

Penguatan Pengelolaan Keuangan Negara Melalui Mekanisme *Checks and Balances System*

Strengthening the Management of State Financial Through the Mechanism of Checks and Balances System

Hendar Ristriawan dan Dewi Kania Sugiharti

Program Studi Doktor Ilmu Hukum Universitas Padjajaran,

Jl. Dipati Ukur No. 35, Bandung 40132

E-mail: hendar.ristriawan@bpk.go.id

Naskah diterima: 03/01/2017 revisi: 29/05/2017 disetujui: 06/06/2017

Abstrak

Tulisan ini memfokuskan pada 2 (dua) isu utama, yaitu: *pertama*, bagaimana membangun mekanisme sistem *checks and balances* dalam mengelola keuangan negara, agar sejalan dengan upaya mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara? *Kedua*, bagaimana mengimplementasikan fungsi pengawasan intern pemerintah sebagai bagian dari pengelolaan keuangan negara? Metode penelitian yang digunakan adalah metode yuridis normatif. Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan analitis dan yurisprudensi. Sifat dari penelitian yang dilakukan adalah penelitian deskriptif analitis. Mekanisme sistem *checks and balances* dalam mengelola keuangan negara tidak didukung dengan independensi bendahara pada kementerian/lembaga, karena bendahara diangkat oleh Menteri/Kepala Lembaga sebagai pengguna anggaran/pengguna barang dari kementerian/lembaga yang bersangkutan. Menteri Keuangan sebagai Bendahara Umum Negara tidak memiliki aparat pengawas intern sebagai bagian dari sistem pengendalian intern Bendahara Umum Negara. Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan adalah aparat pengawasan intern Menteri Keuangan sebagai Pengguna Anggaran/Barang. Pemerintah juga perlu melakukan restrukturisasi otoritas pengawasan intern-nya, dengan menempatkan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai aparat pengawasan intern Menteri Keuangan sebagai Bendahara

Umum Negara. Bendahara pada kementerian/lembaga direposisi menjadi pegawai negeri Kementerian Keuangan yang ditempatkan di kementerian/lembaga.

Kata kunci: Pengelolaan Keuangan Publik, *Checks and Balances*, Pengawasan Intern, Reposisi

Abstract

This paper focuses on two key issues, which are: First, how to build a mechanism of checks and balances system in managing state finance so it will in line with the efforts to achieve transparency and accountability in state finance? Second, how to implement the function of the government internal control as part of the state finance management? The research method used in this paper is normative juridical methods. The approach used in this paper is the analytical and jurisprudential approach. The nature of the research conducted is descriptive analytical research. The checks and balances system mechanism in managing state finance is not supported by the independence of the treasurer at the ministries / agencies, since they are elected by the Minister / Chairman of the Institution as a budget user / users of goods at the ministry / institution. Minister of Finance as State General Treasury officials do not have internal control officials as part of its internal control system. Internal control officers of the ministry of finance is the internal control official Minister of Finance as the Budget User / goods. The government also needs to restructured intern supervisory authorities, by placing the Finance and Development Supervisory Agency (BPKP) as an internal control official of the Minister of Finance as General Treasurer. Treasurer of the ministries / agencies to be repositioned as a civil servant ministry of finance.

Keywords: *Public Finance Management, Check and Balances, Internal Control, Repositioned*

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pasal 6 ayat (1) UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, menyatakan bahwa, "Presiden selaku Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara." Kekuasaan Presiden di bidang pengelolaan keuangan negara tersebut, selanjutnya: 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/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.

Undang-Undang Keuangan Negara tersebut telah “mengorganisasikan” pengelolaan keuangan negara ke dalam Kementerian/Lembaga berdasarkan “kuasa” dari Presiden selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara serta ke dalam daerah-daerah otonom berdasarkan penyerahan kekuasaan pengelolaan keuangan negara dari Presiden. Pembagian tugas antara Menteri Keuangan selaku *Chief Financial Officer (CFO)* Pemerintah Republik Indonesia dan Menteri/Pimpinan Lembaga selaku *Chief Operational Officer (COO)* dimaksudkan untuk meningkatkan akuntabilitas dan menjamin terselenggaranya sistem *checks and balances* dalam proses pelaksanaan anggaran.

Pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja negara/daerah secara transparan, akuntabel dan bebas dari korupsi, memerlukan fungsi pengawasan intern yang handal dan sistem pengendalian intern yang memadai, demikian pertimbangan Presiden dalam menerbitkan Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Peningkatkan kehandalan penyelenggaraan fungsi pengawasan intern dan kualitas sistem pengendalian intern dilakukan melalui penyempurnaan organisasi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Penyempurnaan organisasi BPKP melalui Perpres tersebut meliputi kedudukan, tugas, fungsi, serta organisasi dan tata kerjanya.

Perpres tersebut menyatakan bahwa BPKP mempunyai tugas menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pengawasan keuangan negara/ daerah dan pembangunan nasional dengan memiliki fungsi antara lain:

- a. pelaksanaan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya terhadap perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban akuntabilitas penerimaan negara/daerah dan akuntabilitas pengeluaran keuangan negara/daerah serta pembangunan nasional dan/atau kegiatan lain yang seluruh atau sebagian keuangannya dibiayai oleh anggaran negara/daerah dan/atau subsidi termasuk badan usaha dan badan lainnya yang didalamnya terdapat kepentingan keuangan atau kepentingan lain dari Pemerintah Pusat dan/atau Pemerintah Daerah serta akuntabilitas pembiayaan keuangan negara/ daerah;
- b. pelaksanaan reviu atas laporan keuangan dan laporan kinerja pemerintah pusat.

Perpres tersebut selanjutnya diikuti dengan penerbitan Instruksi Presiden Nomor 9 Tahun 2014 yang ditujukan kepada Menteri/Pimpinan Lembaga, Pimpinan Kesekretariatan Lembaga Negara, Para Gubernur/Bupati/Walikota, antara lain untuk: a. Mempercepat efektivitas penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara/ daerah dan pembangunan nasional sesuai lingkup tugas dan fungsi masing-masing; b. Mengintensifkan peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah di lingkungan masing-masing dalam rangka meningkatkan kualitas, transparansi, dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional serta meningkatkan upaya pencegahan korupsi.

Instruksi Presiden tersebut juga memuat penugasan kepada Kepala BPKP untuk melakukan pengawasan dalam rangka meningkatkan penerimaan negara/ daerah serta efisiensi dan efektivitas anggaran pengeluaran negara/ daerah, antara lain meliputi:

- a. audit dan evaluasi terhadap pengelolaan penerimaan pajak, bea dan cukai;
- b. audit dan evaluasi terhadap pengelolaan Penerimaan Negara Bukan Pajak pada Instansi Pemerintah, Badan Hukum lain, dan Wajib Bayar;
- c. audit dan evaluasi terhadap pengelolaan Pendapatan Asli Daerah;
- d. audit dan evaluasi terhadap pemanfaatan aset negara/ daerah;
- e. audit dan evaluasi terhadap program/kegiatan strategis di bidang kemaritiman, ketahanan energi, ketahanan pangan, infrastruktur, pendidikan, dan kesehatan;
- f. audit dan evaluasi terhadap pembiayaan pembangunan nasional/daerah;

Menteri/Pimpinan Lembaga, Pimpinan Kesekretariatan Lembaga Negara, Para gubernur/Bupati/Walikota diinstruksikan untuk bersinergi, berkoordinasi, dan memberikan akses kepada Kepala BPKP untuk melakukan pengawasan tersebut di atas.

Bidang-bidang keuangan negara yang berdasarkan Instruksi Presiden Nomor 9 Tahun 2014 tersebut menjadi objek pengawasan BPKP, juga merupakan objek pengawasan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) lainnya, yaitu Inspektorat Jenderal/Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kementerian/ Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan Unit Pengawasan Intern pada Badan Hukum Pemerintah lainnya.

Berdasarkan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia yang diterbitkan oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, APIP didefinisikan sebagai berikut:¹

“Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah, yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal/Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kementerian/Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan Unit Pengawasan Intern pada Badan Hukum Pemerintah lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan”.

Pengertian pengawasan intern berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 1 angka 3 adalah:

“Seluruh proses kegiatan audit, reviu, 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”.

Berdasarkan pengertian tersebut, salah satu tugas aparat pengawasan intern adalah melakukan audit atau pemeriksaan 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. Audit yang dilakukan oleh APIP adalah untuk kepentingan pimpinan organisasi dimana APIP itu berada.

Peraturan Presiden dan Instruksi Presiden tersebut di atas yang bertujuan untuk menciptakan pengawasan intern yang handal dan sistem pengendalian intern yang memadai, justru dapat menimbulkan peluang terjadinya tumpang tindih kegiatan pengawasan antara BPKP dengan aparat pengawasan intern di Kementerian/Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan Unit Pengawasan Intern pada Badan Hukum Pemerintah lainnya.

¹ Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, “Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia”, 2013.

B. Perumusan Masalah

Tulisan ini menitikberatkan pada dua permasalahan pokok, yaitu: *pertama*, bagaimana membangun mekanisme sistem *checks and balances* dalam mengelola keuangan negara, agar sejalan dengan upaya mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara? *Kedua*, bagaimana mengimplementasikan fungsi pengawasan intern pemerintah sebagai bagian dari pengelolaan keuangan negara?

C. Metode Penelitian

Metode penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif, karena mengutamakan data sekunder yang berkaitan dengan aspek-aspek hukum pelaksanaan fungsi lembaga-lembaga negara yang terkait dengan sistem pengendalian intern pengelolaan keuangan negara.

Sudikno Mertokusumo mengemukakan bahwa dalam penelitian hukum yang dicari adalah kaedah, norma atau *das sollen* bukan peristiwa, perilaku dalam arti fakta atau *das sein*. Kaedah merupakan data sekunder yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan, yurisprudensi (bahan hukum primer), literatur atau kepustakaan (bahan hukum sekunder). Namun demikian, penelitian hukum normatif dapat dilengkapi dengan penelitian lapangan.²

Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan analitis yaitu untuk mengetahui makna yang dikandung dalam peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai sistem pengendalian intern dalam pengelolaan keuangan negara, sekaligus mengetahui penerapannya dalam praktik. Pendekatan kedua adalah pendekatan peraturan perundang-undangan mengingat penelitian ini akan menelaah berbagai peraturan perundang-undangan yang terkait dengan pengelolaan keuangan negara dan lembaga-lembaga yang tugas dan fungsinya berhubungan dengan kegiatan pengelolaan keuangan negara.

Penelitian ini menilai efektivitas sistem pengendalian intern Pemerintah dalam mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Sifat penelitian adalah penelitian deskriptif analitis, yaitu menggambarkan berbagai permasalahan secara utuh menyeluruh terhadap sistem pengendalian intern dalam pengelolaan keuangan negara.

² Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum Suatu Pengantar*, Yogyakarta: Penerbit Universitas Atma Jaya, (tanpa tahun), h. 36-37.

PEMBAHASAN

Stephen Robein³ menyatakan bahwa pengawasan adalah *“The process of monitoring activities to ensure they are being accomplished as planned and correcting any significant deviating”*. [Pengawasan adalah suatu proses pengamatan (*monitoring*) terhadap suatu pekerjaan, untuk menjamin pekerjaan tersebut dapat selesai sesuai dengan yang direncanakan dan pengoreksian beberapa pemikiran yang penting.]

Secara teoretis dipahami bahwa sistem pengawasan yang efektif adalah sarana terbaik untuk membuat segala sesuatunya berjalan dengan baik dalam administrasi negara. Philipus M. Hadjon menguraikan beberapa bentuk pengawasan dan kontrol. Di antara bentuk pengawasan kontrol, terdapat istilah “pengawasan preventif”, yaitu pengawasan yang dilakukan sebelum pelaksanaan kegiatan. Selain itu ada “pengawasan represif”, yaitu pengawasan yang dilakukan kemudian setelah pelaksanaan kegiatan. Keputusan-keputusan badan-badan yang bertingkat lebih rendah akan dicabut kemudian apabila bertentangan dengan undang-undang atau kepentingan umum. Dalam situasi yang menuntut tindakan cepat, dapat juga diambil tindakan penangguhan keputusan, sebelum dilakukan pencabutan. *Pengawasan represif* hanya berguna apabila dilakukan secara komprehensif dan cukup intensif, laporannya bersifat objektif dan analitis, serta laporan disampaikan secara cepat. Prajudi Atmosudirjo memaknai pengawasan sebagai proses kegiatan yang membandingkan apa yang dijalankan, dilaksanakan, atau diselenggarakan dengan apa yang dikehendaki, direncanakan, atau diperintahkan.⁴

Berdasarkan kedudukan badan yang melaksanakannya, pengawasan terhadap pelaksanaan pemerintah dapat dibagi menjadi: a. Pengawasan internal, yaitu pengawasan yang dilakukan oleh suatu badan/institusi yang secara struktur organisasi masih berada di lingkungan pemerintah itu sendiri; b. Pengawasan eksternal, yaitu pengawasan yang dilakukan oleh badan/institusi di luar pemerintah/eksekutif.⁵

Pasal 1 angka (3) Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mendefinisikan bahwa: “Pengawasan intern yaitu seluruh proses kegiatan audit, revidu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan

³ W. Riawan Tjandra, *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta: PT. Grasindo, h.131.

⁴ Prajudi Atmosudirjo, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1994, h. 84.

⁵ Andhika Danesjvara, *Hukum dan Administrasi Publik, Suatu Pengantar Kajian Hukum Dalam Konstruksi Manajemen Negara*, Jakarta: Badan Penerbit FHUI, 2005, h. 36.

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.

Berdasarkan pengertian tersebut, maka pengawasan merupakan salah satu fungsi manajemen. Pengawasan harus dilakukan untuk menjaga agar pelaksanaan kegiatan sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan dalam rangka pencapaian tujuan. Melalui pengawasan dapat dilakukan penilaian apakah suatu entitas telah melaksanakan kegiatan sesuai dengan tugas dan fungsinya secara hemat, efisien dan efektif, serta sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Saat ini paradigma baru pengawasan intern sangat berbeda dengan konsep pengawasan intern tradisional. Paradigma baru pengawasan intern, menempatkan pengawas internal bukan lagi bertindak sebagai *watchdog* yang tugasnya menemukan kesalahan manajemen sebanyak mungkin, dimana keberhasilan pengawasan intern hanya dilihat dari aspek jumlah temuan yang dihasilkan. Berbeda dengan paradigma tradisional, paradigma baru pengawasan intern mengacu pada dua hal pokok, yaitu: 1. Pengamanan dan konsultasi (*assurance and consulting*); 2. Efektivitas pengelolaan resiko melalui *risk based auditing, control, dan governance proses*.

Standard Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI)⁶ mendefinisikan audit intern sebagai:

“suatu kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk pemberian keyakinan [assurance activities] dan konsultasi [consulting activities], yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi [auditi]. Kegiatan ini membantu organisasi [auditi] mencapai tujuannya dengan cara menggunakan pendekatan yang sistematis dan teratur untuk menilai dan meningkatkan efektivitas dari proses manajemen risiko, kontrol [pengendalian], dan tata kelola [sektor publik]”.

Kegiatan *assurance dan consulting* aparat pengawasan intern Pemerintah, menunjukkan semakin luasnya praktik pengawasan intern, sehingga dapat memberikan nilai tambah (*added value*) bagi operasional entitas. Dengan demikian, ukuran keberhasilan pengawasan internal bukan dilihat dari jumlah temuan, melainkan dari ukuran sejauh mana pengawasan internal dapat membantu

⁶ Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI), *ibid.*, h. 3

rekan sekerjanya mengatasi permasalahan yang timbul dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Pengawas internal adalah bagian dari manajemen yang juga ikut bertanggung jawab atas keberhasilan pencapaian tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Termasuk dalam hal ini adalah aspek pengelolaan resiko, kontrol, dan *governance processes* yang menunjukkan melalui pelaksanaan *good governance* fungsi kontrol dan pengawasan pada akhirnya akan membantu menangani masalah resiko.

Audit yang dilakukan oleh aparat pengawasan intern adalah bagian dari kegiatan penjaminan kualitas (*quality assurance*) yang dapat dilakukan dalam bentuk:

1. Audit Keuangan
 - a. Audit keuangan yang memberikan opini.
 - b. Audit terhadap aspek keuangan tertentu.
2. Audit Kinerja
3. Audit Dengan Tujuan Tertentu

Berdasarkan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia⁷, pengertian atas jenis-jenis audit yang dilakukan oleh APIP adalah sebagai berikut:

“Audit Keuangan adalah audit atas laporan keuangan dan audit terhadap aspek keuangan tertentu. Audit atas laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan tentang kesesuaian antara laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen dengan standar akuntansi yang berlaku. Hasil dari audit atas laporan keuangan adalah opini (pendapat) auditor mengenai kesesuaian laporan keuangan dengan standar akuntansi yang berlaku. Audit terhadap aspek keuangan tertentu adalah audit atas aspek tertentu pengelolaan keuangan yang diselenggarakan oleh instansi pemerintah atas dana yang dibiayai oleh APBN/APBD dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa pengelolaan keuangan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan sebagaimana ketentuan yang berlaku agar tujuan pengelolaan keuangan tepat sasaran.

Audit Kinerja adalah audit atas pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang terdiri atas audit aspek ekonomi, efisiensi, dan audit aspek efektivitas, serta ketaatan pada peraturan.

Audit Dengan Tujuan Tertentu adalah audit yang dilakukan dengan tujuan khusus di luar audit keuangan dan audit kinerja. Termasuk dalam kategori

⁷ Ibid.

ini antara lain Audit Khusus/Investigatif/Tindak Pidana Korupsi dan Audit untuk Tujuan Tertentu Lainnya terhadap masalah yang menjadi fokus perhatian pimpinan organisasi (auditi) atau yang bersifat khas.

Audit Investigatif adalah proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya”.

Pasal 58 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 mengamanatkan bahwa, “Dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh.” Penjelasan pasal tersebut menyatakan bahwa Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan. Menteri/Pimpinan Lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang pemerintahan masing-masing. Sementara itu, Gubernur/Bupati/Walikota mengatur lebih lanjut dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah yang dipimpinnya.

Berdasarkan ketentuan undang-undang tersebut, pengaturan dan penyelenggaraan sistem pengendalian intern merupakan tanggung jawab Pemerintah dan harus dilaksanakan di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Pengaturan dan penyelenggaraan SPI secara menyeluruh – dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara – tidak hanya dilakukan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara, melainkan juga harus dilakukan oleh menteri pimpinan/lembaga selaku pengguna anggaran/pengguna barang di bidang pemerintahannya masing-masing, serta oleh gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah yang menerima penyerahan kekuasaan pengelolaan sebagian keuangan negara.

Keberadaan pengawasan internal sebagai pengawasan yang dilakukan oleh unit pengawasan internal organisasi yang diawasi tugasnya adalah membantu fungsi pengawasan pimpinan organisasi serta membantunya menyusun laporan pelaksanaan kegiatan organisasi. Pengawasan ini lazimnya dilakukan instansi pemerintahan dengan membantu suatu organisasi khusus yang menangani secara menyeluruh pengawasan terhadap pelaksanaan anggaran negara. Konsep pengawasan ini dibutuhkan dengan maksud agar penyimpangan pelaksanaan

anggaran negara lebih cepat diatasi oleh unit intern yang dekat dengan organisasi tersebut.⁸

Praktik *modern management*, menunjukkan bahwa sistem pengawasan dapat meningkatkan kualitas dari informasi kinerja, dan pengawasan internal juga dapat mendukung proses dalam rangka manajemen strategis. Tujuan dari pengawasan internal yang diterima secara luas dalam dunia internasional dimuat dalam model COSO yang menyatakan bahwa "*internal control is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: 1) effectiveness and efficiency of operations; 2) reliability of financial reporting; and 3) compliance with applicable laws and regulations.*"⁹

Pemberian kuasa oleh Presiden kepada Menteri Keuangan dan menteri/pimpinan lembaga di bidang kekuasaan untuk mengelola sebagian keuangan negara mengandung konsekuensi bahwa menteri keuangan dan menteri/pimpinan lembaga bertanggung jawab untuk menciptakan sistem pengendalian intern yang efektif dan efisien dalam lingkup kekuasaannya, untuk memberikan keyakinan memadai atas:

1. Efisiensi dan efektivitas kegiatan dalam mencapai tujuan yang ditetapkan.
2. Keselamatan/keamanan sumber dana yang dikelola.
3. Ketaatan pada ketentuan yang berlaku.
4. Diperolehnya dan dipeliharanya data/informasi yang handal, dan diungkapkannya data tersebut secara wajar.

Demikian pula, penyerahan kekuasaan pengelolaan sebagian keuangan negara oleh Presiden kepada gubernur/bupati/walikota mengandung konsekuensi bahwa gubernur/bupati/walikota bertanggung jawab untuk menciptakan sistem pengendalian intern yang efektif dan efisien dalam lingkup kekuasaan pengelolaan keuangan negara di daerah otonom yang dipimpinnya guna menjamin hal-hal seperti tersebut di atas.

Oleh karena itu, penjelasan Pasal 58 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 menyatakan bahwa:

1. Penyelenggaraan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan diselenggarakan oleh Menteri Keuangan;

⁸ Safri Nugraha, et. al., *Hukum Administrasi Negara (Edisi Revisi)*, Depok: 2003, h. 357.

⁹ Michael Ruffner dan Joaquin Sevilla, "Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control", *OECD Journal on Budgeting*, Volume 4, No. 2, 2004.

2. Penyelenggaraan sistem pengendalian intern di bidang pemerintahan di selenggarakan oleh Menteri/Pimpinan Lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang di bidangnya masing-masing.
3. Penyelenggaraan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah diselenggarakan oleh masing-masing Gubernur/Bupati/Walikota di daerah yang dipimpinnya.

Aparat Pengawasan Intern di masing-masing Kementerian/Lembaga Pemerintah maupun di Pemerintah-pemerintah daerah hanya bertanggung jawab membantu pimpinannya (d.h.i menteri/pimpinan lembaga, kepala daerah, direktur utama BUMN/BUMD) untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi dan mewujudkan terciptanya *good governance*. Dengan kata lain, inspektorat jenderal suatu kementerian hanya mempunyai wewenang untuk menjalankan tugas dan fungsinya di lingkungan Kementeriannya. Demikian pula halnya, badan pengawas daerah hanya berwenang menjalankan tugas dan fungsinya di lingkungan pemerintah daerahnya masing-masing.

Selain lembaga pengawasan internal di masing-masing kementerian/lembaga dan pemerintah daerah, Pemerintah juga memiliki lembaga pengawasan intern yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Keberadaan BPKP diatur dengan Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Di dalam Pasal 1 Perpres disebutkan bahwa “Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, selanjutnya disingkat BPKP, merupakan aparat pengawasan intern pemerintah.” Sedangkan Pasal 2 menyebutkan bahwa, “BPKP mempunyai tugas menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pengawasan keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional.”

Pasal 3 Perpres Nomor 192 Tahun 2014 menegaskan bahwa, “Dalam melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2, BPKP menyelenggarakan fungsi:

- a. perumusan kebijakan nasional pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional meliputi kegiatan yang bersifat lintas sektoral, kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara, dan kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden;

- b. pelaksanaan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya terhadap perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban akuntabilitas penerimaan negara/daerah dan akuntabilitas pengeluaran keuangan negara/daerah serta pembangunan nasional dan/atau kegiatan lain yang seluruh atau sebagian keuangannya dibiayai oleh anggaran negara/daerah dan/atau subsidi termasuk badan usaha dan badan lainnya yang didalamnya terdapat kepentingan keuangan atau kepentingan lain dari Pemerintah Pusat dan/atau Pemerintah Daerah serta akuntabilitas pembiayaan keuangan negara/daerah;
- c. pengawasan intern terhadap perencanaan dan pelaksanaan pemanfaatan aset negara/daerah;

Berdasarkan tugas BPKP yaitu menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pengawasan keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional dengan berbagai fungsinya membuka peluang terjadi tumpang tindih dengan tugas dan fungsi aparat pengawasan intern di masing-masing Kementerian/lembaga pemerintah maupun pemerintah daerah. Potensi tumpang tindih tersebut terjadi karena sesuai ketentuan Pasal 48 PP Nomor 60 Tahun 2008, dalam melakukan pengawasan intern kementerian/lembaga pemerintah, aparat pengawasan intern pemerintah kementerian/lembaga juga dapat menggunakan instrumen audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya.

Untuk menghindari tumpang tindih tersebut, tugas dan fungsi BPKP yang sudah dijalankan selama ini, sepenuhnya dilakukan oleh aparat pengawasan intern kementerian/lembaga. Kegiatan pengawasan yang bersifat lintas sektoral, dapat dilaksanakan oleh masing-masing aparat pengawasan intern terkait dengan model paralel audit atau audit bersama (*joint audit*) di bawah koordinasi menteri koordinasi yang membidangi.

Berdasarkan Pasal 6 ayat (2) Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Menteri Keuangan mempunyai *dual functions* yaitu sebagai: (1) selaku pengelola fiskal dan wakil pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan; dan (2) selaku pengguna anggaran/pengguna barang di kementerian yang dipimpinnya.

Oleh karena itu, berdasarkan Pasal 58 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara harus menyelenggarakan sistem pengendalian intern termasuk membentuk

aparatus pengawasan intern. Selaku pengguna anggaran/pengguna barang di kementerian yang dipimpinnya, Menteri Keuangan juga harus menyelenggarakan sistem pengendalian intern termasuk membentuk aparatus pengawasan internnya. Aparatus pengawasan intern bagi Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara, sampai saat ini belum dibentuk, sedangkan aparatus pengendalian intern bagi Menteri Keuangan selaku pengguna anggaran/barang di kementeriannya adalah Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan.

Dual functions Menteri Keuangan sebagaimana diuraikan di atas, perlu ada pemisahan yang jelas antara aparatus pengawasan intern Menteri Keuangan sebagai pengelola fiskal (BUN) dan aparatus pengawasan intern Menteri Keuangan sebagai menteri teknis (pengguna anggaran/barang). Pemisahan fungsi yang jelas ini diperlukan untuk membangun sistem pengendalian intern yang handal bagi Menteri Keuangan.

Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara dan pejabat lainnya yang ditunjuk sebagai Kuasa Bendahara Umum Negara bukanlah sekedar kasir yang hanya berwenang melaksanakan penerimaan dan pengeluaran negara tanpa berhak menilai kebenaran penerimaan dan pengeluaran tersebut. Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara adalah pengelola keuangan dalam arti seutuhnya, yaitu berfungsi sekaligus sebagai kasir, pengawas keuangan, dan manajer keuangan.

Fungsi pengawasan keuangan di sini terbatas pada aspek *rechmatigheid* dan *wetmatigheid* dan hanya dilakukan pada saat terjadinya penerimaan atau pengeluaran, sehingga berbeda dengan fungsi *pre-audit* yang dilakukan oleh kementerian teknis atau *post-audit* yang dilakukan oleh aparatus pengawasan fungsional. Dengan demikian, dapat dijalankan salah satu prinsip pengendalian intern yang sangat penting dalam proses pelaksanaan anggaran, yaitu adanya pemisahan yang tegas antara pemegang kewenangan administratif (*ordonnateur*) dan pemegang fungsi pembayaran (*comptable*).

Menurut Jimly Asshiddiqie, prinsip prudential yang memisahkan secara tegas antara fungsi administratif (*administratief beheer*) dengan fungsi komptabilitateit (*comptabel beheer*) akan menghasilkan kemandirian dan akuntabilitas yang tinggi.¹⁰

Fungsi administratif atau urusan yang bersifat administratif terdiri dari dua jenis wewenang, yaitu wewenang otorisasi dan wewenang *ordonateur*. Masing-masing wewenang tersebut memiliki makna sebagai berikut:

¹⁰ Jimly Asshiddiqie, *Format Kelembagaan Negara dan Pergeseran Kekuasaan Dalam Negara UUD 1945*, Yogyakarta: UII Pres, 2004, h. 208.

1. Wewenang otorisasi, yaitu wewenang untuk melakukan hal-hal atau tindakan yang dapat mengakibatkan timbulnya pendapatan atau terbebannya pengeluaran atau belanja negara.¹¹
2. Wewenang *ordonatuer* (pegawai atau pejabat yang memerintahkan pembayaran), yaitu wewenang memberi perintah membayar dan/atau perintah memungut pendapatan bagi negara.¹²

Wewenang otorisasi, adalah wewenang seorang pejabat dalam administrasi negara dalam lingkup tanggung jawabnya berwenang melakukan tindakan-tindakan seperti mengikat organisasi negara dalam perjanjian jual, sewa menyewa, dan lain-lain dengan pihak lain dengan akibat hukum timbulnya kewajiban membayar atau hak untuk menerima pendapatan bagi negara.¹³ Sementara itu, wewenang *ordonateur*, sebagai akibat hukum adanya perjanjian jual beli atau sewa menyewa tersebut, pejabat *ordonateur* berwenang memberikan perintah bayar ataupun perintah menerima pendapatan bagi kas negara kepada pihak bendaharawan.¹⁴

Di lain pihak, *komptabiliteit* merupakan pengurusan uang dan/atau barang kekayaan negara secara fisik oleh petugas atau pejabat atau badan hukum tertentu yang bersifat komptabel.¹⁵ Antara fungsi administratif dan fungsi *komptabiliteit* sangat berbeda di mana yang pertama lebih dititikberatkan kepada aspek wewenang yang bersifat hak seorang pejabat, sedangkan yang kedua lebih kepada tugas atau kewajiban. Namun demikian, kedua aspek tersebut menjadi penting dalam pengelolaan perbendaharaan dan keuangan negara agar berjalan sesuai dengan prinsip pertanggungjawaban dan keterbukaan.

Di dalam fungsi *komptabiliteit* terdapat beberapa unsur yang harus diperhatikan oleh setiap pejabat, yaitu:¹⁶ 1. Membuat perhitungan-perhitungan (*rekenplichtig*); 2. Menyusun pertanggungjawaban (*verantwoording*); 3. Dengan kewajiban mengganti secara pribadi segala kerugian yang timbul karena kelalaian ataupun perbuatan melawan hukum yang dilakukan.

Denny Indrayana menjelaskan, selain dilakukan antara lembaga-lembaga negara, *checks and balances* juga dilakukan internal lembaga negara (*internal checks and balances*).¹⁷ Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*, h. 209.

¹³ *Ibid.*, h. 208-209.

¹⁴ *Ibid.*, h. 209.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ Denny Indrayana, *Negara Antara Ada dan Tiada*, Jakarta: Kompas, 2008, h.16.

telah merancang mekanisme *checks and balances* dalam pelaksanaan anggaran belanja negara/daerah dalam bentuk pemisahan kewenangan antara pemegang kewenangan administratif dengan pemegang kewenangan kebendaharaan. Penyelenggaraan kewenangan administratif diserahkan kepada kementerian negara/lembaga, sementara penyelenggaraan kewenangan kebendaharaan diserahkan kepada kementerian keuangan. Kewenangan administratif tersebut meliputi kewenangan untuk melakukan perikatan atau tindakan-tindakan lainnya yang mengakibatkan terjadinya penerimaan atau pengeluaran negara, melakukan pengujian dan pembebanan tagihan yang diajukan kepada kementerian negara/ lembaga sehubungan dengan realisasi perikatan tersebut, serta memerintahkan pembayaran atau penerimaan yang timbul sebagai akibat pelaksanaan anggaran kepada pemegang kewenangan bendahara.

Pemberian kewajiban kepada Bendahara Umum Negara/Daerah, kuasa Bendahara Umum Negara, dan bendahara pengeluaran¹⁸ untuk menolak pencairan dana, apabila perintah pembayaran yang diterbitkan oleh pengguna anggaran/ kuasa pengguna anggaran tidak memenuhi persyaratan yang ditetapkan. Bahkan, undang-undang juga menetapkan kewajiban kepada bendahara pengeluaran untuk bertanggung jawab secara pribadi atas pembayaran yang dilaksanakan.

Kewajiban bendahara pengeluaran tersebut menurut pendapat Penulis belum dapat dilaksanakan secara efektif mengingat pengangkatan dan pemberhentian bendahara masih merupakan kewenangan pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran dikementerian yang bersangkutan.

Pasal 10 UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menetapkan bahwa:

- (1) *Menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota mengangkat Benda-hara Penerimaan untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan pada kantor/satuan kerja di lingkungan kementerian negara/lembaga/satuan kerja perangkat daerah.*
- (2) *Menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota mengangkat Bendahara Pengeluaran untuk melaksanakan tugas kebendaharaan*

¹⁸ Lihat Pasal 19 ayat (2), Pasal 21 ayat (4), dan ayat (5) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara sebagai berikut. Pasal 19 ayat (2) huruf e menyatakan bahwa: "Dalam rangka pembayaran atas tagihan yang menjadi beban APBN, bendahara umum negara/kuasa bendahara umum negara berkewajiban menolak pencairan dana, apabila perintah pembayaran yang diterbitkan oleh Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran tidak memenuhi persyaratan yang ditetapkan." Pasal 21 ayat (4) menyatakan bahwa: "Bendahara Pengeluaran wajib menolak perintah bayar dari Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran apabila persyaratan pada ayat (3) tidak dipenuhi." Ayat (5) menyatakan bahwa: "Bendahara Pengeluaran bertanggung jawab secara pribadi atas pembayaran yang dilaksanakannya."

dalam rangka pelaksanaan anggaran belanja pada kantor/satuan kerja di lingkungan kementerian negara/lembaga/satuan kerja perangkat daerah.

Pengangkatan dan pemberhentian bendahara masih merupakan kewenangan pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran di kementerian yang bersangkutan, menunjukkan bahwa bendahara masih merupakan pegawai kementerian yang bersangkutan. Penulis berpendapat bahwa agar kewajiban bendahara pengeluaran dapat dilaksanakan secara efektif, maka status kepegawaian bendahara pengeluaran harus berada di Kementerian Keuangan selaku bendahara umum negara. Pengangkatan dan pemberhentiannya merupakan kewenangan Menteri Keuangan.

Sebagai aparat Menteri Keuangan selaku BUN, bendahara pada kementerian/ lembaga negara tidak bertanggungjawab secara struktural kepada menteri/kepala lembaga teknis. Hal ini dapat mereduksi potensi *conflict of interest* yang dapat terjadi apabila status kepegawaian bendahara berada di bawah menteri/kepala lembaga teknis.

Dalam aspek pengawasan, hal ini relevan dengan gagasan bahwa Menteri Keuangan selaku BUN memiliki aparat pengawas intern sendiri yang terpisah dengan aparat pengawas intern Menteri Keuangan selaku menteri teknis (pengguna anggaran/barang). Sebagai aparat Menteri Keuangan selaku BUN, maka bendahara merupakan subyek pengawasan intern BUN melalui inspektorat BUN (atau nama lain yang relevan).

Kedudukan pengawas intern BUN akan membantu BUN dalam melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas dan fungsi Kuasa BUN dan bendahara di kementerian/lembaga. Aparat pengawas intern BUN akan menjadi bagian dari proses manajemen dan secara struktural menyediakan jaminan terhadap legalitas, keteraturan, efisiensi, efektivitas, dan nilai ekonomi dari tindakan bendahara selaku aparat BUN. Secara konsep, kedudukan bendahara di bawah BUN yang didukung dengan pengawasan oleh aparat pengawasan internal BUN, akan mengoptimalkan mekanisme sistem *checks and balances* dalam pengelolaan keuangan negara di internal Pemerintah dengan tetap menjaga independensi bendahara terhadap kemungkinan intervensi menteri/pimpinan lembaga teknis.

KESIMPULAN

Mekanisme *check and balances system* dalam pengelolaan keuangan negara pada tingkat pengguna anggaran/pengguna barang belum efektif. Kedudukan bendahara selaku pemegang kewenangan *comptabel* (kebendaharaan) yang pengangkatan dan pemberhentiannya dilakukan oleh pengguna anggaran/pengguna barang, tidak independen dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya. Untuk itu Pemerintah harus merubah ketentuan Pasal 10 ayat (1) dan (2) UU Nomor 1 Tahun 2004 sehingga kewenangan pengangkatan dan pemberhentiannya berada pada menteri keuangan.

Menteri Keuangan belum mempunyai aparat pengawasan intern sebagai bagian dari sistem pengendalian intern Bendahara Umum Negara. Untuk itu Presiden perlu merubah PP Nomor 60 Tahun 2008, Perpres Nomor 192 Tahun 2014, dan Inpres Nomor 9 Tahun 2014 sehingga Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan menjadi aparat pengawasan intern Bendahara Umum Negara. Dengan demikian kegiatan pengawasan intern BPKP dapat memperkuat pelaksanaan tugas dan kewajiban bendahara pada kementerian/lembaga selaku pengguna anggaran/pengguna barang. Tugas dan fungsi BPKP selama ini, dikembalikan menjadi tugas dan fungsi aparat pengawasan intern kementerian/lembaga. Kegiatan pengawasan yang bersifat lintas sektoral, dilaksanakan oleh masing-masing aparat pengawasan intern terkait dengan model paralel audit atau audit bersama (*joint audit*) di bawah koordinasi menteri koordinasi yang membidangi.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013, *Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia*.

Jimly Asshiddiqie, 2004, *Format Kelembagaan Negara dan Pergeseran Kekuasaan Dalam Negara UUD 1945*, Yogyakarta: UII Press.

Prajudi Atmosudirjo, 1994, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Ghalia Indonesia.

Andhika Danesjvara, 2005, *Hukum dan Administrasi Publik, Suatu Pengantar Kajian Hukum Dalam Konstruksi Manajemen Negara*, Jakarta: Badan Penerbit FHUI.

Denny Indrayana, 2008, *Negara Antara Ada dan Tiada*, Jakarta: Kompas,

Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum Suatu Pengantar*, Yogyakarta: Penerbit Universitas Atma Jaya, (tanpa tahun).

Safri Nugraha, et. al., *Hukum Administrasi Negara (Edisi Revisi)*, Depok: 2003.

W. Riawan Tjandra, *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta: PT. Grasindo.

Jurnal

Michael Ruffner dan Joaquin Sevilla, 2004, "Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control", *OECD Journal on Budgeting*, Volume 4, Nomor 2, h. 123-141.

Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 47, Tambahan Lembaran Negara Nomor 4286).

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 5, Tambahan Lembaran Negara Nomor 4355).

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.

Instruksi Presiden Nomor 9 Tahun 2014 tentang Peningkatan Kualitas Sistem Pengendalian Intern Dan Keandalan Penyelenggaraan Fungsi Pengawasan Intern Dalam Rangka Mewujudkan Kesejahteraan Rakyat.