

## BAB II

### TINJAUAN TEORI MENGENAI PAJAK DAERAH DAN RETRIBUSI DAERAH, TEORI PENGAWASAN, DAN TEORI TENTANG LEMBAGA NEGARA

#### A. Teori Mengenai Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

##### 1. Pengertian Pajak dan Retribusi Daerah

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai pajak daerah dan retribusi daerah, sekiranya penulis akan membahas pengertian pajak secara umum. Pajak dari perspektif ekonomi dipahami sebagai beralihnya sumber daya dari sektor privat kepada sektor publik, dan secara yuridis pajak dipahami sekedar sebagai bagian dimana rakyat yang memiliki kewajiban pajak.<sup>37</sup>

Pemahaman ini memberikan gambaran bahwa adanya pajak menyebabkan dua situasi menjadi berubah. *Pertama*, berkurangnya kepentingan penguasaan barang dan jasa. *Kedua*, bertambahnya kemampuan keuangan negara dalam penyediaan barang dan jasa publik yang merupakan kebutuhan masyarakat.<sup>38</sup>

Banyak sekali pendapat para ahli mengenai pengertian pajak, sebagaimana yang telah tercantum dalam Bab I, ahli hukum pajak Rochmat Soemitro berpendapat bahwa pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang

---

<sup>37</sup> Edi Slamet Irianto & Syarifuddin Jurdi, *Politik Perpajakan : Membangun Demokrasi Negara*, UII Press, Yogyakarta, 2005, hlm 63

<sup>38</sup> Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hlm 1

langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum, pengertian tersebut kemudian dikoreksi, sehingga berbunyi: pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplus nya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.<sup>39</sup>

P.J.A Andriani mendefinisikan pajak sebagai iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum.<sup>40</sup>

Soeparman Soemahamidjaja menyatakan bahwa “pajak adalah iurang wajib berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.”<sup>41</sup>

Sementara itu dari pendapat ahli pajak luar negeri Edwin R.A. Seligman dalam *Essay in Taxation* pada tahun 1925, menyatakan pendapatnya bahwa:<sup>42</sup>

*Tax is a compulsory contribution from the person, to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred.* Banyak terdengar keberatan atas kalimat “without reference” karena bagaimanapun juga uang pajak tersebut digunakan untuk produksi barang dan jasa, jasa

---

<sup>39</sup> *Ibid*, hlm 2

<sup>40</sup> *ibid*

<sup>41</sup> *Ibid*, hlm 3

<sup>42</sup> Dikutip melalui R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit*, hlm 4

*benefit* diberikan kepada masyarakat, hanya tidak mudah ditunjukkannya, apalagi secara perorangan.

Jika ditinjau melalui peraturan perundang-undangan pengertian pajak yakni,<sup>43</sup>

*“pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.*

Pengertian Pajak yang telah dipaparkan diatas merupakan pengertian pajak secara umum, sedangkan terdapat pula pengklasifikasian terhadap jenis pajak. Sesuai dengan beberapa pengertian dari para ahli, salah satu yang menjadi unsur pajak yaitu adanya badan yang melaksanakan kegiatan pemungutan pajak.

Penggolongan pajak berdasarkan lembaga pemungutannya di Indonesia dapat dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu Pajak Pusat dan Pajak Daerah. Pajak Pusat adalah pajak-pajak yang dikelola oleh Pemerintah Pusat yang dalam hal ini sebagian besar dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak Kementerian keuangan. Sedangkan Pajak Daerah adalah pajak-pajak yang dikelola oleh Pemerintah Daerah baik di tingkat Propinsi maupun Kabupaten/Kota.<sup>44</sup>

Segala pengadministrasian yang berkaitan dengan pajak pusat, akan dilaksanakan di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atau Kantor

---

<sup>43</sup> pasal 1 butir (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

<sup>44</sup> <http://www.pajak.go.id/content/belajar-pajak> diakses pada Jumat, 17 Maret 2017 Pukul 17.04 WIB

Pelayanan Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan (KP2KP) dan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak serta di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak. Untuk pengadministrasian yang berhubungan dengan pajak daerah, akan dilaksanakan di Kantor Dinas Pendapatan Daerah atau Kantor Pajak Daerah atau Kantor sejenisnya yang dibawah oleh Pemerintah Daerah setempat.

Definisi terhadap Pajak Daerah secara spesifik yaitu kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.<sup>45</sup> Definisi mengenai pajak dengan pajak daerah memang tidak jauh berbeda, dari segi pengertian hanya ada perbedaan mengenai subjek yang melakukan pemungutan saja tujuan dari pemungutan pajak itu, jika pajak pusat dipungut oleh pemerintah pusat dan ditujukan untuk membiayai keperluan berskala nasional, sementara pajak daerah dipungut oleh pemerintah daerah provinsi maupun kabupaten/kota dan ditujukan untuk membiayai kepentingan daerah.

Dalam literatur pajak dan *public finance*, pajak dapat diklasifikasikan berdasarkan golongan, wewenang, sifat dan lain sebagainya, pajak daerah termasuk kedalam klasifikasi pajak menurut wewenang pemungutannya artinya, pihak yang berwenang dan berhak

---

<sup>45</sup> Pasal 1 butir (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

memungut pajak daerah ini dapat dilaksifikasikan kembali menurut wilayah kekuasaan pihak pemungutnya.<sup>46</sup> Klasifikasi mengenai jenis-jenis pajak daerah dapat dibedakan menjadi pajak provinsi dan pajak kabupaten/kota, sebagaimana yang akan dituangkan dalam table dibawah ini.<sup>47</sup>

Pajak Provinsi	Pajak Kabupaten/Kota
a. Pajak Kendaraan Bermotor	a. Pajak Hotel
b. Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor	b. Pajak Restoran
c. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor	c. Pajak Hiburan
d. Pajak Rokok	d. Pajak Reklame
	e. Pajak Penerangan Jalan
	f. Pajak Mineral Bukan Logam Dan Batuan
	g. Pajak Parkir
	h. Pajak Air Tanah
	i. Pajak Sarang Burung Wallet
	j. Pajak Bumi Dan Bangunan Perdesaan Dan Perkotaan
	k. Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan

<sup>46</sup> Kesit Bambang Prakosa, *op.cit.*, hlm 3

<sup>47</sup> Pasal 2 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

Menurut Adam Smith dalam karyanya *The Wealth of Nations* bahwa dalam pemungutan pajak agar diupayakan adanya keadilan objektif. Artinya, asas pemungutan yang mendasari bersifat umum dan merata. Asas pemungutan pajak ini dikenal *The Four Maxims* atau *Smith's Cannon* yaitu :<sup>48</sup>

- a. *Equality*, kesamaan dalam beban pajak, sesuai kemampuan wajib pajak
- b. *Certainty*, dijalankan secara tegas, jelas, dan pasti
- c. *Convenience*, tidak menekan wajib pajak, membayar pajak dengan senang dan rela
- d. *Economy*, biaya pemungutan tidak lebih besar dari jumlah penerimaan pajaknya.

Sementara itu berhubungan dengan asas pemungutan pajak, maka terkait terkait pula dengan teori pemungutan pajak. Berikut ini merupakan beberapa teori pemungutan pajak yang pernah ada atau yang masih digunakan sebagai dasar pemungutan pajak hingga saat ini.<sup>49</sup>

- a. Teori Asuransi

Pajak diasumsikan sebagai premi asuransi yang harus dibayar oleh masyarakat (tertanggung) kepada negara (penanggung).

---

<sup>48</sup> Kesit Bambang Prakosa, *op.cit*, hlm 4

<sup>49</sup> *Ibid*, hlm 5

Kelemahan teori ini, jika masyarakat mengalami kerugian seharusnya ada penggantian dari negara, kenyataannya tidak ada. Selain itu, besarnya pajak yang dibayar dan jasa yang diberikan tidak ada hubungan langsung.

b. Teori kepentingan

Pajak dibebankan atas dasar kepentingan (manfaat) bagi masing-masing orang. Teori ini dikenal sebagai *Benefit Approach Theory*.

c. Teori Daya Pikul

Kesamaan beban pajak untuk setiap orang sesuai daya pikul masing-masing. Ukuran daya pikul ini dapat berupa penghasilan dan kekayaan atau pengeluaran seseorang. Teori ini dikenal sebagai *Ability To Pay Approach Theory*.

d. Teori Bakti

Pajak (kewajiban asli) merupakan bukti tanda bakti seseorang kepada negaranya.

e. Teori Asas Daya Beli

Dasar keadilan pemungutan pajak, pada kepentingan masyarakat bukan kepada individu atau negara. Keadilan dipandang sebagai efek dari pemungutan pajak.

Pendapatan Asli Daerah tidak hanya bersumber kepada pajak daerah saja namun juga adapun jenis berupa retribusi daerah. Definisi retribusi ini menurut Kamus Umum Bahasa Indonesia yakni :

pengembalian; pengambilan penggantian kerugian; pemungutan uang oleh pemerintah (kotapraja dsb) sebagai balas jasa.<sup>50</sup>

Pasal 1 angka (64) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi daerah menyatakan bahwa “Retribusi Daerah yang selanjutnya disebut retribusi, adalah pungutan daerah sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus disediakan dan/atau diberikan oleh pemerintah daerah untuk kepentingan orang pribadi atau badan.

Dari dua penjelasan mengenai istilah retribusi daerah tersebut mengandung makna bahwa timbul perbedaan antara pajak daerah dan retribusi daerah. Objek antara pajak daerah dan retribusi daerah berbeda, jika pajak daerah objeknya berlaku umum sementara retribusi hanya kepada orang-orang tertentu yang menggunakan jasa pemerintahan.

Tinjauan mengenai apa yang membedakan antara pajak dengan retribusi secara umum dapat ditinjau melalui sifatnya, jika pajak bersifat memaksa dan menyeluruh lain halnya dengan retribusi yang bersifat memaksa dikala seseorang atau badan menggunakan suatu jasa dari badan atau lembaga pemerintahan.

Besarnya retribusi yang wajib dibayarkan oleh orang atau badan yang menggunakan jasa yang bersangkutan dihitung dari perkalian

---

<sup>50</sup> W.J.S Poerwadarminta, *Kamus Umum Bahasa Indonesia*, Balai Pustaka, Jakarta, 198, hlm 882

antara tingkat penggunaan jasa dan tariff retribusi dihitung dari perkalian antara tingkat penggunaan jasa dan tariff retribusi. Tingkat penggunaan jasa dapat dinyatakan sebagai kuantitas penggunaan jasa sebagai dasar alokasi beban biaya yang dipikul daerah unruk penyelenggaraan jasa yang bersangkutan. Tarif yang ditentukan seragam atau dapat diadakan pembedaan tentang golongan tarif sesuai dengan prinsip dan sasaran tarif tertentu.<sup>51</sup>

## 2. Latar Belakang Pelaksanaan Pajak Daerah

Pendekatan sentralisasi kebijakan pembangunan oleh rezim orde lama dan orde baru ternyata menghasilkan suatu kegagalan, terbukti munculnya kesenjangan yang sangat tajam antara pusat dan daerah.<sup>52</sup> Hal tersebut semakin kuat dengan timbulnya pergerakan reformasi di Indonesia pada tahun 1998.

Pergerakan reformasi tidak hanya mengubah keadaan stabilitas politik pemerintahan, tetapi berdampak pula pada sistem yang akan dijalankan oleh pemegang kekuasaan pasca lengsernya presiden Soeharto. Semangat reformasi ini terlaksana pada kala pemerintah yang baru memberlakukan keleluasaan kepada daerah unruk menyelenggarakan otonomi daerah, bahwa penyelenggaraan otonomi daerah dipandang perlu untuk menekan pada prinsip-prinsip

---

<sup>51</sup> Kesit Bambang Prakosa, *op.cit*, hlm 88

<sup>52</sup> Edi Slamet Irianto & Syarifuddin Jurdi, *op.cit*, hlm 67

demokrasi, peran serta masyarakat, pemerataan, dan keadilan, serta memperhatikan potensi dan keanekaragaman daerah.<sup>53</sup>

Dasar hukum pelaksanaan otonomi daerah sesuai dengan konstitusi negara Republik Indonesia tercantum dalam pasal 18 UUD 1945, dalam pasal 18 ayat (1) menyatakan bahwa “negara kesatuan republic Indonesia dibagi atas daerah-daerah provinsi dan daerah provinsi itu dibagi atas kabupaten dan kota, yang tiap-tiap provinsi, kabupaten, dan kota itu mempunyai pemerintah daerah yang diatur dengan undang-undang.

Terhitung semenjak tahun 2001, pemerintah memutuskan untuk memberlakukan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 Tentang Pemerintahan daerah dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.<sup>54 55</sup> Kedua peraturan tersebut dapat dikategorikan sebagai Undang-Undang Organik, sebagaimana pengertian undang-undang organik merupakan “undang-undang yang pembentukannya diperintahkan oleh undang-undang dasar atau oleh peraturan perundang-undangan”.<sup>56</sup>

Kedua peraturan perundang-undangan tersebut mengandung maksud bahwa pemeritah mulai melakukan perubahan pendekatan

---

<sup>53</sup> Konsideran Undang-Undnag Nomor 22 Tahun 1999 Tentang Pemerintahan Daerah

<sup>54</sup> Edi Slamet Irianto & Syarifuddin Jurdi, *loc.cit*

<sup>55</sup> Kedua peraturan perundang-undangan tersebut telah mengalami perubahan, peraturan mengenai pemerintah daerah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah, Sementara Untuk peraturan mengenai Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah

<sup>56</sup> [https://id.wiktionary.org/wiki/undang-undang\\_organik](https://id.wiktionary.org/wiki/undang-undang_organik) diakses pada 22 maret 2017 pukul 14.00 WIB

kebijakan pembangunan, dari pendekatan yang bersifat sentralistik menjadi pendekatan Desentralistik (Otonomi daerah), ini dilakukan sebagai jawaban yang diwujudkan dalam berbagai bentuknya.<sup>57</sup>

Otonomi daerah adalah hak wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia.<sup>58</sup>

Manfaat pemberlakuan otonomi daerah adalah antara lain untuk membebaskan pemerintah pusat dari beban-beban yang tidak perlu dalam menangani urusan-urusan domestik, desentralisasi memerlukan adanya *mutual understanding* antara pusat dan daerah dalam menyelenggarakan pemerintahan.<sup>59</sup> Itu akan mempengaruhi terhadap menstimulasi tumbuhnya kreativitas dan inovasi lokal, dan dalam beberapa segi kearifan lokal diperlukan untuk mengisi aliran kekuasaan dalam otonomi daerah yang terus mengalir sampai menjadi otonomi desa, dan pada akhirnya menjadi otonomi rakyat.<sup>60</sup>

Pengaturan hukum pengelolaan keuangan daerah mempergunakan instrumen desentralisasi, dekonsentrasi dan tugas pembantuan (*medebewind*) harus mendorong daerah untuk semakin meningkatkan sumber-sumber pendapatan asli daerah (PAD) diluar batas-batas kewajaran/kemampuan (rakyat) daerah.<sup>61</sup>

---

<sup>57</sup> Edi Slamet Irianto & Syarifuddin Jurdi, *loc.cit.*

<sup>58</sup> Pasal 1 butir (6) Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintah Daerah.

<sup>59</sup> Riawan Tjandra, *op.cit.*, 2014, hlm 198.

<sup>60</sup> *ibid*

<sup>61</sup> *ibid*

Desentralisasi adalah penyerahan sebagian urusan pemerintahan oleh pusat kepada daerah otonom berdasarkan asas otonomi.<sup>62</sup> Dekonsentrasi adalah pelimpahan sebagian urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan pemerintah pusat kepada gubernur sebagai wakil pemerintah pusat, kepada instansi vertikal sebagai wakil pemerintah pusat, kepada instansi vertikal di wilayah tertentu, dan/atau kepada gubernur dan bupati/walikota, sebagai penanggung jawab urusan pemerintah umum.<sup>63</sup> Sementara itu tugas pembantuan (*medebewind*) adalah penygasan dari pemerintah pusat kepada daerah otonom untuk melaksanakan sebagian urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan pemerintah pusat atau dari pemerintah daerah provinsi kepada daerah kabupaten/kota untuk melaksanakan sebagian urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah provinsi.<sup>64</sup>

Pemberian kewenangan yang semakin besar kepada daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan kepada masyarakat seharusnya diikuti dengan pemberian kewenangan yang besar pula dalam perpajakan dan retribusi.<sup>65</sup>

### 3. Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Sebagai Sumber Pendapatan Daerah

Secara konstitusi pelaksanaan pemungutan pajak merupakan salah satu kewajiban pemerintah yang dapat diartikan sebagai perwujudan

---

<sup>62</sup> Pasal 1 Butir (8) Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah

<sup>63</sup> Pasal 1 Butir (9) Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah

<sup>64</sup> Pasal 1 Butir (11) Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah

<sup>65</sup> Penjelasan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

keajiban kenegaraan. Pajak dan retribusi merupakan sumber pendapatan daerah, agar pemerintah daerah dapat melaksanakan kegiatan otonomnya.

Sumber pendapatan daerah tersebut diharapkan menjadi sumber pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan daerah, untuk meningkatkan dan pemeratakan kesejahteraan masyarakat. Pajak nasional dan pajak daerah merupakan satu sistem perpajakan Indonesia yang pada dasarnya merupakan beban masyarakat sehingga perlu dijaga, agar kebijakan perpajakan tersebut dapat memberikan beban yang adil. Sejalan dengan perpajakan nasional, maka pembinaan pajak daerah harus dilakukan secara terpadu dengan pajak nasional. Pembinaan ini harus dilakukan secara terus menerus, terutama mengenai objek dan tarif pajaknya, supaya pajak pusat dan pajak daerah saling melengkapi.<sup>66</sup>

Salah satu kewenangan otonom yang nyata bagi pemerintah daerah adalah pengelolaan Pendapatan Asli Daerah. Untuk itu, pemerintah daerah menerbitkan berbagai peraturan daerah tentang pajak, retribusi dan pungutan lain.<sup>67</sup>

Ciri utama yang menunjukkan suatu daerah otonom mampu berotonomi terletak pada kemampuan keuangan daerah. Artinya, daerah otonom harus memiliki kewenangan dan kemampuan untuk

---

<sup>66</sup> Adrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 2008, hlm 89.

<sup>67</sup> Adrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 2008, hlm 19.

menggali sumber-sumber keuangannya secara mandiri yang memadai untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan daerahnya.<sup>68</sup>

Pajak daerah dan retribusi daerah merupakan salah satu peran serta masyarakat dalam penyelenggaraan otonomi daerah. Pajak daerah dan retribusi daerah merupakan sumber pendapatan daerah yang penting untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan daerah.<sup>69</sup>

Untuk meningkatkan pembangunan, pelayanan masyarakat, dan pertumbuhan perekonomian di daerah, maka diperlukan sumber pendapatan asli yang hasilnya memadai. Upaya peningkatan pembiayaan dan sumber tersebut antara lain dilakukan dengan peningkatan kinerja pemungutan, penyempurnaan dan penambahan jenis pajak, serta pemberian keleluasaan bagi daerah untuk menggali sumber-sumber penerimaan.<sup>70</sup>

Oleh karena itu, untuk meningkatkan pelaksanaan pembangunan, pemberian pelayanan kepada masyarakat, serta peningkatan pertumbuhan perekonomian di daerah, maka diperlukan penyediaan sumber-sumber pendapatan asli daerah yang hasilnya memadai. Upaya peningkatan penyediaan pembiayaan dari sumber tersebut, antara lain dilakukan dengan peningkatan kinerja pemungutan, penyempurnaan dan penambahan jenis pajak, serta pemberian keleluasaan bagi daerah

---

<sup>68</sup> *Ibid*, hlm 99

<sup>69</sup> *Ibid*, hlm 87

<sup>70</sup> Penjelasan Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2001 Tentang Pajak Daerah

untuk menggali sumber-sumber penerimaan, khususnya disektor pajak daerah.<sup>71</sup>

## **B. Tinjauan Tentang Pengawasan**

### **1. Pengertian pengawasan**

pengawasan merupakan salah satu unsur yang mutlak tidak dapat dipisahkan dari ruang lingkup pelaksanaan suatu kegiatan. Hal tersebut dilakukan untuk dapat mencegah agar tidak terjadinya suatu hambatan ataupun kegiatan yang menyebabkan tidak tercapainya tujuan dalam pelaksanaan kegiatan tugas-tugas organisasi.

Pengawasan pada dasarnya diarahkan sepenuhnya untuk memperkecil kemungkinan terhindar dari adanya penyelewengan atas tujuan yang akan dicapai. Melalui kegiatan ini diharapkan dapat membantu melaksanakan kebijakan yang telah ditetapkan untuk mencapai tujuan yang telah direncanakan secara efektif dan efisien.

Jika ditinjau bersumber dari kamus Bahasa Indonesia bahwa istilah pengawasan berasal dari kata awas yang artinya memperhatikan baik-baik, dalam arti melihat sesuatu dengan cermat dan seksama, tidak ada lagi kegiatan kecuali memberi laporan berdasarkan kenyataan yang sebenarnya dari apa yang di awasi.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Penjelasan Peraturan Pemerintah Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Pajak Daerah

<sup>72</sup> Sujanto, *Beberapa Pengertian di Bidang Pengawasan*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1986, hlm 2.

Menurut Prayudi : “Pengawasan adalah suatu proses untuk menetapkan pekerjaan apa yang di jalankan, atau diselenggarakan itu dengan apa yang dikehendaki, direncanakan atau diperhatikan.<sup>73</sup>

Sondang Sagian berpendapat “pengawasan adalah proses pengamatan pelaksanaan seluruh kegiatan organisasi untuk menjamin agar semua pekerjaan yang dilaksanakan sesuai dengan rencana yang telah ditentukan sebelumnya.<sup>74</sup>

Sementara itu pendapat ahli manajemen asal Amerika George R Terry mengemukakan pendapat bahwa:<sup>75</sup>

*“control can be defined as the process of determining what is to be accomplished, that is the standard, what is being accomplished that is performance, evaluating the performance, and necessary applying corrective measure so that performance takes place according to plans, that is conformity with the standard, jika diterjemahkan menjadi bahasa Indonesia yakni “pengawasan dapat didefinisikan sebagai proses mengikuti perkembangan kegiatan untuk menjamin (to ensure) jalannya pekerjaan, dengan demikian dapat selesai secara sempurna (accomplished) sebagaimana yang direncanakan sebelumnya dengan pengoreksian beberapa pemikiran yang saling berhubungan.*

Dari beberapa pendapat para ahli mengenai definisi atau pendapat kata pengawasan, dapat disimpulkan oleh penulis bahwa pengawasan yakni proses kegiatan yang dilakukan secara berkala ditujukan untuk menilai suatu kinerja pekerjaan yang telah dikerjakan, apakah pekerjaan itu sesuai dengan semestinya atau sebaliknya. Pengawasan

---

<sup>73</sup> Prayudi, *Hukum Administrasi Negara*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1981, hlm 80.

<sup>74</sup> Lihat Riawan Tjandra, *op.cit*, hlm 224

<sup>75</sup> *ibid*

juga dapat menjadi tolak ukur atau perbandingan kinerja nyata yang telah dicapai.

Selain itu penulis mempunyai pendapat secara terminologi pengertian pengawasan jika ditinjau dari segi bahasa Inggris berarti *controlling*, maka jika diartikan mengandung pengertian “mengawasi”. Kata mengawasi ini yakni secara subjek adanya faktor eksternal yang melakukan pengendalian dengan cara memperhatikan terhadap kinerja yang dijalankan seseorang.

## 2. Ruang Lingkup Pengawasan

Nawawi berpendapat bahwa perlu diperhatikan dari aspek perencanaan harus realistis dalam arti secara operasional memang dapat dilaksanakan, baik dilihat dari segi volume kerja yang menyangkut kualitas dan kuantitas dari target yang hendak dicapai maupun dari segi kemampuan yang menyangkut sumber daya manusia, dana dan sumber lainnya.<sup>76</sup>

Berkaitan dengan jenis-jenis pengawasan ada beberapa pengklasifikasi diantaranya:<sup>77</sup>

- a. Pengawasan dipandang dari “kelembagaan” yang dikontrol dan yang melaksanakan kontrol, dapat diklasifikasikan atas:

- 1) Kontrol Intern (*internal control*)

Pengawasan yang dilakukan oleh suatu badan/organ yang secara struktural masih termasuk organisasi dalam

---

<sup>76</sup> *Ibid*, hlm 226

<sup>77</sup> Irfan fahrudin, *Pengawasan Peradilan Administrasi Terhadap Tindakan Pemerintah*, Alumni, Bandung, 2004, hlm 92-93

lingkungan pemerintah. Misalnya : pengawasan yang dilakukan oleh pejabat atasan terhadap bawahannya secara hirarkis. Bentuk kontrol semacam itu dapat digolongkan sebagai jenis kontrol teknis administratif atau *built-in control*.

2) Kontrol Ekstern (*eksternal control*)

Pengawasan yang dilakukan oleh badan/organ yang secara struktur organisasi berada diluar pemerintah dalam arti eksekutif. Misalnya, kontrol yang dilakukan secara langsung seperti kontrol keuangan yang dilakukan oleh BPK, kontrol sosial yang dilakukan oleh masyarakat yang berminat pada bidang tertentu, kontrol politis yang dilakukan lembaga legislative seperti MPR, DPR, dan DPRD terhadap pemerintah yang selaku lembaga eksekutif. Kontrol reaktif yang dilakukan secara tidak langsung melalui badan peradilan (*judicial control*) antara lain peradilan umum dan peradilan administratif, maupun badan lain seperti Ombudsman Republik Indonesia.<sup>78</sup>

b. Pengawasan dipandang dari segi waktu pelaksanaan pengawasan, yang diantaranya meliputi:<sup>79</sup>

1) Kontrol a-priori

---

<sup>78</sup> Pasal 1 Butir (1) Undang-Undang 37 Nomor Tahun 2008 tentang Ombudsman Republik Indonesia menyatakan bahwa "...Ombudsman adalah lembaga negara yang mempunyai kewenangan mengawasi penyelenggaraan pelayanan publik..."

<sup>79</sup> *ibid*

Pengawasan yang dilakukan sebelum dilakukan tindakan atau dikeluarkan suatu keputusan atau ketetapan pemerintah atau peraturan lainnya yang menjadi wewenang pemerintah. Kontrol a-priori mengandung unsur pengawasan preventif yaitu untuk mencegah atau menghindarkan terjadinya kekeliruan. Contohnya adalah lembaga persetujuan dan pengesahan dari instansi atasan. Suatu tindakan pemerintah hanya sah apabila disetujui atau disahkan oleh instansi oleh instansi yang secara hirarki lebih tinggi.

2) Kontrol a-posteriori

Pengawasan yang dilakukan sesudah dikeluarkan suatu keputusan atau ketetapan pemerintah atau sesudahnya terjadi tindakan pemerintah. Pengawasan ini mengandung sifat pengawasan represif yang bertujuan mengoreksi tindakan yang keliru. Contoh kontrol peradilan atau *judicial control* yang dilakukan melalui gugatan oleh pihak yang merasa kepentingannya dirugikan oleh suatu tindakan atau perbuatan pemerintah.

c. Pengawasan dipandang melalui aspek yang diawasi, dapat diklasifikasikan atas:<sup>80</sup>

1) Pengawasan dari segi hukum (legalitas)

---

<sup>80</sup> *ibid*

Pengawasan dimaksudkan untuk menilai segi-segi hukumnya saja (*rechtmatigheid*). Kontrol peradilan atau *judicial control* secara umum masih dipandang sebagai pengawasan segi hukum (legalitas) walaupun terlihat adanya perkembangan baru yang mempersoalkan pembatasan itu.

2) Pengawasan dari segi kemanfaatan (opportunitas)

Pengawasan dimaksudkan untuk menilai segi kemanfaatannya (*doelmatigheid*). Kontrol internal secara hirarkis oleh atasan adalah jenis penilaian segi hukum. (*rechmatigheid*) dan sekaligus segi kemanfaatan (oportunitas).

d. Pengawasan dipandang dari cara pengawasan dapat dibedakan atas:<sup>81</sup>

1) Pengawasan “negatif repressif”

Pengawasan yang dilakukan setelah suatu sindakan dilakukan

2) Penegasan “negatif preventif” atau positif

Pengawasan yang dilakukan dengan cara badan pemerintah yang lebih tinggi menghalangi terjadinya kelalaian pemerintah yang lebih rendah.

---

<sup>81</sup> *ibid*

e. Disamping itu, masih dipandang dari cara pengawasan dengan mengutip pendapat Hertogh, pengawasan dapat dibedakan pula atas:<sup>82</sup>

1) Pengawasan Unilateral (*unilateral control*)

Pengawasan yang penyelesaiannya dilakukan secara sepihak oleh pengawas.

2) Pengawasan Refleksif (*reflexive control*)

Pengawasan yang penyelesaiannya dilakukan melalui proses timbal balik berupa dialog dan negoisasi antara pengawas dan yang diawasi.

### C. Konsep Kelembagaan Negara

#### 1. Tinjauan tentang Lembaga Negara

Dalam perkembangan sejarah, teori, dan pemikiran tentang pengorganisasian kekuasaan dan tentang organisasi negara berkembang sangat pesat.<sup>83</sup> Variasi struktur dan fungsi organisasi dan institusi-institusi kenegaraan itu berkembang dalam banyak ragam dan bentuknya, baik di tingkat pusat atau nasional maupun di tingkat daerah atau lokal. Gejala perkembangan semacam itu merupakan kenyataan yang tak terelakan karena tuntutan keadaan dan kebutuhan yang nyata, baik karena faktor-faktor sosial, ekonomi, politik dan

---

<sup>82</sup> *ibid*

<sup>83</sup> Stephen P. Rob-bins, *Organization Theory : Structure Designs and Applications*, 3<sup>rd</sup> edition, Prentice Hall, New Jersey, 1990, dikutip melalui Jimly Asshissiqie, *perkembangan & konsolidasi Lembaga Negara Pasca Reformasi*, Edisi II Cet kedua, Sinar Grafika, Jakarta, 2012, hlm 1.

budaya ditengah dinamika gelombang pengaruh globalisme versus lokalisme yang semakin kompleks dewasa ini.

Kesemua corak, bentuk, bangunan maupun struktur organisasi merupakan cerminan respon oleh negara dan para pengambil keputusan (*decision maker*) dalam suatu negara dalam mengorganisasikan berbagai kepentingan yang timbul dalam masyarakat negara yang bersangkutan, karena kepentingan-kepentingan yang timbul itu sangat dinamis, maka corak organisasi negaranya juga berkembang dengan dinamikanya sendiri.<sup>84</sup>

Sebelum abad ke 19, sebagai reaksi terhadap kuatnya cengraman kekuasaan raja di eropa,, timbul evolusi di berbagai negara yang menuntut kebebasan lebih bebas dari rakyat dalam menghadapi penguasa negara. Ketika itu, berkembang luas pengertian bahwa “*the least government is the best government*” menurut doktrin *nachwachtersstaat*.<sup>85</sup>

Definisi mengenai pengertian lembaga negara tidaklah dapat dipahami secara tunggal dan seragam. Kalimat tersebut terdiri dari dua kata yakni “lembaga” dan “negara”. Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, kata “lembaga” dapat diartikan sebagai (i) asal mula atau bakal (yang akan menjadi sesuatu; (ii) bentuk asli (rupa,wujud); (iii) acuan, ikatan; (iv) badan atau organisasi yang bertujuan melakukan penyelidikan keilmuan dan melakukan suatu usaha; dan (v) pola

---

<sup>84</sup> Jimly Asshissiqie, *ibid*, hlm 1

<sup>85</sup> Miriam Budiardjo, *Dasar-Dasar Ilmu Politik*, Gramedia, Jakarta, 1980, hlm 58

perilaku yang mapan yang terdiri atas interaksi sosial yang terstruktur.<sup>86</sup>

Dalam Kamus Hukum Belanda-Indonesia,<sup>31</sup> kata *staatsorgaan* itu diterjemahkan sebagai alat perlengkapan negara. Dalam Kamus Hukum Fockema Andreae yang di terjemahkan oleh Saleh Adiwinata dkk, kata *orgaan* juga diartikan sebagai perlengkapan.<sup>32</sup> Karena itu, istilah lembaga negara, organ negara, badan negara, dan alat perlengkapan negara seringkali dipertukarkan satu sama lain. Akan tetapi, menurut Natabaya, penyusun UUD 1945 sebelum perubahan, cenderung konsisten menggunakan istilah badan negara, bukan lembaga negara atau organ negara. Untuk maksud yang sama, Konstitusi RIS (Republik Indonesia Serikat) tahun 1949 tidak menggunakan istilah lain kecuali alat perlengkapan negara. Sedangkan UUD 1945 setelah perubahan keempat (tahun 2002), melanjutkan kebiasaan MPR sebelum masa reformasi dengan tidak konsisten menggunakan peristilahan lembaga negara, organ negara, dan badan negara.

Lembaga negara itu dapat berada dalam ranah legislative, eksekutif, yudikatif, ataupun yang bersifat campuran. Jika tinjau melalui pandangan historis keberadaan lembaga negara ini merupakan

---

<sup>86</sup> *Ibid*, hlm 27.

<sup>31</sup> Marjanne Termorshuizen, *Kamus Hukum Belanda-Indonesia*, Djambatan, Cet-II, Jakarta, 2002, hlm. 390.

<sup>32</sup> H.A.S. Natabaya, dalam Jimly Asshiddiqie dkk (editor Refly Harun dkk)., *Menjaga Denyut Nadi Konstitusi: Refleksi Satu Tahun Mahkamah Konstitusi*, Konstitusi Press, Jakarta, 2004. hlm. 61-62.

hasil pemikiran John Locke mengenai fungsi kekuasaan negara dan karya *Trias Politica* yang dicetuskan oleh Montesquieu.

Pemikiran yang tercantum dalam *Trias Politica* pada umumnya fungsi kekuasaan negara ini terbagi kedalam lima bagian. Kelimanya adalah fungsi *diplomatie*, fungsi *defencie*, fungsi *nancie*, fungsi *justicie*, dan fungsi *policie*. Oleh John Locke dikemudian hari, konsepsi mengenai fungsi kekuasaan negara itu dibagi menjadi empat bagian diantaranya fungsi legislatif, eksekutif, dan fungsi legislatif. Bagi John Locke, fungsi peradilan tercakup dalam fungsi eksekutif atau pemerintahan. Akan tetapi, oleh Montesquieu yang berlatar belakang sebagai hakim, fungsi yudisial itu dipisahkan tersendiri, sedangkan fungsi federatif dianggap bagian dari eksekutif.<sup>87</sup>

Pembahasan terkait fungsi kekuasaan ini tentunya akan berdampak pada penjelasan mengenai spesifikasi terhadap pengertian organ atau lembaga negara, Hans Kelsen berpendapat mengenai *the concept of the State-Organ* dalam bukunya *general theory of Law and State*. Hans Kelsen menguraikan bahwa “*Whoever full is a function determined by the legal order is an organ*”.<sup>88</sup> Siapa saja yang menjalankan suatu fungsi yang ditentukan oleh suatu tata hukum (*legal order*) adalah suatu organ.

Artinya, organ negara itu tidak selalu berbentuk organ, disamping organ yang berbentuk organik, lebih luas lagi, setiap jabatan yang

---

<sup>87</sup> Jimly Asshissiqie, *op.cit*, hlm 29

<sup>88</sup> Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, Russell and Russell, New York, 1961, hlm. 192

ditentukan oleh hukum *daot ouka* disebut organ, asalkan fungsi-fungsinya itu bersifat menciptakan norma (*norm creating*) dan/atau menjalankan norma (*norm applying*). “*the function, be they of norm creating or of a norm applying character, are all ultimately aimed at the execution of a legal sanction*”.<sup>89</sup>

Dapat disimpulkan bahwa lembaga atau organ negara dalam arti sempit dikaitkan dengan jabatan dan pejabat, yaitu jabatan umum, jabatan publik dan pejabat umum, pejabat publik. Namun, tidak semua individu yang menjalankan fungsi organ negara itu sendiri sungguh-sungguh memegang jabatan dalam arti sebenarnya. Setiap warga negara yang menggunakan hak pilihnya dalam pemilihan umum dapat disebut menjalankan fungsi sebagai organ, yaitu berpartisipasi dalam menciptakan organ legislatif negara, tetapi tidak harus memegang jabatan tertentu dalam struktur organisasi negara sama sekali, sehingga tidak disebut sebagai pejabat.<sup>90</sup>

Lebih lanjut Kelsen mengemukakan pendapatnya bahwa “*The State as subject of the subject of the property is the fisc (Fiscus)*”. Kekayaan negara berasal dari pendapatan negara, dan pendapatan itu terdiri atas *impots and taxes* yang dibayar oleh warga negara. Ciri-ciri penting organ negara dalam arti sempit ini adalah (i) organ negara itu dipilih dan diangkat untuk menduduki jabatan atau fungsi tertentu; (ii) fungsi itu dijalankan sebagai profesi utama atau bahkan secara hukum bersifat

---

<sup>89</sup> *ibid*

<sup>90</sup> Jimly Asshissiqie, *op.cit*, hlm 33

eksklusif; (iii) karena fungsinya itu, ia berhak untuk mendapatkan imbalan gaji dari negara.

Dengan demikian, lembaga atau organ negara dalam arti sempit dapat dikaitkan dengan jabatan dan pejabat (*Of Cials*), yaitu jabatan umum, jabatan publik (*public of ce*) dan pejabat umum, pejabat publik (*public of cial*). Lembaga negara terkadang disebut dengan istilah lembaga pemerintahan, lembaga pemerintahan nondepartemen, atau lembaga negara saja.

Lembaga negara terbentuk berdasarkan atau karena diberi kekuasaan oleh Undang-Undang Dasar, ada pula yang dibentuk dan mendapatkan kekuasaannya dari Undang-Undang, dan bahkan pula yang hanya terbentuk berdasarkan Keputusan Presiden. Hierarki atau ranking kedudukannya tentu saja tergantung pada derajat pengaturannya menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku.<sup>91</sup>

## 2. Tinjauan tentang lembaga Badan Pemeriksa Keuangan

Eksistensi keberadaan lembaga pemeriksa keuangan sudah dikenal sejak pada masa kolonialisme Hindia Belanda. Pada masa tersebut lembaga ini bernama *Raad Van Reenkamer* yang memiliki tugas dan fungsi sebagai pengawasan terhadap Gubernur Jenderal di bidang keuangan.

Seiring berkembangnya waktu, setelah Indonesia Merdeka lembaga serupa diadakan dalam rangka penyusunan Undang-Undang Dasar

---

<sup>91</sup> *Ibid*, hlm 37

1945. Keberadaan lembaga dalam struktur kelembagaan negara Indonesia merdeka bersifat *auxiliary* terhadap fungsi Dewan Perwakilan Rakyat dibidang pengawasan terhadap kinerja pemerintahan.

Justru karena fungsi pengawasan oleh Dewan Perwakilan Rakyat itu bersifat politis, maka diperlukan lembaga yang dikhususkan untuk dapat fokus melaksanakan tugas pemeriksaan keuangan (*Financial Audit*) secara teknis. Di negara Belanda lembaga pemeriksa keuangan ini bernama *Raad van Rekenkamer*. Sedangkan di negara perancis lembaga ini bernama *Cour des Comptes*.<sup>92</sup>

Berbeda dengan lembaga pengawasan keuangan dinegara lainnya, dengan adanya term "*Cour*" mengandung makna bahwa lembaga ini merupakan melakukan teknis pengawasan melalui mekanisme peradilan, karena memang berfungsi sebagai forum yudisial bagi pemeriksa mengenai penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dalam tanggung jawab pengelolaan keuangan negara.<sup>93</sup>

Pemahaman mengenai badan pemeriksa keuangan ini terdapat beberapa unsur yang tertera dalam konstitusi negara Indonesia, yakni Undang-Undang Dasar 1945. Perihal mengenai pemeriksaan jika ditinjau dalam perspektif administrasi atau manajemen keuangan sama artinya dengan *auditing*, setiap pengelolaan keuangan haruslah

---

<sup>92</sup> Berdasarkan pasal 47 konstitusi Perancis "*The Cour de comptes shall assist Parliament in monitoring Government action assist Parliament and the Government in monitoring the implementation of Finance Acts and social financing Acts, as well in assessing public policies. By means its public reports, it Shall Contribute to informing citizens.*"

<sup>93</sup> Jimly Asshissiqie, *op.cit*, hlm 137

dilakukan sesuai aturan yang benar, dan untuk menjamin hal tersebut diperlukan suatu mekanisme pemeriksaan yang disebut dengan *financial auditing*.

Dalam rangka pengelolaan keuangan negara secara teknis untuk dapat menjalankan wewenang bersifat otonom dan independen. Independensinya tersebut sangat penting, karena dalam menjalankan tugasnya, pejabat pemeriksa diintervensi oleh kepentingan pihak yang diperiksa atau pihak lain yang mempunyai kepentingan langsung ataupun tidak langsung, sehingga mempengaruhi objektivitas pemeriksaan.<sup>94</sup>

Tidak adanya intervensi lembaga lain terkait pemeriksaan pengelolaan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan ini mencirikan bahwa lembaga tersebut bersifat bebas dan mandiri.<sup>95</sup>

Eksistensi Badan Pemeriksa Keuangan ini tidak hanya tercantum pada pasal-pasal yang diamanatkan dalam Undang-Undang Dasar 1945 sebagai konstitusi negara Indonesia. Pasal 23 G ayat (2) UUD 1945 menyatakan bahwa “ketentuan lebih lanjut mengenai Badan Pemeriksa Keuangan diatur dengan Undang-Undang”. Maka lahirlah beberapa paket undang-undang diantaranya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang 15 Tahun

---

<sup>94</sup> *Ibid*, hlm 138

<sup>95</sup> Lihat pasal 23 E UUD 1945

2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Beberapa macam Peraturan Perundang-undangan tersebut merupakan Undang-Undang organik sebab segala isi peraturan yang tercantum dari berbagai ‘Undang-Undang yang telah disebutkan tersebut merupakan norma yang tercantum dalam konstitusi Negara Indonesia.