan pemeriksaan kinerja pada IP pengelola PNPB meliputi tahapan survey pengendalian intern, menetapkan tujuan dan ruang lingkup pemeriksaan, serta kriteria sebagai dasar untuk menetapkan metodologi pemeriksaan yang tepat. Untuk pemeriksaan WB, survey pengendalian intern dilakukan secara terbatas dengan lebih menekankan pada pengujian bukti-bukti transaksi.

1. Survey Pengendalian Intern

Pekerjaan pemeriksaan terlebih dahulu harus direncanakan secara memadai. Dengan perencanaan yang memadai tujuan pemeriksaan yang diinginkan akan dapat dicapai secara efektif sesuai ketersediaan dana, tenaga, dan waktu untuk menjamin kualitas berdasarkan standar audit yang berlaku. Perencanaan yang dilakukan dalam setiap penugasan merupakan kegiatan yang penting untuk mencapai tujuan dan menjaga mutu pemeriksaan. Rencana tersebut dapat di revisi selama proses pemeriksaan berjalan.

a) Pengendalian Intern

Pengendalian intern, yang seringkali dianggap sebagai pengendalian manajemen, dalam pengertian yang paling luas mencakup perencanaan, metoda, dan prosedur-prosedur yang digunakan oleh manajemen untuk mencapai misi, tujuan, dan sasaran. Pengendalian intern juga mencakup sistem untuk pengukuran, pelaporan, dan pemantauan kinerja program/entitas. Pengendalian intern juga berfungsi sebagai lini depan untuk menjaga aktiva dan mendeteksi terjadinya kesalahan, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan, serta ketidak-patuhan terhadap kontrak/perjanjian. Dalam semua penugasan pemeriksa harus memperoleh pemahaman yang cukup atas masing-masing komponen

dan Wajib Bayar, op. cit., hal. 11-34.

pengendalian intern (dijelaskan dalam halaman berikut) untuk merencanakan pemeriksaan, memaharhi desain pengendalian yang relevan dengan pemeriksaan, dan memahami apakah pengendalian tersebut dioperasikan. Pemahaman atas pengendalian intern diharapkan dapat membantu untuk menentukan signifikansi pengendalian intern terhadap tujuan-tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan, sebagai berikut:

1) Efektivitas dan efisiensi operasional program.

Pengendalian terhadap operasional program mencakup kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang diterapkan oleh entitas yang diperiksa yang bisa menjamin bahwa pengelolaan PNBPN yang meliputi penetapan, pemungutan, dan penyetoran telah mencapai tujuannya.

2) Validitas dan keandalan data.

Pengendalian terhadap validitas dan reliabilitas data mencakup kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang diterapkan oleh entitas yang diperiksa yang bisa menjamin bahwa data yang *valid* dan *reliable* bisa diperoleh, disimpan, dan dinyatakan secara wajar dalam laporan. Data tersebut bisa membantu dalam memberikan informasi mengenai apakah pengelolaan PNBPN telah berjalan secara tepat. Pemahaman terhadap pengendalian ini akan membantu pemeriksa (1) untuk menilai risiko validitas dan reliabilitas data yang dikumpulkan oleh entitas yang diperiksa dan (2) untuk merancang pengujian-pengujian terhadap data tersebut.

3) Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Pengendalian terhadap kepatuhan meliputi kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang diterapkan oleh entitas yang diperiksa yang bisa menjamin bahwa

implementasi program telah sesuai dengan undang-undang, regulasi-regulasi, dan kontrak-kontrak maupun perjanjian-perjanjian. Pemahaman terhadap pengendalian yang berkaitan dengan ketataan terhadap undang-undang, regulasi-regulasi, dan kontrak-kontrak maupun perjanjian-perjanjian akan membantu pemeriksa dalam menilai risiko terjadinya penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan serta ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian.

4) Pengamanan sumber daya.

Pengendalian atas pengamanan sumber daya meliputi kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang telah dilaksanakan oleh manajemen untuk memastikan bahwa sumber daya diamankan secara memadai terhadap pemborosan, kehilangan, dan penyalahgunaan. Pemahaman atas pengendalian ini dapat membantu pemeriksa merencanakan pemeriksaan ekonomis dan efisiensi.

b) Definisi dan Komponen Pengendalian Intern

Laporan *Committee of Sponsoring Organization (COSO)* dari *Treadway Commission* mendefinisikan Pengendalian Intern sebagai suatu proses yang dilaksanakan oleh dewan direksi (pimpinan), manajemen, dan personel lainnya dalam suatu entitas, yang dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkenaan dengan pencapaian tujuan dalam kategori:

- 1) Keandalan pelaporan keuangan (pertanggung-jawaban);
- 2) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku;
- 3) Efektivitas dan efisiensi operasi.¹²⁶

¹²⁶ *Ibid.*, hal. 13.

Suatu proses karena terdiri dari serangkaian tindakan yang meresap dan terintegrasi walaupun tidak termasuk dalam infra struktur entitas, bukan hanya berupa manual yang memuat kebijakan-kebijakan beserta formulir-formulirnya, tetapi pengendalian intern juga berorientasi pada orang-orang di seluruh tingkatan organisasi. Pengendalian intern dapat diharapkan untuk menyediakan hanya *keyakinan yang memadai*, bukan keyakinan yang mutlak kepada manajemen dan pimpinan, karena keterbatasannya yang melekat antara lain perlunya mempertimbangkan biaya dan manfaat dalam penerapannya. Semua itu dilakukan dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan berupa keandalan laporan pertanggung-jawaban, kepatuhan, dan operasional.

Lima komponen pengendalian yang saling berhubungan menurut identifikasi COSO, yaitu:¹²⁷

- 1) **Lingkungan Pengendalian** (*control environment*) menetapkan suasana suatu organisasi yang mempengaruhi kesadaran akan pengendalian dari orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan pondasi dari semua komponen pengendalian intern lainnya yang menopang dari sisi disiplin dan struktur. Faktor-faktor yang membentuknya antara lain:
 - (a) Integritas dan nilai etika dari para pengelola PNBPN.
 - (b) Pimpinan dan aparat pengawasan intern.
 - (c) Struktur organisasi.
 - (d) Penetapan wewenang dan tanggung jawab.
 - (e) Kebijakan dan praktek sumberdaya manusia.
- 2) **Penilaian Risiko** (*risk assessment*) untuk tujuan pelaporan keuangan adalah identifikasi, analisis, dan

¹²⁷ *Ibid.*, hal. 14-15.

pengelolaan risiko suatu entitas yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan/pertanggungjawaban yang disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Penilaian risiko oleh manajemen juga harus mencakup pertimbangan khusus atas risiko yang mungkin timbul dari perubahan kondisi, antara lain:

- (a) Perubahan dalam lingkungan operasi.
- (b) Sistem informasi yang baru atau dimodifikasi.
- (c) Teknologi baru.
- (d) Restrukturisasi organisasi.

3) **Aktivitas Pengendalian** (*control activities*)

merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa perintah manajemen telah dilaksanakan. Aktivitas pengendalian membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan berkenaan dengan risiko telah diambil untuk pencapaian tujuan entitas. Aktivitas pengendalian memiliki berbagai tujuan dan diaplikasikan pada berbagai tingkatan organisasional dan fungsional. Aktivitas pengendalian yang relevan antara lain:

- (a) Pemisahan tugas/fungsi.
- (b) Pengendalian proses informasi, yang mencakup pengendalian umum dan pengendalian aplikasi.
- (c) Pengendalian fisik.
- (d) Review kinerja.

4) **Sistem Informasi dan Komunikasi** (*information and communication system*) yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan/pertanggungjawaban, yang memasukkan sistem akuntansi, terdiri dari metode-metode dan catatan-catatan yang diciptakan untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, menganalisis,

mengklasifikasi, mencatat, dan melaporkan transaksi-transaksi entitas beserta kondisi kejadiannya, dan untuk memelihara akuntabilitas dari aktiva-aktiva dan kewajiban-kewajiban yang berhubungan. Komunikasi melibatkan penyediaan suatu pemahaman yang jelas mengenai peran dan tanggungjawab individu berkenaan dengan pengendalian intern atas pelaporan keuangan/pertanggungjawaban.

5) **Pemantauan** (*monitoring*) adalah suatu proses yang menilai kualitas kinerja pengendalian intern pada suatu waktu. Pemantauan melibatkan penilaian rancangan dan pengoperasian pengendalian dengan dasar waktu dan mengambil tindakan yang diperlukan.

c) **Pelaksanaan Survey Pengendalian Intern**

Pemeriksa dapat memperoleh pemahaman atas pengendalian intern melalui permintaan keterangan, pengamatan, inspeksi dokumen dan catatan, atau mereviu laporan pemeriksa lain. Prosedur yang dilakukan oleh pemeriksa untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern akan bervariasi, antara pemeriksaan yang satu dan yang lainnya.

Salah satu faktor yang mempengaruhi luasnya prosedur ini; adalah pengetahuan pemeriksa mengenai pengendalian intern yang diperoleh dalam pemeriksaan sebelumnya. Demikian pula, kebutuhan untuk memahami pengendalian intern, akan tergantung pada aspek tertentu dari program yang ditangani oleh pemeriksa dalam menetapkan tujuan dan lingkup pemeriksaan, serta metodologinya. Apabila pengendalian intern mempunyai pengaruh signifikan terhadap tujuan pemeriksaan, pemeriksa harus merencanakan untuk mendapatkan bukti-bukti yang cukup

untuk mendukung pertimbangan pemeriksa mengenai pengendalian tersebut.

Dalam melakukan survey pengendalian intern perlu juga bagi pemeriksa untuk memperhatikan:

1) Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terdahulu

Tindak lanjut temuan-temuan yang signifikan beserta rekomendasinya yang terdapat di laporan hasil pemeriksaan sebelumnya, yang secara langsung terkait dengan tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan harus diperhatikan oleh pemeriksa. Pemeriksa harus menanyakan kepada entitas yang diperiksa mengenai hasil pemeriksaan dan tindak-lanjutnya atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu atau studi-studi lainnya yang pernah dilaksanakan sebelumnya yang berkaitan dengan tujuan dan ruang lingkup pemeriksaan yang sedang dilaksanakan.

Misalnya, laporan hasil pemeriksaan terdahulu mengenai sistem informasi memuat temuan yang signifikan mengenai ketidak-handalan sistem komputerisasi yang mengakibatkan data yang dihasilkan tidak *valid*, namun pada saat dilakukan pemeriksaan kinerja PNBPN ternyata IP yang diperiksa tersebut masih memanfaatkan sistem tersebut untuk memproses informasi akuntansinya atau informasi lainnya yang akan digunakan oleh pemeriksa. Dalam situasi seperti ini pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya untuk menentukan: (1) periode sebelumnya yang harus dipertimbangkan, (2) tingkat pekerjaan yang perlu dilakukan untuk menindaklanjuti temuan yang signifikan serta rekomendasinya yang mempengaruhi pemeriksaan, dan (3), penilaian risiko

yang digunakan dalam perencanaan pemeriksaan yang sedang berjalan dan merancang prosedur pemeriksaan yang akan dilaksanakan.

Pemantauan tindak-lanjut atas temuan-temuan signifikan; beserta rekomendasinya merupakan hal yang penting untuk meyakinkan bahwa pekerjaan pemeriksaan telah memberikan manfaat. Pada akhirnya, manfaat yang didapat dari adanya pemeriksaan terlihat jika entitas yang diperiksa mengambil langkah perbaikan yang berarti dan efektif sebagai respon terhadap rekomendasi yang diberikan. Entitas yang diperiksa adalah pihak yang bertanggung jawab untuk menyelesaikan rekomendasi yang ditujukan kepadanya, serta memonitor status temuan-temuan tersebut beserta rekomendasinya. Apabila entitas yang diperiksa tidak melaksanakan proses tersebut, maka pemeriksa bisa menerapkan proses sendiri untuk mengikuti status temuan-temuan pemeriksaan beserta rekomendasinya.

2) Menelaah Hasil Pemeriksa lainnya

Pemeriksa harus menanyakan apakah ada pemeriksa lain yang telah, atau sedang melaksanakan pemeriksaan atas entitas yang bersangkutan dengan tujuan dan ruang lingkup yang sama. Jika ada, hal ini dapat menjadi sumber informasi yang berguna untuk perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan. Jika pemeriksa lain telah mengidentifikasi bidang yang membutuhkan studi lebih lanjut, hal tersebut dapat mempengaruhi pemilihan tujuan pemeriksaan. Tersedianya hasil kerja pemeriksa lain dapat juga mempengaruhi pemilihan metodologi karena pemeriksa dapat mengandalkan hasil kerja tersebut dalam

rangka membatasi luas pengujian yang akan dilakukannya.

Jika pemeriksa bermaksud untuk mengandalkan hasil kerja pemeriksa lain, pemeriksa harus melaksanakan prosedur yang memberikan dasar yang memadai untuk mengandalkan hasil kerja pemeriksa lain tersebut. Pemeriksa dapat memperoleh bukti persyaratan kualifikasi dan independensi pemeriksa lain berdasarkan pengalamannya, wawancara, reviu laporan, penilaian atas hasil *peer review* pemeriksa lain. Pemeriksa dapat menentukan apakah bukti-bukti yang diperoleh dari pemeriksa lain tersebut telah cukup, relevan, dan kompeten dengan cara mereviu laporan, program pemeriksaan, atau kertas kerja pemeriksaan dan/atau melakukan uji tambahan atas pekerjaannya. Sifat dan luasnya bukti yang dibutuhkan tergantung pada signifikansi pekerjaan pemeriksa lain tersebut dan tergantung pada apakah pemeriksa akan mengacu pada hasil kerja tersebut dalam laporannya.

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan yang sama jika pemeriksa mengandalkan hasil kerja bukan pemeriksa (konsultan, ahli, spesialis, dan sebagainya). Di samping itu, pemeriksa harus memahami metoda dan asumsi signifikan yang digunakan oleh bukan pemeriksa tersebut.

Sebagai gambaran, survey pengendalian intern berdasarkan obyek pemeriksaan PNBPN dapat diuraikan sebagai berikut:

Instansi Pemerintah (IP). Jenis, saat, dan luasnya prosedur yang dipilih oleh pemeriksa untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern pada IP akan bervariasi tergantung pada besar dan kompleksitas,

bentuk pengendalian, dan dokumentasi pengendalian yang diselenggarakan. Sebagai contoh, pemahaman atas penilaian risiko yang diperlukan untuk merencanakan suatu pemeriksaan PNBPN pada Lembaga Administrasi Negara (LAN), dengan satu jenis PNBPN dari jasa pendidikan, dapat bersifat terbatas. Namun tidak demikian dengan Kementerian Perhubungan yang mempunyai jenis dan tarif PNBPN banyak dan beragam, tentunya harus dilakukan secara lebih mendalam.

Meskipun pengendalian intern telah dilaksanakan oleh IP pengelola PNBPN, namun pelaksanaannya belum tentu efektif. Untuk memperoleh pemahaman tentang apakah pengendalian telah dilaksanakan, pemeriksa harus memastikan bahwa entitas telah menggunakannya. Di lain pihak, efektivitas pelaksanaan pengendalian intern berkaitan dengan bagaimana pengendalian tersebut diterapkan, bagaimana konsistensi penerapannya, dan oleh siapa pengendalian tersebut diterapkan. Pemahaman pemeriksa tentang pengendalian intern dapat menimbulkan keraguan tentang data atau laporan keuangan/pertanggung-jawaban IP yang diperiksa. Sebagai contoh, pemahaman pemeriksa atas integritas manajemen yang sangat rendah dapat menyebabkan pemeriksa mengambil kesimpulan bahwa risiko salah representasi manajemen dalam laporan keuangan/pertanggung-jawaban akan sedemikian rupa sehingga pengujian substantif harus dilakukan secara lebih mendalam.

Wajib Bayar (WB). Penilaian atas pengendalian intern pada WB dilakukan secara terbatas. Hal ini dimaksudkan mengingat lingkup PNBPN merupakan bagian yang tidak dominan dari transaksi atau proses operasional entitas WB secara keseluruhan. Pemeriksa dapat menggunakan

pendekatan yang sesuai dengan kondisi WB agar dapat memperoleh informasi yang diinginkan berkaitan dengan sistem pengendalian internnya.

Pemeriksa dapat memperoleh pemahaman atas pengendalian intern melalui permintaan keterangan, pengamatan, inspeksi dokumen dan catatan, atau mereviu laporan pemeriksa lain/sebelumnya. Prosedur yang dilakukan oleh pemeriksa untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern akan bervariasi, antara pemeriksaan yang satu dan yang lainnya. Salah satu faktor yang mempengaruhi luasnya prosedur ini adalah pengetahuan pemeriksa mengenai pengendalian intern yang diperoleh dalam pemeriksaan sebelumnya. Demikian pula, kebutuhan untuk memahami pengendalian intern, akan tergantung pada aspek tertentu dari program yang ditangani oleh pemeriksa dalam menetapkan tujuan dan lingkup pemeriksaan, serta metodologinya.

d) Pendokumentasian Hasil Survey Pengendalian Intern

Hasil survey pengendalian intern didokumentasikan dalam bentuk laporan atau catatan hasil survey. Hasil survey merupakan bahan untuk menyusun perencanaan yang mencakup:

- a. Tujuan pemeriksaan yang spesifik dan jelas;
- b. Adanya indikasi bahwa pemeriksaan akan memberikan nilai tambah dan membawa perubahan;
- c. Penjelasan mengenai ruang lingkup pemeriksaan, dasar pertimbangan yang rasional untuk menentukan ruang lingkup, alasan yang jelas apabila ada pembatasan ruang lingkup, dan risiko audit yang mungkin terjadi;
- d. Lingkungan utama tempat kerja;
- e. Bahan-bahan untuk menyusun kriteria pemeriksaan;

- f. Hasil diskusi mengenai rencana perhitungan setiap target yang ditetapkan;
- g. Penjelasan mengenai pendekatan pemeriksaan yang direncanakan serta metodologinya, termasuk kemungkinan kelemahan-kelemahan dalam penerapannya.

Tidak tertutup kemungkinan memasukkan informasi lainnya sepanjang hal itu relevan dengan tujuan dan ruang lingkup pemeriksaan yang akan dilakukan.

2. Menetapkan Tujuan Pemeriksaan

Berdasarkan hasil survey pengendalian intern ditetapkan tujuan dan ruang lingkup pemeriksaan kinerja. Tujuan pemeriksaan pada umumnya diungkapkan dalam bentuk kondisi yang diharapkan atas kinerja dari suatu aktivitas yang dilakukan secara ekonomis dan efisien. Idealnya, tujuan pemeriksaan harus konsisten dengan hasil yang diinginkan oleh suatu entitas sesuai dengan misinya. Tujuan pemeriksaan harus ditetapkan secara hati-hati dan dinyatakan secara tegas sehingga dapat dimengerti oleh tim.

Instansi Pemerintah (IP). Pemeriksaan terhadap IP sebagaimana yang diamanatkan bertujuan untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas pengelolaan PNBPN termasuk menguji kepatuhan atas pemenuhan kewajibannya. Pemeriksaa harus menetapkan terlebih dahulu, apa yang dimaksud dengan efektifitas, ukuran-ukuran apa yang dapat menyatakan bahwa IP tersebut sudah efektif atau belum. Demikian juga halnya dalam penetapan efisiensi, pemeriksa harus terlebih dahulu memahami standar yang digunakan untuk mengukur tingkat efisiensi suatu IP. Jadi penetapan tingkat efisiensi dan efektifitas suatu IP ditentukan oleh tercapai atau tidaknya tujuan yang telah ditetapkan berdasarkan ukuran indikator-indikator kerjanya.

Wajib Bayar (WB). Pemeriksaan terhadap WB sebagaimana yang diamanatkan bertujuan untuk menguji kepatuhan atas pemenuhan kewajiban sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang PNBPN. Tujuan yang dimaksud juga untuk menguji kepatuhan WB dalam membayar PNBPN yang dihitung sendiri (*self assessment*) maupun yang ditetapkan (*ex officio*) oleh IP yang berwenang.

3. Menetapkan Ruang Lingkup Pemeriksaan

Penetapan ruang lingkup secara relatif membatasi pemeriksaan hanya pada hal-hal yang secara signifikan perlu dibuktikan dengan memperhatikan tujuan pemeriksaannya, sumberdaya yang tersedia, dan hasil yang diharapkan dapat diterima oleh IP/WB. Terdapat tiga hal pokok yang harus diperhatikan dalam menetapkan ruang lingkup pemeriksaan, yaitu:

a) Relevan dengan mandat

Apabila pemeriksaan itu dilaksanakan berdasarkan perintah atau permintaan, maka harus diperhatikan sejauh mana kewenangan yang diberikan untuk melakukan pemeriksaan.

b) Permasalahan yang signifikan.

Pada prinsipnya pemeriksaan diarahkan pada kegiatan yang potensial dengan memperhatikan isu-isu dan permasalahan yang signifikan. Melakukan identifikasi permasalahan yang signifikan bisa diperoleh dari jawaban atas pertanyaan-pertanyaan berikut:

- 1) Apakah hasil pemeriksaan mempunyai dampak yang penting?
- 2) Apakah ruang lingkup dimaksud mempunyai risiko yang tinggi?
- 3) Apakah menyangkut jumlah yang materiil?
- 4) Apakah hasil pemeriksaan berpotensi meningkatkan kinerja, akuntabilitas, dan membuat perubahan?

5) Apakah permasalahan yang timbul merupakan isu-isu terkini yang perlu diselesaikan oleh IP/WB?

c) **Auditability**

Auditability adalah berkaitan dengan kemampuan pemeriksa untuk melakukan pemeriksaan berdasarkan standar profesional. Namun perlu disadari, tidak semua kegiatan/aspek dalam suatu entitas (IP/WB) dapat diperiksa yang menuntut pemeriksa untuk memutuskan tidak melakukan pemeriksaan walaupun kegiatan tersebut dinilai signifikan. Dalam kondisi seperti ini, pemeriksa harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut sebelum membuat keputusan:

- 1) Sifat dari kegiatan yang tidak terkait langsung dengan PNBP (mengingat keterbatasan waktu dan biaya). Contohnya, mungkin dapat dianggap tidak perlu untuk melakukan pemeriksaan terhadap kegiatan teknis dari pelaksanaan penelitian.
- 2) Ketiadaan atau tidak dapat meminta bantuan tenaga ahli.
- 3) Kemungkinan adanya perubahan yang sangat mendasar atas rekomendasi yang diberikan dan tidak bisa ditindak-lanjuti secara langsung.
- 4) Tidak adanya kriteria yang sesuai untuk menilai kinerja.

Instansi Pemerintah (IP). Ruang lingkup pemeriksaan terhadap IP meliputi pengendalian dan pertanggungjawaban, pemungutan dan penyetoran PNBP, dan penyelenggaraan pencatatan akuntansi, laporan rencana dan realisasi PNBP, serta penggunaan sarana yang tersedia berkaitan dengan pengelolaan PNBP.

Wajib Bayar (WB). Ruang lingkup pemeriksaan terhadap WB meliputi penyelenggaraan catatan akuntansi PNBP, laporan keuangan beserta dokumen pendukungnya, dan termasuk di

dalamnya transaksi keuangan yang berkaitan dengan pembayaran dan penyetoran PNBPNP.

4. Penetapan Kriteria

Kriteria adalah standar, ukuran, harapan mengenai apa yang seharusnya, praktek terbaik, dan *benchmarks* yang harus diungkapkan pada saat merencanakan pemeriksaan. Dalam menetapkan suatu permasalahan pemeriksa harus membandingkan antara kinerja yang sedang berlangsung dengan kriteria yang relevan. Dalam menentukan kriteria, pemeriksa harus menggunakan kriteria yang masuk akal, dapat dicapai, dan relevan dengan tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus mengkomunikasikan kriteria tersebut kepada entitas yang diperiksa sebelum atau pada saat dimulainya pemeriksaan. Berikut ini adalah beberapa contoh kriteria:

- a) Maksud dan tujuan yang ditetapkan oleh ketentuan dan peraturan perundang-undangan atau yang ditetapkan oleh entitas yang diperiksa.
- b) Kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh entitas yang diperiksa.
- c) Pendapat ahli.
- d) Kinerja tahun-tahun sebelumnya.
- e) Kinerja entitas yang sejenis.
- f) Kinerja sektor swasta di bidang yang sama.
- g) Praktik terbaik organisasi terkemuka.

Instansi Pemerintah (IP). Sebelum menilai tingkat efektifitas, harus ditetapkan terlebih dahulu kriteria yang spesifik seperti apa suatu entitas dapat dikatakan telah efektif. Efektifitas menekankan pada penetapan target atau tujuan yang hendak dicapai dengan hasil nyata yang diperoleh. Menilai efektifitas IP dilakukan dengan pendekatan pengukuran kinerja beserta indikator-indikatornya. Dengan demikian, efektifitas

menjamin bahwa hasil yang diinginkan, tujuan, target ,dan kebijakan telah dilaksanakan dengan baik.

Seperti halnya efektifitas, efisiensi juga harus ditetapkan terlebih dahulu dengan kriteria yang spesifik. Efisiensi menekankan pada keterkaitan antara barang dan jasa yang diproduksi (*output*) dengan sumberdaya yang digunakan (*input*) untuk menghasilkan barang dan jasa tersebut. Suatu IP dikatakan efisien.apabila dapat menghasilkan *output* maksimum dari *input* yang digunakan atau dengan kata lain, dibutuhkan *input* yang minimal untuk menghasilkan sejumlah barang dan jasa dengan kualitas yang dikehendaki. Hal ini dicerminkan dari meningkatnya produktivitas dengan biaya yang lebih rendah.

Dengan demikian, dalam penetapan kriteria untuk mengukur tingkat efisiensi dan efektifitas untuk masing-masing IP pengelola PNBP akan berbeda-beda sesuai dengan karakteristiknya. Apabila IP yang bersangkutan telah mempunyai kriteria atau standar yang ditetapkan, maka pemeriksa perlu untuk melakukan pengujian atas ketepatan penggunaan kriteria tersebut. Kriteria untuk pengujian kepatuhan mendasarkan pada ketentuan dan peraturan perundang-undangan mengenai PNBP.

Wajib Bayar (WB). Pemeriksaan terhadap WB dilakukan dengan pendekatan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Dengan demikian kriteria yang digunakan berdasarkan pada Peraturan Pemerintah yang mengatur mengenai penetapan tarif PNBP dan penyetorannya ke kas negara. Hal ini berlaku untuk penetapan PNBP yang dilakukan melalui *self assessment* maupun *ex-officio*.

Dalam hal pemeriksaan kepatuhan, apabila ketentuan dan peraturan perundang-undangan serta kontrak/perjanjian mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap tujuan

pemeriksaan, pemeriksa harus merancang metodologi dan prosedur pemeriksaan sedemikian rupa sehingga dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa metodologi dan prosedur tersebut dapat mendeteksi penyimpangan yang dapat membawa akibat signifikan terhadap hasil pemeriksaan.

Pemeriksa harus menetapkan ketentuan dan peraturan perundang-undangan serta kontrak/perjanjian yang mempunyai pengaruh signifikan terhadap tujuan pemeriksaan, dan harus memperhitungkan risiko bahwa penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan serta ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian, dan kecurangan maupun penyalahgunaan wewenang dapat terjadi. Berdasarkan penilaian risiko tersebut, pemeriksa harus merancang dan melaksanakan prosedur yang dapat memberikan keyakinan yang memadai mengenai hal-hal yang menyangkut penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan dan ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian. Untuk itu pemeriksa juga harus menyiapkan dokumentasi pemeriksaan mengenai penilaian risiko tersebut.

Pemeriksa tidak mutlak harus menggunakan kriteria yang tepat untuk menentukan apakah ketentuan dan peraturan perundang-undangan serta kontrak/perjanjian mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap tujuan pemeriksaan, karena program pemerintah terikat oleh berbagai ketentuan dan peraturan perundang-undangan serta kontrak/perjanjian, dan selain itu tujuan pemeriksaan juga sangat bervariasi. Meskipun demikian, pemeriksa dapat menggunakan pendekatan berikut ini:

- a) Mempersempit tujuan pemeriksaan pada aspek khusus dari program yang diperiksa (yaitu; maksud dan tujuan, pengendalian intern, *input*, operasi program, *output*, dan *outcome*).

- b) Mengidentifikasi ketentuan dan peraturan perundang-undangan serta kontrak/perjanjian yang secara langsung terkait dengan aspek khusus program yang dicakup dalam tujuan pemeriksaan.
- c) Menentukan apakah penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan serta ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian secara signifikan dapat mempengaruhi rancangan kegiatan pemeriksa yang dicakup dalam tujuan pemeriksaan. Apabila penyimpangan tersebut berpengaruh secara signifikan, maka ketentuan dan peraturan perundang-undangan serta kontrak/perjanjian tersebut mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap tujuan pemeriksaan.

Suatu pemeriksaan yang dilaksanakan sesuai dengan standar yang berlaku akan memberikan keyakinan yang memadai dalam mendeteksi penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan dan ketentuan dalam kontrak/perjanjian, atau kecurangan yang dapat secara signifikan mempengaruhi hasil pemeriksaan. Meskipun demikian, hal ini tidak menjamin ditemukannya tindakan yang melawan hukum, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan dan ketentuan dalam kontrak/perjanjian, atau kecurangan. Sebaliknya, dalam hal pemeriksa tidak menemukan tindakan yang melawan hukum, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan dan ketentuan dalam kontrak/perjanjian, atau kecurangan selama periode pemeriksaan, tidak berarti bahwa kinerja pemeriksa tidak memadai.

5. Menyusun Program Kerja Pemeriksaan

Rencana pemeriksaan secara tertulis harus disiapkan untuk setiap pemeriksaan dalam bentuk program pemeriksaan. Program pemeriksaan tersebut menyatakan bahwa prosedur pemeriksaan yang diyakini oleh pemeriksa merupakan hal yang

penting untuk mencapai tujuan pemeriksaan. Bentuk dan isi program pemeriksaan tersebut akan bervariasi tergantung pada kondisi pemeriksaan, praktik yang berjalan, serta kebijakan intern kantor pemeriksa.

Program pemeriksaan juga mendokumentasikan strategi pemeriksaan. Strategi pemeriksaan biasanya meliputi keseimbangan antara: prosedur pelaksanaan untuk memperoleh pemahaman mengenai operasional obyek yang diperiksa dengan pengendalian internnya, dan menentukan keseimbangan antara pengujian pengendalian dan pengujian substantif. Program pemeriksaan tersebut harus diperbaharui seperlunya, agar dapat mencerminkan setiap perubahan signifikan yang dibuat pada saat pemeriksaan dilaksanakan.

Mendokumentasikan rencana pemeriksaan dalam bentuk program pemeriksaan bermanfaat bagi pemeriksa untuk mereviu apakah:

- a) Tujuan pemeriksaan yang diusulkan akan dapat menghasilkan suatu laporan yang berguna.
- b) Lingkup pemeriksaan dan metodologi pemeriksaan yang diusulkan telah memadai untuk mencapai tujuan pemeriksaan.
- c) Staf dan sumber daya lain cukup tersedia untuk melaksanakan pemeriksaan.

Patokan-patokan berikut ini berlaku untuk pembuatan program kerja pemeriksaan:

- a) Memuat informasi mengenai landasan hukum program yang diperiksa, sejarah dan tujuan program, lokasi utama, dan latar belakang lain yang dapat membantu pemeriksa dalam memahami dan melaksanakan rencana pemeriksaan.
- b) Memuat informasi mengenai tanggung jawab masing-masing tim pemeriksa seperti membuat program

pemeriksaan, melaksanakan pemeriksaan, mengawasi pelaksanaan pemeriksaan, membuat konsep laporan, menangani tanggapan pihak yang diperiksa dan mengolah laporan akhir.

- c) Menguraikan prosedur untuk mencapai tujuan pemeriksaan dan memberikan dasar yang sistematis untuk membagi tugas kepada staf, dan untuk menyusun ikhtisar pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan.
- d) Bentuk umum laporan pemeriksaan dan jenis informasi yang dibutuhkan mengarahkan pemeriksa untuk mematuhi langkah-langkah dalam program pemeriksaan agar memudahkan pekerjaan lapangannya serta pada saat penyusunan laporan.
- e) Tujuan pemeriksaan harus dinyatakan secara jelas dan harus dapat dicapai atas dasar pekerjaan yang direncanakan dalam program kerja pemeriksaan.
- f) Mempertimbangkan hasil pemeriksaan tahap sebelumnya.
- g) Setiap langkah kerja harus merinci pekerjaan yang harus dilakukan disertai alasan-alasannya.
- h) Setiap langkah kerja harus berbentuk instruksi-instruksi mengenai pekerjaan-pekerjaan yang harus dilaksanakan.
- i) Menggambarkan urutan prioritas langkah-langkah kerja yang harus dilaksanakan.
- j) Fleksibel, setiap perubahan harus dengan persetujuan pengendali teknis/pengendali mutu.
- k) Tidak boleh memuat perintah untuk memperoleh informasi yang telah ada dalam *permanent file*. Untuk ini cukup menunjuk kepada file yang bersangkutan.
- l) Perlu memperhatikan Aturan Perilaku Pemeriksa, Norma Pemeriksaan APFP, Standar Pemeriksaan Pemerintah, dan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).
- m) Menyertakan taksiran-taksiran waktu yang diperlukan

sesuai dengan perencanaan kerja pemeriksaan guna melaksanakan kegiatan yang bersangkutan. Anggaran waktu diperlukan juga untuk menentukan jumlah tenaga pemeriksaan yang harus dikerahkan agar tugas pemeriksaan dapat diselesaikan dalam waktu yang tepat.

- n) Untuk pemeriksaan ulang mengenai kegiatan yang sama, program kerja pemeriksaan dapat dikembangkan menjadi suatu program kerja standar, sehingga waktu yang dipakai untuk menyusun program kerja pemeriksaan dapat dikurangi.

Sebagai contoh, program kerja pemeriksaan PNBPN sektor kehutanan (HPH/IUPHHK) dengan tujuan untuk meyakinkan mengenai izin perusahaan hutan dan untuk meyakinkan ada tidaknya kaitan HPH dengan IPKH, dilakukan langkah kerja pemeriksaan sebagai berikut:

- a) Dapatkan dan catat informasi dan data umum dari dinas kehutanan dan instansi terkait lainnya untuk mendapatkan gambaran kinerja perusahaan yang diperiksa.
- b) Minta kepada perusahaan untuk melakukan ekspose di hadapan tim pemeriksa mengenai:
 - 1) Penyelenggaraan TUK/TUHH.
 - 2) Prosedur penjualan/penyerahan kayu bulat di tempat penumpukan kayu (TPK) kepada IPKH.
 - 3) Alat angkutan yang dipergunakan untuk mengangkut kayu bulat.
 - 4) Pihak-pihak yang menerima kayu bulat.
 - 5) Data pembayaran IHH dan DR.
 - 6) Sistem dan prosedur akuntansi produksi kayu bulat.
- c) Lakukan evaluasi umum atas data pokok di atas.

Program kerja pemeriksaan disiapkan oleh ketua tim pemeriksaan dan harus disetujui pengendali teknis dan pengendali mutu.

Tentative Audit Objective (TAO). *Tentative audit objective* (TAO) merupakan indikasi sementara yang disinyalir akan terjadi dalam pemeriksaan. Indikasi yang tertuang dalam TAO dapat diperoleh dari informasi pemeriksaan sebelumnya, media massa, dan laporan masyarakat. TAO yang merupakan indikasi awal perlu diuji lebih lanjut dengan memperhatikan hasil pengujian sistem pengendalian internnya. Apabila dalam pengujiannya mengarah pada kebenaran akan timbulnya temuan pemeriksaan, maka diperlukan pembuktian lebih lanjut yang dituangkan dalam bentuk *firm audit objective* (FAO).

TAO yang berkaitan dengan pengelolaan PNBPN meliputi penetapan, pemungutan, dan penyetoran PNBPN. Secara umum TAO Penetapan PNBPN terjadi pada kelemahan sistem pengendalian manajemen, kegiatan entitas yang belum dihitung besaran PNBPN-nya, Perhitungan PNBPN yang tidak sesuai dengan tarif yang berlaku, dan terdapat keterlambatan dalam penetapan PNBPN. TAO Pemungutan PNBPN terjadi pada kelemahan sistem pengendalian manajemen dalam pemungutan PNBPN dan terdapat penerimaan PNBPN yang belum atau kurang dipungut. Sedangkan untuk TAO Penyetoran PNBPN juga terjadi pada sistem pengendalian manajemennya, terdapat *lapping* dalam penyetoran PNBPN, terdapat PNBPN yang digunakan secara langsung, dan Bendaharawan PNBPN tidak menyetorkan secara langsung ke rekening Bendaharawan Penerima Pusat.

Disamping itu, TAO perlu dikembangkan juga untuk mengidentifikasi potensi PNBPN, karena dari pengalaman yang berjalan selama ini penetapan target PNBPN biasanya dilakukan secara *incremental* dengan melihat realisasi penerimaan PNBPN tahun sebelumnya. Seharusnya penetapan target dihitung

berdasarkan potensi yang diperkirakan akan diterima berdasarkan data empiris dilapangan.

6. Metodologi Pemeriksaan PNB

Metodologi berisi pekerjaan dalam pengumpulan data dan metode analitis yang akan digunakan oleh pemeriksa dalam rangka mencapai tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus merancang metodologi untuk dapat memperoleh bukti yang cukup, kompeten, dan relevan dalam rangka mencapai tujuan pemeriksaan. Metodologi meliputi bukan hanya sifat dan prosedur yang dijalankan pemeriksa, namun termasuk juga sejauh mana prosedur tersebut harus dilakukan (misalnya, besar dan luasnya uji-petik). Ada dua pendekatan pemeriksaan yang dapat ditempuh oleh pemeriksa, yaitu pendekatan pemeriksaan sistem pengendalian dan pendekatan pemeriksaan pencapaian hasil (*target group*).

b) Pemeriksaan Sistem Pengendalian

Pendekatan ini didisain untuk menemukan apakah organisasi memiliki sistem pengendalian yang memadai untuk menghasilkan keyakinan yang memadai bahwa hasil yang diinginkan dapat tercapai. Kata "pengendalian" dipergunakan secara luas dan mencakup seluruh elemen manajemen yang diperlukan untuk mencapai hasil yang diinginkan. Pemeriksaan didisain untuk melaksanakan analisis, revidi, dan menguji komponen kunci dalam sistem pengendalian untuk meyakinkan bahwa sistem tersebut didisain dan diimplementasikan selayaknya. Jika sistem pengendalian efektif berarti ada indikasi kuat bahwa hasil akan memuaskan. Perlu diperhatikan, bahwa dalam melakukan pengujian pengendalian tetap menggunakan pendekatan *COSO* sebagaimana telah diuraikan di depan.

Umumnya, hanya komponen sistem berisiko tinggi yang akan direviu secara mendalam. Pengendalian yang dipilih untuk diperiksa juga berdasarkan signifikansinya dalam pencapaian tujuan utama. Jika pemeriksa menemukan ketidakefisienan, ia akan mengambil tindakan lanjutan untuk mengidentifikasi masalah dan akibat atau akibat potensial atas hasil yang diinginkan. Pendekatan ini memberikan dasar yang kuat dalam membuat rekomendasi untuk meningkatkan sistem dan praktik serta mengidentifikasi pengendalian yang tidak perlu.

c) *Pemeriksaan Capaian Hasil (Target Group)*

Jenis pemeriksaan ini memfokuskan pada penilaian hasil yang dicapai dikaitkan dengan hasil yang diinginkan. Pemeriksaan ini melibatkan pengujian kegiatan obyek yang diperiksa dalam area tertentu untuk menentukan apakah kinerja obyek yang diperiksa dalam area tersebut telah memuaskan. Pendekatan ini tidak dibuat untuk menguji sistem pengendalian namun untuk melihat *output* dan/atau *outcome*. Pendekatan ini dapat diterapkan jika kriteria yang tepat tersedia untuk menilai kualitas, kuantitas, dan biaya dari *output*. Jika hasil memuaskan, risiko kesalahan dalam mendisain dan mengimplementasikan proses atau kegiatan akan rendah. Jika pemeriksa menemukan hasil tidak memuaskan, aktivitas dan sistem pengendalian harus diuji untuk menentukan penyebab masalah.

Konsep pendekatan hasil dapat diterapkan dengan tidak mengindahkan apakah lingkup pemeriksaan adalah entitas secara keseluruhan, kegiatan dalam entitas, sistem, atau pengendalian.

d) Menentukan Pendekatan Teknik Pemeriksaan

Adanya dua teknik pendekatan dalam pemeriksaan kinerja PNBPN menuntut pemeriksa untuk memilih teknik mana yang paling sesuai diterapkan dengan mempertimbangkan kondisi IP/WB yang bersangkutan dan tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan. Berikut ini beberapa pertimbangan yang harus diperhatikan dalam menentukan teknik pendekatan pemeriksaan:

- 1) Pemilihan pendekatan sangat tergantung dari *output yang dihasilkan pada kegiatan sebelumnya*, yaitu (1) Kegiatan Memahami Entitas; (2) Kegiatan menetapkan Tujuan Pemeriksaan dan Ruang Lingkup Pemeriksaan; dan (3) Kegiatan Menilai Sistem Pengendalian Manajemen.
- 2) Tujuan pemeriksaan mempengaruhi pendekatan pemeriksaan yang akan diterapkan. Jika tujuan pemeriksaan memfokuskan pada sistem dan praktik operasional, maka pendekatan pemeriksaan adalah pemeriksaan pengendalian. Sebaliknya, jika fokus tujuan pemeriksaan diperoleh dari hasil sistem, maka pendekatan yang dilakukan adalah pemeriksaan capaian hasil.

Sebagai contoh, jika tujuan pemeriksaan atas pengelolaan PNBPN adalah "Untuk menentukan apakah terdapat pengendalian yang memadai atas fungsi penetapan, pemungutan, dan penyetoran PNBPN untuk menghasilkan keyakinan yang memadai bahwa pengelolaan telah dilakukan secara efektif dan efisien", maka pendekatan pemeriksaan adalah memeriksa sistem pengendalian. Apabila pemeriksaan tidak menemukan ketidakefisienan yang material, maka pemeriksaan memberikan keyakinan positif bahwa

pengendalian yang memadai ada dan telah berfungsi dengan baik. Sebaliknya, jika ketidakefisienan yang material ditemukan, maka pemeriksa harus melakukan langkah lebih jauh untuk mengidentifikasi sebab dan akibat atau akibat potensial dari hasil yang dimaksud.

Disisi lain, jika tujuan pemeriksaan adalah "Untuk menentukan apakah pengelolaan PNBK telah dilaksanakan sesuai dengan target yang telah ditetapkan", maka pendekatan pemeriksaan adalah memeriksa hasil secara langsung. Pemeriksaan akan menguji penerimaan yang senyatanya dilakukan untuk diverifikasi.

- 3) Kriteria pemeriksaan harus sesuai dengan tujuan pemeriksaan. Kriteria pemeriksaan akan berbeda-beda satu dengan lainnya tergantung dari tujuan pemeriksaan. Adanya perbedaan tujuan tersebut menuntut pula perbedaan dalam penggunaan teknik pemeriksaannya agar sesuai dengan ruang lingkup dan permasalahan yang timbul. Dengan demikian tujuan pemeriksaan adalah untuk menghubungkan keterkaitan pendekatan pemeriksaan antara kriteria pemeriksaan dan teknik-teknik pemeriksaan yang dilakukan.

Perubahan tujuan pemeriksaan dapat mengubah pendekatan pemeriksaan dari pemeriksaan pengendalian menjadi pemeriksaan hasil, atau sebaliknya. Demikian pula kriteria, dapat berubah dari kriteria berorientasi pengendalian menjadi kriteria berorientasi hasil, atau sebaliknya. Dengan perubahan kriteria ini, teknik dan prosedur pemeriksaan akan berubah pula yang memungkinkan pengujian kriteria yang diubah. Kaitan ini harus

diingat dalam pembuatan program pemeriksaan.

Instansi Pemerintah (IP). Metodologi pemeriksaan yang digunakan merupakan kombinasi dari dua teknik pendekatan (pemeriksaan sistem pengendalian dan pemeriksaan capaian hasil) menyesuaikan kebutuhan berdasarkan penilaian sistem pengendalian internal yang ada. Apabila diperlukan untuk menilai tingkat efisiensi dan efektifitas maka akan dilakukan dengan pendekatan pemeriksaan sistem pengendalian, dengan tetap memperhatikan tingkat kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Wajib Bayar (WB). Pemeriksaan terhadap WB dilakukan dengan pendekatan pemeriksaan capaian hasil dengan lebih menekankan pada kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

i. Pelaksanaan Pemeriksaan PNB

Sasaran dari tahap pengujian pemeriksaan dimaksudkan untuk memperoleh kecukupan informasi dan bukti-bukti pemeriksaan yang berguna bagi pemeriksa untuk pengembangan observasi mengenai realisasi kinerja dibandingkan dengan kriterianya, menyimpulkan dengan masing-masing tujuan pemeriksaan, serta untuk mendukung simpulan dan rekomendasi. Pembahasan dalam bab ini dikelompokkan dalam dua bagian. Pertama, berkaitan dengan tahapan pemeriksaan mulai dari pertemuan awal, pengumpulan bukti-bukti pemeriksaan, pengujian bukti-bukti pemeriksaan, penyusunan KKP, penyusunan temuan pemeriksaan, dan melakukan pertemuan akhir. Kedua, berkaitan dengan substansi pemeriksaan kinerja mulai dari, pemeriksaan sistem pengendalian (efektifitas dan efisiensi),

pemeriksaan hasil secara langsung, dan pemeriksaan kepatuhan (*compliance*).

1. Tahapan Pelaksanaan Pemeriksaan

Tahapan pelaksanaan pemeriksaan merupakan rangkaian kegiatan pemeriksaan yang dimulai dari Tahap Pertemuan Awal, Tahap Pengumpulan Bukti Pemeriksaan, Tahap Pengujian Bukti Pemeriksaan, Tahap Penyusunan Kertas Kerja Pemeriksaan, Tahap Penyusunan Temuan Pemeriksaan, dan Tahap Pertemuan Akhir.

a) Tahap Pertemuan Awal

Pertemuan awal merupakan pertemuan antara Tim Pemeriksa dengan Pimpinan yang bertanggungjawab atas entitas yang diperiksa, sebelum pemeriksaan dimulai. Tujuan dari pertemuan untuk memperoleh kesepahaman dan komitmen pimpinan IP/WB yang diperiksa tentang adanya kegiatan pemeriksaan, sehingga memperlancar jalannya pemeriksaan. Pada pertemuan awal ini, tim pemeriksa melakukan hal-hal sebagai berikut:

- 1) memastikan bahwa dalam pertemuan awal tim pemeriksa akan bertemu dengan penanggung jawab entitas yang akan diperiksa;
- 2) menyampaikan surat tugas kepada penanggung jawab entitas yang diperiksa;
- 3) memperkenalkan susunan tim pemeriksa kepada penanggung jawab entitas dan kepada para pejabat terkait dengan kegiatan pemeriksaan;
- 4) menjeiaskan maksud dan tujuan kedatangan tim pemeriksa yang meliputi tujuan pemeriksaan, ruang lingkup pemeriksaan, periode pemeriksaan, dan lamanya pemeriksaan;
- 5) menjeiaskan rencana kegiatan pemeriksaan serta pihak-pihak yang terkait yang diperiukan selama proses

pemeriksaan;

- 6) meminta komitmen dari Penanggung jawab entitas untuk membantu kelancaran proses pemeriksaan;
- 7) menyampaikan hal-hal yang perlu disiapkan oleh entitas yang diperiksa, seperti laporan-taporan, catatan-catatan, dan sebagainya.

Dari kegiatan pertemuan awal ini diharapkan Tim Pemeriksa dapat memperoleh informasi mengenai nama pihak-pihak yang terkait dengan kegiatan pemeriksaan dan dukungan dari Penanggung jawab dan pihak lain yang terkait atas kegiatan pemeriksaan.

b) Tahap Pengumpulan Bukti Pemeriksaan

Pengumpulan data bertujuan untuk memperoleh bukti pemeriksaan untuk mendukung temuan pemeriksaan. Kesimpulan pemeriksaan dan rekomendasi sangat tergantung kepada bukti-bukti pemeriksaan. Bukti harus memenuhi sifat, kualitas, dan jumlah yang memadai agar kesimpulan yang dibuat berdasarkan bukti-bukti tersebut *valid*.

Langkah-langkah yang diperiukan dalam kegiatan pengumpulan bukti adalah sebagai berikut:

- 1) dalam pengumpulan bukti pemeriksaan, pemeriksa dapat menggunakan teknik-teknik antara lain: reuiu dokumen, wawancara, kuesioner, dan observasi fisik;
- 2) dalam menentukan penggunaan suatu teknik pengambilan bukti, maka harus mempertimbangkan faktor-faktor sebagai berikut:
 - (a) jenis dan sumber bukti yang dikumpulkan;
 - (b) waktu dan biaya yang diperlukan untuk mengumpulkan bukti.

c) Tahap Pengujian Bukti Pemeriksaan

Pengujian bukti-bukti pemeriksaan terinci dimaksudkan untuk menentukan atau memilih bukti-bukti pemeriksaan yang penting dan perlu sebagai bahan penyusunan suatu temuan dan kesimpulan pemeriksaan. Selain itu berdasarkan bukti-bukti yang sudah diuji pemeriksa dapat:

- 1) mengembangkan hasil pengujian untuk menilai apakah kinerja entitas yang diperiksa telah sesuai dengan kriteria atau tidak;
- 2) mengumpulkan hasil pengujian dan membandingkannya dengan tujuan pemeriksaan tersebut;
- 3) mengidentifikasi kemungkinan untuk memperbaiki kinerja entitas tersebut;
- 4) memanfaatkan hasil pengujian untuk mendukung rekomendasi dan kesimpulan pemeriksaan.

Langkah-langkah yang diperlukan dalam kegiatan pengujian bukti pemeriksaan adalah sebagai berikut:

- 1) dalam menguji bukti pemeriksaan, pemeriksa dapat menggunakan teknik-teknik pengujian antara lain wawancara, inspeksi, konfirmasi, reuiv analitis (rasio, *trend*, pola), sampling, bagan arus, dan analisis (analisis; regresi, simulasi dan modeling, analisis muatan data kualitatif);
- 2) dalam menentukan penggunaan suatu teknik pengujian bukti, maka pemeriksa perlu mempertimbangkan faktor-faktor: jenis dan sumber bukti yang diuji, serta waktu dan biaya yang diperlukan untuk menguji bukti;
- 3) bandingkan hasil pengujian bukti-bukti pemeriksaan dengan kriteria pemeriksaan;
- 4) jika terdapat perbedaan yang signifikan antara kondisi

dan kriteria, maka identifikasi sebab dan akibat dari perbedaan tersebut;

- 5) dalam mengidentifikasi sebab akibat, maka pemeriksa bisa menggunakan model analisis sebab akibat sebagai alat analitis;
- 6) identifikasi usulan rekomendasi atas temuan.

d) Tahap Penyusunan Kertas Kerja Pemeriksaan

Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP) adalah catatan-catatan yang dibuat oleh pemeriksa dan informasi yang diperoleh, dikumpulkan, dan didokumentasikan secara sistematis dan memadai baik bukti pada tahap perencanaan, pemeriksaan di lapangan, dan temuan pemeriksaan selama melakukan pemeriksaan. KKP tersebut menggambarkan kegiatan pemeriksaan yang meliputi: prosedur yang ditempuh pemeriksa, pengujian yang dilakukan serta metode yang digunakan, informasi yang diperoleh, dan kesimpulan. KKP harus disimpan dengan rapih sehingga apabila ada pemeriksa lain terlibat di tengah pemeriksaan dapat mengerti dengan cepat tentang pemeriksaan tanpa harus terlibat dahulu atas pekerjaan yang sedang dilakukan. Contoh kertas kerja pemeriksaan dapat dilihat pada Lampiran 1.

e) Tahap Penyusunan Temuan Pemeriksaan

Temuan pemeriksaan adalah himpunan dan sintesis dari data dan informasi yang dikumpulkan dan diolah selama melakukan pemeriksaan tentang ekonomis, efisiensi, dan atau efektivitas pada entitas tertentu yang disajikan secara analitis dan sistematis yang meliputi unsur-unsur kondisi, kriteria, akibat, dan sebab serta komentar entitas yang diperiksa. Penyusunan temuan pemeriksaan bertujuan untuk memberikan informasi kepada entitas yang diperiksa dan atau pihak lain yang berkepentingan,

tentang fakta dan informasi yang akurat dan berhubungan dengan permasalahan yang diperoleh dari kegiatan pemeriksaan, selain itu bertujuan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan dengan cara memberikan jawaban atas pertanyaan-pertanyaan pemeriksaan.

f) Tahap Pertemuan Akhir

Pertemuan akhir adalah pertemuan yang dilakukan pada saat pemeriksaan telah selesai. Pertemuan ini sebaiknya dilakukan dengan orang yang sama pada saat pertemuan awal yaitu pimpinan entitas yang diperiksa. Pada pertemuan ini dibicarakan mengenai temuan pemeriksaan yang dimuat dalam lembar temuan pemeriksaan dengan maksud untuk memperoleh kebenaran mengenai materi dan validitas bukti pemeriksaan yang menjadi dasar penyusunan temuan pemeriksaan. Di samping itu, memberikan kesempatan kepada pihak yang diperiksa untuk memberikan komentar tertulis atas temuan-temuan pemeriksaan. Pada akhir pertemuan pemimpin secara resmi menyampaikan Lembar Temuan Pemeriksaan kepada pimpinan entitas yang diperiksa untuk ditandatangani.

2. Pemeriksaan Substansi

Substansi pemeriksaan menjelaskan hal-hal teknis yang akan dilakukan dalam pemeriksaan kinerja berdasarkan tujuan dan metodologi pemeriksaan yang telah ditetapkan.

a) Pemeriksaan Efektifitas

Pemeriksaan efektifitas merupakan kegiatan yang memiliki tingkat kompleksitas tinggi, karena mencari kesesuaian antara *outputs* yang dihasilkan oleh IP dalam pengelolaan PNBPN dengan *outcomes* yang diterima oleh masyarakat. Kesulitan yang sering timbul umumnya berkaitan, dengan tidak bisa diiakukannya penilaian

secara langsung atas dampak dari kebijakan yang telah diambil, karena adanya pengaruh faktor-faktor eksternal, dan hal itulah yang menyulitkan dalam menilai keterkaitan antara *outputs* dan *outcomes*. Pemeriksaan efektifitas dilakukan untuk mencari jawaban atas dua pertanyaan yang saling terkait (lihat gambar 2):

- 1) Apakah tujuan penerapan kebijakan (peraturan perundang-undangan) oleh IP telah memberikan manfaat atas perangkat kebijakan dan *inputs* yang digunakan?
- 2) Apakah dapat dijelaskan mengenai tingkat efektifitas atas kebijakan (peraturan perundang-undangan) yang diterapkan?

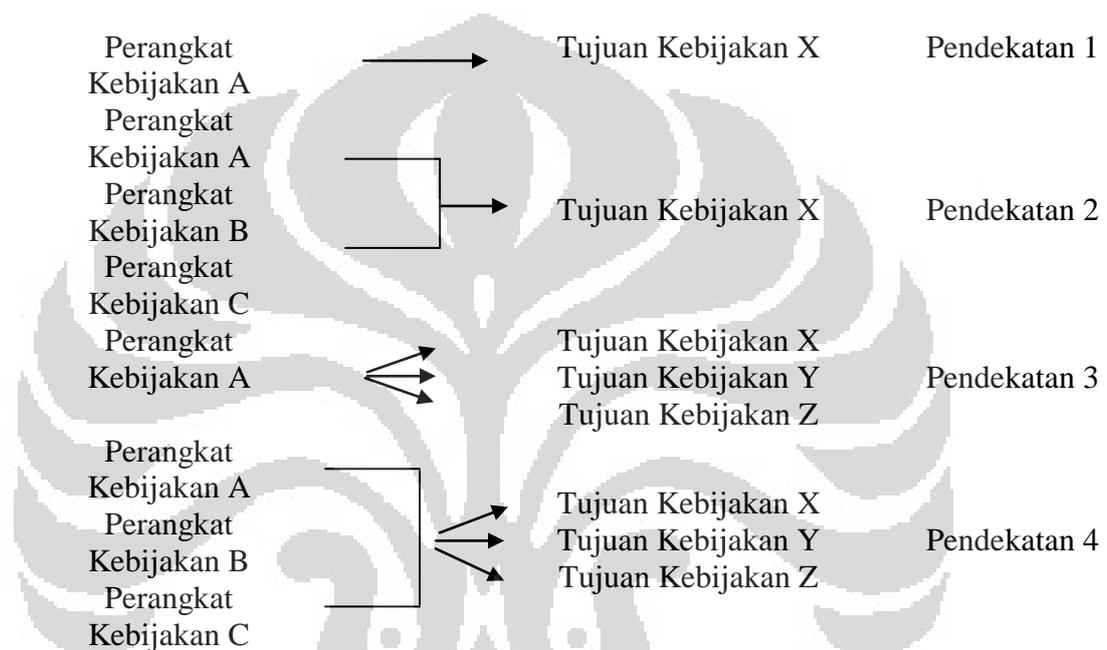


Gambar 2: Model untuk analisis efektifitas kebijakan

Pertanyaan utama yang harus diperhatikan, apakah kebijakan yang diterapkan oleh IP telah menghasilkan *outcomes* yang diharapkan, atau apakah atas *outcomes* tersebut seluruhnya atau sebagian diakibatkan karena faktor-faktor eksternal. Jika *outcomes* yang dihasilkan semata-mata karena faktor eksternal, maka IP tersebut salah dalam menetapkan asumsi-asumsi yang digunakan. Misalnya, salah dalam menggunakan perangkat, atau perangkat yang digunakan sebenarnya tidak diperlukan oleh IP dalam mencapai tujuan atas kebijakan yang diambil.

Pertanyaan kedua (secara nyata merupakan pelengkap pertanyaan pertama) memerlukan jawaban untuk membuat rekomendasi. Dengan kata lain, merupakan hal-hal yang harus dilakukan oleh IP agar menghasilkan kebijakan yang lebih efektif.

Pemeriksaan efektifitas termasuk menguji beberapa faktor yang berbeda hubungannya:



Pendekatan pertama bisa dikatakan berhasil, jika IP dapat mencapai tujuan yang ditetapkan dengan menggunakan perangkat tunggal (satu set perangkat) dengan tingkat risiko rendah dari efek samping yang tidak diharapkan. Sebagai contoh, penetapan kebijakan pemanfaatan hutan oleh Menteri Kehutanan melalui surat keputusan tentang Rencana Pemenuhan Bahan Baku Industri Pengolahan Kayu Hulu, ternyata bisa membenarkan manfaat sebagaimana diharapkan. Pendekatan pertama bisa juga digunakan untuk menilai seperangkat kebijakan yang diterapkan, asal dalam pemeriksaannya dilakukan secara terfokus pada perangkat tunggal yang dianggap dominan.

Pendekatan kedua dilakukan, jika direncanakan untuk menguji seperangkat kebijakan yang saling terkait sedemikian erat dan tidak memungkinkan untuk dibuat dalam satu kebijakan (misalnya, kebijakan lintas sektoral). Sepanjang memungkinkan lakukan penilaian secara individual. Sebagai contoh, dalam rangka pemanfaatan hutan diterbitkan surat keputusan bersama (SKB) Menteri Perhubungan, Menteri Kehutanan, dan Menteri Perindustrian dan Perdagangan tentang Pengawasan Pengangkutan Kayu Melalui Pelabuhan.

Pada saat pemeriksaan lakukan identifikasi atas karakteristik dari kebijakan yang diambil oleh IP yang diperiksa, lalu lakukan penilaian atas manfaat yang diperoleh.

Pendekatan ketiga digunakan jika diharapkan dari penerapan kebijakan dikaitkan dengan risiko efektifitas tertentu. Sebagai contoh, kebijakan penataan hasil hutan yang mempunyai tujuan untuk:

1. pengamanan kekayaan negara (kelestarian dan PNBP);
2. menciptakan dunia usaha hasil hutan yang kondusif;
3. bahan penetapan kebijakan selanjutnya.

Dalam hal ini, pemeriksaan efektifitas menilai atas masing-masing tujuan yang ditetapkan.

Pendekatan ke empat lebih komprehensif dan sesuai untuk digunakan dalam penilaian atas masing-masing kebijakan yang mempunyai keterkaitan erat dalam rangka mencapai tujuan terpadu. Sebagai contoh, kebijakan pengembangan pariwisata yang merupakan kebijakan lintas sektoral dan mempunyai tujuan yang berbeda-beda pula, namun dalam kerangka besarnya semuanya mengarah pada peningkatan penerimaan devisa negara.

b) Pemeriksaan Efisiensi

Tujuan pemeriksaan efisiensi PNBPN yaitu, untuk membantu peningkatan efisiensi dalam pengelolaan PNBPN dengan menyediakan informasi yang terkait sehingga dapat diketahui secara jelas kinerja yang dicapai. Permasalahan dalam menilai efisiensi dapat didefinisikan dari pertanyaan, bagaimana mengukur efisiensi dan bagaimana menjelaskannya:

- 1) Apakah *outcomes* dan *outputs* yang dapat dihasilkan oleh organisasi dalam jangka pendek? Apakah *inputs* yang digunakan telah sesuai?
- 2) Apakah terdapat perbedaan tingkat efisiensi dalam organisasi untuk beberapa periode, jika ada, berapa besar perbedaan tersebut?
- 3) Apakah perbedaan tingkat efisiensi tersebut dapat dijelaskan?
- 4) Faktor-faktor apakah yang menyebabkan perbedaan tersebut?

Dua hal yang penting dalam menentukan tingkat efisiensi pada suatu unit organisasi, yaitu:

- 1) Apakah kegiatan yang dilakukan dapat menghasilkan *outputs* dan *outcomes* dengan menggunakan *inputs* yang lebih sedikit; atau
- 2) Apakah kegiatan yang dilakukan dapat menghasilkan *outputs* dan *outcomes* dengan menggunakan *inputs* yang sama.

Efisiensi itu sifatnya relatif, karena akan tampak efisien atau tidak setelah hasil kegiatan masa lalunya diperbandingkan dengan organisasi sejenis lainnya (*benchmark*) atau membandingkan hasil dari periode yang berbeda atau, dapat juga dengan melakukan kombinasi keduanya. Jadi tidak ada standar baku untuk

mengukur yang dapat diterapkan pada semua unit organisasi. Dengan demikian, dalam mengukur efisiensi dan mencari penyebab timbulnya perbedaan perlu diperhatikan untuk menggunakan teknik yang benar dan dengan cara yang tepat

c) Pemeriksaan Capaian Hasil (*Target Groups*)

Pada intinya, pemeriksaan capaian hasil merupakan perbandingan antara target yang direncanakan dengan capaian hasilnya. Perlu diketahui, bahwa dalam hal ini tidak ada standar yang pasti untuk bisa digunakan sebagai kriteria dalam capaian besarnya *outputs* dan *outcomes* pada suatu unit organisasi. Lakukan pengujian keterkaitan antara *outputs* dan *outcomes* yang dihasilkan dengan kebijakan yang telah ditetapkan, atau kombinasikan pengukuran sebelum dan sesudah diterapkannya kebijakan. Sebagai contoh, pimpinan organisasi menetapkan untuk target PNBK Sektor Kehutanan, khusus penerimaan dari hak pengelolaan hutan (HPH) sebesar X rupiah, maka pengukuran secara kombinasi sebelum dan sesudah dalam hal ini diperlukan jika kebijakan yang diterapkan dirumuskan sebagai berikut: Dapat menerima penurunan atau kenaikan penerimaan HPH berdasarkan variabel yang ditetapkan.

Secara umum pengukuran capaian *outputs* dan *outcomes* dapat dilakukan berdasarkan perbandingan sebagai berikut:

1) Perbandingan secara simultan

Pendekatan ini biasanya digunakan dalam kondisi-dimana organisasi mempunyai lebih dari satu perwakilan di daerah (*benchmarking*), dan pada akhirnya akan tercipta '*best practice*' atau '*average practice*' sebagaimana yang diharapkan.

2) Perbandingan antar periode

Pendekatan ini dilakukan dengan membandingkan antara kinerja dalam tahun berjalan dengan kinerja tahun lalu dan pada umumnya kriteria yang ditetapkan dalam tahun berjalan dianggap lebih dari tahun yang lalu. Ketika melakukan perbandingan antar periode, apabila terjadi perubahan dalam capaian *outputs* jangan terburu-buru disimpulkan sebagai peningkatan atau penurunan kinerja, tetapi harus dilihat juga faktor-faktor yang mempengaruhi lainnya. (misalnya, faktor kenaikan atau penurunan beban kerja).

d) Pemeriksaan Kepatuhan (*Compliance Audit*)

Secara sederhana, pemeriksaan kepatuhan atas PNBP dilakukan; dengan membandingkan antara pelaksanaan dalam pengelolaan: PNBP (penetapan, pemungutan, dan penyetoran) dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku pada masing-masing IP. Pemeriksaan dilakukan secara detail dengan merinci seluruh peraturan yang ada, mulai dari UU No.20 tahun 1997 beserta semua PP sebagai peraturan pelaksanaan dari masing-masing IP pengelola PNBP, termasuk juga peraturan teknis pada tingkat Menteri/Pimpinan Lembaga. Dengan demikian, pemeriksaan lebih ditekankan pada pelaksanaan peraturan di lapangan.

Apabila dalam pemeriksaan dijumpai adanya indikasi bahwa peraturan yang ada sudah tidak sesuai lagi dengan kondisi lapangan, maka perlu dilakukan pengujian lebih lanjut dengan melakukan pemeriksaan operasional (kinerja) untuk menentukan tingkat efektifitas dan efisiensi atas penerapan peraturan tersebut sebagai suatu kebijakan. Namun perlu diperhatikan juga mengenai keterbatasan waktu pemeriksaan dan sumberdaya lainnya sebelum

melakukan pengujian lebih lanjut. Uraian selengkapnya telah dibahas di penetapan kriteria dalam Bab Perencanaan Pemeriksaan.

j. Pelaporan Hasil Pemeriksaan PNBP

Laporan pemeriksaan PNBP merupakan laporan hasil analisis dan verifikasi atas pengelolaan PNBP oleh IP dan WB terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

1. Tujuan Pelaporan Pemeriksaan PNBP

Pelaporan pemeriksaan PNBP mempunyai beberapa tujuan, yaitu:

- a) Memberikan informasi yang relevan dan objektif mengenai kepatuhan pemeriksaan terhadap peraturan PNBP yang berlaku.
- b) Menyajikan analisis dan verifikasi atas kondisi kinerja pemeriksaan dalam hal PNBP serta memberikan saran perbaikan.
- c) Menyediakan informasi untuk penetapan kebijakan dalam rangka penugasan berikutnya.

2. Batasan, Ruang Lingkup, dan Tanggung Jawab

Batasan, ruang lingkup, dan tanggung jawab bagi pemeriksa dalam membuat laporan pemeriksaan PNBP adalah sebagai berikut:

- a) Penyusunan laporan pemeriksaan PNBP didasarkan pada data keuangan dan non keuangan baik yang berasal dari laporan keuangan/pertanggungjawaban yang telah atau belum diperiksa maupun sumber lainnya.
- b) Untuk data keuangan yang berasal dari laporan keuangan yang telah diperiksa harus disebutkan opininya.
- c) Keterbatasan dalam ketersediaan data/informasi yang diperlukah dalam pelaksanaan pemeriksaan PNBP perlu dinyatakan dalam laporan pemeriksaan PNBP.

- d) Laporan PNBP mengungkapkan periode dan posisi saat dilakukan pemeriksaan.
- e) Laporan pemeriksaan PNBP serta data lain yang disajikan manajemen merupakan tanggung jawab manajemen pemeriksaan yang bersangkutan, sedangkan tanggung jawab pemeriksa terbatas pada hasil pemeriksaan.

3. Susunan Laporan

Laporan pemeriksaan PNBP memuat informasi yang mencakup hal-hal sebagai berikut:

- a) Metodologi, batasan, ruang lingkup, dan tanggung jawab;
- b) Hasil penilaian yang mencakup ada atau tidak adanya dan tingkat kewajarannya;
- c) Hasil pemeriksaan target dan realisasi PNBP;
- d) Hasil pemeriksaan tingkat capaian target PNBP pemeriksaan;
- e) Hasil pemeriksaan pelaksanaan pengendalian internal;
- f) Kelemahan-kelemahan dan rekomendasi perbaikan yang telah ditetapkan;
- g) Hal-hal yang perlu diperhatikan; dan
- h) Informasi lainnya.

4. Hasil Pemeriksaan Target dan Realisasi PNBP

- a) Hasil pemeriksaan target dan realisasi PNBP mencakup hal-hal sebagai berikut:
 - 1) Pengujian atas proses penyusunan target PNBP;
 - 2) Analisis atas perbandingan realisasi dengan target PNBP;
 - 3) Simpulan atas perbandingan realisasi dengan target PNBP;
 - 4) Saran perbaikan apabila perlu.
- b) Hal-hal yang perlu dicakup dalam pemeriksaan target PNBP adalah sebagai berikut:
 - 1) Kesesuaian target PNBP dengan ketentuan yang berlaku.
 - 2) Telaahan sejauh mana target PNBP telah disusun

dengan potensi PNBPN dan kebijakan lainnya.

- 3) Telaahan apakah kebijakan manajemen (asumsi) yang mendasari target PNBPN telah dirumuskan secara realistis sesuai dengan kondisi yang ada dan prospek perkembangannya.
- c) Hal-hal yang perlu dicakup dalam analisis dan simpulan atas perbandingan realisasi dengan target PNBPN adalah sebagai berikut:
- 1) Data yang diperbandingkan adalah realisasi dengan target PNBPN periode yang diperiksa.
 - 2) Unsur-unsur yang diperbandingkan adalah unsur-unsur pokok yang tercantum dalam target PNBPN.
 - 3) Analisis terhadap unsur-unsur tersebut di atas meliputi data dalam bentuk keuangan maupun non keuangan.
- d) Analisis yang perlu diungkapkan sehubungan dengan butir c di atas adalah:
- 1) Unsur-unsur target PNBPN yang menurut hasil pemeriksaan diragukan kewajarannya.
 - 2) Semua *variance* (perbedaan lebih/kurang) yang signifikan.
5. Temuan Pemeriksaan dan Rekomendasi
- a) Kelemahan dan rekomendasi meliputi atribut secara lengkap yaitu kondisi, kriteria, sebab penyimpangan, akibat dari kelemahan, komentar, pejabat yang berwenang, tanggapan terhadap komentar, dan rekomendasi.
 - b) Kelemahan yang berpengaruh langsung terhadap laporan keuangan/pertanggung-jawaban harus diungkapkan secara jelas dalam temuan hasil pemeriksaan ini.

6. Hal-hal Lain yang Perlu Diperhatikan

- a) Kelemahan yang tidak lengkap atributnya perlu disajikan dalam hal-hal lain yang perlu diperhatikan.
- b) Kelemahan-kelemahan yang belum tuntas ditindaklanjuti, perlu diungkapkan.

7. Format Fisik Laporan

Susunan fisik laporan pemeriksaan terdiri dari:

- a) Kulit depan
- b) Lembar judul laporan
- c) Daftar isi
- d) Materi laporan, yang terdiri dari:
 - 1) Ringkasan eksekutif
 - 2) Bab simpulan
 - 3) Bab uraian hasil pemeriksaan
 - 4) Lampiran-lampiran
- e) Kulit belakang

8. Penjelasan atas Susunan Fisik Laporan

- a) Kulit depan berwarna kuning yang memuat:
 - 1) Lambang instansi yang menerbitkan laporan pemeriksaan PNBPN pada bagian tengah atas.
 - 2) Nama instansi pada bagian tengah atas, di bawah lambang instansi pemeriksa.
 - 3) Judul laporan pada bagian tengah.
 - 4) Nomor dan tanggal laporan pada bagian tengah bawah.
- b) Halaman pertama setelah kulit depan adalah lembar judul yang memuat judul serta nomor dan tanggal laporan. Pada halaman ini diberi nomor halaman di bagian tengah bawah dengan huruf latin kecil.
- c) Halaman kedua memuat daftar isi laporan serta daftar lampiran. Pada halaman ini diberi nomor halaman di bagian tengah bawah dengan huruf latin kecil.

- d) Lembar simpulan hasil pemeriksaan PNBPN, yang memuat:
- 1) Nama instansi yang menerbitkan laporan pemeriksaan PNBPN pada bagian tengah atas.
 - 2) Nomor, lampiran, dan perihal, pada bagian kiri atas.
 - 3) Tanggal laporan, pada bagian kanan atas.
 - 4) Pihak yang dituju menerima laporan dan alamatnya, ditulis di bawah butir 2).
 - 5) Tulis judul Bab I Simpulan.
 - 6) Isi bab Simpulan.
 - 7) Nama jabatan yang menerbitkan laporan pemeriksaan PNBPN, tanda tangan, nama jelas, NIP, dan cap kantor penerbit laporan pemeriksaan PNBPN.
 - 8) Nomor halaman dibuat dengan angka arab dan diletakkan di bagian tengah bawah.
- e) Lembar uraian hasil pemeriksaan PNBPN yang memuat:
- 1) Tulisan judul Bab II, Uraian Hasil Pemeriksaan.
 - 2) Materi uraian pemeriksaan PNBPN.
- f) Lembar lampiran dibuat sebagai berikut:
- 1) Nomor lampiran dicantumkan pada sebelah kanan atas dengan menggunakan angka arab.;
 - 2) Urutan nomor lampiran disesuaikan dengan urutan timbulnya rujukan dalam uraian hasil evaluasi, yaitu lampiran yang dirujuk lebih awal harus diberi nomor lebih kecil daripada lampiran yang dirujuk kemudian.
9. Penerbitan Laporan
- a) Penyampaian laporan pemeriksaan PNBPN oleh penanggung jawab pemeriksaan kepada deputi disertai surat pengantar masalah (SPM).
 - b) Laporan pemeriksaan PNBPN diterbitkan dengan pembuatan surat pengantar masalah (SPM) oleh deputi atas nama Kepala BPKP.

10. Distribusi Laporan Pemeriksaan PNBP

- a) Laporan pemeriksaan PNBP ditujukan kepada pimpinan pemeriksaan.
- b) SPM atas laporan pemeriksaan PNBP ditujukan kepada atasan pimpinan pemeriksaan.
- c) Tembusan SPM dan laporan pemeriksaan PNBP sebagai lampirannya didistribusikan oleh deputy kepada:
 - 1) Kepala BPKP (tanpa lampiran).
 - 2) Perwakilan BPKP penanggungjawab pemeriksaan (tanpa lampiran).
 - 3) Instansi terkait lainnya yang dipandang perlu.

Contoh format laporan dapat dilihat pada lampiran 2.

k. Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan PNBP

Tindak lanjut adalah pelaksanaan atas rekomendasi hasil pemeriksaan PNBP yang telah disampaikan dan disetujui oleh manajemen pemeriksaan. Pelaksanaan tindak lanjut itu sendiri berada pada manajemen. Karena itu, untuk mendorong percepatan pelaksanaan tindak lanjut sesuai rekomendasi, perlu dilakukan pemantauan atas pelaksanaan tindak lanjut tersebut

1. Sasaran Pemantauan Tindak Lanjut

Sasaran pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan PNBP adalah menilai langkah-langkah yang ditempuh manajemen dalam melaksanakan rekomendasi yang telah disampaikan. Pemeriksa harus; memantau rekomendasi yang telah dilaksanakan, sedang dilaksanakan, atau mungkin juga hambatan dalam pelaksanaan rekomendasi tersebut oleh pemeriksa.

2. Ruang Lingkup Tindak Lanjut

Ruang lingkup pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan PNBP adalah tindakan yang harus dilaksanakan oleh

manajemen dan pihak terkait sesuai rekomendasi yang telah disepakati bersama.

Apabila terdapat tindak lanjut yang telah dilaksanakan sebelum laporan pemeriksaan PNBPN diterbitkan, hal tersebut harus diungkapkan dalam laporan dan tidak perlu dilaksanakan pemantauan tindak lanjut terhadap permasalahan tersebut.

3. Pelaksanaan Pemantauan Tindak Lanjut

- a) Secara periodik dilakukan pemantauan atas pelaksanaan tindak lanjut, dicatat dan kemudian dibuat laporannya. Pemantauan juga meliputi hal-hal yang sedang atau belum dilaksanakan disertai penjelasan mengenai hambatan pelaksanaan tindak lanjut dimaksud.
- b) Mendahului penyampaian laporan, harus diterbitkan surat penegasan pertama, segera setelah pembahasan final hasil pemeriksaan dengan pihak pemeriksa. Jika dalam waktu satu bulan setelah laporan terbit, pemeriksa belum melaksanakan tindak lanjut, maka perlu diterbitkan surat penegasan kedua. Dua bulan setelah penegasan kedua dikirimkan dan tindak lanjut belum dilaksanakan, maka diterbitkan surat penegasan ketiga dengan tembusan kepada atasan pemeriksa yang bersangkutan.
- c) Apabila setelah satu tahun dari penerbitan laporan, pemeriksa belum melaksanakan tindak lanjut atas rekomendasi yang mengandung potensi kerugian negara, maka dilakukan penelitian awal.

Dengan adanya reformasi pengelolaan keuangan Negara, upaya pengawasan pengelolaan PNBPN melalui audit/pemeriksaan yang dilakukan BPKP ini menimbulkan kesan penolakan dari Kementerian/Lembaga dan Pemda. Hal ini dikarenakan instansi pemerintah yang diperiksa merasa adanya tumpang tindih pemeriksaan yang dilakukan aparat pengawasan. Kondisi demikian

menjadi kendala bagi BPKP dalam melaksanakan tugasnya dan fungsinya. Oleh karena itu, seharusnya tugas audit/pemeriksaan yang dilakukan BPKP diberikan dasar hukum (kewenangan) yang jelas dalam undang-undang.

3.3.2 Konsultasi, asistensi dan evaluasi pengelolaan PNB

Dalam Pasal 52 Keputusan Presiden Nomor 103 tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden No 64 tahun 2005 disebutkan, BPKP mempunyai tugas melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Selanjutnya dalam Pasal 53 disebutkan bahwa salah satu fungsi BPKP dalam melaksanakan tugas adalah pemantauan, pemberian bimbingan dan pembinaan terhadap kegiatan pengawasan keuangan dan pembangunan.¹²⁸

PNBP sebagai salah satu sumber penerimaan keuangan negara, belum mampu mengimbangi penerimaan negara dari pajak. Namun, upaya kearah peningkatan yang signifikan terus diupayakan pemerintah diantaranya melalui pembentukan Tim Optimalisasi Penerimaan Negara (Tim OPN) yang diketuai BPKP dan beberapa kementerian sebagai anggotanya. Tim OPN dibentuk berdasarkan Surat Keputusan Menteri Koordinator Bidang Pengawasan Pembangunan dan Pendayagunaan Aparatur Negara (Menko Wasbang PAN) Nomor 32/KEP/MK.WASSPAN/8/1998 tanggal 26 Agustus 1998 yang telah beberapa kali diperbaharui terakhir dengan Surat Keputusan Menteri Koordinator Bidang Perekonomian Nomor: KEP-22/M.EKON/03/2010 tanggal 24 Maret 2010.

Dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya, Tim OPN tahun 2010 melakukan kegiatan, sebagai berikut:¹²⁹

¹²⁸ Indonesia, *Keputusan Presiden Tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, Dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen*, Keppres No. 103, Tahun 2001, ps. 52 dan ps. 53.

¹²⁹ Keputusan Menteri Koordinator Bidang Perekonomian Nomor: KEP-

1. Melakukan identifikasi dan inventarisasi potensi penerimaan negara dari sumber sumber yang belum tergalai.
2. Melakukan evaluasi dan penyempurnaan sistem dan prosedur serta peraturan-peraturan di bidang penerimaan negara dalam rangka optimalisasi penerimaan negara.
3. Melakukan koordinasi dengan instansi-instansi terkait terhadap kelancaran tugas Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, dalam rangka optimalisasi penerimaan negara dan penyelamatan keuangan negara.
4. Melakukan tugas terkait yang diberikan oleh Menteri Koordinator Bidang Perekonomian.

Untuk mendukung secara operasional Tim OPN, dibentuk Tim Teknis OPN yang dalam tahun 2010 dibentuk berdasarkan Keputusan Kepala BPKP Nomor KEP-637/K/D1/2010 tanggal 9 Agustus 2010. Deputi Pengawasan Instansi Pemerintah Bidang Perekonomian dan Direktur Pengawasan Fiskal dan Investasi masing-masing menjabat sebagai Ketua dan Ketua Harian Tim Teknis OPN.

Kegiatan Tim Teknis OPN secara koordinatif dilaksanakan oleh empat satuan tugas yaitu:

1. Satuan Tugas (Satgas) Penerimaan Pajak
2. Satuan Tugas (Satgas) Penerimaan Bea dan Cukai
3. Satuan Tugas (Satgas) Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP):
 - a. Sektor Pertambangan,
 - b. Sektor Komunikasi dan Informatika,
 - c. Sektor Instansi Pemerintah (IP).
4. Satuan Tugas (Satgas) Evaluasi dan Kajian.

Dari kegiatan Tim Teknis OPN tersebut, dapat diketahui bahwa salah satu Satgas Tim Teknis OPN adalah Satgas PNBP yang pada tahun 2010,

Satgas PNBPN telah memberikan potensi dan tambahan PNBPN sebesar Rp593,40 miliar dan USD67.15 juta.¹³⁰

Selain kegiatan audit, kegiatan lain yang telah dan terus dikembangkan oleh Tim Teknis OPN adalah evaluasi peraturan dan kajian potensi penerimaan, yang hasilnya disampaikan kepada instansi terkait sebagai masukan dalam penyempurnaan ketentuan yang berhubungan dengan penerimaan negara. Pada tanggal 19 Desember 2011, BPKP sebagai Ketua Tim OPN menyelenggarakan kegiatan Diskusi Panel Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) Instansi Pemerintah. Kegiatan ini membahas permasalahan pengelolaan PNBPN pada instansi pemerintah, strategi optimalisasi PNBPN dari sudut pandang penguatan APBN, dan pemecahan masalah pengelolaan PNBPN pada instansi pemerintah. Dengan diskusi ini diharapkan Tim OPN dapat memperoleh masukan dalam menjalankan tugasnya membantu Kementerian Keuangan terutama Direktorat Jenderal Anggaran dalam mengelola dan meningkatkan PNBPN.¹³¹

Selanjutnya, BPKP melakukan pendekatan yang diarahkan lebih bersifat *preventif* atau pembinaan dan tidak sepenuhnya audit atau represif. Kegiatan sosialisasi, asistensi atau pendampingan, dan evaluasi merupakan kegiatan yang telah dilakukan BPKP. Kegiatan ini dilakukan dengan diawali penandatanganan *Memorandum of Understanding* (MoU) atau Nota Kesepahaman dengan pemda dan kementerian/lembaga sebagai mitra kerja BPKP. Kepala BPKP, Mardiasmo menyatakan bahwa MoU merupakan langkah awal yang baik dan merupakan payung hukum bagi BPKP untuk menjadi mitra yang baik dalam peningkatan pengelolaan keuangan negara.¹³² Dengan MoU tersebut, umumnya dapat membantu mitra kerja untuk meningkatkan kinerjanya dalam rangka mencapai *good governance* termasuk pengelolaan PNBPN di lingkungannya.

BPKP menegaskan akan tugas pokoknya pada pengembangan fungsi preventif. Hasil pengawasan preventif (pencegahan) dijadikan model sistem

¹³⁰ <http://www.bpkp.go.id/konten/420/Akuntabilitas-Kebendaharaan-Umum-Negara-dan-Pengelolaan-Aset-Negara.bpkp>, diunduh 24 Maret 2012.

¹³¹ Harry Jumpono, "PNBPN: Potensi, Permasalahan dan Pemecahannya", Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVIII/No. 4/Desember 2011, hal. 92.

¹³² "Menggapai Kebermaknaan BPKP", *Ibid.*, hal. 89.

manajemen dalam rangka kegiatan yang bersifat pre-emptive. Apabila setelah hasil pengawasan preventif dianalisis terdapat indikasi perlunya audit yang mendalam, dilakukan pengawasan represif non justisia. Pengawasan represif non justisia digunakan sebagai dasar untuk membangun sistem manajemen pemerintah yang lebih baik untuk mencegah moral hazard atau potensi penyimpangan (fraud). Tugas pembinaan tata keperintahan yang baik kepada kementerian/lembaga dan pemda, sebagai amanah untuk mengurangi opini *disclamer* atas hasil pemeriksaan BPK terhadap laporan keuangan lembaga pemerintah. Disamping itu juga dapat berfungsi untuk pengawalan atas pengelolaan PNBPN sehingga dapat mengoptimalkan penerimaan keuangan negara.

3.3.3 Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan.

Di bidang pendidikan dan pelatihan pengawasan, BPKP menjadi instansi pembina untuk mengembangkan Jabatan Fungsional Auditor (JFA) di lingkungan instansi pemerintah. Setiap auditor pemerintah harus memiliki sertifikat sebagai Pejabat Fungsional Auditor. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan (Pusdiklatwas) BPKP berperan menyelenggarakan pendidikan dan pelatihan sertifikasi kepada seluruh auditor pemerintah. Dalam bidang PNBPN, Pusdiklatwas BPKP berupaya menghasilkan pegawai/auditor yang memahami pemeriksaan PNBPN dengan menyelenggarakan pendidikan dan pelatihan seperti Diklat Pengelolaan APBN dan Diklat Pengelolaan PNBPN.

3.3.3.1 Tujuan Diklat

Diklat ini dirancang agar peserta diklat mampu melaksanakan audit PNBPN secara efisien dan efektif, sehingga dapat menyimpulkan dan memberikan saran perbaikan yang diperlukan, dan menuangkan dalam laporan hasil audit pengelolaan.

3.3.3.2 Sasaran Diklat

Setelah mengikuti diklat ini, peserta diharapkan dapat:

- a. Memahami penerimaan Negara dan konsep PNBPN, mekanisme penetapan objek dan tariff, serta mekanisme penganggaran.
- b. Mampu melaksanakan audit survey pendahuluan.

- c. Mampu melakukan pengujian SPI atas pengelolaan PNBP.
- d. Mampu melaksanakan audit rinci.
- e. Mampu melakukan pengujian perhitungan, penetapan dan penyetoran.
- f. Mampu melakukan pengujian kebenaran dan ketertiban penatausahaan.
- g. Mampu menyusun laporan hasil audit PNBP.

3.3.3.3 Materi Diklat

Topik dalam diklat ini meliputi:

- a. Konsepsi PNBP
- b. Pengujian Penetapan Objek dan Tarif PNBP.
- c. Pengujian Penganggaran, Rencana Penerimaan dan Belanja.
- d. Pengujian Mekanisme Penghitungan, Penetapan dan Penyetoran.
- e. Pengujian Penatausahaan dan Pelaporan PNBP.

3.3.3.4 Waktu Diklat

Diklat dilaksanakan selama 5 (lima) hari atau 50 (lima puluh) jam pelatihan yang terdiri dari teori dan latihan kasus. Peserta Diklat ditujukan bagi pegawai di lingkungan APIP, yaitu:

- auditor,
- pejabat struktural.

Peserta dipersyaratkan telah memahami auditing. Setiap tahun, Pusediklatwas menyiapkan 2 (dua) kelas untuk 60 peserta Diklat Pengelolaan APBN/Pengelolaan PNBP.¹³³

3.3.4 Menyusun dan Melaksanakan Peraturan Pemerintah Tentang Jenis Tarif PNBP di BPKP

Dalam rangka mengoptimalkan PNBP sebagai salah satu sumber penerimaan negara untuk menunjang pembangunan nasional, PNBP pada

¹³³ [http://pusdiklatwas.bkp.go.id/filenya/namafile/470/Kaldik BPKP Tahun 2012.pdf](http://pusdiklatwas.bkp.go.id/filenya/namafile/470/Kaldik_BPKP_Tahun_2012.pdf), diunduh 21 Mei 2012.

BPKP perlu dikelola dan dimanfaatkan untuk peningkatan pelayanan kepada masyarakat dan penerimaan negara.¹³⁴

Setelah melalui proses di Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, akhirnya pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 47 Tahun 2010 tentang Jenis dan Tarif Atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Berlaku Pada Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (PP No. 47/2010). Dengan berlakunya PP No. 47/2010 ini, kegiatan pelayanan yang tercantum dalam lampiran PP No. 47/2010 harus dikenakan tarif sesuai dengan ketentuan tersebut.

Jenis PNBP yang berlaku pada BPKP meliputi penerimaan dari:¹³⁵

a. jasa penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan Jabatan Fungsional Auditor dan Teknis Substansi Auditor;

Tarif atas jenis PNBP-nya adalah sebagai berikut:

I. Pendidikan dan Pelatihan Jabatan Fungsional Auditor

- | | | |
|---------------------------------|-------------|-----------------|
| 1. Pembentukan Auditor Terampil | Per peserta | Rp 3.150.000,00 |
| 2. Pembentukan Auditor Ahli | Per peserta | Rp 3.500.000,00 |
| 3. Pindah Jalur | Per peserta | Rp 3.500.000,00 |
| 4. Penjurusan Ketua Tim | Per peserta | Rp 3.100.000,00 |
| 5. Penjurusan Pengendali Teknis | Per peserta | Rp 2.950.000,00 |
| 6. Penjurusan Pengendali Mutu | Per peserta | Rp 2.950.000,00 |

II. Pendidikan dan Pelatihan Teknis Substansi Auditor

- | | | |
|-------------------------------------|-------------|-----------------|
| 1. Pendidikan dan Pelatihan 4 hari | Per peserta | Rp 1.800.000,00 |
| 2. Pendidikan dan Pelatihan 5 hari | Per peserta | Rp 1.900.000,00 |
| 3. Pendidikan dan Pelatihan 6 hari | Per peserta | Rp 2.000.000,00 |
| 4. Pendidikan dan Pelatihan 7 hari | Per peserta | Rp 2.060.000,00 |
| 5. Pendidikan dan Pelatihan 10 hari | Per peserta | Rp 2.700.000,00 |

b. jasa penyelenggaraan lokakarya atau seminar;

- | | | |
|---|-------------|-----------------|
| 1. Lokakarya (<i>workshop</i>) 1 hari | Per peserta | Rp 1.425.000,00 |
| 2. Lokakarya (<i>workshop</i>) 2 hari | Per peserta | Rp 1.750.000,00 |

¹³⁴ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Jenis dan Tarif Atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Berlaku Pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan*, PP No. 47, LN No. 66 Tahun 2010, TLN No. 5130, penjelasan.

¹³⁵ *Ibid.*, ps 1 ay (1).

- | | | |
|---|-------------|-----------------|
| 3. Lokakarya (<i>workshop</i>) 3 hari | Per peserta | Rp 2.500.000,00 |
| 4. Seminar 1 hari | Per peserta | Rp 1.070.000,00 |
- c. jasa penilaian potensi, penilaian kompetensi, dan pengembangan kompetensi;
- I. PENILAIAN POTENSI
- | | | |
|-----------------------------|-----------|---------------|
| 1. Psikotes Laporan Pendek | Per orang | Rp 400.000,00 |
| 2. Psikotes Laporan Panjang | Per orang | Rp 600.000,00 |
- II. PENILAIAN KOMPETENSI
- | | | |
|------------------------------------|-----------|-----------------|
| 1. <i>Assessment Center</i> 1 hari | Per orang | Rp 3.700.000,00 |
| 2. <i>Assessment Center</i> 2 hari | Per orang | Rp 6.000.000,00 |
- III. PENGEMBANGAN KOMPETENSI
- | | | |
|------------------------------|-----------|-----------------|
| 1. <i>Development Center</i> | Per orang | Rp 3.000.000,00 |
| 2. <i>Team Building</i> | Per orang | Rp 1.000.000,00 |
- d. penjualan bahan ajar pendidikan dan pelatihan;
- | | | |
|--|--|------------------|
| 1. Bahan ajar dalam bentuk cetakan | | |
| Per modul | | Rp 75.000,00 |
| 2. Bahan ajar dalam bentuk Multimedia/ Digital | | |
| Per paket | | Rp 25.130.000,00 |
- e. jasa sewa sarana dan prasarana Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan;
- I. Aula Gedung A
- | | | |
|-----------------------------|-----------|-----------------|
| 1. Umum | Per 8 jam | Rp 1.200.000,00 |
| 2. Pegawai/Purnabhakti BPKP | Per 8 jam | Rp 600.000,00 |
- II. Aula Gedung B
- | | | |
|-----------------------------|-----------|-----------------|
| 1. Umum | Per 8 jam | Rp 1.000.000,00 |
| 2. Pegawai/Purnabhakti BPKP | Per 8 jam | Rp 500.000,00 |
- III. Ruang Kelas Per 8 jam Rp 350.000,00
- IV. Fasilitas *Outbound* Per orang/paket Rp 200.000,00
- V. Laboratorium Komputer (30 unit) Per 8 jam Rp 1.500.000,00
- VI. Mess Kelas 1
- | | | |
|-----------------------------|----------------|--------------|
| 1. Umum | Per orang/hari | Rp 50.000,00 |
| 2. Pegawai/Purnabhakti BPKP | Per orang/hari | Rp 25.000,00 |

VII. Mess Kelas 2

1. Umum Per orang/hari Rp 75.000,00

2. Pegawai/Purnabhakti BPKP Per orang/hari Rp 35.000,00

- f. jasa pendidikan dan pelatihan di bidang pengawasan akuntabilitas keuangan negara, manajemen, dan akuntansi yang berasal dari kerja sama dengan pihak lain. Untuk jasa ini, tarif atas jenis PNBP adalah sebesar nilai nominal yang tercantum dalam perjanjian kerja sama.¹³⁶

Dari Laporan Realisasi Penerimaan PNBP Tahun 2011, BPKP telah menerima PNBP dan menyetorkan ke kas negara sebesar Rp 9.403.005.447 (sembilan milyar empat ratus tiga juta lima ribu empat ratus empat puluh tujuh rupiah).¹³⁷

3.3.5 Pembinaan SPIP

Pengelolaan PNBP dalam keuangan negara, memerlukan akuntabilitas untuk mencapai *good governance*. Pencapaian *good governance* dalam pengelolaan keuangan negara, terindikasi dari kegiatan perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban keuangan negara. Butir penting dalam pengelolaan keuangan negara adalah pertanggungjawabannya, yang dikenal dengan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. Hal ini mengingat uang merupakan instrumen pengendali, perlu dipertanggungjawabkan secara transparan dan benar sehingga pelaksanaan kegiatan dapat berjalan secara efisien dan efektif.

Akuntabilitas yang merupakan salah satu prinsip dari *good governance*, menuntut dua hal, yaitu: kemampuan untuk menjawab (*answerability*) dan konsekuensi (*consequences*). Komponen pertama, yaitu “kemampuan untuk menjawab” berhubungan dengan tuntutan kepada para aparatur pemerintahan untuk menjawab secara periodik terkait dengan penggunaan kewenangannya, sumber dana, dan capaian dari penggunaan sumber daya tersebut. Sedangkan “konsekuensi” terkait dengan akibat dari pelaksanaan kewenangan yang

¹³⁶ *Ibid.*, ps 1 ay (3).

¹³⁷ Surat Sekretaris Utama Nomor: S-209/SU/03/2012 tanggal 31 Januari 2012 hal: Realisasi PNBP sampai dengan Triwulan IV Tahun 2011.

diberikan kepada mereka, untuk dipertanggungjawabkan kepada pemberi amanah.

Akuntabilitas menuntut tiga hal yang perlu dilakukan manajemen yaitu bahwa: setiap transaksi telah dicatat, seluruh kegiatan telah dilaporkan dan laporan dimaksud layak diaudit.¹³⁸

Untuk mencapai akuntabilitas pencapaian tujuan bernegara tersebut, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pada Pasal 58 ayat (1), telah memberikan kewenangan kepada Presiden sebagai Kepala Pemerintahan untuk mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). Berdasarkan Undang-Undang tentang Perbendaharaan Negara tersebut, dikeluarkanlah Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), yang merupakan wujud komitmen pemerintah dalam rangka peningkatan kinerja, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara termasuk pengelolaan PNBPN serta memperjelas peran pengawasan intern.

Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.¹³⁹ SPIP adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.¹⁴⁰ Dengan SPIP, Menteri/Pimpinan lembaga akan mendapat keyakinan yang memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan pada instansi yang dipimpinnya dapat mencapai tujuan secara efisien dan efektif, melaporkan pengelolaan keuangan negara secara andal, mengamankan aset negara, dan mendorong ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.¹⁴¹

¹³⁸ Mirawati Sudjono dan Bonardo Hutauruk, "Reformasi Sistem Pengendalian Intern Pada Sektor Publik", Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVI/No. 2/Juni 2009, hal. 89-90.

¹³⁹ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, *op.cit.*, ps. 1 butir 1.

¹⁴⁰ *Ibid.*, ps 1 butir 2.

¹⁴¹ *Ibid.*, Penjelasan Umum.

Sejak adanya Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (PP No. 60/2008), BPKP mendapat tugas untuk melakukan pembinaan penyelenggaraan SPIP di kementerian/lembaga.¹⁴² Tugas BPKP sebagaimana disebutkan dalam Pasal 59 ayat (1) adalah:

- 1) menyusun pedoman teknis penyelenggaraan SPIP;
- 2) mensosialisasikan SPIP;
- 3) melakukan pendidikan dan pelatihan SPIP;
- 4) melakukan pembimbingan dan konsultasi SPIP; dan
- 5) melakukan peningkatan kompetensi auditor APIP.

Dalam rangka mendukung kelancaran pembinaan penyelenggaraan SPIP, telah terbit Keputusan Menteri Keuangan Nomor 175/KMK.01/2009 tanggal 8 Mei 2009 tentang Pembentukan Tim Koordinasi Pembinaan Penyelenggaraan SPIP, dengan Kepala BPKP sebagai ketua pelaksanaannya. Pengarah Tim adalah Menteri Keuangan, Menteri Dalam Negeri, Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi dan Menteri Sekretaris Kabinet.

BPKP sebagai Pembina dan penyelenggara SPIP telah melakukan berbagai langkah untuk mendorong penerapan SPIP pada Kementerian/Lembaga dan Pemda. Dalam rangka menanamkan dasar-dasar pemahaman secara utuh mengenai SPIP, BPKP telah memberikan sosialisasi kepada instansi pemerintah pusat dan daerah melalui berbagai media, terutama melalui kegiatan sosialisasi. Dalam tahun 2011, BPKP telah melaksanakan sosialisasi pada 37 Kementerian/Lembaga dan 82 Pemda. Salah satu hasil penting dari sosialisasi tersebut adalah keberhasilan dalam mendorong penetapan Peraturan Menteri/Kepala Lembaga/Daerah mengenai penyelenggaraan SPIP pada 47 Kementerian/Lembaga dan 442 Pemda.

Upaya untuk meningkatkan kualitas pemahaman juga dilakukan dalam bentuk penyelenggaraan diklat SPIP yang pada tahun 2011 telah diikuti oleh 4.435 peserta, serta pembimbingan dan konsultasi penyelenggaraan kepada 278 Kementerian/Lembaga dan Pemda. Tahun 2011, pembimbingan berupa

¹⁴² *Ibid.*, ps. 59 ay (2).

kegiatan pemetaan sampai dengan pembuatan infrastruktur pengendalian telah dilakukan pada 12 Kementerian/Lembaga dan 124 Pemda. Dari hasil pemetaan telah dapat diidentifikasi berbagai permasalahan pengendalian yang dihadapi instansi pemerintah sehingga dari hasil tersebut selanjutnya disusun rencana tindak perbaikannya (*action plan*) oleh Kementerian/Lembaga dan Pemda, yang pelaksanaannya dipantau dan didampingi oleh BPKP.

Dalam rangka mendukung kegiatan pembinaan dan penyelenggaraan SPIP tersebut, serta untuk memberikan panduan dalam pelaksanaannya, pada tahun 2011 BPKP telah menerbitkan 7 pedoman teknis dan petunjuk pelaksanaan penyelenggaraan. Penyusunan berbagai pedoman ini adalah untuk melengkapi pedoman-pedoman yang telah diterbitkan pada tahun 2009 sebanyak 26 pedoman teknis dan mempermudah pelaksanaan penyelenggaraan SPIP.¹⁴³

Berkaitan dengan uraian di atas, peneliti berusaha menarik pemahaman mengenai bagaimana aspek hukum dan upaya BPKP dalam ikut serta melakukan peningkatan PNBPN ditinjau dari tugas kewenangannya sebagai APIP. Undang-undang PNBPN masih memberikan tugas kewenangan pemeriksaan pengelolaan PNBPN kepada BPKP. Pemeriksaan pengelolaan PNBPN yang dilakukan BPKP merupakan salah satu upaya dalam meningkatkan PNBPN disamping upaya lain seperti konsultasi, asistensi dan evaluasi, penyelenggaraan kediklatan, penyusunan dan pelaksanaan tarif PNBPN di BPKP serta pembinaan SPIP.

Dengan upaya peningkatan PNBPN yang dilakukan BPKP ini, dapat mengurangi penyalahgunaan pengelolaan PNBPN dan menemukan potensi PNBPN baru sehingga dapat meningkatkan penerimaan negara. Tentunya itikad baik upaya BPKP ini harus direspon semua pihak untuk bersama-sama meningkatkan penerimaan Negara dan sepanjang diatur oleh undang-undang, upaya peningkatan PNBPN yang ditujukan untuk kemanfaatan dan kesejahteraan masyarakat tersebut, tidak bertentangan dengan teori *welfare state* dan teori keadilan.

¹⁴³ Iman Bastari, "Menapaki Langkah Perjalanan BPKP Dalam Pembinaan Penyelenggaraan SPIP", Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XIX/No. 1/Maret 2012, hal. 84-85.

BAB 4

KENDALA BPKP SEBAGAI APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH DALAM UPAYA PENINGKATAN PENERIMAAN NEGARA BUKAN PAJAK

Pelaksanaan upaya peningkatan PNBPN oleh BPKP sebagai APIP memiliki kendala didalamnya. Sehingga dapat mempengaruhi kinerja BPKP dalam membantu meningkatkan penerimaan Negara.

Adapun kendala BPKP dalam meningkatkan PNBPN, antara lain

4.1 Kewenangan Pemeriksaan PNBPN

4.1.1 Legalitas

PNBPN sebagai salah satu komponen di dalam APBN, juga merupakan bagian dari keuangan Negara. Seperti halnya semua penerimaan dan pengeluaran negara pada umumnya, pengelolaan PNBPN harus dicatat secara teratur dalam tata pembukuan pemerintah yang dilakukan di masing-masing kementerian. Disamping itu, penerimaan ini pun harus tunduk pada aturan baku tentang pengelolaan Keuangan Negara.¹⁴⁴

Dalam uraian sebelumnya, pemeriksaan PNBPN oleh BPKP terdapat dalam peraturan-peraturan baik Undang-Undang maupun Peraturan Menteri. Materi masing-masing peraturan sudah memiliki kesesuaian antara peraturan yang lebih tinggi dengan peraturan pelaksanaannya. Tidak terdapat ketentuan yang saling bertentangan dalam pengaturan lembaga pemeriksa PNBPN oleh BPKP.

Dilihat dari pengaturannya, peneliti dapat mengatakan bahwa pemeriksaan PNBPN yang dilakukan BPKP belum diatur secara tegas dalam Undang-Undang PNBPN. Pemeriksaan oleh BPKP hanya disebutkan dalam penjelasan pasal 14 dan atas permintaan Menteri. Kondisi demikian jauh berbeda apabila dibandingkan dengan Undang-Undang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara, yang telah mengatur BPK sebagai pemeriksa pengelolaan keuangan Negara. Dengan

¹⁴⁴ Siswo Suyanto, "Penerimaan Negara Bukan Pajak", <http://www.keuanganpublik.com/2010/09/penerimaan-negara-bukan-pajak-rubrik.html>, 2 Juni 2012.

Undang-Undang ini, BPK memiliki kewenangan melakukan pemeriksaan keuangan Negara termasuk PNB. Hal ini dapat menimbulkan kesan adanya tumpang tindih pemeriksaan antara BPK dengan BPKP (APIP).

Berlakunya paket undang-undang keuangan Negara seperti Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara, membawa perubahan berupa kuatnya kewenangan eksternal auditor pemerintah dalam melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan Negara. Pengawasan eksternal auditor yang sangat kuat ini membawa dampak yakni penyelenggara pemerintahan sering kali diliputi rasa khawatir dalam mengelola keuangannya. Penyelenggara pemerintahan tidak memiliki kesempatan untuk melakukan proses pencegahan ataupun perbaikan sendiri atas kegagalan atau penyimpangan yang terjadi pada saat dilakukannya kegiatan. Lembaga eksekutif pemerintah merasa kehilangan *'privilege'* atau kurang dapat menjalankan kewenangannya secara bebas sesuai kompetensi yang dimilikinya.¹⁴⁵

Kewenangan pemeriksaan eksternal keuangan Negara oleh BPK dimulai dari perubahan ke 3 UUD 1945 Pasal 23 E pada tahun 2001. Pengaturan selanjutnya dapat dilihat pada ketentuan peraturan perundang-undangan sebagai berikut:

1. Pasal 30 dan Pasal 31 UU No 17/2003 yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 30

- (1) *Presiden menyampaikan rancangan undang-undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN kepada DPR berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir.*
- (2) *Laporan keuangan dimaksud setidaknya-tidaknya meliputi Laporan Realisasi APBN, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan negara dan badan lainnya.*

¹⁴⁵ Tri Wibowo, "Auditor Presiden Bukan Auditor Internal Biasa", *op. cit.*, hal 20.

Pasal 31

- (1) Gubernur/Bupati/Walikota menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir.
- (2) Laporan keuangan dimaksud setidaknya-tidaknya meliputi Laporan Realisasi APBD, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan daerah.

2. Pasal 2 dan Pasal 3 UU No 15/2004 berbunyi sebagai berikut:

Pasal 2

- (1) Pemeriksaan keuangan negara meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara dan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan negara.
- (2) BPK melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Pasal 3

- (1) Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- (2) Dalam hal pemeriksaan dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan ketentuan undang-undang, laporan hasil pemeriksaan tersebut wajib disampaikan kepada BPK dan dipublikasikan.

3. Pasal 1 angka 1 dan Pasal 2 UU No 15/2006 berbunyi sebagai berikut:

Pasal 1 angka 1

Badan Pemeriksa Keuangan, yang selanjutnya disingkat BPK, adalah lembaga Negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Pasal 2

BPK merupakan satu lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Di dalam peraturan perundang-undangan di atas, BPK diberi kewenangan untuk melakukan 3 (tiga) jenis pemeriksaan yaitu: pemeriksaan keuangan (opini atas laporan keuangan pemerintah), pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.¹⁴⁶ Dengan perubahan ini BPK memiliki

¹⁴⁶ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*, op. cit., penjelasan umum. Lihat juga ps 6 ayat (3) UU No. 15/2006.

kewenangan tidak hanya *post audit* tetapi juga *interim audit*. Berdasarkan ketentuan di atas, dapat dilihat bahwa terjadi perubahan peran BPK dari pemeriksaan *post audit* atas keuangan Negara menjadi *interim audit* yakni audit atas pengelolaan keuangan Negara.

Penguatan pengawasan eksternal sebagaimana diuraikan di atas, membawa pesan bahwa penyelenggara Negara (eksekutif) harus berkinerja dan berakuntabilitas dengan baik. Namun penguatan pengawasan eksternal tidak diimbangi dengan penguatan pengawasan internal. Pengawasan internal hanya diatur dengan PP No 60/2008 yang bersifat atas permintaan dan Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 yang bersifat umum tentang lembaga pemerintah non kementerian termasuk BPKP. Kurangnya perhatian atas kewenangan internal auditor pemerintah berdampak pada lemahnya peran aparat pengawasan intern pemerintah. Hal ini dapat dilihat dari masuknya BPK ke dalam semua aspek pengawasan pengelolaan (termasuk PNBP) yang pada hakekatnya merupakan tugas/tanggung jawab manajemen pemerintah. Kondisi ini membawa potensi adanya duplikasi dalam pemeriksaan sehingga memunculkan kesan “bertubi-tubinya” suatu auditan diperiksa baik oleh aparat pengawasan intern pemerintah maupun eksternal. Kondisi demikian yang mengakibatkan fungsi pengawasan internal menjadi kurang optimal dan berimbas pula pada peningkatan penerimaan Negara menjadi kurang maksimal.

Pakar keuangan Negara memiliki pendapat yang berbeda mengenai penguatan kewenangan pengawasan eksternal BPK. Menurut Prof Arifin, kewenangan BPK menurut Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 (asli) adalah memeriksa tanggung jawab keuangan Negara, namun dengan perubahan ketiga UUD 1945, tugas dan kewenangan BPK tidak hanya memeriksa tanggung jawab, tetapi juga melakukan pemeriksaan pengelolaan yang sebenarnya merupakan domain eksekutif. Dari segi disiplin ilmu akuntansi kewenangan memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tersebut berlaku asas inkompatibel, dimana dua kewenangan tidak boleh dirangkap dalam satu tangan, karena ia akan berdampak tidak objektif dan cenderung koruptif. Selain dari pada itu kewenangan melakukan pemeriksaan terhadap

pengelolaan, selain domain administrasi Negara (eksekutif), hal tersebut pun merupakan kewenangan internal auditor, bukan eksternal auditor seperti BPK, apalagi khusus untuk melakukan pemeriksaan terhadap BUMN/BUMD (Persero) yang bukan merupakan bidang keuangan Negara atau keuangan daerah, dimana pemeriksanya harus mendapat izin Menteri Keuangan dan terdaftar di Kementerian Keuangan terlebih dahulu.¹⁴⁷

Sebagai lembaga Negara BPK seharusnya melakukan pemeriksaan hanya pada hal-hal yang bersifat makro strategis, tidak pada hal-hal yang bersifat mikro teknis yang rutinitasnya dapat dilakukan oleh internal auditor.¹⁴⁸ Seharusnya BPK tidak melihat keuangan Negara dari jenis kayunya keuangan Negara, agar BPK tidak berpikir rutin dan kerdil, berbeda halnya dengan *General Accounting Office* di Amerika Serikat yang tidak lagi melakukan *voucher audits*, tetapi sudah beralih pada *program evaluations*.¹⁴⁹

Penguatan pengawasan eksternal BPK melalui perubahan ketiga UUD 1945 dan paket undang-undang keuangan Negara, juga mendapatkan kritik dari Dian Puji N. Simatupang yang menyatakan¹⁵⁰:

Dalam kontekstualisasi seperti itu, tidak diragukan lagi irasionalitas dalam pengaturan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara dalam praktiknya akan merugikan kedudukan hukum sektor privat sebagai domain yang berbeda dengan sektor publik. Hal demikian terjadi karena tidak ada batas-batas yuridis dalam menentukan kerugian keuangan Negara sebagai bagian dari keuangan Negara, keuangan daerah, keuangan badan usaha milik Negara, keuangan badan usaha milik daerah atau keuangan swasta.

¹⁴⁷ Prof Arifin P. Soeria Atmadja, "Pola Pikir Hukum (*Legal Mindscapes*) Definisi Keuangan Negara Yang Membangun Praktik Bisnis Badan Usaha Negara (BUMN) Yang Mengakar (*Deep Rooted Business Practiced*), Jakarta: Universitas Indonesia, 2011, hal. 18-19.

¹⁴⁸ *Ibid.*

¹⁴⁹ Harry S. Havens, dalam Prof Arifin P. Soeria Atmadja, "Pola Pikir Hukum (*Legal Mindscapes*) Definisi Keuangan Negara Yang Membangun Praktik Bisnis Badan Usaha Negara (BUMN) Yang Mengakar (*Deep Rooted Business Practiced*), Jakarta: Universitas Indonesia, 2011, hal. 19.

¹⁵⁰ Dian Puji N. Simatupang, "*Paradoks Rasionalitas Perluasan Ruang Lingkup Keuangan Negara dan Implikasinya Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah*", Jakarta: Badan Penerbit FHUI, 2011. hal. 320.

4.1.2 Struktur Pengawasan Keuangan Negara

Perubahan undang-undang dasar dan reformasi undang-undang keuangan Negara, menimbulkan ketidakseimbangan antara pengawasan internal dan pengawasan eksternal dan mengarah pada konsentrasi kekuasaan pemeriksaan, tanpa memperhitungkan koneksitas kelembagaan Negara. Konsentrasi tersebut akan mewujudkan konsentrasi kekuasaan pemeriksaan tanpa kendali dan memperbesar celah penyimpangan (*power tends to corrupt*). Mengingat rentang kendali penyelenggaraan Negara/pemerintahan (dalam perspektif wilayah dan manajemen penyelenggaraan Negara/pemerintahan), formulasi hubungan tata kerja yang bersifat koordinasi, sinkronisasi, dan sinergi di antara aparat pengawasan belum dirumuskan dengan jelas.¹⁵¹ Belum jelasnya hubungan tata kerja ini mengakibatkan kinerja berbagai aparat pengawasan kurang mampu memberikan kontribusi strategis terhadap perwujudan tata kelola pemerintahan yang baik.

Sejalan dengan itu, menurut Prof Arifin¹⁵², upaya optimalisasi pengawasan/pemeriksaan terhadap keuangan Negara tidaklah bergantung pada luas-sempitnya objek pemeriksaan. Juga tidak didasarkan pada besar kecilnya kewenangan yang dimiliki dalam mengawasi/memeriksa keuangan Negara. Akan tetapi semua dilandasi atas kemampuan struktural dan kultur sumber budaya, orientasi kerja yang fokus, terencana serta sistemik perilaku, pembinaan pengawas/pemeriksa dalam menjalankan fungsionalisasi tugasnya. Namun hal yang terpenting pula ialah terjangkaunya objek pengawasan/pemeriksaan dengan cara melakukan penjenjangan dalam pelaksanaannya.

Gagasan pengawasan/pemeriksaan yang berjenjang pada dasarnya tetap membutuhkan kemauan politik (*political will*) yang kuat dari semua pihak demi kepentingan Negara dan bangsa secara bijaksana dan rela kehilangan sebagian dari objek pengawasan/pemeriksaannya dalam keuangan Negara

¹⁵¹ I Wayan Monoyasa, "Pengawasan Internal, Masihkan Seperti yang Dulu?", Artikel Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVII/No. 2/Juni 2010, hal. 3.

¹⁵² Prof Arifin P. Soeria Atmadja, "Hukum Keuangan Negara Pasca 60 Tahun Indonesia Merdeka: Masalah dan Prospeknya bagi Indonesia Inc.", *op. cit.*

yang dijustifikasi melalui Pasal 23E ayat (1) UUD 1945. Setelah hal itu dapat dilakukan, kebijakan pengawasan/pemeriksaannya berjenjang yang bertujuan untuk meningkatkan optimalisasi kemampuan lembaga pengawas/pemeriksa keuangan Negara seluruhnya dapat dilaksanakan dengan baik dan menghindari duplikasi dan penyimpangan pengawasan/pemeriksaan.

Gagasan pengawasan/pemeriksaan berjenjang merupakan bagian dari reformasi pengawasan/pemeriksaan keuangan Negara yang menghilangkan segala bentuk inefisiensi dan inefektivitas dalam pelaksanaan pengawasan/pemeriksaan keuangan Negara. Masih menurut Prof Arifin, konsepsi ini dijalankan dengan mengawalinya melalui reposisi BPK sebagai lembaga tinggi Negara yang memeriksa tanggung jawab keuangan Negara. Reposisi ini secara konstitusional akan mendudukan kembali BPK sejajar dengan Presiden. Hal ini disebabkan jika BPK ikut memeriksa pengelolaan keuangan Negara, secara yuridis-faktual posisinya menjadi bagian dari pemerintahan/Presiden, yang melaksanakan administrasi Negara.

Dengan kedudukannya sebagai lembaga (tinggi) Negara yang memeriksa tanggung jawab keuangan Negara, BPK melakukan pengawasan/pemeriksaan atas kebijakan strategis penggunaan uang Negara yang terencanakan dalam APBN. Dengan strukturnya sebagai lembaga Negara, posisi dan perilaku personalia pelaksanaannya akan berkedudukan sebagai pejabat Negara yang mempunyai pengaruh kuat dalam melakukan pemeriksaan atas penggunaan dana APBN kiranya sebagai akibat kebijakan yang diambil pemerintah. Bandingkan jika strukturnya sebagai lembaga (tinggi) Negara yang menempatkan dirinya untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara di mana seharusnya asas inkomptibel atas lembaga yang menjalankan fungsi tersebut, tidak dapat dipungkiri kecenderungan posisi dan perilaku personalia pelaksanaannya akan berkedudukan seperti birokrat dan kemampuan menjalankan fungsi pengawasan/pemeriksaan akan cenderung tenggelam oleh kesibukan menjalankan fungsi pengadministrasian objek pengawasan/pemeriksaan.

Implikasi dari kuatnya perilaku birokrat dalam lembaga pengawasan/pemeriksaan keuangan Negara adalah munculnya sikap

paternalistik yang mendorong sikap memonopoli kewenangan memeriksa/mengawasi, kurang menyadari transparansi dalam pelaksanaan pengawasan/pemeriksaan, dan kurang tanggap atas perkembangan dan perubahan paradigma dalam pengawasan/pemeriksaan. Situasional demikian praktis menjauhkan tujuan utama BPK dari segala tugas dan tujuannya yang memposisikan diri sebagai lembaga Negara yang bersifat politis.¹⁵³

Dengan mereposisikan kembali BPK sebagai lembaga tinggi Negara yang memeriksa tanggung jawab keuangan Negara, kewenangannya dalam menguji hasil pengawasan/pemeriksaan BPKP sebagai lembaga pengawasan/pemeriksaan internal pemerintah menjadi terbuka. Jangkauan kendali BPK atas hasil pengawasan/pemeriksaan BPKP akan optimal karena kedudukan BPKP yang berada di pusat pemerintahan. Dengan demikian, kemungkinan terjadinya penyimpangan atas pelaporan pengawasan/pemeriksaan akan segera diatasi. Sementara itu, atas kemungkinan laporan hasil pengawasan/pemeriksaan yang dilakukan BPKP atas objek pemeriksaan dirasakan ada keganjilan (*asymmetric information*), BPK dapat melakukan pemeriksaan langsung pada objek pemeriksaan yang menjadi bagian BPKP, mulai dari lembaga pemerintahan tingkat pusat atau Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota.

Sementara itu, kedudukan BPKP sebagai institusi pengawasan/pemeriksaan internal pemerintah dalam struktur pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah kembali diposisikan untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan Negara. BPKP melakukan objek pemeriksaan atas lembaga pemerintahan, baik yang berbentuk kementerian, maupun lembaga non kementerian. BPKP dapat melakukan pemeriksaan secara langsung ke eselon I lembaga pemerintahan tersebut jika menemukan keganjilan (*asymmetric information*) atas laporan hasil yang disusun aparatur pengawasan internal lembaga pemerintahan tersebut. Di samping itu, BPKP juga dapat melakukan tindakan yang sama jika laporan yang disusun Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota menemukan keganjilan.

¹⁵³ *Ibid.*

Selanjutnya, Inspektorat Provinsi melakukan pemeriksaan atas laporan hasil pemeriksa internal terhadap pemerintah daerah provinsi dan Inspektorat Kabupaten/Kota terhadap pemerintah daerah kabupaten/kota. Sama halnya dengan lembaga pengawas lainnya, Inspektorat Provinsi dapat melakukan pengujian langsung atas laporan pengawasan Inspektorat Kabupaten/Kota jika menemukan keganjilan (*asymmetric information*).¹⁵⁴

Pada dasarnya, kelebihan penerapan mekanisme pengawasan/pemeriksaan berjenjang adalah:¹⁵⁵

1. Memperkecil *Span of Control*;
2. Menjadikan pengawasan/pemeriksaan lebih efektif dan efisien;
3. Mengurangi tumpang tindih pengawasan/pemeriksaan yang hanya membebani secara rutinitas birokrasi yang diperiksanya;
4. Memperkecil lolosnya objek pengawasan/pemeriksaan;
5. Menciptakan *system check and recheck* pengawasan/pemeriksaan berdampak kehati-hatian pengawas/pemeriksa pada setiap strata dalam mempersiapkan hasil laporan lebih terjamin;
6. Menciptakan transparansi hasil/laporan pengawasan/pemeriksaan;
7. Meningkatkan *responsibility* dan *accountability* pengawas/pemeriksa;
8. Mempercepat akses informasi adanya penyimpangan pengawas/pemeriksa;
9. Memperkecil peluang KKN;
10. Mendeteksi korupsi lebih dini;
11. Menciptakan pengawasan/pemeriksaan yang lebih terfokus;
12. Sejalan dengan konsep otonomi daerah di mana pengawas/pemeriksa dapat dilakukan oleh aparat daerah, tetapi konsep uji ulang pemeriksaan tetap didelegasikan, apabila terdapat *asymmetric information*;
13. Siklus dan mekanisme pengawasan/pemeriksaan berjalan secara otomatis tanpa adanya hambatan/distorsi yang disebabkan perebutan lahan pemeriksaan maupun penolakan terhadap pemeriksaan;
14. Terbentuk *integrated control system* dalam suatu Negara kesatuan.

¹⁵⁴ *Ibid.*

¹⁵⁵ *Ibid.*

Pendapat lain yang mendukung pengawasan berjenjang Prof Arifin datang dari Tjip Ismail yang menyatakan bahwa BPK hanya melakukan pengawasan berjenjang (*post audit*) setelah pemeriksaan BPKP. Namun tentu saja hal tersebut akan membawa dampak harus dilakukan amandemen Pasal 23 E ayat (1) UUD 1945 *juncto* Pasal 2 huruf (e) UU No. 17 Tahun 2003 *juncto* Pasal 2 ayat (2) UU No. 15 Tahun 2004 mengenai keberadaan BPK sebagai satu-satunya institusi pemeriksa keuangan Negara (termasuk keuangan daerah). Dan seandainya pun tugas pemeriksaan BPK adalah *post audit* dari BPKP dan Bawasda (sekarang Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota), maka akan diperlukan jumlah personil yang begitu banyak serta perlu dibentuk BPK-BPK di tingkat provinsi dan kabupaten/kota. Hal tersebut tentu akan menimbulkan pemborosan keuangan Negara dan birokrasi dalam BPK itu sendiri.

Masih menurut Tjip Ismail, seyogyanya BPK cukup berada di tingkat pusat dan provinsi saja, dan dalam melakukan *post audit* harus terseleksi dengan kriteria-kriteria yang ketat yang mengatur mengenai kapan BPK dapat melakukan *post audit*. Misalnya dalam hal terdapat keraguan atas pemeriksaan BPKP dan Bawasda atau karena adanya pengaduan dari masyarakat dan/atau LSM, yang jumlah nominalnya besar.¹⁵⁶

Dengan melihat manfaat atas gagasan pengawasan/pemeriksaan berjenjang, sudah semestinya gagasan ini memperoleh tempat dalam pelaksanaannya di Indonesia. Situasional saat ini yang mendukung penegakan hukum atas penyimpangan keuangan Negara sebenarnya dapat dilakukan dengan menerapkan konsep pengawasan/pemeriksaan keuangan Negara yang berjenjang sebagaimana digagas oleh Prof Arifin ini.

4.2 Perubahan Sistem Pemerintahan

Perubahan sistem pemerintahan dengan pemberlakuan otonomi daerah, mulai tanggal 1 Januari 2001 berdasarkan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah, membawa tantangan dan adaptasi bagi BPKP. Meskipun telah dilakukan revisi atas Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 dengan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004, namun adaptasi organisasi tetap

¹⁵⁶ Tjip Ismail, "*Pengaturan Pajak Daerah Di Indonesia*", *op. cit.*, hal. 136.

dilakukan BPKP karena substansi yang mengatur lembaga pengawasan internal pemerintah dalam undang-undang tersebut ternyata belum berubah.

Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 menyebut kewenangan pusat hanya pada bidang politik luar negeri, pertahanan keamanan, peradilan, moneter, dan agama. Pengawasan sebagai domain BPKP berkiprah tidak diungkap secara jelas karena ada pengaturan sendiri melalui peraturan perundangan yang menjabarkannya. Peraturan yang menjabarkannya adalah Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah yang mencabut Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2001 dan Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2007 tentang Pembagian Urusan Pemerintahan Antara Pemerintah, Pemerintah Daerah Provinsi, dan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota.

Perubahan sistem pemerintahan yang semula sentralistik menjadi penguatan terhadap otonomi daerah, membawa implikasi terhadap pengaturan pembiayaan otonomi daerah. Dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, menjadikan kejelasan sistem pembiayaan daerah, yakni dinyatakan bahwa penerimaan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi terdiri atas pendapatan daerah dan sumber pembiayaan.¹⁵⁷

Berkaitan dengan pembiayaan otonomi daerah (desentralisasi fiskal), UU tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah untuk membuat kebijakan di sisi penerimaan (*tax policy*) dalam rangka memperkuat kemampuan membiayai program pembangunan dan penyelenggaraan pemerintah daerah melalui peningkatan penerimaan, khususnya yang berasal dari Penerimaan Asli Daerah (PAD). Kewenangan meningkatkan PAD tersebut dibatasi bahwa pemerintah daerah dilarang menetapkan peraturan daerah tentang pendapatan yang menyebabkan ekonomi biaya tinggi dan yang menghambat mobilitas penduduk, lalu lintas barang dan jasa antardaerah, dan kegiatan impor/ekspor.¹⁵⁸

Salah satu wujud pelaksanaan desentralisasi fiskal adalah penentuan sumber-

¹⁵⁷ *Ibid.* hal. 12.

¹⁵⁸ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah*, UU No. 33, LN No. 126 Tahun 2004, TLN No. 4438, ps.7.

sumber penerimaan bagi daerah yang dapat digali dan digunakan sendiri sesuai dengan potensinya masing-masing.¹⁵⁹ Keleluasaan dan kewenangan daerah (Otonomi daerah) dalam memungut PAD, dalam pelaksanaannya dapat menimbulkan masalah dan kendala, seperti:¹⁶⁰

1. Produksi pertambangan masih banyak yang belum dilaporkan kepada Pemerintah Pusat.
2. Peraturan daerah yang menimbulkan biaya tinggi bagi perusahaan pertambangan.
3. Peraturan daerah yang menetapkan PNBP SDA Pertambangan Umum disetor ke Kas Daerah.
4. Membayar royalti tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, harga jual yang masih rendah atau produksi yang dilaporkan tidak sesuai dengan kenyataan.
5. Penambangan tidak sesuai dengan ketentuan “*good mining practices*”.
6. Pembinaan dan pengawasan Pemda atas kewajiban PNBP masih belum optimal.
7. Konflik peraturan perundang-undangan (Peraturan Daerah dengan Undang-undang tentang PNBP).
8. Infrastruktur yang masih terbatas

Dengan demikian, otonomi daerah yang pada maknanya adalah untuk mendekatkan pelayanan pemerintah kepada rakyat, dalam kenyataannya justru rakyat makin dibebani pungutan guna penyelenggaraan otonomi daerah tersebut.¹⁶¹

Dari uraian di atas diketahui, salah satu permasalahan peningkatan PNBP di daerah adalah konflik peraturan perundang-undangan (Peraturan Daerah dengan Undang-undang tentang PNBP). Peneliti menemukan contoh konflik peraturan sebagai berikut:

Sejak berlakunya otonomi daerah telah menimbulkan perbedaan persepsi antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah mengenai penerimaan Negara di bidang ketenagakerjaan khususnya biaya ijin penggunaan tenaga kerja asing (TKA) per

¹⁵⁹ Machfud Sidik, dalam Tjip Ismail, “*Pengaturan Pajak Daerah Di Indonesia*”, Jakarta Yellow Printing, 2007. hal. 12.

¹⁶⁰ Bahan Diskusi Panel Direktorat Jenderal Mineral Dan Batubara, Kementerian Energi Dan Sumber Daya Mineral, “*Upaya Peningkatan Kontribusi Mineral Dan Batubara Terhadap Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)*”, Jakarta, 5 Desember 2011.

¹⁶¹ Tjip Ismail, *op.cit.*, hal. 16.

orang per bulan sebesar US\$ 100. Biaya/pungutan tersebut apakah termasuk PNBPN ataukah PAD. Hal ini terkait dengan adanya kewenangan bidang ketenagakerjaan yang diserahkan kepada Pemerintah Daerah berikut penyerahan dan pengalihan pembiayaan, sarana dan prasarana, serta sumber daya manusia. Implementasi dari UU tersebut, menyebabkan ada beberapa pemerintah daerah yang telah menetapkan pungutan sebesar US\$ 100 per orang per bulan sebagai bagian dari PAD yang ditetapkan melalui Peraturan Daerah-nya masing-masing. Secara ekonomis ketentuan tersebut menghasilkan dana untuk pemerintah daerah, karena dimasukkan ke dalam Anggaran Penerimaan dan Belanja Daerah (APBD) sehingga dapat memberikan keuntungan bagi pembangunan di wilayahnya. Selain itu, secara tidak langsung mekanisme tersebut dapat dikategorikan sebagai bentuk dari pengawasan tidak langsung, karena setiap bulan akan diketahui berapa jumlah TKA yang ada di wilayahnya. Hal tersebut dapat dilihat dari jumlah dana yang disetor setiap bulan dari para pengusaha yang memanfaatkan TKA di perusahaannya.¹⁶²

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) :

- a. Bab I Ketentuan Umum Pasal 1 dinyatakan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) adalah seluruh penerimaan pemerintah pusat yang tidak berasal dari penerimaan perpajakan;
- b. Bab II Jenis dan Tarif Pasal 2 ayat (1) huruf d : penerimaan tersebut termasuk dalam katagori penerimaan dari kegiatan pelayanan yang dilaksanakan Pemerintah.
- c. Bab III Pengelolaan Pasal 4 : Seluruh PNBPN wajib disetor langsung secepatnya ke Kas Negara.

UU tersebut dipertegas dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 92 Tahun 2000 tanggal 16 Oktober 2000 tentang Tarif dan jenis penerimaan bukan pajak yang berlaku pada Departemen Tenaga Kerja dalam Bab III diatur bahwa biaya ijin penggunaan TKA per orang per bulan sebesar US\$ 100.¹⁶³

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan

¹⁶² Syahmardan, "Tenaga Kerja Asing Di Indonesia: Kebijakan dan Implementasi", <http://www.djpp.depkmham.go.id/hukum-bisnis/1427-tenaga-kerja-asing-di-indonesia-kebijakan-dan-implementasi.html>, 5 Juni 2012.

¹⁶³ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Tarif Atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak yang Berlaku pada Departemen Tenaga Kerja dan Transmigrasi*, PP No. 92, LN No. 181 Tahun 2000, TLN No. 4009, lampiran angka III.

Pasal 42 ayat (1) ditetapkan bahwa setiap pemberi kerja yang mempekerjakan tenaga kerja asing wajib memiliki ijin tertulis dari Menteri atau pejabat yang ditunjuk.¹⁶⁴ Implementasi dari UU tersebut telah diterbitkan beberapa Surat Keputusan Menteri Tenaga Kerja dan Transmigrasi yang mengatur kewenangan penerbitan Rencana Penggunaan Tenaga Kerja Asing (RPTKA) dan Ijin Mempekerjakan Tenaga Kerja Asing (IMTA) yang berada pada Menteri Tenaga Kerja dan Transmigrasi dhi. Ditjen Pembinaan dan Penempatan Tenaga Kerja Dalam Negeri cq. Direktorat Penyediaan dan Penggunaan Tenaga Kerja untuk penerbitan RPTKA dan IMTA Baru serta Gubernur cq. Dinas Tenaga Kerja Provinsi untuk penerbitan IMTA Perpanjangan.

Mengacu pada hal tersebut, maka dapat dilihat bahwa pemungutan biaya ijin penggunaan TKA oleh pemerintah daerah, tidak mempunyai dasar hukum yang kuat dalam menerbitkan maupun memperpanjang IMTA sebagaimana diatur dalam UU No. 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan, karena bertentangan dengan asas hukum *lex posterior derogat lege priori* (peraturan yang baru mengenyampingkan peraturan yang lama), dan peraturan tentang PNBPN. Adanya otonomi daerah yang menimbulkan kewenangan secara berlebihan sehingga pemerintah daerah memungut dan menarik dana/biaya ijin penggunaan TKA sebagai PAD berdasarkan Perda, namun Perda tersebut belum dibicarakan bersama antara Menteri Tenaga Kerja dan Transmigrasi, Menteri Dalam Negeri dan Menteri Keuangan guna memperoleh pemahaman yang sama perihal status dana tersebut, berpotensi menimbulkan pungutan ganda karena apabila subjek pungutan mengikuti ketentuan perda tersebut, akan tetap ditarik pungutan yang sama oleh pemerintah pusat berdasar Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 92 Tahun 2000.

Oleh karena itu, perlu adanya pembicaraan bersama guna memperoleh pemahaman yang sama diantara Menteri Keuangan, Menteri Dalam Negeri dan Menteri Tenaga Kerja dan Transmigrasi serta Kementerian/Instansi terkait, perihal status dana/biaya ijin penggunaan TKA yang dimaksud. Selain itu dengan memperhatikan perkembangan penyelenggaraan pemerintahan dan hukum yang terjadi, sebaiknya dilakukan penyesuaian/revisi atas Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang PNBPN dan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

¹⁶⁴ Indonesia, *Undang-Undang Tentang Ketenagakerjaan*, UU No. 13, LN No. 39 Tahun 2003, TLN No. 4279, ps 42 ay (1).

4.3 Lemahnya Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

SPIP adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.¹⁶⁵

Memang harus dipahami bahwa upaya penerapan SPI dalam bentuk yang ideal membutuhkan waktu yang tidak singkat, apalagi dihadapkan dengan area penerapan yang sangat luas dan kompleks pada organisasi pemerintahan dengan struktur yang begitu besar di republik ini. Berdasarkan hasil audit dari auditor eksternal pemerintah yaitu BPK, diketahui bahwa kondisi kualitas pengelolaan keuangan Negara masih belum menunjukkan peningkatan yang signifikan dan masih terdapat temuan pemeriksaan yang disebabkan lemahnya pengendalian intern. Hal ini semestinya memberikan kesadaran bagi semua pemangku kepentingan, bahwa salah satu landasan penting untuk menciptakan pengelolaan keuangan Negara yang sehat adalah dengan mengimplementasikan sistem pengendalian intern secara memadai.¹⁶⁶

Sementara itu, dalam Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) 2011 BPK masih menemukan sejumlah permasalahan. Permasalahan tersebut disebabkan ketidaksesuaian standar akuntansi pemerintahan, kelemahan sistem pengendalian intern, dan ketidakpatuhan terhadap undang-undang.¹⁶⁷

Dalam pengelolaan PNBPN, diketahui bahwa pengendalian intern masih kurang memadai. Hal ini dapat dilihat dari dokumentasi, pencatatan, dan pelaporan transaksi dan kejadian penting dalam pengelolaan PNBPN di instansi pemerintah belum dapat diandalkan.¹⁶⁸ Hal sama disampaikan oleh Kepala BPKP, Prof Mardiasmo, bahwa masih terdapat persoalan pengelolaan penerimaan Negara dari sisi pajak maupun penerimaan Negara bukan pajak (PNBP). Salah satu penyebab

¹⁶⁵ Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, *op.cit.*, ps. 1 angka 1 dan angka 2.

¹⁶⁶ Iman Bastari, *op.cit.*

¹⁶⁷ Marchelo, "BPK Duga Aset Negara Raib Rp 6,89 T", <http://www.mediaindonesia.com/read/2012/05/30/322933/265/114/BPK-Duga-Aset-Negara-Raib-Rp-689-T>, 6 Juni 2012.

¹⁶⁸ Djoko Prihardono, "Permasalahan Pengelolaan PNBPN Pada Instansi Pemerintah", pemaparan pada Diskusi Panel Optimalisasi Penerimaan Negara, 19 Desember 2011.

utama timbulnya permasalahan tersebut adalah masih lemahnya Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) di sektor penerimaan Negara. Kementerian/Lembaga selama ini lebih fokus pada pengeluaran Negara, namun kurang fokus pada penerimaan Negara.¹⁶⁹

Prof Mardiasmo mengatakan bahwa SPIP merupakan pondasi dari *Good Public Governance*. Melalui SPIP, Budaya Kerja, dan Reformasi Birokrasi akan tercipta penguatan tata kelola pemerintahan yang baik guna mencapai pelayanan masyarakat yang baik dan *clean government*. Selain itu, dikatakan pula bahwa internal audit sekarang lebih berperan dalam *consultancy* dan *assurance* untuk memperkuat *internal control*, *governance process*, dan *risk management* menuju fungsi internal audit yakni perbaikan akuntabilitas, perbaikan kualitas pelayanan masyarakat, meminimalkan korupsi, dan memperbaiki kualitas proses manajemen pemerintah.¹⁷⁰

4.4 Hasil Pemeriksaan

Selanjutnya dari hasil pemeriksaan atas PNBPN oleh BPK dan BPKP ditemukan kendala/permasalahan sebagai berikut:

1. Pemeriksaan BPK:

Hasil pemeriksaan BPK atas pengelolaan PNBPN di kementerian/lembaga dari tahun ke tahun menunjukkan temuan sebagai berikut:¹⁷¹

a. Pungutan Tanpa Dasar Hukum

Sesuai Pasal 2 dan 3 UU Nomor 20 Tahun 1997 tentang PNBPN diatur bahwa Jenis PNBPN dan Tarif atas Jenis PNBPN harus ditetapkan dalam Undang-Undang (UU) atau Peraturan Pemerintah (PP). Dari sisi kepastian hukum tentunya penetapan jenis dan tarif PNBPN minimal dengan PP tersebut akan memberikan kepastian hukum yang lebih kuat dibandingkan dengan peraturan menteri, namun tidak dipungkiri proses pembentukan PP dimaksud sering membutuhkan waktu cukup panjang dan energi yang cukup besar serta biaya

¹⁶⁹ Harry, Nani, Edi, Idiya, Adi, “*Kinerja Versus Harapan*”, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Edisi Khusus HUT ke-29 BPKP Tahun 2012, hal. 63.

¹⁷⁰ Harry, Nuri, Edi, “*Changes from The Top*”, *Ibid.*, hal. 81.

¹⁷¹ Supriyadi dan Wahyu Indrawan, “*Menyoal Ketidakpatuhan Kementerian/Lembaga dalam Pengelolaan PNBPN*”, <http://www.anggaran.depkeu.go.id/content%5CPublikasi%5Cwarta%20Anggaran%2021.pdf>, 7 Maret 2012.

yang tidak sedikit.

Sebagai gambaran PP Jenis dan Tarif atas Jenis PNBP yang Berlaku pada Kementerian Dalam Negeri (PP No 71 Tahun 2009), Kementerian Kesehatan (PP No 13 Tahun 2009), Kementerian Kebudayaan dan Pariwisata (PP No 41 Tahun 2010) membutuhkan waktu penyelesaian sekitar 2 tahun. Bahkan, untuk RPP Jenis dan Tarif atas Jenis PNBP yang Berlaku pada Kementerian Keuangan sendiri sudah lebih dari 3 tahun tetapi sampai dengan saat ini belum juga selesai. Beberapa Kementerian lain juga mengalami hal serupa seperti RPP Jenis dan Tarif atas Jenis PNBP yang Berlaku pada Kementerian ESDM dan Kementerian Pekerjaan Umum. Meskipun ada juga yang bisa selesai lebih cepat seperti PP Jenis dan Tarif PNBP pada Badan Pertanahan Nasional (PP No 13 Tahun 2010) yang diselesaikan kurang dalam 1 tahun, tetapi perlu dicatat PP tersebut menjadi Program Prioritas dari Pemerintah (Program 100 Hari Presiden).

Waktu, energi, dan biaya yang cukup banyak dalam pembentukan PP tersebut pada gilirannya membuat keengganan bagi K/L untuk mengusulkan jenis PNBP baru atau mengusulkan perubahan atas jenis dan tarif yang dirasa sudah tidak sesuai dengan kondisi sekarang. Hal inilah yang pada akhirnya sering menyebabkan beberapa satker pengelola PNBP pada K/L melakukan pungutan PNBP tanpa dasar hukum yaitu dengan memungut jenis PNBP baru hanya dengan peraturan dibawah PP atau memungut jenis PNBP yang sebagaimana tercantum di PP namun dengan tarif tidak sesuai di PP.

b. PNBP dikelola di luar APBN(Penggunaan Langsung)

Sesuai Pasal 4 dan 5 Undang-Undang No. 20 Tahun 1997 tentang PNBP antara lain diatur bahwa seluruh PNBP wajib disetor langsung secepatnya ke Kas Negara dan dikelola dalam sistem APBN. Hal tersebut sejalan dengan Undang-Pasal 3 Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, semua penerimaan yang menjadi hak dan pengeluaran yang menjadi kewajiban negara dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBN dan dipertegas dalam Pasal 16 Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, penerimaan kementerian negara/ lembaga/satuan kerja perangkat daerah tidak boleh digunakan langsung untuk membiayai

pengeluaran. Tiga undang-undang tersebut di atas secara tegas melarang K/L menggunakan langsung penerimaan negara untuk membiayai kegiatan operasionalnya, namun mengapa masih banyak K/L pengelola PNBPN yang berani melanggar 3 undang-undang tersebut. Hal ini tentunya perlu analisis lebih dalam terhadap temuan BPK tersebut.

Dari temuan BPK berupa penggunaan langsung tersebut sebagian besar merupakan penggunaan langsung dari penerimaan sewa ruangan atau gedung. Penerimaan sewa tersebut antara lain untuk membiayai pembayaran listrik, gaji karyawan, pemeliharaan gedung dan bangunan serta untuk kesejahteraan anggota. Selain itu, terjadi juga terhadap penggunaan langsung terhadap penerimaan jasa penelitian, seperti di Kementerian ESDM yang menggunakan langsung terhadap penerimaan jasa Pusat Penelitian dan Pengembangan (Puslitbang) Teknologi Mineral dan Batubara.

Faktor lainnya penyebab penggunaan langsung adalah adanya pembatasan waktu pengajuan revisi anggaran hanya sampai dengan pertengahan bulan Oktober. Ketentuan ini membuat dilema bagi Kementerian/Lembaga khususnya pada saat ada permintaan pelayanan di bulan November dan Desember. Dilema terjadi mengingat pelayanan dimaksud harus tetap diberikan sedangkan di sisi lain hal ini akan mengakibatkan adanya kelebihan realisasi penerimaan PNBPN tetapi biaya pelayanan tidak bisa dicairkan mengingat DIPA sudah tidak bisa dilakukan revisi lagi.

Untuk mengatasi hal ini, sebagian satuan kerja mengambil jalan pintas menggunakan secara langsung seluruh penerimaan untuk membiayai kegiatan pelayanan dimaksud, dimana jalan pintas ini tidak sesuai dengan ketentuan dan pada akhirnya menjadi temuan oleh aparat pengawas fungsional (BPK).

c. PNBPN Terlambat/Belum Disetor ke Kas Negara

Ketidaktertiban atau “pelanggaran” berikutnya dalam pengelolaan PNBPN berupa keterlambatan dalam penyeteroran PNBPN. Keterlambatan disini diartikan suatu dana PNBPN yang telah diterima oleh Bendahara Penerima dari masyarakat tetapi tidak segera disetorkan ke Kas Negara secara tepat waktu. Kriteria yang digunakan oleh auditor yang dalam hal ini BPK adalah ketentuan perundangan di bidang PNBPN dan Keuangan Negara, yaitu Pasal 4 Undang-

Undang No. 20 Tahun 1997 tentang PNBPN yang menyatakan bahwa seluruh PNBPN wajib disetor langsung secepatnya ke Kas Negara, Pasal 16 ayat 2 Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang menyatakan bahwa penerimaan harus disetor seluruhnya ke Kas Negara/Daerah pada waktunya yang selanjutnya diatur dalam peraturan pemerintah.

Selanjutnya, dalam Pasal 26 ayat (3) Peraturan Pemerintah No. 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah, yang merupakan peraturan pelaksanaan dari Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, menyatakan bahwa Penerimaan Negara yang ditampung pada rekening penerimaan setiap hari disetor seluruhnya ke Rekening Kas Umum Negara.

Berdasarkan ketentuan di atas, seluruh jenis PNBPN tanpa kecuali harus disetor langsung ke Kas Negara atau maksimal satu hari di rekening Bendahara dan selanjutnya harus disetor seluruhnya ke Rekening Kas Umum Negara.

Ketentuan inilah yang mengakibatkan munculnya temuan BPK berupa PNBPN terlambat setor ke Kas Negara. Hal ini terjadi karena Bendahara Penerima Kementerian/Lembaga umumnya menampung terlebih dahulu setoran PNBPN dari Wajib Bayar/masyarakat baru kemudian disetorkan ke Kas Negara.

Seperti temuan BPK yang lain, temuan ini terjadi juga tidak sepenuhnya karena kesalahan atau kealpaan Bendahara Penerima K/L. Jenis PNBPN yang jumlahnya mencapai puluhan ribu tentu juga diiringi dengan beragamnya karakteristik PNBPN. Hal ini berdampak juga terhadap penyetoran masing-masing jenis PNBPN tersebut. Kendala waktu dan biaya mungkin tidak terlalu mengganggu untuk Satuan Kerja yang berdomisili di daerah perkotaan. Namun, hal ini akan menjadi berbeda bagi Satuan Kerja yang berdomisili di daerah terpencil. Sebagai contoh, agar lebih mudah ilustrasinya kita gunakan lagi kasus PNBPN berupa biaya nikah pada Kementerian Agama sebesar Rp 30.000, apabila dalam suatu hari atau bahkan dalam suatu minggu di suatu kecamatan terpencil di Kepulauan Aru hanya terjadi satu kali peristiwa pernikahan dan harus disetorkan langsung pada satu hari berikutnya, maka petugas Kantor Urusan Agama setempat akan mengeluarkan biaya transportasi yang lebih besar daripada PNBPN akan yang disetorkan ke Kas Negara karena

Bank Persepsi tidak tersedia di seluruh Kecamatan atau bahkan Bank Persepsi terletak di pulau lain yang terpisah laut.

Kasus ini tidak dimaksudkan sebagai dasar pembenaran untuk menunda penyetoran PNBPN ke Kas Negara secara umum, tetapi seyogianya dijadikan salah satu pertimbangan dalam penentuan batas waktu penyetoran. Oleh karena itu, diperlukan suatu peraturan yang beragam untuk jenis PNBPN yang beragam pula.

Selanjutnya dari hasil pemeriksaan BPK Semester II Tahun 2011 atas pengelolaan PNBPN dan Dana Bagi Hasil Sektor Pertambangan menunjukkan bahwa rancangan dan implementasi sistem pengendalian intern atas pengelolaan pertambangan batubara yang terkait dengan perizinan, pengelolaan PNBPN, dan DBH, serta pengelolaan lingkungan pertambangan batubara pada Kementerian ESDM dan tujuh Pemerintah Kabupaten yang menjadi uji petik pemeriksaan belum mampu secara efektif menjamin pencapaian tujuan dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.¹⁷²

2. Pemeriksaan BPKP (Tim OPN).¹⁷³

Dari kegiatan diskusi panel PNBPN pada tanggal 19 Desember 2011, dapat diketahui bahwa kendala pengelolaan PNBPN pada instansi pemerintah antara lain:

- a. Ketidakpastian saat penyetoran diakibatkan tidak ada ketentuan yang secara pasti mengatur saat penyetoran PNBPN ke Kas Negara.

Dalam praktek pemeriksaan dan pengawasan terhadap pengelolaan PNBPN ditemukan pula permasalahan seperti misalnya ada PNBPN yang tidak disetorkan, tidak dilaporkan, disetorkan tapi terlambat, atau disetorkan namun jumlahnya tidak tepat, khususnya pada PNBPN SDA yang tergantung pada nilai tukar rupiah, harga minyak mentah, dan variable-variabel lainnya.¹⁷⁴

- b. Menggunakan langsung pendapatannya, dengan alasan :

- 1) dana diperlukan segera untuk operasional, dan

¹⁷² Hasil Pemeriksaan BPK Semester II Tahun 2011 Atas Pengelolaan PNBPN dan DBH Sektor Pertambangan, <http://www.bpk.go.id/web/?p=12473>, 4 Juni 2012.

¹⁷³ Djoko Prihardono, *op.cit.*

¹⁷⁴ Robby dan Embun, "Wawancara dengan Direktur PNBPN", <http://www.anggaran.depkeu.go.id/dja/edef-konten-view.asp?id=926>, 7 Maret 2012.

- 2) adanya kekhawatiran akan menghadapi kendala atau proses yang panjang dalam pencairan dana melalui mekanisme APBN (melalui persetujuan Menteri Teknis dan Menteri Keuangan).
- c. Penyimpangan pengelolaan PNBPN baik dalam perencanaan, penerimaan, penyetoran, penggunaan, maupun pertanggung-jawabannya. Penyebabnya:
- 1) Kemampuan SDM kurang memadai,
 - 2) Pengendalian intern belum berjalan dengan baik
- d. Potensi penerimaan belum tergali maksimal, penyebabnya:
- 1) Belum dibuatkan aturan mengenai tarif dan jenis, sehingga tidak dikategorikan sebagai PNBPN,
 - 2) Peraturan terkait penyesuaian tarif belum direvisi atau revisi peraturan belum juga terbit,
 - 3) K/L belum menginventarisasi dan melaporkan potensi PNBPN yang dapat digali.

Dari kendala pengelolaan PNBPN di atas, menunjukkan masih terdapat kebocoran atas penerimaan Negara khususnya PNBPN. Menurut peneliti, setiap perubahan yang terjadi akan tetap memiliki dampak, baik secara positif ataupun negative terhadap suatu sistem secara keseluruhan.

Perubahan ke 3 UUD 1945 dan keluarnya paket undang-undang tentang keuangan Negara, membawa perubahan kewenangan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan Negara yang sebelumnya dilakukan oleh BPKP. Berkurangnya kewenangan untuk melakukan pemeriksaan keuangan Negara menimbulkan keraguan atas siapa yang berwenang melakukan pemeriksaan keuangan Negara hingga penolakan terhadap pemeriksaan pengelolaan PNBPN yang dilakukan BPKP.

Menurut peneliti, perubahan kewenangan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan Negara yang menguatkan pengawasan eksternal (BPK) dapat mengarahkan pada suatu lembaga pemeriksa yang sangat berkuasa dan menunjukkan kemunduran dalam kebijakan pemeriksaan keuangan negara. Kondisi inilah yang menjadikan kendala BPKP dalam meningkatkan PNBPN selain adanya disharmonisasi peraturan daerah dengan undang-undang tentang PNBPN akibat pelaksanaan otonomi daerah serta masih lemahnya penerapan SPIP pada

instansi pemerintah. Kendala-kendala tersebut menyebabkan penerimaan Negara dari sektor PNBP menjadi tidak maksimal sehingga mengurangi manfaat yang dapat diterima masyarakat. Hal tersebut tentu saja tidak sejalan dengan tujuan Negara dan secara keseluruhan tidak sesuai dengan makna teori *welfare state* dan teori keadilan yang berupaya untuk memberikan kemanfaatan dan kesejahteraan kepada masyarakat.

Oleh karena itu, peningkatan pengelolaan penerimaan Negara selayaknya menjadi salah satu prioritas instansi pemerintah. Penyelenggaraan pemerintahan perlu ditopang dengan sistem pengawasan nasional yang dapat menyinergikan peran pengawasan eksternal, pengawasan legislative, pengawasan masyarakat maupun pengawasan intern. Sistem pengawasan yang efektif akan mendorong terciptanya tata pemerintahan yang baik (*good governance*) yang dibangun dengan prinsip-prinsip akuntabilitas, transparansi dan partisipasi penyelenggara pemerintahan dan pengelolaan dana publik untuk kesejahteraan masyarakat. Dengan peningkatan PNBP, akan berimbas pada peningkatan penerimaan Negara yang secara tidak langsung akan meningkatkan kemakmuran masyarakat. Hal ini sesuai dengan konsep Negara kesejahteraan seperti tertulis dalam Pasal 33 UUD 1945 ayat 3 yang menyatakan bahwa bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

BAB 5

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan analisis dan pembahasan sebelumnya dapat diambil kesimpulan dalam penelitian ini, yaitu:

1. Pembangunan yang dilaksanakan dalam rangka mewujudkan tujuan negara dibiayai dari penerimaan negara yang berasal dari pajak dan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP). Sebagai salah satu sumber penerimaan negara, PNBP mempunyai peran penting dalam mencukupi target penerimaan dalam APBN. PNBP adalah seluruh penerimaan Pemerintah Pusat yang tidak berasal dari penerimaan perpajakan, yang meliputi:

- a. penerimaan yang bersumber dari pengelolaan dana Pemerintah;
- b. penerimaan dari pemanfaatan sumber daya alam;
- c. penerimaan dari hasil-hasil pengelolaan kekayaan Negara yang dipisahkan;
- d. penerimaan dari pelayanan yang dilaksanakan Pemerintah
- e. penerimaan berdasarkan putusan pengadilan dan yang berasal dari pengenaan denda administrasi;
- f. penerimaan berupa hibah yang merupakan hak Pemerintah
- g. penerimaan lainnya yang diatur dalam Undang-Undang tersendiri.

PNBP merupakan lingkup keuangan negara yang dikelola dan dipertanggungjawabkan pelaksanaannya. Untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas pengelolaan PNBP serta menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban sesuai dengan peraturan dilakukan pemeriksaan oleh instansi yang berwenang, yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

Dalam melaksanakan tugas dan fungsinya, BPKP telah melakukan upaya peningkatan penerimaan Negara bukan pajak melalui:

- a. Pengawasan/pemeriksaan pengelolaan PNBP sesuai Pasal 14 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang PNBP dan peraturan pelaksanaannya;

- b. Konsultasi, asistensi dan evaluasi pengelolaan PNBP berdasar Pasal 52 dan Pasal 53 Keputusan Presiden Nomor 103 tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden No 64 tahun 2005;
 - c. Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan;
 - d. Menyusun dan melaksanakan Peraturan Pemerintah Nomor 47 Tahun 2010 tentang Jenis dan Tarif Atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Berlaku Pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan; dan
 - e. Pembinaan SPIP berdasarkan Pasal 59 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).
- 2 Pelaksanaan upaya peningkatan PNBP oleh BPKP sebagai APIP memiliki kendala didalamnya. Adapun kendala BPKP dalam meningkatkan PNBP, antara lain
- a. Kewenangan Pemeriksaan PNBP. Kewenangan pemeriksaan PNBP (keuangan Negara) oleh BPKP berkurang dengan adanya undang-undang paket keuangan Negara yang memberikan kewenangan luas kepada BPK untuk memeriksa pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara;
 - b. Perubahan Sistem Pemerintahan. Berlakunya otonomi daerah membawa kewenangan yang lebih kepada pemerintah daerah untuk memungut penerimaan asli daerah (PAD) melalui peraturan daerah sehingga menimbulkan konflik peraturan (disharmonis);
 - c. Lemahnya Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Dalam pengelolaan PNBP, diketahui bahwa pengendalian intern (SPIP) masih kurang memadai, dilihat dari dokumentasi, pencatatan, dan pelaporan transaksi dan kejadian penting dalam pengelolaan PNBP di instansi pemerintah belum dapat diandalkan.
 - d. Hasil Pemeriksaan. Dari hasil pemeriksaan aparat pengawasan eksternal dan internal masih terdapat temuan atas pengelolaan PNBP pada Kementerian/Lembaga.

5.2 Saran-Saran

Beberapa saran yang dapat dikemukakan sesuai konteks persoalan yang dibahas dalam tulisan ini adalah:

- 1 Pengelolaan PNBPN agar diatur secara jelas.

Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang PNBPN secara umum telah dilaksanakan dengan baik namun untuk saat ini perlu dilakukan perubahan (revisi) berkaitan dengan adanya perubahan undang-undang dan perubahan penyelenggaraan pemerintahan serta untuk mewujudkan akuntabilitas keuangan negara melalui tata kelola pemerintahan yang baik.

- 2 Meningkatkan kemampuan SDM dan melaksanakan pengendalian intern (SPIP) secara memadai.

Pengelolaan PNBPN merupakan subsistem dari penerapan SPIP. Oleh karena itu perlu dilakukan penerapan SPIP yang memadai untuk meningkatkan sistem pengelolaan penerimaan Negara (PNBPN) di setiap Kementerian/Lembaga dan mengikuti pendidikan dan pelatihan pengelolaan PNBPN bagi pegawai yang menangani administrasi PNBPN di unit kerjanya.

- 3 Menggali dan merealisasikan potensi PNBPN secara maksimal.

Diperlukan upaya yang lebih memfokuskan penggalian potensi baru dari PNBPN sehingga dapat meningkatkan penerimaan Negara tanpa membebani masyarakat.

- 4 Meningkatkan sinergi antar instansi pemerintah.

Luasnya cakupan PNBPN yang melibatkan beberapa instansi pemerintah saling terkait, diperlukan adanya sinergi yang baik sehingga masalah lintas sektoral dapat diselesaikan. Keberadaan Tim Optimalisasi Penerimaan Negara diharapkan dapat lebih berperan aktif mendorong tercapainya sinergi antar instansi pemerintah.

- 5 Amandemen ke 5 UUD 1945 dan merevisi Undang-Undang tentang Keuangan Negara.

Perubahan tugas kewenangan BPK memeriksa pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Negara dengan perubahan ke 3 UUD 1945 dan pengertian keuangan Negara yang kabur dan cenderung mereduksi pengertian keuangan daerah, keuangan BUMN/BUMD berimplikasi hukum Negara wajib

menanggung segala resiko yang terjadi, baik dalam sektor publik maupun privat. Untuk itu perlu perubahan ke 5 UUD 1945 dan revisi Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dengan segala peraturan perundang-undangannya yang terkait, termasuk Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK dan peraturan perundang-undangan turunannya.

- 6 Menguatkan kewenangan BPKP sebagai aparat pengawasan intern pemerintah. Untuk meningkatkan peran dan fungsi BPKP dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik menuju pemerintahan yang bersih, transparan dan akuntabel sehingga tercipta *check and balance* serta pemerintah memiliki *early warning system*, perlu memberikan kewenangan yang kuat kepada BPKP dalam ketentuan Undang-Undang.

DAFTAR PUSTAKA

I. Buku

- Ashshofa, Burhan, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta, PT. Rineka Cipta, 2010.
- Atmadja, Arifin P. Soeria, *Pola Pikir Hukum (Legal Mindscapes) Definisi Keuangan Negara Yang Membangun Praktik Bisnis Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Yang Mengakar (Deep Rooted Business Practiced.*, Jakarta, Universitas Indonesia, 2011.
- Friedrich, Carl Joachim, *Filsafat Hukum, Perspektif Historis*”, terjemahan Raisul Muttaqien , Bandung, Nusa Media, 2010.
- Kelsen, Hans, *Teori Hukum Murni, Dasar-Dasar Ilmu Hukum Normatif*”, terjemahan Raisul Muttaqien, Bandung, Nusa Media, 2011.
- Ismail, Tjip, *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*, Jakarta, Yellow Printing, 2007.
- Mamudji, Sri dkk, *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*, Cet. 1, Jakarta, Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005.
- Manan, Bagir, *Politik Perundang-undangan Dalam Rangka Mengantisipasi Liberalisasi Perekonomian*, Bandar Lampung, FH-UNILA, 1996.
- Marzuki, Peter Mahmud, *Penelitian Hukum*, Jakarta, Kencana, 2010.
- Nasution, *Metode Research*, Bandung, Jermmars, 1982.
- Prinst, Darwan, *Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, Bandung, Citra Aditya Bakti, 2002.
- Pudyatmoko, Y. Sri, *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta, Andi, 2009.
- Ridwan, Juniarso, Achmad Sodik Sudrajat, *Hukum Administrasi Negara dan Kebijakan Pelayanan Publik*, Bandung, Nuansa, 2010.
- Saidi, Muhammad Djafar dan Rohana Huseng, *Hukum Penerimaan Negara Bukan Pajak*, Jakarta, Rajawali Pers, 2008.
- Silalahi, Pande Radja, *Agenda Ekonomi Pemerintah Baru R.I*, Analisis CSIS tahun XXVIII, 1999.
- Simatupang, Dian Puji N, *Pengawasan dan Peradilan Administrasi*, Materi Hukum Administrasi Negara, Fakultas Hukum UI, 2004.
- _____, *Paradoks Rasionalitas Perluasan Ruang Lingkup Keuangan Negara dan Implikasinya Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah*, Jakarta, Badan Penerbit FHUI, 2011.

- Soemitro, Ronny Hanitijo, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Jakarta, Ghalia Indonesia, 1988.
- Soekanto, Soerjono, *Pengantar Penelitian Hukum*, Cetakan ketiga, Jakarta, UI Press, 2008.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamuji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, Jakarta, Raja Grafindo Persada, 2006.
- Suparmoko, M., *Keuangan Negara Dalam Teori dan Praktek edisi kelima*, Yogyakarta, BPFY-Yogyakarta, 2000.
- Von Schmid, J.J., *Ahli-ahli Pikir Besar Tentang Negara dan Hukum*, alih bahasa oleh R. Wiratno, Singomangukuto dan Djamadi, Jakarta, PT. Pembangunan, 1958.
- Waluyo, Bambang, *Penelitian Hukum Dalam Praktek*, Jakarta: Sinar Grafika, 2002.
- Warassih, Esmi, *Pranata Hukum Sebuah Telaah Sosiologis*, Penerbit. P.T. Suryabaru Utama, 2005.
- Wirawan B. Ilyas, Richard Burton, *Hukum Pajak edisi keempat*, Jakarta, Salemba Empat, 2008.
- _____, *Pedoman Umum Pemeriksaan Negara Bukan Pajak Pada Instansi Pemerintah dan Wajib Bayar*, Nomor: LHP-886/LB/2006 BPKP, 2006.
- _____, Naskah Akademis RUU Pengendalian Administrasi Pemerintahan, Fakultas Ekonomi Universitas Padjajaran, Bandung, 29 Juli 2010.
- _____, Profil Organisasi BPKP, 2010.

II. Karya Tulis Ilmiah

- Muzayanah, Tesis *Budaya Hukum dan Kepatuhan Orang Asing Terhadap Undang-Undang Kewarganegaraan Dalam Kaitannya Dengan Penerimaan Negara Bukan Pajak*, Semarang, Universitas Diponegoro, 2008.
- Prihardono, Djoko, *Permasalahan Pengelolaan PNBPN Pada Instansi Pemerintah*, Diskusi Panel Optimalisasi Penerimaan Negara, Jakarta, 19 Desember 2011.

Soelendro, Arie, *Penataan Kelembagaan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah*, Makalah Seminar di Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara, 22 November 2005.

Soeseno, Kuswono, *Peran APIP Dalam Mendukung Terwujudnya Clean Government*, Makalah pada Seminar Sistem Pengawasan Nasional , Jakarta, 16 November 2006.

Kementerian Energi Dan Sumber Daya Mineral, *Upaya Peningkatan Kontribusi Mineral Dan Batubara Terhadap Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)*, Jakarta, 5 Desember 2011.

III. Serial

Bastari, Iman, *Menapaki Langkah Perjalanan BPKP Dalam Pembinaan Penyelenggaraan SPIP*, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XIX/No. 1/Maret 2012.

Hartadi, Guroh, *Presiden SBY: "Jika Ada Keraguan dalam Pengelolaan Anggaran, Komunikasikan dengan BPKP"*, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVII/No. 4/Desember 2010.

Harry, Nani, Edi, Idiya, Adi, *Kinerja Versus Harapan*, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Edisi Khusus HUT ke-29 BPKP Tahun 2012.

Harry, Nuri, Edi, *Changes from The Top*, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Edisi Khusus HUT ke-29 BPKP Tahun 2012.

Jumpono, Harry, *PNBP: Potensi, Permasalahan dan Pemecahannya*, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVIII/No. 4/Desember 2011.

Monoyasa, I Wayan, *Pengawasan Internal, Masihkan Seperti yang Dulu?*, Artikel Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVII/No. 2/Juni 2010.

Sudjono, Mirawati dan Bonardo Hutaaruk, *Reformasi Sistem Pengendalian Intern Pada Sektor Publik*, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVI/No. 2/Juni 2009.

Wibowo, Tri, *Auditor Presiden Bukan Auditor Internal Biasa*, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XV/No. 2//Mei 2008.

Widiyanto, Ardhi, *Memperkokoh Sistem Pengendalian Intern Menepis Korupsi*, Majalah Triwulan Warta Pengawasan Vol. XVII/No. 3/September 2010.

IV. Publikasi Elektronik, Internet

Atmadja, Arifin P. Soeria, *Hukum Keuangan Negara Pasca 60 Tahun Indonesia Merdeka: Masalah dan Prospeknya bagi Indonesia Inc.*, www.pemantauperadilan.com, 29 Januari 2010.

Humas BPK, *Hasil Pemeriksaan BPK Semester II Tahun 2011 Atas Pengelolaan PNBPN dan DBH Sektor Pertambangan*, <http://www.bpk.go.id/web/?p=12473>, 4 Juni 2012.

Humas BPKP, *Wakil Menteri Keuangan : Penerimaan Negara dari Sektor PNBPN Akan Terus Ditingkatkan*, <http://www.bpkp.go.id/berita/read/5780/340/Wakil-Menteri-Kuangan-Penerimaan-Negara-dari-Sektor-PNBPN-Akan-Terus-Ditingkatkan.bpkp>, 6 Februari 2012.

Lubis, Abu Samman, *Optimalisasi Penerimaan PNBPN*, http://www.bppk.depkeu.go.id/bdk/pontianak/index.php?option=com_content&view=article&id=51;-optimalisasi-penerimaan-pnbp-&catid=3:berita&Itemid=1, 28 September 2011.

Marbun, Hotma Maya, *Diseminasi Tim Teknis OPN (Optimalisasi Penerimaan Negara)*, <http://www.bpkp.go.id/berita/read/2290/3155/Diseminasi-Tim-Teknis-OPN-Optimalisasi-Penerimaan-Negara.bpkp>, 26 September 2011.

Marchelo, *BPK Duga Aset Negara Raib Rp 6,89 T*, <http://www.mediaindonesia.com/read/2012/05/30/322933/265/114/BPK-Duga-Aset-Negara-Raib-Rp-689-T>, 6 Juni 2012.

Nurchaya, Dede, *Apa Sih Fungsi BPKP??*, <http://hukum.kompasiana.com/2011/03/11/apa-sih-fungsi-bpkp/>, 30 Maret 2012.

Robby dan Embun, *Wawancara dengan Direktur PNBPN*, <http://www.anggaran.depkeu.go.id/dja/edef-konten-view.asp?id=926>, 7 Maret 2012.

Supriyadi dan Wahyu Indrawan, *Menyoal Ketidapatuhan Kementerian/Lembaga dalam Pengelolaan PNBPNP*, [http://www.anggaran.depkeu.go.id /content%5CPublikasi%5Cwarta%20Anggaran%2021.pdf](http://www.anggaran.depkeu.go.id/content%5CPublikasi%5Cwarta%20Anggaran%2021.pdf), 7 Maret 2012.

Suyanto, Siswo, *Penerimaan Negara Bukan Pajak*”, <http://www.keuanganpublik.com/2010/09/penerimaan-negara-bukan-pajak-rubrik.html>, 2 Juni 2012.

Syahmardan, *Tenaga Kerja Asing Di Indonesia: Kebijakan dan Implementasi*, <http://www.djpp.depkmham.go.id/hukum-bisnis/1427-tenaga-kerja-asing-di-indonesia-kebijakan-dan-implementasi.html>, 5 Juni 2012.

Akuntabilitas Kebendaharaan Umum Negara dan Pengelolaan Aset Negara, <http://www.bpkp.go.id/konten/420/Akuntabilitas-Kebendaharaan-Umum-Negara-dan-Pengelolaan-Aset-Negara.bpkp>, 24 Maret 2012.

Kajian Hukum Mengenai Kantor Akuntan Publik (KAP) yang Bekerja Untuk dan Atas Nama Pemeriksa Keuangan (BPK), <http://d.yimg.com/kq/groups/24370662/.../Analisis+Kajian+KAP.doc>, 18 April 2012.

<http://www.bpk.go.id>

<http://www.bpkp.go.id>

<http://www.depdagri.go.id>

<http://www.depkeu.go.id>

<http://www.pusdiklatwas.bpkp.go.id>

V. Perundang-undangan

Undang-Undang Dasar 1945 dan perubahannya.

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak.

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2004 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2005.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2005 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2004 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2005.

Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2005 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2006.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2006 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2005 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2005.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2006 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2007.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2007 tentang *Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional Tahun 2005-2025*.

Undang-Undang Nomor 41 Tahun 2007 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2006 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2007.

Undang-Undang Nomor 45 Tahun 2007 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2008.

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2008 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 45 Tahun 2007 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2008.

Undang-Undang Nomor 41 Tahun 2008 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2009.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2009 tentang Pertanggungjawaban Atas Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2006.

Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2009 tentang Pertanggungjawaban Atas Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2007.

Undang-Undang Nomor 47 Tahun 2009 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2010.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2010 tentang Pertanggungjawaban Atas Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2008.

Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2010 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 47 Tahun 2009 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2010.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2010 tentang Pertanggungjawaban Atas Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2009.

Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2010 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2011.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 10 tahun 2010 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2011.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2011 tentang Pertanggungjawaban Atas Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2010.

Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1997 tentang Jenis dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak.

Peraturan Pemerintah Nomor 52 Tahun 1998 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1997 tentang Jenis dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak.

Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1999 tentang Tatacara Penggunaan Penerimaan Negara Bukan Pajak yang Bersumber dari Kegiatan Tertentu.

Peraturan Pemerintah Nomor 92 Tahun 2000 tentang Tarif Atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak yang Berlaku pada Departemen Tenaga Kerja dan Transmigrasi.

Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2004 tentang Tata Cara Penyampaian Rencana dan Laporan Realisasi Penerimaan Negara Bukan Pajak.

Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2005 tentang Pemeriksaan Penerimaan Negara Bukan Pajak.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 2009 tentang Tata Cara Penentuan Jumlah, Pembayaran, dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Terutang.

Peraturan Pemerintah Nomor 47 Tahun 2010 tentang Tarif dan Jenis Tarif Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Berlaku Pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.

Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2011 tentang Rencana Kerja Pemerintah Tahun 2012.

Peraturan Presiden Nomor 32 Tahun 2011 tentang Masterplan Percepatan Dan Perluasan Pembangunan Ekonomi Indonesia 2011-2025.

Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231/PMK.02/2009 tentang Pedoman Umum Pemeriksaan Penerimaan Negara Bukan Pajak.

Keputusan Menteri Koordinator Bidang Perekonomian Nomor: KEP-22/M.EKON/03/2010 tentang Tim Optimalisasi Penerimaan Negara.

Keputusan Kepala BPKP Nomor KEP-637/K/D1/2010 tentang Tim Teknis dan Sekretariat Tim Optimalisasi Penerimaan Negara.



BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN
Jalan Pramuka Nomor 33 Jakarta 13120
Telepon (021) 85910049 (*Hunting*) Faksimili (021)
85910030

KERTAS KERJA PEMERIKSAAN

Entitas yang Diperiksa : KKP No. :
Program/Kegiatan : Disusun Oleh/Tanggal :
Periode yang Diperiksa : Diriviu Oleh/Tanggal :

DATA UMUM PERUSAHAAN

- (1) Nama Perusahaan :
- (2) a. SK HPH/IPK/IPKH
Nomor :
Tanggal :
Luas areal dan volume :
- b. RKPH
Nomor :
Tanggal :
- c. SK RKL
Nomor :
Tanggal :
- d. RKT
Nomor :
Tanggal :
Luas areal dan volume :
- (3) No dan Tanggal NPWP Hut :
- (4) Status Perusahaan
a. Permodalan :
b. Keterkaitan Saham :
- (5) No Akte Pendirian :
- (6) Susunan Pengurus
a. Komisaris :
b. Direksi :
- (7) Alamat Perusahaan :

1. Contoh Format Fisik Cover Laporan



BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN
.....(nama unit instansi pemeriksa)



LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN PNB
ATAS (Nama Instansi Pemerintah)
UNTUK TAHUN BUKU

Nomor :(sesuai dengan petunjuk penomoran laporan)
Tanggal :(tanggal konsep laporan disetujui)

2. Contoh lembar judul



LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN PNPB
ATAS (Nama Instansi Pemerintah)
UNTUK TAHUN BUKU

Nomor :(sesuai dengan petunjuk penomoran laporan)
Tanggal :(tanggal konsep laporan disetujui)

3. Contoh Daftar Isi

DAFTAR ISI

Halaman

BAGIAN PERTAMA : SIMPULAN DAN REKOMENDASI

- I. : SIMPULAN
- II. : REKOMENDASI

BAGIAN II : URAIAN HASIL PEMERIKSAAN

BAB I : UMUM

- 1. Dasar Audit
- 2. Tujuan Audit
- 3. Sasaran Dan Ruang Lingkup Audit
- 4. Data Auditan

BAB II : HASIL AUDIT

- 1. Jenis-Jenis PNB
- 2. Keuangan
- 3. Temuan Hasil Audit
- 4. Informasi Penting Lainnya

LAMPIRAN :

- 1. Rekapitulasi Realisasi Penerimaan PNB atasuntuk periode
- 2. Rekapitulasi Realisasi Penyetoran PNB atasuntuk periode
- 3. Rekapitulasi Piutang PNB atas di per
- 4. Berita Acara Pembahasan Hasil Audit