

**PEMERIKSAAN TERHADAP PAJAK
SEBAGAI BAGIAN DARI RUANG LINGKUP KEUANGAN NEGARA
MENURUT TEORI HUKUM KEUANGAN PUBLIK
TAX EXAMINATION AS A PART OF FINANCIAL
STATE BASED ON THE PUBLIC FINANCE THEORY**

Dian Puji N. Simatupang^{*}

(Naskah masuk 14/3/2011, disetujui 30/3/2011)

Abstrak

Pemeriksaan terhadap pengelolaan pajak di Indonesia hakikatnya terkait dengan sistem pemungutan pajak yang bersifat *self-assessment*. Dengan sistem tersebut, menurut peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib pajak menghitung dan menentukan nilai pembayaran pajaknya. Konsep *self-assessment* mempengaruhi sistem pemeriksaan pengelolaan pajak oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), di mana BPK tidak dapat masuk ke dalam ranah administrasi negara tersebut. Akan tetapi, dalam tanggung jawab pajak dan realisasi pajak sesuai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), semestinya BPK memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan sekaligus mengaudit untuk tujuan tertentu jika kebijakan perpajakan cenderung mengarah pada moral hazzard yang berpotensi merugikan keuangan negara.

Kata kunci : Pemeriksaan, Pengelolaan Pajak

Abstrak

Audit for tax governance in Indonesia relating with self assesment system. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) as the major duties of finansial audit institution can not supervise and inspect to tax governance because as well as administration area. Furthemore, supervision tax governance as a authority by Finance Ministry and Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). But, for tax policy and rules or regulation strategies, BPK have a powerfull authority.

Keyword: Audit, Tax Governance

A. Pendahuluan

Dalam analisis ekonomi yang berbasiskan pada hukum,¹ ada beberapa aliran teori yang dapat dijadikan rujukan pembahasan

^{*} Dosen Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

¹ Analisis ekonomi atas hukum (*the economic analysis of Law*) merupakan rekonstruksi perilaku ekonomi yang didukung dengan ketentuan hukum. Pemahaman konsep analisis ekonomi atas hukum pada dasarnya mencerminkan teori yang memperkirakan dampak ketentuan hukum terhadap tindakan ekonomi. Konsep tindakan ekonomi ini tidak hanya berada pada tataran mikro, tetapi makro sebagaimana tindakan ekonomi publik yang ditetapkan negara. Dengan kata lain, analisis ekonomi atas hukum merupakan standar hukum normatif untuk mengevaluasi suatu kebijakan atau hukum ekonomi yang ditetapkan negara. Sebagai bahan diskusi dapat dibaca referensi *Robert Cooter and Thomas Ulen, Law and Economics (Massachusetts: Addison-Wesley, 1997)*, hlm. 3-4.

mengenai kewenangan lembaga pemeriksa negara terhadap pajak sebagai bagian dari ruang lingkup keuangan negara.² Sementara dalam telaah kultur filsafat hukum,³ pembahasan tersebut dapat diidentifikasi sebagai diskursus antara *postpragmatisme* dan *neo-konservatisme*. *Postpragmatisme*⁴ memandang lembaga pemeriksa publik memiliki kedudukan sebagai alat negara yang berwenang memeriksa uang publik⁵ yang telah dipungut negara terhadap rakyatnya, yang tercermin dalam pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja negaranya. Namun, *neo-konservatisme*⁶ menelaah lembaga pemeriksa publik sebagai lembaga yang harus mengaudit pungutan yang sedang, akan, dan telah dipungut negara, dan telah dikategorikan sebagai keuangan negara, termasuk di dalamnya pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa.

Di sisi lain, *postpragmatisme* memandang lembaga negara hanya memeriksa tingkatan akhir dalam pemungutan pajak. Namun, *neo-konservatisme* menyatakan semua proses dalam pemungutan pajak harus diperiksa oleh lembaga pemeriksa.

² Lembaga pemeriksa keuangan negara di beberapa negara dikenal sebagai *government accounting* yang merupakan bagian integral dalam sistem pemerintahan negara yang memiliki tugas pokok dalam audit terhadap tanggung jawab penggunaan keuangan publik. Uraian lebih lanjut dapat dibaca dalam Robert D. Lee and Ronald W. Johnson, *Public Budgeting System* (Baltimore: University Park Press, 1975), p. 257.

³ Kultur filsafat seringkali menjadi ideologi yang menjadi faktor determinasi suatu keputusan atau tindakan. Lihat M.D.A. Freeman, *Introduction to Jurisprudence* (London: Sweet & Maxwell Ltd., 2001), hlm. 2-4.

⁴ Istilah *postpragmatisme* diadopsi dari *postmodernisme* yang digagas oleh Harbermas sebagai bentuk pencerahan atas institusi negara yang menggagas dan mengidealkan sebuah alat negara yang berfungsi pada pemenuhan kebutuhan publik rakyat dan ditujukan untuk merealisasikan tujuan kenegaraan dan masyarakat. *Postpragmatisme* memandang alat negara merupakan administrasi negara yang rasional yang menjalankan *wewenangannya* atas kebutuhan rasional atas peran negara, peran pemerintah, dan peran masyarakat. Lihat F. Budi Hardiman, *Melampaui Positivisme dan Modernitas* (Jakarta: Kanisius, 2003), hal. 162. Sebagai bahan diskusi terkait lihat juga historis-filosofis lembaga audit dalam A.V. Dicey, *Introduction to the Study of the Law and the Constitution* (London: McMillan and Co., 1952), hlm. 354-357.

⁵ Perbedaan uang publik (*public finance*) dan uang privat (*privat finance*) merupakan konsep fundamental yang seringkali memiliki kesulitan dalam menentukan kriterianya atau latar belakangnya. Padahal, tataran penentu utamanya adalah pada penggunaan uang tersebut pada sektor publik yang dilakukan negara dalam melayani publik dan bukan pada kegiatan negara untuk menjalankan aktivitas ekonominya seperti dalam badan usaha milik negara. Lihat W. Thornhill, *Public Administration* (St Edmunds: St Edmundsbury Press, 1979), hlm. 67.

⁶ *Neokonservatisme* dimaknai sebagai aliran filosofis yang mengadaptasi konsep mazhab hukum alam dari Hobbes yang menghendaki hukum sebagai wujud ketertiban dan kemauan yang dikehendaki beberapa kelompok, khususnya yang dimiliki negara. Aliran *neokonservatisme* memandang negara sebagai institusi mahakuasa terhadap warganegaranya. Oleh sebab itu, negara yang direpresentasikan oleh alat-alat negara hanya mengejar kepunyaannya dengan menghiraukan kepunyaan lain. Lihat konsepsi ini dalam Freeman, *op.cit.*, hlm. 146-147.

Adanya perbedaan pandangan ini pada dasarnya menunjukkan krisis rasionalitas dalam mengidentifikasikan kewenangan⁷ lembaga pemeriksa publik terhadap pemungutan pajak. *Neo-konservatisme* memandang pemungutan pajak sebagai suatu sistem secara holistik sehingga menumbuhkan kesadaran yang bersifat konkret dan substantif bagi penganut ini yang menyatakan pemungutan pajak adalah sistem dan bukan tahapan. Hal ini berarti rasionalitas *neo-konservatisme* memandang pemungutan pajak sebagai keuangan negara secara integratif. Pandangan ini cenderung mereduksi pemahaman sistem pemungutan pajak sebagai konsep yang bertahap dan transformatif.

Tesis *neo-konservatisme* yang menyatakan pajak sebagai suatu sistem mengingatkan pada hipotesis potensi pajak termasuk keuangan negara, padahal sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah *self-assesment*. Ada tiga indikator tesis paham neokonservatisme dalam memahami pemungutan pajak dan pemeriksaannya, yaitu:

1. negara sebagai faktor kekuasaan tertinggi dalam lapangan keuangan negara di manapun;
2. keharusan campur tangan organ negara terhadap mekanisme pemeriksaan seluruh tahapan keuangan negara; dan
3. menguatnya pengaruh birokrasi negara dalam pemeriksaan sektor perpajakan.⁸

Jika ketiga indikator tersebut dipertahankan terus, yang terjadi adalah paradoks negara dalam sistem pemungutan pajak di Indonesia.⁹

Di Indonesia, menguatnya neokonservatisme terjadi dalam menjustifikasi pemeriksaan keuangan negara melalui konstitusinya, yaitu Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

⁷ Kewenangan merupakan kekuasaan yang dilegitimasi hukum sehingga fungsi penyelenggaraan organ negara ditetapkan berdasarkan inisiasi dan formulasi dalam peraturan perundang-undangan. Kewenangan dipahami juga sebagai otoritas yang merupakan penggunaan kekuasaan secara absah (legitimate authority). Kewenangan diciptakan karena terbiasa untuk membentuk peranan, sehingga muncul haknya yang digunakan untuk mengorganisasi tindakan tertentu. Lihat dalam Guy Benveniste, *Birokrasi [Bureaucracy]*, diterjemahkan oleh Sahat Simamora, (Jakarta: Rajawali Press, 1997), hlm. 42-43.

⁸ Penguatan peranan negara dalam lapangan kekayaan dapat dikategorikan sebagai *overloaded government* di mana peranan pemerintahan negara mengambil alih peranan sektor apapun termasuk pajak yang masih dihitung oleh badan usaha swasta dan sektor masyarakat. Dalam kondisi ini alat-alat negara mengembangkan intervensi aktif dalam sektor pemungutan pajak dan kekayaan, sehingga peraturan perundang-undangannya merefleksikan kepentingan negara secara umum. Dalam konteks ini dapat dibahas paparan David Held, *Models of Democracy* (Oxford: Blackwell Publisher Ltd., 1997), hlm. 339.

⁹ Tindakan ini dapat dikategorikan sebagai konglomerasi negara dalam lapangan hukum kekayaan. Lihat Benveniste, *op.cit.*, hlm. 129.

(UUDNRI Tahun 1945).¹⁰ Ketentuan Pasal 23 UUDNRI Tahun 1945 yang mengalami perubahan diimplementasikan dalam beberapa undang-undang yang saling menunjang atau saling menghadapi, yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara¹¹ dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, serta Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Dalam undang-undang tersebut, alat negara yang menjalankan tugas pemeriksaan keuangan negara menjadi badan yang monopolistik melakukan pemeriksaan terhadap keuangan negara. Bahkan, cenderung menjadi undang-undang yang menciptakan *policy shock* bagi sektor perpajakan.¹²

Bagi penganut neopragmatisme, kebijakan memperluas kewenangan pemeriksaan keuangan negara dalam semua tahapan pemungutan pajak merupakan upaya untuk mengatasi kelangkaan sumber (*supply bottle necks*) dalam keuangan negara yang akan menyebabkan kemampuan penguasaan negara terhadap sumber-sumber keuangan menjadi meningkat.¹³ Secara teoritis, penguasaan sumber keuangan tersebut harus diimbangi dengan perubahan sistem pemungutan pajak. Di samping itu, berapa manfaat yang akan diperoleh dan berapa kerugian yang harus ditanggung dari perubahan sistem pemungutan pajak yang sebelumnya *self-assesment*? Di sinilah sangat terlihat terjadinya paradoks negara, khususnya dari aparaturnegara yang melaksanakan fungsi penegakan hukum, dengan menetapkan kesalahan perhitungan pembayaran pajak dalam sistem *self-assesment*

¹⁰ Pasal 23 ayat (5) UUDNRI Tahun 1945 Pra-Perubahan menyatakan untuk memeriksa tanggung jawab keuangan negara diadakan suatu badan pemeriksa keuangan. Namun, perubahan ketiga UUD 1945 menyatakan BPK memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Perubahan ini memonopoli kewenangan pemeriksaan pre-audit dan post-audit dalam satu badan negara. Pengaturan tersebut kemudian diikuti dengan tindakan pengontrolan terhadap semua lini keuangan, baik keuangan negara, keuangan daerah, keuangan BUMN.BUMD, dan keuangan privat dengan alasan tertentu. Monopoli kewenangan pemeriksaan tersebut cenderung menguatkan ketidakpastian sistem pemeriksaan keuangan negara.

¹¹ Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menguatkan fungsi negara untuk melakukan kontrol terhadap keuangan negara dan keuangan di luar negara yang menggunakan fasilitas negara atau keuangan yang memiliki keterkaitan baik langsung maupun tidak langsung dengan keuangan negara.

¹² Rencana BPK untuk melegitimasi pemeriksaan semua tahapan pemungutan pajak sebagai kewenangan pemeriksaannya dapat dikategorikan sebagai perilaku *koersif* yang optimal bagi sektor perpajakan yang dilatarbelakangi perilaku monopoli untuk mengesampingkan institusi lain yang memeriksa keuangan negara. Perilaku *koersif* ini dilegitimasi konstitusi yang seharusnya mengawasi kemungkinan tindakan dan perilaku *koersif* yang dapat dilakukan lembaga negara. Lihat perilaku *koersif* di lingkungan alat negara sebagaimana diulas Richard A. Epstein, *Skepticism and Freedom: A Modern Case for Classical Liberalism* (New York: McGraw-Hill Book, 1978), hlm. 84. Lihat juga Alfred J. Marrow, David Bowers, and Seashore, *Management by Participations* (New York: Harper & Row, 1989), hlm. 55.

¹³ Walter W. Heltter menyebut tindakan seperti itu sebagai *playing ignorant* atau peran yang dilakukan untuk melakukan sesuatu dengan mengabaikan aspek lain yang terkait. Lihat dalam Walter W. Heltter, *New Dimensions of Political Economy* (New York: W.W. Norton & Co., 1976), hlm. 156.

sebagai kerugian negara. Dengan demikian, peraturan perundang-undangan dan BPK memberikan proteksi yang berlebihan (*overprotected*) dan peraturan yang berlebihan (*overregulated*) dalam melindungi sektor keuangan negara, khususnya sektor perpajakan.¹⁴ Kondisional ini cenderung mereduksi kembali tatanan badan hukum yang ideal di Indonesia.

Kondisi demikian sulit menciptakan suatu kebijakan perpajakan yang bersifat melindungi pihak-pihak sebagai subjek hukum (*individually rational*),¹⁵ khususnya sebagai subjek pajak. Meningkatnya peranan pemeriksa publik tersebut sebagai lembaga pemeriksa keuangan negara diwarnai oleh perluasan definisi keuangan yang menjadi objek pemeriksaan sehingga mengalami paradoks kepentingan (*interesting paradox*).¹⁶ Sebagai contoh, keuangan negara adalah keuangan yang ada dalam lingkup kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara yang melekat pada uang yang ada dikelola BPK sebagai salah satu lembaga negara. Namun, uang negara tersebut dikelola dan diperiksa oleh akuntan publik yang merupakan lembaga pemeriksa keuangan privat.

Dengan situasi demikian, terlihat meningkatnya peranan lembaga pemeriksa publik menyebabkan terjadinya ketimpangan dan ketidakpastian dalam menentukan pilihan sarana pengawasan organisasi,¹⁷ khususnya terhadap sektor perpajakan. Apalagi setelah Perubahan Pasal 23 ayat (5) UUDNRI Tahun 1945 menjadi Pasal 23E ayat (1) UUDNRI Tahun 1945, perlu ada rumusan yang sejalan mengenai konsepsi konstitusional mengenai kewenangan organ pemeriksa negara. Tulisan ini pada prinsipnya diarahkan pada sistem, proses, dan

¹⁴ Bandingkan peranan ekonomi yang diambil Amerika Serikat yang membatasi dan membedakan aktivitas negara, yaitu pada fungsi dan tujuan yang dijalankan pemerintah dan kekuasaan negara atau kemampuan fungsi instusional negara. Lihat Francis Fukuyama, *State Building: Governance and World Order in The Twenty-Fisrt Century* (London: Profile Books Ltd., 2005), hlm. 9.

¹⁵ Apabila perilaku monopoli pemeriksaan ini dikaitkan dengan tentangan monopoli usaha oleh Adam Smith dapat dikemukakan implikasi negatifnya adalah menyuburkan tingkah laku memperbudak dan menipu, dan pelayanan publik yang sia-sia. Justifikasi monopoli kewenangan justru lebih berbahaya lagi karena menimbulkan kesewenang-wenangan yang absolut. Diadaptasi dari Mark Skousen, Sang Maestro Teori-teori Ekonomi Modern [*the Making of Modern Economic: the lives and Ideas of the Great Thinkers*], diterjemahkan oleh Tri Wibowo Budi Santoso, (Jakarta: Prenada, 2005), hlm. 29.

¹⁶ Istilah ini dipinjam dari Mark Moore dalam Robert d. Behn, *Rethinking Democratic Accountability* (Washington D.C.: Brookings Institution Press, 2001), hlm. 35.

¹⁷ Ketimpangan demikian mengandung akibat yang berbahaya bagi kinerja BPK, yaitu kinerja pemeriksaan yang dilakukan lebih merupakan tugas rutinitas yang hanya dapat dikendalikan pada tingkat yang minimal, sehingga menimbulkan ketidakpastian. Dalam prinsip manajemen modern, keberadaan BPK yang menafikan lembaga pemeriksa lain menunjukkan BPK berada pada posisi organisasi yang tidak sehat dan cenderung mengabaikan peranan kerja sama antar-institusi. Lihat dalam Benveniste, *op.cif*, hlm.90.

kebijakannya¹⁸ dalam sektor perpajakan terkait dengan sistem *self assesment*. Penelaahan terhadap hal itu dilakukan secara mendasar berdasarkan ketentuan konstitusi atau peraturan perundang-undangan.

Tulisan ini diharapkan dapat dipahami sebagai penguatan kelembagaan dan kewenangan lembaga pemeriksa akan semakin banyaknya pemahaman teori hukum dan pengenalan institusionalisasi lembaga negara yang memeriksa keuangan negara, khususnya sektor perpajakan. Di sisi lain, juga untuk mengidentifikasi bentuk lembaga pemeriksa keuangan negara dan ada formula hukum yang dapat mendekati lembaga ideal di Indonesia dalam rangka memeriksa tanggung jawab perpajakan.¹⁹ Namun, mengingat situasional kelembagaan Badan Pemeriksa Keuangan negara di Indonesia cenderung unik karena status hukumnya sebagai lembaga negara yang sederajat dengan lembaga negara lain semisal Presiden dan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Bahkan, yang sangat menarik, BPK merupakan badan yang bebas dan mandiri²⁰ yang ditegaskan dalam Pasal 23E ayat (1) UUD NRI Tahun 1945. Mengenai hal ini, perlu ada persepsi hukum yang sama untuk menjelaskan apakah makna 'bebas dan mandiri' tersebut Apakah sejalan dengan makna 'merdeka' bagi kekuasaan kehakiman (Pasal 24A ayat (1) UUDNRI Tahun 1945), atau "tetap dan mandiri" bagi Komisi Pemilihan Umum (Pasal 23E ayat (5) UUDNRI Tahun 1945)?²¹

Di samping itu, beberapa aturan yang diatur dalam UUD NRI Tahun 1945 perihal lembaga pemeriksa pajak sangat berbeda dengan kondisi di beberapa negara. Hal demikian tentu akan menjadi bahan perbandingan yang komprehensif untuk menemukan kekurangan dan kelebihan kelembagaan pemeriksa di Indonesia dan di beberapa negara

¹⁸ Perbandingan ini dilakukan dengan metode perbandingan yang lazim digunakan dalam penelitian. Lihat Gbriel A. Almond and G. Bingham Powell, Jr., *System, Process, and Policy Comparative Politics* (Boston: Little, Brown, and Company, 1978), hlm. 44.

¹⁹ Perbandingan demikian disebut sebagai *microcomparison* yang ada dasarnya menggambarkan perbedaan spesifik dalam institusi hukum atau masalah yang dihadapinya dengan dasar hukum yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan serta kemungkinan adanya konflik kepentingan. Lihat, Konrad Zweigert and Hein Kotz, *Introduction to Comparative Law* (Oxford: Clarendon Press, 1992), hlm. 5.

²⁰ Istilah 'bebas dan mandiri' secara filosofis tidak tepat dirumuskan dalam konstitusi. Pencantuman frasa tersebut mendangkalkan kedudukan konstitusi Indonesia sehingga menjadi sangat operasionalis.

²¹ Menurut Dicey, konstitusi merupakan pedoman aturan dasar bagi panduan rakyat yang tidak ditemukan dalam bentuk peraturan lainnya. Oleh sebab itu, konstitusi dilekati sifat sakralnya yang mengatur elemen legal dan bersifat prinsip. Dengan demikian, pembahasaannya terlihat strukturalis dan sistematis filosofis yang menggambarkan konstektualisasi arah tujuan bernegara. Sebagai bahan diskusi lihat Dicey, *op.cit.*, hlm. 45-451. Lihat juga Brian Thompson, *Textbook on Constitutional & Administrative Law* (London: Blackstone Press Ltd., 1993), hlm. 4.

lainnya.²² Berbagai perbandingan yang dilakukan tidak mengarah pada struktur mikro-organnya, tetapi tataran makro-kelembagaan yang bersifat *microcomparing*. Salah satu perbandingan yang kemudian diambil adalah berdasarkan dua pilihan yang berkaitan, yaitu *pertama*, mengidentifikasi kelembagaan lembaga pemeriksa keuangan negara di beberapa negara tersebut yang dikaitkan dengan objek pemeriksaan pajak. *Kedua*, menjelaskan akuntabilitas kelembagaan tersebut sehingga kemungkinan adanya *moral hazard* dalam pelaksanaan kinerja dapat dipertanggungjawabkan secara tersistem.²³

Perbandingan demikian pada prinsipnya diarahkan terlebih dahulu dalam konstitusi dan kemudian pada peraturan perundang-undangannya yang mengatur lembaga pemeriksa tersebut. Dengan demikian, secara umum akan diperoleh konsep umum yang menggambarkan kelembagaan pada lembaga pemeriksa keuangan negara di empat negara yang dibandingkan. Perbandingan demikian pada dasarnya memahami secara esensial prinsip umum yang terkandung dalam pembentukan lembaga pemeriksa keuangan negara di setiap negara yang dibandingkan.²⁴

Diambilnya pilihan terhadap lembaga pemeriksa di Amerika Serikat, Inggris, Belanda, dan Thailand pada dasarnya disebabkan alasan perkembangan konsep lembaga pemeriksa di empat negara tersebut mengalami tahapan yang luar biasa. Di samping itu, lembaga pemeriksa di Amerika Serikat, Inggris, dan Belanda mengandung konsepsi hukum yang konstruktif dalam mewujudkan kepercayaan masyarakat terhadap lembaga pemeriksa yang otonom.²⁵

²² Harus diakui perbandingan ini dilakukan dengan berbeda latar belakang sistem hukum nasionalnya. Perbandingan ditujukan "... to compare the spirit and style of different legal system, the methods of thought and procedures they use." Lihat Zweigert and Kotz, *op.cit.*, hlm. 4.

²³ Perbandingan pada kedua hal tersebut kemungkinan mendeskripsikan konsep hukum dan pengaruh politik di dalamnya, selain pengaruh politik-ekonomi yang mendasari objek pemeriksaan keuangan negara. Secara konsep, kedua pengaruh tersebut terlihat sangat akurat, sehingga wajar jika lembaga pemeriksa keuangan negara juga merupakan formal *political institutions* yang menangani pemeriksaan keuangan negara berdasarkan sistem politik yang berbeda di setiap negara. Untuk uraian lebih mendalam dapat dilihat Roger Stacey and John Oliver, *Public Administration: The Political Environment* (London: Macdonal & Evans Ltd., 1980), hlm. 3.

²⁴ Perbandingan kelembagaan pemeriksa keuangan negara di empat negara yang dibandingkan sebagian besar merupakan bagian dari aktivitas pemerintah atau parlemen. Berbeda dengan Indonesia, BPK merupakan badan audit mandiri. Namun, perbedaan tersebut justru menjadi faktor determinan yang menentukan faktor kelembagaan tersebut. Secara prinsip, kelembagaan ini akan ditujukan pada corak, bentuk, bangunan, dan struktur organisasi yang mencerminkan respon negara dan para pengambil keputusan yang termuat dalam konstitusinya. Lihat pemahaman mengenai organisasi negara dan pemerintahan tersebut dalam Jimly Asshiddiqie (a), *Perkembangan & Konsolidasi Lembaga negara Pasca Reformasi* (Jakarta: Konstitusi Press, 2006), hlm. 1-7.

²⁵ Perkembangan tersebut bermuara pada konstruktivisme kritis dalam mengembangkan hukum yang mengatur kelembagaan pemeriksa keuangan negara di empat negara yang dibandingkan.

B. Kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan dan Pemungutan Pajak

Kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga negara pada dasarnya tidak terlepas dari struktur ketatanegaraan zaman Hindia Belanda, di mana saat itu terdapat *Algemene Rekenkamer*.²⁶ Pada saat itu kedudukan *Algemene Rekenkamer* merupakan bagian dari eksekutif,²⁷ sedangkan BPK pada saat ini mempunyai kedudukan sebagai lembaga negara,²⁸ sebagaimana diatur dalam Pasal 23 ayat (5) UUD NRI Tahun 1945, yang menyatakan, "Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan, yang peraturannya ditetapkan dengan undang-undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat." Penetapan BPK sebagai lembaga negara didasarkan pada filosofis objektivitas, yakni BPK dapat menjalankan fungsi dan tugasnya setara, sejalan, dan terbebas dari pengaruh oleh kekuasaan lembaga negara lainnya yang menjadi salah satu objek pemeriksaannya.²⁹ Penjelasan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 Pra-Perubahan menegaskan:

"Cara Pemerintah mempergunakan uang belanja yang sudah disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat harus sepadan dengan keputusan tersebut. Untuk memeriksa tanggung jawab Pemerintah itu perlu ada satu Badan yang terlepas dari pengaruh dan kekuasaan Pemerintah. Suatu Badan yang tunduk kepada Pemerintah tidak dapat melakukan kewajiban yang seberat itu. Sebaliknya, badan itu bukanlah pula badan yang berdiri di atas Pemerintah."³⁰

Dengan landasan filosofis tersebut, pembentuk UUDNRI Tahun 1945 memiliki konsep ideal agar kedudukan BPK sebagai lembaga negara hakikatnya setara dengan lembaga negara lain yang diperiksa.³¹ Konsep

²⁶ Untuk pembahasan dan diskusi mengenai kedudukan *Algemene Rekenkamer* dapat dibaca dalam Atmadja (b), *op.cit.*, hlm. 111-112.

²⁷ Lembaga *Algemene Rekenkamer* diberikan kewenangan *Indische Staatregeling* untuk melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan dan tanggung jawab keuangan (*de wijze van beheer en verantwoording der geldmiddelen*) yang didasari oleh falsafah keuangan negara penjajah dan tercemrin dalam hubungan keuangan intra-imperial. Lihat kembali Atmadja, *Ibid.*

²⁸ Sebagai lembaga negara, BPK melakukan pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara yang pada dasarnya merefleksikan pembagian kekuasaan negara yang diatur dalam UUDNRI Tahun 1945. Lihat uraian mengenai organ negara dalam Asshiddiqie (b), *op.cit.*, hlm. 192.

²⁹ Konsep filosofis objektivitas ini disalahtafsirkan sebagai bebas dan mandiri dalam Pasal 23E ayat (1) UUDNRI Tahun 1945 Perubahan Ketiga. Bagi suatu lembaga pemeriksa keuangan, objektivitas kinerja lebih penting dibandingkan bebas dan mandiri dalam kelembagaan, tetapi dalam kinerja tetap subjektif. Lihat konsep filosofis objektivitas ini dalam kegiatan ekonomi sebagai bentuk *rational opportunistic models* yang diuraikan Alberto Alesina, Nouriel Roubini, and Gerald D. Cohen, *Political Cycles and the Macroeconomy* (Massachusetts: Massachusetts Institute of Technology, 1997), p. 22. Juga lihat kembali Lee Jr and Johnson, *op.cit.*, hlm. 254.

³⁰ Indonesia (a), Undang-undang Dasar 1945 sebelum Perubahan, Penjelasan Pasal 23.

³¹ Arifin P. Soeria Atmadja (c), "Kedudukan dan Fungsi BPK dalam Struktur Ketatanegaraan RI," dalam 70 Tahun Prof. Dr. Harun Alrasid: *Integritas, Konsistensi Seorang Sarjana Hukum* (Depok: Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2000), hlm. 78.

objektivitas dalam pemeriksaan merupakan sesuatu yang sangat penting guna menghindari kemungkinan terjadinya penyimpangan dan pemborosan keuangan negara.³² Sebagai lembaga negara, BPK menurut Pasal 2 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, mempunyai tugas memeriksa tanggung jawab pemerintah tentang keuangan negara dan memeriksa semua pelaksanaan APBN, yang hasilnya kemudian diserahkan kepada DPR.³³

Jika ditinjau dari segi maknanya, BPK adalah "suatu badan yang kedudukan dan tugasnya lebih banyak dititikberatkan kepada tindakan yang bersifat represif."³⁴ Dalam memeriksa tanggung jawab keuangan negara (*post-audit*), BPK akan menilai berdasarkan dua segi, yaitu "pertama, apakah penggunaan anggaran itu telah mencapai manfaat yang dituju oleh anggaran itu (*doelmatig*) dan kedua, apakah penggunaannya itu sesuai dengan peraturan undang-undang (*rechtmatig*)."³⁵

Dalam menjalankan fungsinya tersebut, BPK juga merumuskan standar audit pemerintahan (SAP) sebagai "standar pemeriksaan yang berlaku secara nasional bagi pemeriksa di lingkungan BPK, pemerintah, dan akuntan publik yang memeriksa keuangan negara."³⁶ Dengan demikian, sebenarnya, pemeriksaan BPK adalah didasarkan pada dokumen anggaran, pembukuan anggaran, dan perhitungan anggaran yang ditinjau dari segi teknis anggaran (*begroting technisch*).³⁷

Dengan mendasarkan pada fenomena tersebut, kedudukan BPK dalam Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 Pra-Perubahan diarahkan pada tujuan menciptakan struktur pengelolaan keuangan negara yang sesuai dengan perencanaannya. Dalam konstektualisasi ini, kedudukan BPK sangat penting dalam mendorong realibilitas pemeriksaan tanggung jawab

³² Pendapat ini didukung pengalaman empiris sebagaimana dikemukakan mantan Ketua Badan Pemeriksa Keuangan Umar Wirahadikusumah, "Pemeriksaan Keuangan Negara dalam Pelaksanaan," *Pemeriksa* 3 (Maret 1982): hlm. 52.

³³ Hasil pemeriksaan BPK yang diberitahukan kepada DPR disebabkan hasil pemeriksaan BPK dapat dijadikan dasar pengawasan DPR kepada pemerintah. DPR dapat meneruskan hasil pemeriksaan BPK kepada kepolisian atau badan lainnya. Lihat uraian mengenai hubungan BPK dan DPR dalam Asshiddiqie (a), *op.cit.*, hal. 170-171; juga lihat Atmadja (b), *op.cit.*, hlm. 34-35.

³⁴ Ditetapkannya BPK hanya memeriksa tanggung jawab keuangan disebabkan kedudukannya yang sangat tinggi dan diarahkan untuk melakukan pemeriksaan korektif-strategis terhadap penggunaan uang negara. Hal ini terjadi pula pada Dewan Pengawas Keuangan pada sistem ketatanegaraan berdasarkan Undang-undang Dasar Sementara 1950 (UUDS 1950).

³⁵ Atmadja (b), *op.cit.*, hlm. 107.

³⁶ *Ibid.*, hal. 189.

³⁷ Atmadja (c), *loc.cit.*

keuangan negara yang bertumpu pada nilai strategi keuangan negara.³⁸

Proses pemeriksaan BPK pada dasarnya dilakukan dengan dua cara sebagaimana ditetapkan dalam suatu standar pemeriksaan tanggung jawab keuangan negara. "Pertama, pemeriksaan dokumen yang mengandalkan pemeriksaan laporan tertulis mengenai keluar-masuk anggaran yang dipergunakan dan kedua, pemeriksaan setempat, di mana proyek atau aktivitas yang dibiayai ditinjau dari berbagai segi."³⁹

Proses penilaian dan pengujian tanggung jawab keuangan negara pada dasarnya dilakukan BPK dengan mekanisme *post-audit* yang dimaknai sebagai:

"Pemeriksaan yang dilakukan setelah transaksi itu diselesaikan dan dicatat. Pemeriksaan ini dilakukan beberapa saat setelah sebagian atau seluruh kegiatan itu selesai. Berdasarkan teori, fungsi penilaian/pemeriksaan harus dilakukan atas kegiatan-kegiatan yang telah diselesaikan (*completed*)."⁴⁰

Dengan mendasarkan diri pada pemeriksaan tanggung jawab keuangan negara, BPK melakukan pemeriksaan sebagai "alat untuk dapat menilai pertanggungjawaban yang telah diberikan."⁴¹ Menurut Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1973, pemeriksaan BPK diarahkan pada keuangan negara, yang kemudian dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1973 yang menyatakan:

"pemeriksaan yang dilakukan terhadap pertanggungjawaban keuangan negara, termasuk antara lain pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja negara (baik anggaran rutin maupun pembangunan). Anggaran pendapatan dan belanja daerah serta anggaran perusahaan milik negara, hakekatnya seluruh kekayaan negara, merupakan pemeriksaan terhadap hal-hal yang sudah dilakukan atau sudah terjadi dan yang telah disusun pertanggungjawabannya (*post audit*), baik sebagian maupun seluruhnya."⁴²

³⁸ Dalam fungsinya sebagai pemeriksa tanggung jawab keuangan negara, BPK diharapkan mampu menjaga kesinambungan anggaran negara yang sejalan dengan tujuan bernegara. Hal ini khususnya ditujukan pada APBN sebagai, stimulus bagi pertumbuhan dan instrumen pemerataan, juga berfungsi sebagai instrumen pengendali bagi terciptanya kestabilan ekonomi makro negara. Selain itu, BPK perlu mengawasi penggunaan anggaran negara yang diarahkan untuk mendorong kembali gairah berproduksi, menciptakan lapangan kerja, dan meningkatkan daya beli masyarakat, serta dana yang bertujuan untuk mencapai harapan usaha pembangunan. Lihat Arifin P. Sceria Atmadja (d), "Mencari Format Baru Sistem Pemeriksaan (audit) Keuangan Publik oleh Internal Auditor," (Makalah yang disampaikan dalam Seminar Sehari Reinventing Auditor Internal Pemerintah yang diselenggarakan oleh Pusat Pengembangan Akuntansi dan Keuangan, Jakarta 7 Juni 2000), hlm. 4.

³⁹ Atmadja (b), *op.cit.*, hlm. 108.

⁴⁰ *Ibid.*, hlm. 92.

⁴¹ Rohmat Soemitro, "Tanggung Jawab Keuangan Negara" *Padjadjaran* 2 (April-Juni 1981): 11.

⁴² Indonesia (b), Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, LN. Nomor 39 Tahun 1973, TLN Nomor 3010, Penjelasan.

Berdasarkan ketentuan tersebut, BPK mempunyai kewenangan yang luas terhadap tanggung jawab keuangan negara, yang tidak hanya ditujukan pada anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN).⁴³ Fenomena demikian sebenarnya menempatkan BPK pada posisi yang kurang menguntungkan di mana rentang kendalinya (*spent of control*) menjadi sulit dilakukan. Selain itu, memperluas pemeriksaan keuangan negara terhadap aspek di luar APBN cenderung akan menyebabkan:

“...bahaya yang tersimpul dalam memperluas pengertian keuangan negara dengan memasukkan di dalamnya keuangan daerah dan keuangan badan usaha milik negara (BUMN). Pengertian keuangan negara seperti ini akan mengaburkan arti tanggung jawab dari daerah otonom dan kemandirian badan hukum.”⁴⁴

Selain itu, memperluas keuangan negara menjadi meluas, menempatkan BPK sebagaimana halnya *Algemene Rekenkamer* di zaman Hindia Belanda yang merupakan kepanjangan tangan pemerintahan kolonial Belanda di Indonesia.⁴⁵ Dengan kata lain, terjadi kesalahkapan terhadap kewenangan BPK dalam UU Nomor 5 Tahun 1973, padahal sesungguhnya sebagai lembaga tinggi negara:

“BEPEKA bukanlah *Algemene Rekenkamer* di zaman Hindia Belanda yang merupakan *verlengstuk eksekutif* untuk memeriksa keuangan Hindia Belanda (*land geldemiddelen*) yang dikelola Gubernur Jenderal dan mempunyai kewenangan peradilan (*comptabel rechtspraak*).”⁴⁶

Sementara itu, sesuai dengan Pasal 23 ayat (5) UUD NRI Tahun 1945 hasil pemeriksaan BPK diberitahukan kepada DPR untuk ditindaklanjuti. Pemberian hasil pemeriksaan kepada DPR sebenarnya menegaskan kembali kedaulatan anggaran di tangan DPR.⁴⁷ Selain itu, laporan tersebut juga akan dipergunakan sebagai bahan pertimbangan bagi proses persetujuan pembentukan Undang-Undang tentang APBN

⁴³ APBN adalah, “rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat.” Lihat Indonesia (c), Undang-Undang tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, LN Nomor 47 Tahun 2003, TLN Nomor 4287, Pasal 1 butir 7.

⁴⁴ Jusuf Indradewa, “Fenomena Harun Alrasid,” dalam 70 Tahun Prof. Dr. Harun Alrasid Integritas, Konsistensi Seorang Sarjana Hukum (Depok: Pusat Studi Hukum Universitas Indonesia, 2000), hlm. 6.

⁴⁵ BPK apabila menerapkan pasal ini berarti Indonesia mundur 173 tahun ke belakang, di mana *Indische Staatregeling* diundangkan. Lihat kritik berkaitan dengan perluasan kewenangan BPK dalam Atmadja (b), *op.cit.*, hal. 107-110. Lihat juga Pidato Pengukuhan Gurubesar Arifin P. Soeria Atmadja (d), “Reorientasi Penertiban Fungsi Lembaga Pengawasan dan Pemeriksaan Keuangan Negara.” (Pidato Pengukuhan Guru Besar Luar Biasa Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 21 Juni 1997).

⁴⁶ Atmadja (c), *op.cit.*, hlm. 10.

⁴⁷ Konsep kedaulatan anggaran (*budget sovereignty*) merupakan refleksi lembaga negara yang memberikan otorisasi anggaran negara. Di Indonesia, lembaga yang memberikan otorisasi anggaran negara adalah DPR sebagai wakil rakyat.

pada tahun anggaran mendatang. Juga, dapat dipergunakan oleh DPR sebagai, "bahan penilai apakah pemerintah dalam melakukan kebijaksanaannya tidak melanggar apa yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang tentang APBN."⁴⁸

Dalam perkembangan ketatanegaraan kemudian, Perubahan Ketiga UUDNRI Tahun 1945 memberikan pergeseran yang signifikan terhadap BPK dalam kedudukan dan kewenangannya. Pasal 23E ayat (1) UUDNRI Tahun 1945 mengubah objek pemeriksaan BPK menjadi pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Di sisi lain, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara telah memperluas ruang lingkup keuangan negara yang menjadi lingkup pemeriksaan BPK yang tidak hanya mengarah pada keuangan negara, tetapi mengarah pula pada pemeriksaan pengelolaan keuangan sektor privat.

Kondisi demikian menyebabkan BPK memonopoli kewenangan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan dalam semua sektor publik dan privat.⁴⁹

Monopoli BPK dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan sektor privat menimbulkan tiga akibat, yaitu *pertama* tidak adanya prioritas dalam mengkonstruksikan pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara. *Kedua*, tidak ada strategi yang komprehensif dalam mewujudkan kebijakan pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara. *Ketiga*, BPK akan bias hal menentukan terjadinya penyimpangan keuangan negara sebagai kerugian negara.⁵⁰

Apabila mendeskripsikan akibat monopoli BPK tersebut, BPK tidak memiliki perspektif makro dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan. Kebijakan yang monopolistis dalam bentuk pemeriksaan dan pengawasan cenderung dipaksakan (*constrained*), sehingga tidak mengandung kepastian hukum dan penghormatan terhadap doktrin badan hukum.⁵¹ Oleh sebab itu, muncul paradoks dalam

⁴⁸ Atmadja (b), *op.cit.*, hlm. 143.

⁴⁹ Sektor publik dan sektor privat lazimnya memiliki akuntabilitas yang berbeda standar akuntansinya. Dengan demikian, sangat diragukan kedua sektor ini diperiksa oleh badan pemeriksa yang sama.

⁵⁰ Diformulasikan dari beberapa bahan hukum. Kerugian negara adalah selisih uang negara yang dinyatakan kurang. Lihat Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

⁵¹ Pemahaman mengenai badan hukum telah dikenal sejak abad ke-19, berbagai literatur mengemukakan badan hukum sebagai lawan pribadi hukum yang cenderung memberikan hak dan kewajiban kepada suatu badan/lembaga sebagaimana manusia dewasa. Pada prinsipnya, badan hukum merupakan badan atau perkumpulan yang dapat memiliki hak dan melakukan perbuatan sebagaimana pribadi manusia serta memiliki kekayaan sendiri yang terpisah. Sebagai bahan diskusi dapat dibaca dalam buku Ali, *op.cit.*, hlm. 18-20.

mendesain konsep pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara, yaitu di satu sisi BPK memperluas ruang lingkup pemeriksaan keuangan negara. Namun, di sisi yang lain, BPK tidak memperhatikan prinsip kehati-hatian yang luar biasa, terutama agar negara tidak melalaikan kewajibannya, warga masyarakat tidak dirugikan haknya, dan badan hukum tidak diingkari kedudukannya.⁵²

Namun, peraturan perundang-undangan⁵³ dan kebijakan⁵⁴ yang mengatur pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan di Indonesia cenderung mengabaikan prinsip kehati-hatian tersebut. Akibatnya, desain pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara cenderung mengutamakan segi mikro-teknis. Untuk kepentingan jangka pendek, desain tersebut lebih merupakan alternatif taktis untuk membangun kepercayaan publik. Akan tetapi, untuk jangka panjang, bentuk kebijakan demikian tidak strategis dalam merumuskan kebijakan yang mampu mendeteksi penyimpangan dan pemborosan keuangan negara.

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.⁵⁵

⁵² Relevansi jaminan negara tidak dirugikan sebagai tujuan pembentukan arsitektur keuangan publik adalah agar negara tidak mengalami perubahan negatif dalam anggaran pendapatan dan belanja negara disebabkan berkurangnya penerimaan keuangan negara secara luas.

⁵³ Beberapa peraturan perundang-undangan yang mengatur atau memiliki korelasi dengan keuangan negara ada kecenderungan memperluas makna dan arti keuangan negara sebagai keuangan publik secara keseluruhan. Hal ini berarti keuangan publik yang dimaknai sebagai keuangan negara itu sendiri, keuangan daerah, keuangan badan usaha milik negara/daerah, atau keuangan swasta lainnya yang mengelola dan menerima uang negara dikategorikan sebagai keuangan negara. Kecenderungan demikian memiliki karakteristik pengelolaan dan pertanggungjawaban yang terpisah. Masing-masing keuangan negara tersebut memiliki status hukum yang berbeda dan sangat bergantung pada keterkaitannya dengan fungsi publik dan fungsi privat.

⁵⁴ Kebijakan merupakan kelaziman dalam lapangan hukum administrasi negara, di mana kebijakan dipandang perannya sebagai pelaksanaan peraturan perundang-undangan. Pengertian tersebut pada dasarnya khusus lebih difokuskan pada posisinya terhadap pendistribusian (delivery) pelayanan publik yang dimiliki pemerintah. Apabila dikaitkan dengan keuangan negara tampak kebijakan diposisikan sebagai alat untuk merealisasikan kebutuhan negara dalam membiayai pemerintahan dan pembangunan. Sebagai bahan diskusi wacana ini dapat dibaca dalam buku Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara*, cet. 10, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1994), hal. 32. Lihat juga Richard J. Stillman II, *Public Administration*, ed. 7, (Boston: Houghton Mifflin, 2000), hlm. 222-223.

⁵⁵ Ketidapkahaman pembuat undang-undang dan kebijakan mengenai perbedaan prinsipil antara keuangan negara, keuangan daerah, keuangan perusahaan negara, maupun perusahaan daerah, bahkan keuangan swasta telah memudarkan segi logika berpikir dalam memahami konsep keuangan publik secara keseluruhan sebagai suatu arsitektur. Lihat pendapat ini dalam Atmadja (a), op. cit., hlm. 73-74.

Ketidakmampuan kebijakan yang mengatur pemeriksaan dan tanggung jawab keuangan dalam menentukan garis batas kepunyaannya (*domain limitative*) merupakan pertanda reinkarnasi manajemen keuangan publik tradisional. Manajemen demikian pernah berkembang sebagai bentuk monopoli terhadap penguasaan dan pengaturan kekayaan negara yang berasal dari kekayaan swasta. Hal demikian pada dasarnya menunjukkan gejala kemunduran dalam kebijakan pemberantasan korupsi yang beranjak pada tujuan dan skema bercirikan rentang kendali yang luas di Indonesia.⁵⁶ Padahal, sejak abad ke-19, kepunyaan badan hukum memiliki ketegasan batasan apakah termasuk kepunyaan publik (*domain public*) atau kepunyaan privat (*domain prive*).⁵⁷ Keduanya tidak mungkin tunduk pada peraturan perundang-undangan yang sama, baik dalam tata kelola dan tata tanggung jawabnya. Prinsip ini sejalan dengan doktrin badan hukum yang mensyaratkan kekayaan/keuangan yang terpisah, sehingga badan hukum tersebut absah sebagai subjek hukum yang memiliki hak dan kewajiban.

Dengan demikian, sangat jelas dari perspektif hukum, kebijakan pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara yang didesain di Indonesia tidak sejalan dengan doktrin hukum dan cenderung menimbulkan permasalahan hukum yang serius dari tindakan negara tersebut. Identifikasi penyimpangan keuangan sektor privat sebagai penyimpangan keuangan negara tidak memiliki argumentasi hukum yang memadai sebagai bagian dari pemeriksaan keuangan negara.⁵⁸

Dalam hal pemeriksaan pajak, dalam mendesain konsep pemeriksaan dan pengawasan sektor perpajakan oleh BPK di Indonesia, perlu ada keterkaitan antara teori hukum dan hukum positif yang merupakan keterkaitan yang bersifat dialikatis. Hal demikian disebabkan teori hukum yang merupakan teori gejala hukum positif (*positieve rechtsverschijnsel*) dalam kehidupan masyarakat tidak dapat dikesampingkan.⁵⁹ Hal ini berarti, desain pemeriksaan pengelolaan pajak dan tanggung jawab pajak hendaknya tidak dipandang dari segi hukum

⁵⁶ Pendekatan tradisional dalam manajemen keuangan publik yang lazimnya berdasarkan pada perluasan wewenang dengan meniadakan pembagian yang tegas dalam peraturan perundang-undangan tertulis dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan publik serta tiada mempertimbangkan dinamika perkembangan yang terjadi dalam praktik dalam lapangan administrasi negara. Dengan kata lain, pendekatan inilah yang akan menjadi sudut pandang terpenting dalam pembahasan mengenai arsitektur keuangan publik.

⁵⁷ E. Utrecht, *Hukum Administrasi Negara Indonesia* (Jakarta: Ichtiar, 1956), hlm. 78.

⁵⁸ Persepsi badan hukum harus menjadi bagian integral dari konsep pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara.

⁵⁹ Atmadja (a), *op.cit.*, hlm 33.

positif saja, tetapi juga dipandang dari segi teoretis hukumnya. Hal ini harus dibedakan karena konsep pengelolaan yang dimulai dari sistem perhitungan dan pemungutan tidak perlu dilakukan oleh BPK, sedangkan konsep strategis perpajakan dapat dilakukan secara konseptual dan strategis oleh BPK.

Dengan demikian, konsep kelembagaan pemeriksa keuangan negara di Indonesia justru menimbulkan paradoks, yaitu BPK mengambil posisi tunggal dalam pemeriksaan keuangan negara, termasuk sektor perpajakan, tetapi tidak memperhatikan sistem pemungutan pajak yang diterapkan di Indonesia.

Dengan pembedaan tersebut, BPK tidak memiliki kewenangan dalam menentukan dan mengambil alih pemeriksaan keuangan terhadap sektor pajak pada tahapan pengelolaan. Hal demikian disebabkan pengelolaan merupakan domain yang khusus dan bersifat administratif memiliki keleluasaan untuk menentukan tata cara pengelolannya. Pengelolaan perpajakan memiliki domain tersendiri dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban keuangannya, yang tidak mungkin disamakan dalam, pemeriksaan tanggung jawabnya yang tergambarkan dalam APBN. Sektor pengelolaan pajak memiliki tata kelolanya dalam rangka menentukan pemeriksaan perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini, BPK telah melakukan intervensi terlalu jauh dalam mewujudkan tata kelola sistem perpajakan yang baik (*good corporate governance*).

Dengan demikian, menjadi sangat berbahaya dan berisiko yang besar jika pemeriksaan pengelolaan pajak dan tanggung jawab pajak dilakukan BPK dalam rangka memperluas aspek pemeriksaan keuangan negara, terkait dengan sistem *self assessment*.⁶⁰ Negara tidak akan memiliki kepastian hukum dalam menentukan kerugian negara dalam sektor pengelolaan perpajakan yang masih bersifat administratif disebabkan dua fakta hukum. Pertama, penguasaan dan pengurusan sektor pengelolaan pajak tunduk pada regulasi administratif. Kedua, BPK tidak mungkin mengidentifikasi kerugian negara pada kekayaan yang

⁶⁰ Prinsipnya keuangan negara adalah segala sesuatu kegiatan atau aktivitas yang berkaitan erat dengan uang yang dibentuk oleh negara untuk kepentingan publik. Esensi yang ditarik adalah keuangan negara sama dengan kekayaan negara yang terdiri atas, aktiva dan passiva, semua barang yang mempunyai nilai uang seperti tanah, kali, tambang, gunung, yang ada di wilayah Republik Indonesia dan juga semua sarana yang dimiliki negara RI, baik yang berasal dari pembelian maupun dari cara perolehan lainnya yang dibiayai dan dilakukan dalam proses oleh anggaran pendapatan dan belanja negara. Pemungutan pajak dengan sistem *self assessment* belum termasuk kegiatan dan aktivitas negara yang berkaitan dengan uang untuk kepentingan publik karena masih dilakukan subjek pajak.

masih secara hukum menjadi domain subjek hukum pajak, yang tidak termasuk ruang lingkup keuangan negara.

Upaya memperluas objek pemeriksaan terhadap pengelolaan pajak dilakukan BPK dengan melakukan uji materil Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ke Mahkamah Konstitusi. Akan tetapi, Mahkamah Konstitusi berpendapat pemeriksaan pengelolaan pajak menjadi domain administratif di bawah Menteri Keuangan sebagai bendahara umum negara. Hal ini hakikatnya merupakan implikasi hukum penerapan sistem *self assessment* dalam perhitungan pajak.

Secara prinsip Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tidak membedakan konsep pengelolaan dan tanggung jawab perpajakan sehingga sebaiknya diubah dalam hanya tanggung jawab perpajakan. Pada dasarnya, Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 menyalahi pembedaan dan prinsip *self assessment* dalam perpajakan. Sesuai dengan sistem *self assessment*, Wajib Pajak mempunyai kewajiban untuk mendaftarkan diri, melakukan sendiri penghitungan pembayaran dan pelaporan pajak terutang. Hal ini berarti masih pada ruang lingkup privat.

Sistem *self assessment* tegas membedakan pengelolaan dan tanggung jawab dalam perpajakan. Dalam perspektif hukum, pengelolaan pajak masih dalam ranah administrasi negara, sedangkan tanggung jawab berada pada ranah kewenangan BPK, yaitu memeriksa penggunaan uang pajak yang telah ditentukan sebagai milik negara dan disediakan (oleh negara) dipakai untuk kepentingan pelayanan publik fungsi pemerintahan dan tunduk pada peraturan perundang-undangan yang bersifat publik.⁶¹ Namun, pemerintah negara sebagai pengelola perpajakan berkedudukan sebagai subjek hukum administrasi yang tunduk pada ketentuan hukum administrasi negara (ketika melakukan pelayanan dalam pengelolaan perpajakan) hal ini sejalan dengan sistem *self assessment*.

Peraturan perundang-undangan dan putusan Mahkamah Konstitusi telah menentukan pembedaan kedudukan pemeriksa negara dalam pengelolaan dan tanggung jawab perpajakan yang tunduk pada peraturan perundang-undangan. Lembaga pemeriksa negara tidak memiliki keleluasan untuk mengeluarkan wewenang yang bersifat

⁶¹ Atmadja (a), *op.cit.*, hlm. 85.

publik dalam pengelolaan sektor perpajakan yang tata kelola dan tata tanggung jawabnya tunduk pada ketentuan hukum administrasi negara. Perbedaan ini merupakan konsep hukum modern yang sangat membedakan imunitas hukum administrasi negara dengan maksud menjelaskan batas-batas pajak sebagai bagian dari ruang lingkup keuangan negara.

Dengan memperhatikan doktrin hukum keuangan publik, jelas lembaga pemeriksa negara dalam pengelolaan dan tanggung jawab perpajakan merupakan lembaga yang terpisahkan. Pengelolaan dalam sektor perpajakan yang memiliki domain hukum administrasi Negara dan peraturan perundang-undangan telah mengklasifikasikannya dalam sistem *self assessment*. Dalam regulasi pemeriksaan pengelolaan pajak dan tanggung jawab pajak, keduanya memiliki imunitas sendiri sesuai dengan kewenangannya dan ranah hukum masing-masing.

DAFTAR PUSTAKA

- A. Appadorai, *The Substance of Politics* (Oxford: Oxford University Press, 1974).
- Alberto Alesina, Nouriel Roubini, and Gerald D. Cohen, *Political Cycles and the Macroeconomy* (Massachusetts: Massachusetts Institute of Technology, 1997).
- Arifin P. Soeria Atmadja (a), *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum: Teori, Praktik, dan Kritik* (Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005).
- Arifin P. Soeria Atmadja (b), *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara* (Jakarta: Gramedia, 1989), hal. (Jakarta: Gramedia, 1989).
- Arifin P. Soeria Atmadja (c), "Kedudukan dan Fungsi BPK dalam Struktur Ketatanegaraan RI," dalam *70 Tahun Prof. Dr. Harun Alrasid: Integritas, Konsistensi Seorang Sarjana Hukum* (Depok: Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2000).
- Arifin P. Soeria Atmadja (d), "Mencari Format Baru Sistem Pemeriksaan (audit) Keuangan Publik oleh Internal Auditor," (Makalah yang disampaikan dalam Seminar Sehari Reinventing Auditor Inter-

- nal Pemerintah yang diselenggarakan oleh Pusat Pengembangan Akuntansi dan Keuangan, Jakarta 7 Juni 2000.
- Arifin P. Soeria Atmadja (d), "Reorientasi Penertiban Fungsi Lembaga Pengawasan dan Pemeriksaan Keuangan Negara." (Pidato Pengukuhan Guru Besar Luar Biasa Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 21 Juni 1997).
- Brian Thompson, *Textbook on Constitutional & Administrative Law* (London: Blackstone Press Ltd., 1993).
- Chidir Ali, *Badan Hukum* (Bandung: Alumni, 2005).
- David Held, *Models of Democracy* (Oxford: Blackwell Publisher Ltd., 1997).
- E. Utrecht, *Hukum Administrasi Negara Indonesia* (Jakarta: Ichtiar, 1956).
- Francis Fukuyama, *State Building: Governance and World Order in The Twenty-First Century* (London: Profile Books Ltd., 2005).
- Gbriel A. Almond and G. Bingham Powell, Jr., *System, Process, and Policy Comparative Politics* (Boston: Little, Brown, and Company, 1978).
- Gouw Giok Siong, *Pengertian tentang Negara Hukum* (Jakarta: Penerbitan Keng Po, 1955).
- Guy Benveniste, Birokrasi [Bereaucracy], diterjemahkan oleh Sahat Simamora, (Jakarta: Rajawali Press, 1997).
- Hans Kelsen, *General Theory of Law and State* (New York: Russel and Russel, 1971).
- Ian Saphiro, *Evolusi Hak dalam Teori Liberal* [The Evolution of Rights in Liberal Theory], diterjemahkan oleh Masri Maris, (Jakarta: Yayasan Obor Indonesia, Freedom Institute dan Kedutaan Besar Amerika Serikat di Indonesia, 2006).
- Indonesia (a), Undang-undang Dasar 1945 sebelum Perubahan.
- Indonesia (b), Undang-undang tentang Badan Pemeriksa Keuangan, UU No. 5 tahun 1973, LN. No. 39 tahun 1973, TLN No. 3010, Penjelasan.
- Jimly Asshiddiqie (a), *Perkembangan & Konsolidasi Lembaga negara Pasca Reformasi* (Jakarta: Konstitusi Press, 2006).
- Jimly Asshiddiqie (b), *Konstitusi & Konstitusionalisme Indonesia* (Jakarta: Konstitusi Press, 2006).
- John Gilson dan Frits Gorle, *Sejarah Hukum: Suatu Pengantar* [Historische Inleiding tot het Recht], penyadur Freddy Tengker, penyunting Lili Rasjidi dan Aep Gunarsa, (Bandung: Refika Aditama, 2005).

- John W. Creswell, *Research Design: Quantitative and Qualitative Approaches* (AS: Sage Publication Inc., 1994).
- Jusuf Indradewa, "Fenomena Harun Alrasid," dalam *70 Tahun Prof. Dr. Harun Alrasid Integritas, Konsistensi Seorang Sarjana Hukum* (Depok: Pusat Studi Hukum Universitas Indonesia, 2000).
- Konrad Zweigert and Hein Kotz, *Introduction to Comparative Law* (Oxford: Clarendon Press, 1992).
- Lihat F. Budi Hardiman, *Melampaui Positivisme dan Modernitas* (Jakarta: Kanisius, 2003), hal. 162. Sebagai bahan diskusi terkait lihat juga historis-filosofis lembaga audit dalam A.V. Dicey, *Introduction to the Study of the Law and the Constitution* (London: McMillan and Co., 1952).
- Lihat juga Richard J. Stillman II, *Public Administration*, ed. 7, (Boston: Houghton Mifflin, 2000).
- Lihat W. Thornhill, *Public Administration* (St Edmunds: St Edmundsbury Press, 1979).
- M.D.A. Freeman, *Interoduction to Jurisprudence* (London: Sweet & Maxwell Ltd., 2001).
- Mark Skousen, *Sang Maestro Teori-teori Ekonomi Modern* [the Making of Modern Economic: the lives and Ideas of the Great Thinkers], diterjemahkan oleh Tri Wibowo Budi Santoso, (Jakarta: Prenada, 2005).
- Nicholas Henry, *Administrasi Negara dan Masalah-masalah Kenegaraan* [Administration and Public Affairs], diterjemahkan oleh Luciana D. Lontoh, (Jakarta: Rajawali Press, 1988).
- Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara*, cet. 10, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1994).
- Richard A. Epstein, *Skepticism and Freedom: A Modern Case for Classical Liberalism* (New York: McGraw-Hill Book, 1978).
- Robert Cooter and Thomas Ulen, *Law and Economics* (Massachusetts: Addison-Wesley, 1997).
- Robert d. Behn, *Rethinking Democratic Accountability* (Washington D.C.: Brookings Institution Press, 2001).
- Robert D. Lee and Ronald W. Johnson, *Public Budgeting System* (Baltimore: University Park Press, 1975).
- Roger Stacey and John Oliver, *Public Administration: The Political Environment* (London: Macdonal & Evans Ltd., 1980).

- Rohmat Soemitro, "Tanggung Jawab Keuangan Negara," *Padjadjaran* 2 (April-Juni 1981).
- Severyn T. Bruyn, *A Civil economy: Transforming the Market in The Twenty-First Century* (Michigan: The University of Michigan Press, 2000).
- Shidarta, *Karakteristik Penalaran Hukum dalam Konteks Keindonesiaan* (Bandung: CV Utomo, 2006).
- Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*.
- Stuart MacRae and Douglas Pitt, *Public Administration: an Introduction* (London: Pitman Books Ltd., 1980).
- Umar Wirahadikusumah, "Pemeriksaan Keuangan Negara dalam Pelaksanaan," *Pemeriksa* 3 (Maret 1982).
- W. Lawrence Neuman, *Social Research Method: Qualitative and Quantitative Approaches* (Boston: Pearson Education Inc., 2003).
- Walter W. Helter, *New Dimensions of Political Economy* (New York: W.W. Norton & Co., 1976).