

PENERAPAN *BEST PRACTICE* PENGENDALIAN PADA SIKLUS PENGELUARAN PEMERINTAH

Iskandar

Jurusan Akuntansi, Politeknik Keuangan Negara STAN,

Corresponding Author: iskandar@pknstan.ac.id

Abstract

This study analyzes the implementation of control policies and procedures in the government expenditure cycle, particularly at the central government, starting from control at the phase of commitment, goods/services received, before payment and at the time of payment. The research was conducted by analyzing the content of the regulations in the implementation of state budget expenditures. The results show that the implementation of controls in the government expenditure cycle has been fulfilled according to international practice. The application of this control is important for financial managers to ensure that the budget execution process is carried out properly.

Keywords: *compliance, control, budget execution, state budget payment*

Abstrak

Penelitian ini menganalisis penerapan kebijakan dan prosedur pengendalian dalam siklus pengeluaran pemerintah, khususnya pada pemerintah pusat, yaitu mulai dari pengendalian pada fase terjadinya komitmen, barang/jasa diterima, sebelum dan pada saat pembayaran. Penelitian dilakukan dengan analisis isi peraturan dalam pelaksanaan belanja APBN. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan pengendalian dalam siklus pengeluaran pemerintah telah dipenuhi sesuai praktik internasional. Penerapan pengendalian ini penting bagi para pengelola keuangan untuk memastikan proses pelaksanaan anggaran dijalankan dengan baik.

Kata kunci: kepatuhan, kontrol, pelaksanaan anggaran, pembayaran APBN

1. Pendahuluan

Tahap pelaksanaan anggaran merupakan fase yang penting, dimana sumber daya yang telah dialokasikan

dalam anggaran dipergunakan untuk melaksanakan program dan kegiatan yang telah ditentukan. Siklus pelaksanaan anggaran (*expenditure*

Article History

Received : 2020-11-19
Revised : 2020-12-01
Accepted : 2020-12-15



This is an open access article under the CC-BY-SA License

cycle) meliputi tahap-tahap perincian anggaran dan penetapan pagu per unit pengeluaran (satuan kerja), komitmen, perolehan dan verifikasi, dan pembayaran (Allen & Tommasi, 2001) Siklus tersebut bertujuan untuk memastikan bahwa pengeluaran anggaran yang telah direncanakan, dapat dilaksanakan dan dipertanggungjawabkan dengan baik (Simson, Sharma, dan Aziz, 2011).

Kontrol diperlukan agar pelaksanaan anggaran benar-benar dapat memenuhi target dan menghindari salah pengelolaan (Allen, Heming & Potter, 2013). Pengendalian mikrofiskal yang kurang memadai seringkali dikaitkan dengan tata kelola yang kurang baik, korupsi, penyalahgunaan dana, yang dapat mendistorsi pengambilan keputusan dan mengurangi nilai dalam pengeluaran anggaran (Tandberg, 2005). Proses pelaksanaan belanja merupakan tahapan yang paling rentan terhadap korupsi karena uang menjadi nyata dan sejumlah besar individu terlibat dengan transaksi moneter di

berbagai kementerian dan lembaga publik dan di berbagai tingkatan administrasi (Morgner & Chene, 2014). Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas kepatuhan peraturan perundang-undangan, masih ditemukan adanya permasalahan pelaksanaan yang tidak sesuai pada beberapa kementerian/lembaga (Badan Pemeriksa Keuangan, 2019). Fenomena tersebut menunjukkan pentingnya pengendalian dalam siklus pengeluaran pemerintah.

Penelitian terkait pengendalian dalam pelaksanaan anggaran terbatas pada entitas tertentu dan belum mencakup keseluruhan siklus pelaksanaan belanja. Penelitian (Hindriyani, Hanif, & Domai, 2012), menemukan bahwa sistem pengendalian internal dalam perencanaan dan pelaksanaan anggaran masih terdapat beberapa hal yang perlu dioptimalkan. Penelitian (Bawiling, 2015) atas evaluasi sistem pengendalian internal pada siklus pengeluaran kas dalam mekanisme pembayaran atas beban anggaran

belanja pada suatu satuan kerja, memperoleh hasil bahwa sistem pengendalian internal pengeluaran kas pada satuan kerja tersebut telah sesuai peraturan yang berlaku.

Tujuan penelitian ini adalah menganalisis penerapan pengendalian dalam siklus pelaksanaan pengeluaran pemerintah berdasarkan kontrol dalam siklus pelaksanaan belanja menurut (Allen, Heming, & Potter, 2013), mulai dari pengendalian pada fase terjadinya komitmen, barang/jasa diterima, sebelum pembayaran, dan pada saat pembayaran. Siklus tersebut mencakup proses pelaksanaan anggaran, mulai dari satuan kerja Kementerian/Lembaga sampai dengan proses pembayaran pada Kuasa Bendahara Umum Negara (BUN). Melalui penelitian ini dapat diketahui sejauh mana penerapan pengendalian dalam siklus pengeluaran pemerintah sesuai *best practice* tersebut. Objek penelitian ini fokus pada pelaksanaan pengeluaran yang pembayaran tagihan negara dilakukan secara langsung kepada penyedia barang/jasa. Kajian

ini diharapkan bermanfaat dalam memberikan saran dalam praktik pengelolaan keuangan negara dan menambah pengetahuan, khususnya terkait akuntansi pemerintah dan manajemen keuangan publik.

2. Tinjauan Pustaka

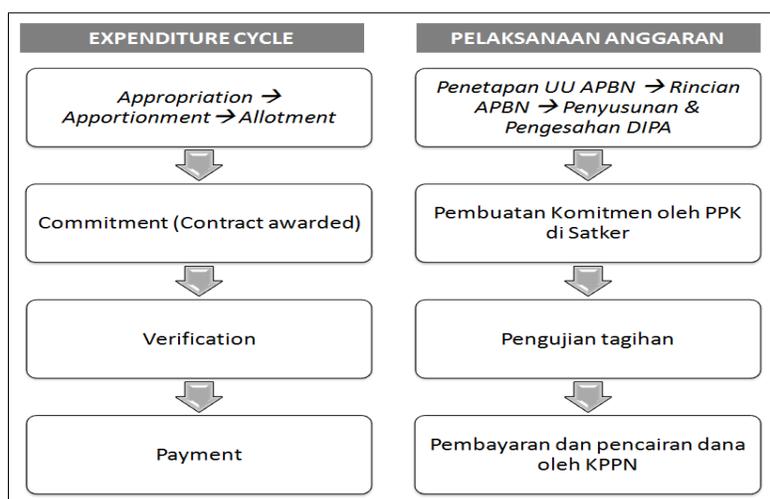
2.1 Pelaksanaan Anggaran

Tahap pelaksanaan anggaran merupakan fase dimana sumber daya yang telah dialokasikan dalam anggaran dipergunakan untuk melaksanakan program dan kegiatan yang telah disepakati dalam anggaran tersebut. Dalam (Allen & Tommasi, 2001) dijelaskan bahwa siklus pelaksanaan anggaran (*expenditure cycle*) meliputi tahap-tahap berikut: (a) perincian dari anggaran yang telah disahkan (*appropriation*) dan penetapan pagu (*release of fund*) kepada unit pengeluaran (*spending unit*), (b) komitmen, (c) perolehan dan verifikasi, dan (d) pembayaran. Setelah apropriasi tersedia, transaksi keuangan dapat dilanjutkan melalui serangkaian tahapan standar sebelum kewajiban keuangan timbul dan dibayar, yaitu

meliputi tahap komitmen, verifikasi, penerbitan perintah pembayaran, dan pembayaran (Allen, Heming, & Potter, 2013).

Siklus tahunan tersebut bertujuan untuk memastikan bahwa pengeluaran anggaran telah

direncanakan, dilaksanakan dan dan dipertanggungjawabkan dengan baik (Simson, Sharma, & Aziz, 2011). Tahapan dalam siklus pelaksanaan anggaran disajikan pada Gambar 1.



Gambar 1.

Tahapan Pelaksanaan Anggaran

Sumber: diadaptasi dari (Radev & Khemani, 2007) dan (Allen & Tommasi, 2001)

2.2 Manajemen Komitmen

Komitmen merupakan tahap terjadinya perikatan/komitmen antara unit pengeluaran dengan pihak ketiga sebagai penyedia barang/jasa (*supplier*). Terjadinya komitmen merupakan awal dari akan terjadinya kewajiban di masa mendatang apabila pihak ketiga telah memenuhi

kewajiban-kewajiban yang dipersyaratkan. Tahap ini sangat penting dalam pengelolaan anggaran karena terjadinya komitmen mengakibatkan keputusan untuk melakukan pengeluaran anggaran telah efektif. Komitmen didefinisikan sebagai kewajiban (*an obligation*) yang akan memiliki pengaruh berupa

terjadinya pembayaran di masa mendatang apabila kondisi-kondisi tertentu (kontrak atau perikatan) terpenuhi (Radev & Khemani, 2007). Komitmen terkait dengan aktivitas pencadangan dana (*encumbrance*) untuk kewajiban pembayaran di masa mendatang, yang muncul dari kontrak/pesanan yang belum dilaksanakan/dipenuhi. Pencadangan jumlah yang terkait dengan pesanan dan kontrak tersebut berfungsi sebagai: (1) alat kontrol anggaran untuk menjaga terhadap over-komitmen terhadap alokasi anggaran, dan (2) alat manajemen kas untuk membantu dalam proyeksi arus kas masa depan sekaligus menghindari tunggakan pembayaran (*arrears*).

Komitmen dikelompokkan menjadi 2 (dua) jenis, yaitu: *specific commitment* dan *continuing commitment* (Radev & Khemani, 2007). Komitmen spesifik berakibat pada kewajiban pembayaran dalam jangka waktu tertentu yang biasanya ditandai dengan adanya pesanan atau kontrak tertentu. Sedangkan komitmen

berkelanjutan merupakan komitmen yang pembayarannya bersifat berkelanjutan, dan tidak didasarkan pada adanya kontrak/ perikatan tersendiri yang mudah diidentifikasi. Dengan kata lain, *continuing commitment* terkait dengan transaksi-transaksi yang sifatnya nonkontraktual.

2.3 Siklus Pelaksanaan Pengeluaran Pemerintah

2.3.1 Proses pembuatan komitmen dan pendaftaran data komitmen

Untuk mengadakan barang/jasa, satker melakukan pembuatan komitmen. Berdasarkan pembuatan komitmen tersebut, satker menyampaikan/mendaftarkan Data Supplier dan Data Kontrak ke KPPN (Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara). Data Supplier yang sudah valid akan diterbitkan Nomor Register Supplier, sedangkan Data Kontrak ada diterbitkan Nomor Register Kontrak (*Commitment Application Number/CAN*) yang akan disampaikan kembali ke satker (Kementerian

Keuangan, 2014; Kementerian Keuangan, 2016).

2.3.2 Proses Bisnis Pembayaran

Proses bisnis Pembayaran merupakan suatu rangkaian dari keseluruhan proses yang terintegrasi, mulai dari proses penerbitan dan pengajuan tagihan oleh Satker, proses penerbitan SP2D oleh KPPN, sampai dengan proses pencairan dana. Dalam proses bisnis pelaksanaan pembayaran belanja negara, terdapat dua mekanisme dalam pelaksanaan pembayaran tagihan negara yaitu: (1) dilakukan secara langsung (LS) kepada penyedia barang/jasa atau Bendahara Pengeluaran/pihak lainnya, dan (2) dilakukan melalui Uang Persediaan (UP) di Bendahara Pengeluaran (Kementerian Keuangan, 2012). Sesuai dengan batasan, tulisan ini mengkaji prosedur pelaksanaan pembayaran atas beban APBN melalui mekanisme langsung (LS) kepada penyedia/supplier.

a. Tahap pembuatan SPP, penyampaian Resume Tagihan, dan penerbitan SPM

Dalam tahap ini, PPK menerima tagihan dari penyedia barang/jasa (supplier) atas terpenuhinya komitmen berupa prestasi kegiatan/pekerjaan. Tagihan tersebut kemudian dilakukan pengujian oleh PPK sesuai ketentuan yang berlaku dan ditindaklanjuti dengan penerbitan Surat Permintaan Pembayaran (SPP). Dengan implementasi SAKTI, terdapat data Resume Tagihan yang disampaikan ke KPPN. Resume tagihan merupakan suatu instrumen baru dalam proses bisnis pembayaran dalam rangka pelaksanaan APBN. Data Resume Tagihan akan divalidasi dengan CAN dan menghasilkan nomor tagihan (Kementerian Keuangan, 2016). SPP dan semua dokumen pendukung disampaikan kepada Pejabat Penandatanganan SPM (PPSPM). Berdasarkan hasil pengujian SPP, PPSPM menerbitkan SPM LS.

b. Penerbitan SP2D dan transfer dana SPM disampaikan ke KPPN beserta dokumen yang

dipersyaratkan. Berdasarkan SPM tersebut KPPN melakukan pengujian yang bersifat substantif dan formal, termasuk pengujian dengan data resume tagihan. Selanjutnya KPPN menerbitkan SP2D (Surat Perintah Pencairan Dana) atas nama dan rekening bank penyedia barang/jasa dan membukukannya sebagai belanja negara. Transfer dana dilakukan langsung ke rekening penerima (Kementerian Keuangan, 2012).

2.4 Aktivitas Pengendalian

Aktivitas pengendalian adalah tindakan-tindakan yang umumnya dijelaskan dalam kebijakan, prosedur, dan standar, yang membantu manajemen memitigasi risiko untuk memastikan pencapaian tujuan (COSO, 2019). Aktivitas pengendalian dilaksanakan pada semua tingkat organisasi, pada semua fungsi dan berbagai tahap proses bisnis, serta mencakup serangkaian kegiatan/prosedur yang beragam seperti persetujuan, otorisasi, verifikasi, rekonsiliasi, tinjauan kinerja

operasi, keamanan aset, dan pemisahan tugas (Romney & Steinbart, 2014). Kegiatan pengendalian ada yang bersifat preventif atau detektif, dan dapat bersifat manual atau otomatis. Terkait dengan pengelolaan sistem informasi, pengendalian dapat dikelompokkan menjadi pengendalian umum dan aplikasi. Cakupan pengendalian aplikasi meliputi pengendalian otorisasi, kelengkapan, akurasi, dan keandalan pemrosesan dan data (Republik Indonesia, 2008).

Prinsip pemisahan tugas/tanggung jawab, menetapkan bahwa pada saat yang sama tidak ada seorang pun yang bertanggung jawab untuk memulai transaksi, menyetujui transaksi, mencatat transaksi, menyatukan saldo, menangani aset, dan meninjau laporan. Tanggung jawab untuk meng-otorisasi transaksi, mencatat, dan menangani suatu aset, dipisahkan di antara pejabat/petugas yang berbeda. (COSO, 1994).

Pendelegasian kewenangan bermakna penyerahan kontrol keputusan bisnis

tertentu kepada pejabat level di bawahnya, umumnya sampai pada individu yang paling dekat dengan transaksi bisnis sehari-hari. Pendelegasian wewenang dapat bersifat umum atau spesifik. Persetujuan transaksi berarti bahwa pemberi persetujuan telah meninjau dokumentasi pendukung dan merasa yakin bahwa transaksi tersebut sesuai, akurat, dan mematuhi hukum, peraturan, kebijakan, dan prosedur yang berlaku. Otorisasi sering didokumentasikan dengan tanda tangan, pengisialisasian, dan pemasukan kode otorisasi pada suatu dokumen (Romney & Steinbart, 2014). Pejabat yang diberikan kewenangan wajib memeriksa apakah kegiatan dan transaksi yang relevan telah disahkan dengan benar. Approver harus meninjau dokumentasi pendukung, mempertanyakan masalah/item yang tidak biasa, dan memastikan bahwa ada informasi yang diperlukan untuk membenarkan transaksi sebelum menandatangani. Dalam proses bisnis, perlu kebijakan tertulis yang

jelas untuk otorisasi dan persetujuan batasan yang jelas tentang persyaratan otorisasi/persetujuan untuk aktivitas dan transaksi. Keselarasan wewenang dan akuntabilitas perlu dirancang untuk mendorong inisiatif individu disertai dengan batasan tertentu.

2.5 Best Practice Pengendalian dalam Tahapan Pelaksanaan Anggaran

Prinsip pemisahan tugas merupakan perangkat pengendalian yang kuat. Dalam pelaksanaan anggaran, pemisahan fungsi terletak pada keberadaan tiga fungsi yang berbeda, yang harus dilakukan secara terpisah, yaitu pejabat yang berwenang mengelola alokasi, akuntan yang melakukan pembayaran, dan pengawas keuangan yang memeriksa keteraturan operasional (Allen, Heming, & Potter, 2013). Petugas yang berwenang mengatur alokasi tersebut memiliki kewenangan dalam komitmen dan mengotorisasi pembayaran, dan tunduk pada disiplin tindakan dan bertanggung jawab secara finansial atas kegagalan dalam

mematuhi peraturan keuangan yang berkaitan dengan fungsi tersebut. Akuntan melakukan pembayaran dan merupakan pejabat yang diberi wewenang untuk menangani uang dan aset lainnya, sekaligus bertanggung jawab atas penyimpanannya. Pengawas keuangan memeriksa apakah semua prosedur dilakukan, semua otorisasi diperoleh, dan semua dokumen ditandatangani. Pengaturan fungsi-fungsi tersebut tergantung pada sistem anggaran/perbendaharaan di masing-masing negara.

Dalam Allen, Heming, & Potter (2013) telah dilakukan review atas proses dan kontrol dalam pelaksanaan anggaran pemerintah dan tanggung jawab administratif untuk menerapkan rangkaian proses dan pengendalian tersebut dalam sistem yang ditemukan di beberapa negara. Kontrol diperlukan agar pelaksanaan anggaran benar-benar dapat memenuhi target dan menghindari salah pengelolaan. Agar pelaksanaan anggaran berjalan sesuai yang

diharapkan, diperlukan pengendalian-pengendalian sebagai berikut:

- a. Pada fase terjadinya komitmen (*financial control*), diperlukan verifikasi bahwa (i) rencana pengeluaran kas telah disetujui oleh orang yang berwenang, (ii) kas tersedia untuk tujuan yang dinyatakan dalam anggaran, (iii) dana cukup tersedia untuk kategori pengeluaran yang sesuai dan (iv) pengeluaran diklasifikasikan dengan benar.
- b. Ketika barang dan jasa diterima (*verification*), dokumen-dokumen sebagai bukti pendukung barang dan jasa yang diterima harus diverifikasi.
- c. Sebelum pembayaran dilakukan, diperlukan konfirmasi bahwa (i) pengeluaran telah dikomitmenkan, (ii) orang yang kompeten telah memberi tanda bahwa barang atau jasa telah diterima sesuai yang diharapkan, (iii) tagihan dan dokumen pendukung lainnya telah lengkap, benar dan cocok untuk pembayaran, dan (iv) penerima

pembayaran telah diidentifikasi dengan benar.

- d. Setelah pembayaran dilakukan, dilakukan audit untuk menguji kembali transaksi pengeluaran dan melaporkan adanya ketidakberesan serta menguji efektivitas sistem pengendalian internal.

2.6 Penelitian Sebelumnya

Terdapat beberapa penelitian terkait pengendalian dalam pelaksanaan anggaran. (Hindriyani, Hanif, & Domai, 2012) yang melakukan penelitian pada suatu satuan kerja perangkat daerah, menemukan bahwa sistem pengendalian internal dalam perencanaan dan pelaksanaan anggaran masih terdapat beberapa hal yang perlu dioptimalkan, yaitu penguatan komitmen pimpinan dan semua pihak, pemetaan risiko yang terdokumentasi, pelaksanaan review, melakukan inovasi baru dalam penerapan teknologi informasi, dan memperhatikan rekomendasi tindak lanjut monitoring oleh APIP.

Penelitian Bawiling (2015) atas evaluasi sistem pengendalian internal pada siklus pengeluaran kas dalam mekanisme pembayaran atas beban anggaran belanja pada suatu satuan kerja pada suatu lembaga, memperoleh hasil bahwa sistem pengendalian internal pengeluaran kas pada satuan kerja tersebut telah sesuai standar dan peraturan yang berlaku. Terdapat penelitian tentang kewenangan Badan Pengelola Keuangan Daerah dalam pengendalian pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dengan objek studi pada suatu Pemerintah Daerah, yang telah dilakukan (Muharam, 2016). Beberapa temuan penelitian terkait pengendalian dalam pelaksanaan anggaran, antara lain setiap pengeluaran belanja atas beban APBD harus didukung dengan bukti yang lengkap dan sah berupa dokumen-dokumen resmi yang telah ditetapkan dalam peraturan yang berlaku, pengeluaran dana yang mengakibatkan dibebankan dalam APBD tidak dapat dilakukan sebelum rancangan peraturan daerah tentang

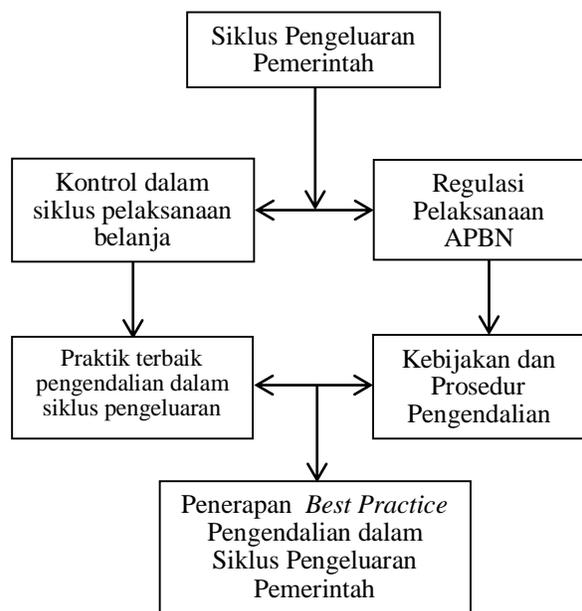
APBD ditetapkan, apabila terdapat kebutuhan yang mendesak maka pengeluaran dapat dilakukan berdasarkan persetujuan Bupati dan DPRD dengan mendahului APBD. BPKD mempunyai fungsi melakukan pengendalian pelaksanaan APBD dan bertanggungjawab untuk menciptakan sistem pengelolaan yang memadai dan handal untuk pengendalian anggaran. Dari penelitian-penelitian tersebut, pengendalian yang dibahas terkait evaluasi pada satuan kerja tertentu, dan belum secara utuh mengeksplorasi detail tahapan/proses dalam siklus pengeluaran dan dikaitkan dengan pemenuhan terhadap praktik terbaik yang diterapkan pada banyak negara

3. Metode Penelitian

Kerangka berfikir dalam penelitian ini disajikan pada Gambar 2. Berdasarkan literatur, dalam siklus pengeluaran pemerintah terdapat kontrol/pengendalian. Praktik pengendalian yang baik dalam siklus pengeluaran pemerintah telah diterapkan pada banyak negara. Regulasi dalam pelaksanaan APBN

(mulai dari pembuatan komitmen sampai dengan pembayaran), telah memuat kebijakan dan prosedur yang merupakan penerapan pengendalian sesuai dengan *best practice* tersebut.

Rancangan riset ini termasuk jenis penelitian kualitatif deskriptif. Pengumpulan data dilakukan melalui studi literatur, dokumentasi, dan observasi. Metode dokumentasi dilakukan, antara lain terhadap laporan, peraturan, dan materi yang terkait dengan aplikasi/sistem informasi dalam pengelolaan keuangan negara. Data juga diperoleh melalui observasi dalam proses pelaksanaan anggaran pada satuan kerja maupun pada Kuasa BUN.



Gambar 2

Kerangka Berfikir

Sumber: diolah dalam penelitian (2020)

Tahapan riset dimulai dengan studi literatur terkait *best practice* dan regulasi dalam proses bisnis pelaksanaan anggaran dan kontrol kepatuhannya. Analisis dilakukan dengan teknik analisis isi terhadap peraturan yang terkait dengan pengelolaan keuangan negara, khususnya pelaksanaan APBN. Tahapan analisis diadaptasi dari (Krippendorff, 2004) dalam (Ramda, 2017), yaitu penentuan unit analisis, *recording* (pencatatan), reduksi, inferensi, dan menarasikan hasil.

Kerangka penyajian hasil analisis mengikuti kontrol dalam siklus pelaksanaan belanja menurut (Allen, Heming, & Potter, 2013) dalam *The International Handbook of Public Financial Management*, yaitu terdiri pengendalian pada fase terjadinya komitmen, barang/jasa diterima, dan sebelum pembayaran.

4. Pembahasan

4.1 Pemisahan Tugas/Fungsi dalam Pelaksanaan Anggaran

Pemisahan tugas dan tanggung jawab telah diterapkan dalam siklus pengeluaran pemerintah. Secara kelembagaan, kebijakan tersebut tercantum dalam UU 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yaitu melalui pemisahan antara pemegang kewenangan administratif dengan kewenangan kebendaharaan (*comptable*). Kewenangan administratif menjadi tanggung jawab kementerian negara/lembaga, sedangkan kewenangan kebendaharaan menjadi tanggung jawab Kementerian Keuangan sebagai Bendahara Umum Negara (BUN). Merujuk (Allen,

Heming, & Potter, 2013), hal tersebut mencerminkan pemisahan antara fungsi pejabat yang mengelola alokasi anggaran (kementerian/lembaga) dengan jabatan akuntan yang mengelola pembayaran (BUN). Sedangkan fungsi kontrol setelah pembayaran dilakukan oleh aparat pengawasan.

Dalam siklus pengeluaran pemerintah, kewenangan administratif tersebut mulai dari melakukan perikatan atau tindakan lainnya yang mengakibatkan terjadinya pengeluaran negara, pengujian, pembebanan tagihan, sampai dengan memerintahkan pembayaran. Dalam rangka pengendalian, kewenangan pengujian mencakup aspek legal, formal, dan material. Pengujian tagihan dari aspek legal terkait dasar ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan ketersediaan pagu dalam Dokumen Pelaksanaan Anggaran. Pengujian aspek formal memastikan keabsahan hak penagih. Pengujian material memastikan kebenaran tujuan output pekerjaan/kegiatan sesuai

dengan sasaran/indikatornya. Dalam melakukan tugas kebhendahaan, Menteri Keuangan selaku BUN berfungsi sekaligus sebagai kasir, pengawas keuangan, dan manajer keuangan. Dalam siklus pengeluaran pemerintah, fungsi pengawas keuangan tersebut dilakukan pada saat terjadinya pengeluaran dana, meliputi pengujian pada aspek legal (kesesuaian pagu) dan aspek formal (keabsahan tagihan).

Praktik terbaik pengendalian dalam siklus pengeluaran pemerintah juga diterapkan sekaligus melalui pemisahan tugas/tanggung jawab dan pendelegasian otorisasi/persetujuan. Dalam pelaksanaannya, BUN dapat menetapkan Kuasa BUN, yaitu pejabat yang diangkat oleh BUN untuk melaksanakan tugas kebhendahaan dalam rangka pelaksanaan APBN dalam wilayah kerja yang ditetapkan. Demikian pula Menteri/Pimpinan Lembaga, sebagai Pengguna Anggaran (PA), yaitu pejabat pemegang kewenangan penggunaan anggaran Kementerian Negara/Lembaga

berwenang menetapkan pejabat yang terkait dengan pengelolaan keuangan (Republik Indonesia, 2004). Lebih lanjut dalam PP 45 tahun 2013 dan PMK 190 tahun 2012 diatur pejabat yang terkait dalam pelaksanaan pengeluaran pemerintah di satuan kerja. Terdapat pejabat yang memperoleh kuasa dari PA, selanjutnya disebut Kuasa Pengguna Anggaran (KPA), untuk melaksanakan sebagian kewenangan dan tanggung jawab penggunaan anggaran di lingkup kerjaberkenaan. Ada Pejabat Pembuat Komitmen (PPK) yaitu pejabat yang melaksanakan kewenangan untuk mengambil keputusan dan/atau tindakan yang dapat mengakibatkan pengeluaran atas beban APBN. Pejabat Penandatanganan Surat Perintah Membayar (PP-SPM) merupakan pejabat yang diberi kewenangan untuk melakukan pengujian atas permintaan pembayaran dan menerbitkan perintah pembayaran. Untuk mengelola uang persediaan satker, Menteri/Pimpinan Lembaga atau kuasanya menetapkan Bendahara Pengeluaran.

Secara teknis, dalam operasionalisasi (*piloting*) sistem aplikasi SAKTI ditetapkan pengguna berdasarkan kewenangannya. Operator memiliki kewenangan melakukan aktivitas perekaman data. Kewenangan pengujian/penelitian atas input data dimiliki oleh validator. Approver memiliki kewenangan melakukan persetujuan atas input data/transaksi yang telah divalidasi (Kementerian Keuangan, 2018)

Melalui kebijakan tersebut, telah diterapkan pengendalian melalui pemisahan tugas dan kewenangan. Prinsip pengendalian dalam bentuk otorisasi dan persetujuan diimplementasikan melalui pendelegasian kewenangan atau pemberian kuasa. Secara kelembagaan, hal tersebut diterapkan pada level kementerian dan BUN, internal satuan kerja dan Kuasa BUN. Dengan pemisahan tugas/kewenangan tersebut dapat tercipta mekanisme *check and balance* dalam siklus pengeluaran pemerintah. Implementasi kebijakan tersebut merupakan perangkat

pengendalian yang kuat sebagaimana praktik terbaik pada banyak negara (Allen, Heming, & Potter, 2013).

4.2 Penerapan Pengendalian pada Tahapan Siklus Pengeluaran

Kerangka penyajian analisis pengendalian dalam tahapan siklus pelaksanaan belanja pemerintah mengikuti (Allen, Heming, & Potter, 2013), yaitu terdiri pengendalian pada fase terjadinya komitmen, barang/jasa diterima, dan sebelum pembayaran.

1. Pengendalian pada tahap terjadinya komitmen (*financial control*)

Pelaksanaan pengeluaran anggaran harus berdasarkan dokumen pelaksanaan anggaran (DIPA) yang telah disahkan oleh Menteri Keuangan sebagai BUN. Azas umum pelaksanaan anggaran, memberikan batasan bahwa alokasi dana yang tertuang dalam DIPA merupakan batas tertinggi pengeluaran negara. Pengeluaran tidak boleh dilaksanakan jika alokasi dananya tidak tersedia atau tidak cukup

tersedia dalam DIPA (Republik Indonesia, 2004; Republik Indonesia, 2013; Kementerian Keuangan, 2012). Rencana pengeluaran dana tercermin dalam bentuk Rencana Penarikan Dana (RPD), yang termuat dalam halaman III DIPA sebagai bagian dari isi DIPA Petikan masing-masing satker. Rencana ini menjadi kontrol batas maksimal penarikan/pencairan per bulannya. Bila tidak sesuai, harus diajukan revisi oleh satuan kerja kementerian/lembaga untuk dimintakan persetujuan kepada Kementerian Keuangan.

Secara teknis, jadwal dan besaran angka dalam RPD merupakan rekapitulasi dari penjadwalan kegiatan dan pendanaan yang tercantum dalam Petunjuk Operasional Kegiatan (POK). Pada aspek yang lain, Rencana Penarikan dan POK tersebut juga dapat berfungsi sebagai instrumen bagi KPA dan PPK untuk

mengontrol pelaksanaan kegiatan dan penyerapan anggaran.

Pelaksanaan kegiatan dan penggunaan anggaran pada DIPA yang mengakibatkan pengeluaran negara dilakukan melalui pembuatan komitmen, dalam bentuk perjanjian/kontrak untuk pengadaan barang/jasa, dan atau penetapan keputusan (Kementerian Keuangan, 2012). Secara teknis, data komitmen/kontrak dilakukan pencatatan oleh PPK Satker ke dalam suatu sistem aplikasi, dalam hal ini SAS atau SAKTI. Selain berisi identitas kontrak, *line contract*, jadwal pembayaran, data perjanjian/kontrak harus memuat “distribusi COA (*Chart of Accounts*)” sebagai tujuan pembebanan anggaran dan nilai atas pengeluaran tersebut. Data perjanjian/kontrak direkam oleh operator kemudian disetujui oleh PPK selanjutnya disampaikan ke SPAN (Kementerian Keuangan, 2018).

Data komitmen akan diverifikasi antara lain mengenai kesesuaian pagu anggaran dan ketersediaan dananya, selanjutnya disetujui pejabat pada Kuasa BUN dan diterbitkan nomor register kontrak (*Commitment Application Number/CAN*) oleh SPAN. Secara sistem, persetujuan tersebut berdampak pada aktivitas *encumbrance* (pencadangan dana). Pencadangan jumlah yang terkait dengan pesanan dan kontrak tersebut berfungsi sebagai alat kontrol anggaran untuk menjaga terhadap over-komitmen terhadap alokasi anggaran, dan alat manajemen kas untuk membantu dalam proyeksi arus kas masa depan.

Mekanisme tersebut menunjukkan bahwa terdapat kebijakan pengendalian untuk memastikan bahwa rencana pengeluaran kas telah disetujui oleh pihak yang berwenang, dana tersedia untuk tujuan yang dinyatakan dalam anggaran, dana

cukup tersedia untuk kategori pengeluaran yang sesuai dan pengeluaran diklasifikasikan dengan benar sebagaimana dipersyaratkan dalam (Allen, Heming, & Potter, 2013).

Pengadaan harus memperhatikan *value for money*, yaitu pengadaan bertujuan untuk menghasilkan barang/jasa yang tepat dari setiap uang yang dibelanjakan, diukur dari aspek kualitas, jumlah, waktu, biaya, lokasi, dan penyedia. Untuk pengadaan melalui penyedia, prosesnya terdiri dari perencanaan, persiapan pengadaan, persiapan pemilihan penyedia, kontrak, pelaksanaan pekerjaan, dan serah terima pekerjaan. Pengawasan dalam rangka pengendalian juga dilakukan pada rangkaian proses tersebut oleh Menteri/Pimpinan Lembaga (atau yang diberi kuasa) dan aparat pengawasan. Pengawasan antara lain terkait dengan pemenuhan nilai manfaat

dan kepatuhan terhadap peraturan (Republik Indonesia, 2018).

2. Pengendalian pada tahap barang dan jasa diterima (*verification*)

Pada tahap ini, barang dan jasa diterima beserta dokumen-dokumen sebagai bukti pendukung barang dan jasa yang diterima harus dilakukan verifikasi (Allen, Heming, & Potter, 2013). Pengendalian pada tahap ini merupakan kegiatan yang krusial karena memastikan barang secara fisik (*material*) sesuai dengan spesifikasi yang tercantum dalam komitmen/kontrak.

Ketentuan dalam pengadaan barang/jasa pemerintah dan pelaksanaan APBN, telah diatur mekanisme pemeriksaan/pengujian dan serah terima barang/jasa yang didalamnya melekat aktivitas pengendalian. Setelah pekerjaan selesai, dilakukan proses serah terima barang/jasa dari rekanan/penyedia kepada PPK.

Dalam rangka pengendalian, sebelum serah terima barang, PPK wajib melakukan pengujian kebenaran materiil terhadap barang/jasa yang akan diserahkan, beserta keabsahan bukti/dokumen pendukung. Pengujian dilakukan dengan membandingkan kesesuaian antarasurat bukti yang akan disahkan dengan barang/jasa yang diserahkan serta spesifikasi teknis yang dipersyaratkan dalam dokumen perikatan (Kementerian Keuangan, 2012). Apabila hasil pemeriksaan/pengujian sesuai, PPK dan Penyedia menandatangani Berita Acara Serah Terima. Pengendalian juga diterapkan melalui pemeriksaan administratif oleh Pejabat/Panitia Pemeriksaan Hasil Pekerjaan terhadap barang/jasa sebelum diserahkan kepada KPA. Hasil pemeriksaan dituangkan dalam Berita Acara (Republik Indonesia, 2018). Selain itu, PPSPM juga melakukan pengujian terhadap

kesesuaian capaian output antara spesifikasi teknis berdasarkan dokumen serah terima barang/jasa dengan spesifikasi yang menurut dokumen perjanjian (Republik Indonesia, 2018).

Dari kebijakan dan prosedur tersebut, diketahui penerapan pengendalian dalam siklus pelaksanaan anggaran, khususnya pada tahap serah terima barang/jasa melalui verifikasi barang dan jasa yang diterima beserta dokumen/bukti pendukungnya.

3. Pengendalian pada tahap sebelum pembayaran

Pada tahap ini diperlukan konfirmasi bahwa (a) pengeluaran telah dikomitmenkan, (b) orang yang kompeten telah memberi tanda/persetujuan bahwa barang/jasa telah diterima sesuai spesifikasi, (c) tagihan dan persyaratan dokumen pendukung telah lengkap, benar, dan sesuai, dan (d) penerima pembayaran telah diidentifikasi dengan benar.

- a. Pengendalian terhadap validitas komitmen pada suatu pengeluaran

Secara teknis, data komitmen dilakukan pencatatan oleh PPK Satker. Input data dilakukan ke dalam suatu sistem yang telah ditentukan, dalam hal ini SAS atau SAKTI.

Data perjanjian/kontrak direkam oleh operator kemudian disetujui oleh PPK selanjutnya disampaikan ke SPAN. Selain berisi identitas kontrak, *line contract*, dan jadwal pembayaran, data perjanjian/kontrak harus memuat “distribusi COA (*Chart of Accounts*)” sebagai tujuan pembebanan anggaran dan nilai atas pengeluaran tersebut (Kementerian Keuangan, 2018). Data komitmen akan diverifikasi, antara lain mengenai kesesuaian pagu anggaran dan ketersediaan dananya,

selanjutnya disetujui pejabat pada Kuasa BUN dan diterbitkan nomor register kontrak (CAN) oleh SPAN.

Kebijakan, prosedur, dan standar tersebut menunjukkan penerapan pengendalian terhadap validitas komitmen dan pembebanannya. Dari mekanisme tersebut, juga terlihat adanya pengendalian aplikasi, baik pengendalian otorisasi, kelengkapan, akurasi, dan pemrosesan data/file.

- b. Pengendalian melalui aktivitas pejabat yang kompeten telah memberi tanda bahwa barang atau jasa telah diterima sesuai yang diharapkan/spesifikasi Sebagaimana diuraikan pada tahap verifikasi barang dan jasa, pengendalian pada tahap ini merupakan kegiatan yang krusial karena memastikan barang secara fisik (material) sesuai dengan spesifikasi yang

tercantum dalam komitmen/kontrak.

Pada tahap ini pihak/pejabat yang mempunyai kewenangan adalah PPK. Berdasarkan hasil pemeriksaan/pengujian terhadap barang/jasa, apabila terdapat kesesuaian antara surat bukti yang akan disahkan dengan barang/jasa yang diserahterimakan serta spesifikasi teknis yang dipersyaratkan dalam dokumen perikatan, maka PPK dan penyedia akan menandatangani Berita Acara Serah Terima. Dalam menjalankan kewenangannya, PPK dapat menugaskan pejabat/tim yang kompeten untuk melakukan pemeriksaan/pengujian barang/jasa tersebut. Selain terdapat aktivitas pemeriksaan administratif oleh Pejabat/Panitia Pemeriksaan Hasil Pekerjaan terhadap

barang/jasa sebelum diserahkan kepada KPA.

Kebijakan dan prosedur tersebut telah memenuhi pengendalian dalam siklus pelaksanaan anggaran yang mensyaratkan pejabat yang kompeten telah memberi tanda bahwa barang atau jasa telah diterima sesuai spesifikasi yang diharapkan.

- c. Pengendalian terhadap kelengkapan, kebenaran, dan kesesuaian tagihan dan dokumen permintaan pembayaran.

Pengendalian ini diterapkan berlapis mulai dari pengujian oleh PPK, PPSPM, dan Kuasa BUN (KPPN). Pada prinsipnya pembayaran tidak boleh dilakukan sebelum barang/jasa diterima (Kementerian Keuangan, 2012). Setelah tahap serah terima barang, penyedia memiliki hak untuk mengajukan tagihan

pembayaran. Sesuai dengan tugas dan kewenangannya, PPK melakukan serangkaian pengujian terhadap kelengkapan, kebenaran tagihan, kesesuaian spesifikasi teknis dan volume, kebenaran, keabsahan serta akibat dari penggunaan surat bukti, dan ketepatan waktu penyelesaian pekerjaan. Apabila hasil pengujian memenuhi ketentuan, PPK menerbitkan Surat Permintaan Pembayaran (SPP), yang selanjutnya disampaikan kepada PPSPM. SPP dan dokumen pendukung diuji kembali secara administrasi oleh PPSPM, sebelum dapat diterbitkan Surat Perintah Membayar (SPM). PPSPM berwenang menolak permintaan pembayaran. SPP yang telah memenuhi syarat diterbitkan SPM dan disampaikan ke KPPN sebagai Kuasa BUN.

Sesuai kewenangannya, KPPN melakukan tugas untuk menguji dan meneliti kelengkapan SPM beserta arsip data komputer. KPPN akan menerbitkan SP2D melalui aplikasi SPAN untuk pembayaran tagihan, apabila hasil penelitian, pengujian, dan validasi tersebut telah memenuhi persyaratan.

- d. *Supplier* (penerima pembayaran) diidentifikasi dengan tepat.

Sebagai penerima pembayaran, *supplier* diidentifikasi melalui data *supplier* dan dokumen pendukung, paling sedikit meliputi referensi bank yang menunjukkan nama rekening dan nomor rekening, fotokopi kartu NPWP, dan fotokopi akta pendirian badan usaha.

PPK melakukan verifikasi atas kebenaran dan kesesuaian data *supplier* dengan dokumen pendukungnya. Satker

melakukan perekaman data *supplier* yang telah benar pada aplikasi SAS atau SAKTI. Dalam SAKTI, data input oleh operator, divalidasi dan disetujui oleh PPK sebagai *approver*. Satker mendaftarkan data *supplier* ke KPPN dalam bentuk arsip data komputer. Berdasarkan data *supplier* baru atau penambahan, KPPN melakukan validasi atas kelengkapan dan kesesuaian dengan ketentuan dan validasi untuk menghindari data ganda. Apabila memenuhi ketentuan validasi, KPPN melalui SPAN menerbitkan Nomor Register *Supplier* (NRS), dan dilakukan penambahan data *supplier* dalam aplikasi SPAN. Data *supplier* digunakan oleh satker dan KPPN untuk menguji pihak yang berhak menerima pembayaran anggaran belanja.

Dalam menguji permintaan pembayaran PPK dan PPSPM juga menguji kebenaran data *supplier*. Secara sistem, juga terdapat validasi kesesuaian data SPM dengan database SPAN antara lain mencakup data *supplier* sebagai penerima pembayaran.

5. Simpulan, Rekomendasi dan Keterbatasan

5.1 Simpulan

Berdasarkan analisis dan pembahasan dapat diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Pengendalian diperlukan agar pelaksanaan anggaran benar-benar dapat memenuhi target dan menghindari salah pengelolaan.
2. Secara kelembagaan, telah diterapkan kebijakan pemisahan tugas/kewenangan dan pengaturan otorisasi dan persetujuan. Kebijakan tersebut menjamin terselenggaranya saling uji (*check and balance*) dalam proses pelaksanaan anggaran.

3. Pengendalian dalam siklus pelaksanaan belanja pemerintah telah diterapkan sesuai praktik terbaik. Pengendalian tersebut telah diterapkan pada fase terjadinya komitmen, barang/jasa diterima, dan sebelum pembayaran. Pengendalian pada tahap setelah pembayaran dilakukan oleh aparat pengawasan/pemeriksaan.
4. Pada fase terjadinya komitmen (*financial control*), pengendalian diterapkan dengan memastikan rencana pengeluaran memperoleh persetujuan pihak yang berwenang, dana tersedia untuk tujuan yang dinyatakan dalam anggaran, dana cukup tersedia untuk kategori pengeluaran yang sesuai, dan pengeluaran diklasifikasikan dengan benar.
5. Kebijakan dan prosedur dalam siklus pelaksanaan anggaran telah menerapkan pengendalian yang mensyaratkan adanya verifikasi barang dan jasa yang diterima beserta dokumen-dokumen sebagai bukti pendukung.
6. Pada tahap sebelum pembayaran telah diterapkan pengendalian untuk memastikan bahwa pengeluaran telah dikomitmenkan, pejabat yang kompeten telah memberi persetujuan bahwa barang atau jasa telah diterima sesuai yang kontrak/perjanjian, tagihan beserta dokumen pendukung telah lengkap, benar, dan sesuai, dan penerima pembayaran telah diidentifikasi dengan benar.
7. Penerapan pengendalian melekat pada kebijakan, prosedur, dan standar, baik secara manual maupun melalui aplikasi.

5.2 Rekomendasi dan Keterbatasan

Best practice pengendalian telah melekat dalam siklus pelaksanaan anggaran, sehingga disarankan agar implementasi di lapangan dilaksanakan secara baik. Mengingat, secara teknis *piloting* SAKTI juga berperan penting dalam pengendalian, disarankan agar

implementasi SAKTI dapat segera diperluas ke seluruh Kementerian/Lembaga.

Fokus tulisan ini pada siklus pelaksanaan belanja dengan mekanisme pembayaran tagihan secara langsung kepada penyedia barang/jasa. Pengendalian untuk siklus pelaksanaan belanja melalui melalui Uang Persediaan (UP) pada Bendahara Pengeluaran, pengendalian pelaksanaan belanja dalam situasi darurat, dan variasi lainnya perlu kajian tersendiri. Tulisan ini juga belum mengeksplorasi secara detail pengendalian pada tahapan pengadaan barang/jasa. Dari sisi teknis, tulisan ini juga belum mengeksplorasi secara detail pengendalian aplikasi yang melekat dalam sistem informasi keuangan. Sehingga, masih tersedia ruang untuk mengkaji penerapan pengendalian secara detail siklus pelaksanaan anggaran pada area tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Allen, R., & Tommasi, D. (2001). *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*. Paris, OECD: OECD.
- Allen, R., Heming, R., & Potter, B. (2013). *The International Handbook of Public Financial Management*. Palgrave Macmillan.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2019). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK LKPP 2018 atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan*. BPK. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.
- Bawiling, C. (2015, Sept). Evaluasi Penerapan Sistem Pengendalian Internal Pengeluaran Kas Pada Kantor Pengadilan Agama Tondano. *Jurnal EMBA*, 3(3), 619-629.
- COSO. (1994). *Internal Control — Integrated Framework* (Two-Volume edition 1994 ed.). Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2019). *COSO INTERNAL CONTROL — INTEGRATED FRAMEWORK: An Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry*.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Hindriyani, N., Hanif, I., & Domai, T. (2012). Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Anggaran di Daerah (Studi Pada Dinas Kesehatan Kabupaten Madiun). *Wacana. Jurusan Administrasi Publik*, 3(3).
- Kementerian Keuangan. (2012). Peraturan Menteri Keuangan (PMK) nomor 190 tentang Tata cara Pembayaran dalam rangka Pelaksanaan APBN.
- Kementerian Keuangan. (2014). Peraturan Menteri Keuangan nomor 154 tahun 2014 tentang Pelaksanaan Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara. Kementerian Keuangan.
- Kementerian Keuangan. (2016). Modul Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara.
- Kementerian Keuangan. (2018). Peraturan Menteri Keuangan nomor 159 tahun 2018 tentang Piloting Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi. Kementerian Keuangan.
- Krippendorff, K. (2004). *Content analysis: An introduction to its methodology (2nded.)*. USA: Sage publications, Inc.
- Morgner, M., & Chene, M. (2014). Public Financial Management. *Topic Guide Compiled By The Anti-Corruption Helpdesk*. Retrieved from www.transparency.org.
- Muharam, N. (2016). Kewenangan Badan Pengelola Keuangan Daerah dalam Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (Studi Pada Pemerintah Daerah Tulang Bawang). *Jurnal Ilmu Hukum PRANATA HUKUM*, Vol 11(1), 28-43.
- Radev, D., & Khemani, P. (2007). Commitment Controls. *Public Financial Management Technical Guidance Note*.
- Ramda, A. (2017). Analisis Kesesuaian Materi Buku Teks Kemendikbud Matematika Kelas VII dengan Kurikulum 2013. *PYTHAGORAS: Jurnal Pendidikan Matematika*, 12(1), 12-22.
doi:<http://dx.doi.org/10.21831/pg.v12i1>.
- Republik Indonesia. (2004). Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Republik Indonesia. (2008). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern.

- Republik Indonesia. (2013). Peraturan Pemerintah nomor 45 tahun 2013 tentang Tata cara Pelaksanaan APBN.
- Republik Indonesia. (2018). Peraturan Pemerintah nomor 50 tahun 2018 tentang Perubahan PP nomor 45 tahun 2013 .
- Republik Indonesia. (2018). Peraturan Presiden nomo 16 tahun 2018 tetang Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah.
- Romney, M., & Steinbart, P. (2014). *Accounting Information System* (13 Edition ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Simson, R., Sharma, N., & Aziz, I. (2011). *A Guide to Public Financial Management Literature for Practicioners in Developing Coutries*. London: Overseas Development Institute.
- Tandberg, E. (2005). *Treasury System Design: A Value Chain Approach*. IMF, FAD. Washington: FAD: IMF Working Paper.