

## **EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN ATAS PENGELOLAAN SUBSIDI PADA BADAN USAHA MILIK NEGARA**

Tri Marhendra Rahardyan  
UPN Veteran Jakarta  
[trimarhendrar@upnvj.ac.id](mailto:trimarhendrar@upnvj.ac.id)

Dhian Adhetiya Safitra  
Politeknik Keuangan Negara STAN, Kementerian Keuangan  
[dhian.safitra@pknstan.ac.id](mailto:dhian.safitra@pknstan.ac.id)

Afif Hanifah  
Badan Kebijakan Fiskal, Kementerian Keuangan  
[afif.hanifah@kemenkeu.go.id](mailto:afif.hanifah@kemenkeu.go.id)

---

### **ABSTRACT**

*This study groups patterns to identify deficiencies experienced by SOEs in Indonesia based on the findings of the BPK published in the IHPS ( Summary of Semester Audit Results) with a focus on subsidy management. This study aims to identify the pattern of BPK's findings related to the recurring problem of subsidy management on the performance of BUMN in Indonesia to provide an overview of BUMN managers in the future. The research data source is limited to IHPS from 2016 to 2018 (published by BPK in 2019) or before the Covid-19 pandemic. This study found that there are problems with weaknesses in the Internal Control System (SPI), which are still the findings with the most significant number, and the trend is increasing. In addition, the themes of the examination of Revenue, Costs, and Investments, Operations of SOEs, and Management of Subsidies are the findings of the investigation of the SPI of SOEs that repeatedly appear with a number of significant problems. Specifically regarding Subsidy Management, several themes of findings often occur, including SOPs that have not been prepared/incomplete, SOPs that have not been running optimally, and SOPs that are not adhered to. To overcome these problems, BUMN managers need to pay attention to the implementation of SPI, especially in the implementation of the complete preparation of SOPs and their implementation, which must be monitored so that they are adhered to, and the subsidy management business process can run optimally.*

*Keywords: IHPS BPK, Internal Control, Management of Subsidies, Performance of SOEs*

### **ABSTRAK**

Penelitian ini mengelompokkan pola untuk mengidentifikasi defisiensi yang dialami oleh BUMN di Indonesia dengan dasar hasil temuan BPK yang telah dipublikasikan dalam IHPS (Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester) dengan berfokus pada pengelolaan subsidi. Penelitian ini mencoba mengidentifikasi pola temuan BPK terkait permasalahan pengelolaan subsidi yang berulang atas kinerja BUMN di Indonesia untuk memberikan gambaran pada pengelola BUMN di masa yang akan datang. Sumber data penelitian dibatasi pada IHPS Tahun 2016 hingga Tahun 2018 (diterbitkan BPK pada Tahun 2019) atau sebelum terjadi pandemi Covid-19. Penelitian ini menemukan bahwa terdapat permasalahan kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) yang masih menjadi temuan dengan jumlah paling signifikan dan kecenderungan tren meningkat. Selain itu, tema pemeriksaan Pendapatan, Biaya, dan Investasi, Operasional BUMN, dan Pengelolaan Subsidi menjadi temuan pemeriksaan atas SPI BUMN yang muncul berulang dengan jumlah permasalahan yang cukup signifikan. Secara spesifik mengenai Pengelolaan Subsidi, terdapat beberapa tema temuan yang sering terjadi diantaranya SOP yang belum disusun/tidak lengkap, SOP belum berjalan optimal, dan SOP tidak ditaati. Untuk mengatasi permasalahan tersebut, para pengelola BUMN perlu memperhatikan pelaksanaan SPI, terutama dalam penerapan penyusunan SOP secara lengkap serta pelaksanaannya yang harus diawasi agar ditaati dan proses bisnis pengelolaan subsidi dapat berjalan dengan optimal.

Kata Kunci: IHPS BPK, SPI, Pengelolaan Subsidi, Kinerja BUMN

Klasifikasi JEL: H25, H29

## 1. PENDAHULUAN

Badan Usaha Milik Negara (BUMN), khususnya di negara berkembang, merupakan salah satu elemen yang mempengaruhi aktivitas sosio ekonomi. Sebagian besar BUMN memiliki tujuan mendistribusikan pelayanan pada masyarakat ([Khongmalai et al., 2010](#)), mendorong pertumbuhan ekonomi dan memproduksi barang/jasa untuk menjaga kestabilan harga pasar ([Kiranmai & Mishra, 2019](#)). BUMN juga berperan dalam membangun infrastruktur, menyediakan barang yang berkaitan dengan hajat hidup orang banyak seperti air dan listrik, mengontrol penggunaan sumber daya alam, menyelesaikan masalah terkait kegagalan pasar (seperti monopoli, penyediaan barang publik, atau *asymetry information*), serta menyelesaikan masalah ([Arrobbio et al., 2014](#)). Peningkatan ekspektasi para *stakeholder* mendorong pemerintah di banyak negara melakukan reformasi di tubuh BUMN untuk menekan tingkat defisit serta meningkatkan daya saing. Selain itu, dalam beberapa waktu belakangan ini, fokus dalam *corporate governance* terutama saat terjadi krisis global, juga makin meningkat. Hal ini mendorong perkembangan konsep *corporate governance* yang didorong makin banyak ditemukan perusahaan besar bertumbuhan ([Kiranmai & Mishra, 2019](#)).

Data menggambarkan bahwa performa keuangan BUMN dan kontribusi BUMN terhadap keuangan negara terus meningkat sepanjang tahun. Salah satunya karena terus meningkatnya praktek *corporate governance* ([Arrobbio et al., 2014](#)). Dapat dilihat di China, keuntungan BUMN meningkat setelah *the expansion of competition, corporatization, and the creation in 2003 of the State Owned Assets Supervision and Administration Commission to exercise authority over state enterprises* ([The World Bank, 2013](#)). Maraknya isu privatisasi BUMN di berbagai negara tidak mengurungkan pentingnya BUMN untuk mengelola sektor-sektor penting, seperti keuangan, infrastruktur, penyediaan sumber daya energi, atau pengelolaan sumber daya alam. Hal ini tidak hanya berlaku untuk negara-negara

berpenghasilan tinggi saja, namun juga negara berpenghasilan menengah kecil. Bahkan di beberapa negara, BUMN menjadi salah satu alat untuk mempercepat pembangunan atau ekspansi usaha ke area global ([Arrobbio et al., 2014](#)).

Apakah BUMN sepenting itu di dunia? Secara global, di tahun 2006 tercatat investasi dunia berasal dari BUMN dan 5% tenaga kerja diserap oleh BUMN ([Robinett, 2006](#)). Pada beberapa negara berkembang di Afrika, BUMN menghasilkan 15% regional GDP, di Asia sebesar 8% dan 6% di Amerika Latin pada tahun 2006 ([Robinett, 2006](#)). BUMN di India, pada tahun 2010, hanya menghasilkan *return on equity* sebesar 17%, namun angka ini meningkat sebesar dua kali lipat setelah 5 tahun kemudian ([Arrobbio et al., 2014](#)). Di Timur Tengah dan Afrika Utara, tercatat BUMN berkontribusi pada nilai tambah ekonomi antar wilayah dan menyerap 30% tenaga kerja ([OECD, 2012](#)). Di Indonesia, sekitar 150 BUMN berkontribusi sekitar 15 hingga 40% dari GDP yang didominasi dari 22 BUMN besar. Selain itu, BUMN di Indonesia menghasilkan pembayaran deviden dan pajak, sebesar 12% dari penerimaan negara ([Abubakar, 2010](#)).

Konsep pengelolaan BUMN di Indonesia harus berdasarkan prinsip yang ada pada pasal 33 UUD RI 1945. Semangat dalam pengelolaan BUMN tetap diarahkan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat Indonesia, sehingga perlu adanya kendali pengawasan atas tata kelola BUMN yang independen. Fungsi pengawasan ini diberikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Merujuk pada Undang-Undang (UU) Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksa Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, BPK memiliki kewenangan melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara dan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan negara. UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan menguatkan bahwa BPK bertugas melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang salah satunya dilakukan oleh Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Pemeriksaan BPK tidak hanya

mencakup pemeriksaan keuangan, namun juga terkait pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan lain. Produk yang dikeluarkan BPK adalah hasil pemeriksaan yang dinyatakan terbuka untuk umum. Laporan ini juga mendeskripsikan penilaian dan/atau penetapan jumlah kerugian negara yang diakibatkan kelalaian atau kesengajaan oleh pengelola BUMN. Saat BPK sebagai *eksternal auditor* menemukan defisiensi pada laporan keuangan, internal kontrol, atau manajemen risiko BUMN, temuan-temuan tersebut harus ditindaklanjuti atau diperbaiki. Komite audit dari BUMN harus mengambil rencana aksi yang diketahui manajemen untuk memastikan langkah tindak lanjut atas temuan tersebut merupakan langkah yang tepat ([Arobbio et al., 2014](#)).

Salah satu tugas dari BUMN<sup>1</sup> adalah menjalankan tugas khusus yang ditugaskan oleh pemerintah untuk menyelenggarakan fungsi kemanfaatan umum. Konsekuensi dari tugas khusus ini adalah, saat biaya yang dikeluarkan tidak visibel dilakukan secara finansial oleh BUMN maka ada kompensasi biaya. Kompensasi ini dapat berupa *Public Service Obligation*<sup>2</sup> atau subsidi. Besarnya subsidi & PSO yang ditanggung pemerintah, cukup besar. Tercatat di tahun 2019, pemerintah menanggung biaya subsidi & PSO sebesar Rp224,3 triliun yang meningkat 43% dari tahun sebelumnya. Walaupun nilainya berkurang pada APBN Tahun Anggaran 2020 menjadi Rp199, triliun, namun angkanya masih cukup besar<sup>3</sup>.

Banyak negara meneliti terkait masalah *corporate governance*. Penelitian di Indonesia pun banyak yang membandingkan berbagai variabel untuk mengetahui hubungan antar variabel terhadap *corporate governance*. Penelitian ini mengelompokkan pola untuk mengidentifikasi defisiensi yang dialami oleh BUMN di Indonesia dengan dasar hasil temuan BPK yang telah dipublikasikan dalam IHPS dengan berfokus pada pengelolaan

subsidi. IHPS memuat ringkasan temuan permasalahan yang disajikan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK, baik pada Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), maupun badan lainnya. Penelitian ini mencoba menggali lebih dalam permasalahan yang dialami BUMN di Indonesia berdasarkan indikasi *agency problems* yang tercerminkan pada hasil temuan BPK, mencari pola masalah, dan memberikan rekomendasi. Tujuan penelitian ini adalah mengidentifikasi pola temuan BPK terkait permasalahan pengelolaan subsidi yang berulang atas kinerja BUMN di Indonesia untuk memberikan gambaran pada pengelola BUMN di masa yang akan datang. Sumber data penelitian dibatasi pada IHPS Tahun 2016 hingga Tahun 2018 (diterbitkan BPK pada Tahun 2019) atau sebelum terjadi pandemi Covid-19.

## 2. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1. Teori Agensi

[Jensen dan Meckling \(1976\)](#) menggambarkan hubungan agensi sebagai suatu kontrak antara prinsipal dengan agen untuk melaksanakan layanan bagi prinsipal melalui pendelegasian wewenang kepada agen untuk pengambilan keputusan. Teori keagenan didasarkan pada premis bahwa agen memiliki informasi yang lebih banyak dibanding prinsipal dan informasi asimetris ini merugikan dan mempengaruhi kemampuan prinsipal untuk memantau secara efektif apakah kepentingan mereka telah dilayani agen dengan baik ([Adams, 1994](#)). [Institute of Internal Auditors \(2012\)](#) menjelaskan bahwa ada beberapa hal yang ada pada sektor publik yang merepresentasikan hubungan *principal-agent*. Pertama, para pejabat pemerintah bertindak sebagai agen yang merepresentasikan kepentingan publik/masyarakat selaku *principal*. Secara berkala, pejabat pemerintah harus bertanggungjawab

<sup>1</sup> Menurut Pasal 66 ayat 1 UU Nomor 19 tahun 2003 tentang BUMN

<sup>2</sup> Ada perbedaan definisi antara PSO dan subsidi, namun dalam APBN PSO kita kenal sebagai bagian dari subsidi atau biaya yang harus dikeluarkan negara akibat selisih antara harga yang

ditetapkan pemerintah dengan harga yang riil dikeluarkan untuk menghasilkan barang/jasa terkait untuk pemenuhan kebutuhan masyarakat miskin ([Kemenkeu, 2007](#))

<sup>3</sup> Sumber: Nota Keuangan RAPBN 2019 dan 2020

kepada *principal* mengenai penggunaan dan pengelolaan sumber daya. Selain itu, pemerintah juga bertanggungjawab mengenai sejauh mana pencapaian tujuan kegiatan untuk kepentingan masyarakat. Kedua, audit yang efektif akan mengurangi risiko yang melekat dalam hubungan *principal-agent*. *Principal* bergantung pada auditor untuk memberikan evaluasi secara obyektif dan independen mengenai keakuratan akuntansi yang dilaksanakan agen. Selain itu, auditor akan melaporkan apakah agen menggunakan sumber daya sesuai dengan keinginan *principal*.

## 2.2. Corporate Governance

*Corporate Governance* pada BUMN merupakan fenomena baru ([Kiranmai & Mishra, 2019](#)). Isu terkait *corporate governance* timbul karena terdapat dua kondisi, pertama terdapat *agency problem* atau adanya konflik kepentingan antara pengurus perusahaan (bias pemilik, manajer, pekerja atau pengguna jasa/barang). Kedua, adanya *transaction cost* yang menyebabkan biaya tambahan akibat adanya *agency problem*. Tanpa *agency problems*, semua pihak dalam organisasi akan bekerja secara optimal untuk meraih tujuan organisasi dengan menekan sekecil mungkin *transactional cost*. *Agency problems* terkait dengan *principal-agent problem* dalam mengidentifikasi motivasi seseorang untuk memberikan kinerja yang optimal. Hal ini tertuang pada *principal-agent contract*. Namun demikian, *transactional cost* tidak dapat ditangkap oleh *principal agent contract* saat terdapat *agency problem*. *Corporate governance* menjadi isu bagi perusahaan kecil maupun besar dan menjadi isu yang lebih besar bagi perusahaan publik ([Hart, 1995](#)). Masalah *corporate governance* menjadi hal yang penting di semua negara, baik negara berkembang atau negara maju ([Shleifer & Vishny, 1997](#)).

*Corporate governance* dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor, antara lain

budaya organisasi dan SPI ([Sari & Lubis, 2018](#)). Keberadaan sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap *corporate governance* secara signifikan ([Jianfei & Yiran, 2011](#)). Hal ini berarti, semakin baik pengendalian internal perusahaan maka tata kelola perusahaan juga akan semakin baik.

## 2.3. Internal Control Deficiency

Pengendalian dapat didefinisikan sebagai mekanisme yang digunakan untuk melindungi perusahaan dari risiko dan menekan dari dampak risiko terhadap perusahaan jika risiko yang teridentifikasi terjadi ([McLeod & Schell, 2007](#)). Definisi serupa disampaikan [Bagranoff \(2007\)](#) dalam konteks pengendalian internal, bahwa pengendalian internal menggambarkan kebijakan, rencana, dan prosedur yang diterapkan oleh pihak manajemen suatu organisasi untuk melindungi aset perusahaan. Di Indonesia, Direksi BUMN diwajibkan untuk menerapkan SPI yang efektif untuk mengamankan investasi dan aset BUMN.<sup>4</sup>

Pengendalian internal dapat juga didefinisikan sebagai proses yang diberlakukan oleh *Board of Directors*, atau pihak manajemen yang dirancang untuk memberikan jaminan terhadap pencapaian tujuan dengan mengedepankan efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan laporan keuangan, dan kepatuhan terhadap hukum yang berlaku ([Moeller, 2011](#)). Pengendalian internal sendiri memiliki beberapa komponen, antara lain: [1] lingkungan pengendalian, [2] penilaian risiko, [3] aktivitas pengendalian, [4] informasi dan komunikasi, dan [5] pengawasan ([COSO, 2006](#)).

Defisiensi dalam pengendalian internal (*internal control deficiency – ICD*) merupakan suatu keadaan yang menyebabkan kesalahan penyajian dalam laporan keuangan pemerintah yang tidak dapat dicegah, dideteksi, dan diperbaiki sesuai waktu yang ditentukan ([GFOA, 2011](#)). Salah satu elemen

<sup>4</sup> Diatur dalam Keputusan Menteri BUMN Nomor : Kep-117/M-Mbu/2002 tentang Penerapan Praktek *Good Corporate Governance* (GCG) pada BUMN

dari *good governance* adalah internal audit ([Khongmalai et al., 2010](#)), namun terdapat faktor-faktor yang dapat mendorong audit internal menciptakan *good governance*. Hal ini didasarkan pertanyaan apakah audit internal dapat objektif mengevaluasi adanya defisiensi pengendalian internal ([Gramling & Schneider, 2018](#)). [Gramling dan Schneider \(2018\)](#) menyimpulkan bahwa ada beberapa faktor unik sehingga internal auditor tidak dapat secara objektif bekerja melakukan evaluasi terhadap defisiensi proses pengendalian internal. Pertama, dua pihak yang ada pada organisasi, yaitu manajemen dan auditor internal, memiliki pengaruh yang besar dan berpengaruh pada fungsi audit internal (IAF – *internal audit function*). Kelemahan yang terjadi pada pengendalian internal pada pelaporan keuangan (ICFR – *Internal Control over Financial Report*) mencerminkan adanya kelemahan pada kedua fungsi tersebut, bisa terjadi karena auditor internal hanya menyusun prosedur internal kontrol sebagai rutinitas dan tidak merasa bertanggung jawab saat dijalankan ([Gramling & Schneider, 2018](#); [Skaife et al., 2007](#)).

Kualitas pengendalian internal pada pelaporan keuangan sendiri tidak secara langsung merefleksikan fungsi audit internal. Terjadinya defisiensi pengendalian internal terkadang mencerminkan ketidakpedulian manajemen puncak terhadap pentingnya kontrol internal serta tidak tepatnya pengawasan yang dilakukan komite audit. Hal ini didorong atas anggapan bahwa pengawasan internal merupakan tanggung jawab komite audit semata ([Gramling & Schneider, 2018](#)). Auditor internal biasanya menyediakan informasi terkait efektivitas dari pengendalian internal kepada organisasi tempat mereka bernaung ([Lin et al., 2011](#)). Informasi yang harus disediakan adalah kelemahan dan kekuatan dari pengendalian internal termasuk rekomendasi untuk perbaikan yang dikomunikasikan secara informal atau formal dalam bentuk laporan

audit ([Gramling & Schneider, 2018](#)). Setiap laporan yang bernada negatif atau mendeskripsikan kelemahan pengendalian pada penyajian laporan keuangan memberikan kesan negatif pada proses pengendalian intern. Kesan negatif ini memberikan konsekuensi negatif untuk perusahaan, khususnya dalam masalah pemberian keputusan pinjaman ([Schneider & Church, 2008](#)).

### 2.3. Subsidi dan PSO

[Schrank dan Keithly Jr \(1999\)](#) mendefinisikan subsidi sebagai program pemerintah yang memberikan izin untuk perusahaan tertentu untuk meningkatkan keuntungan yang lazim saat tidak ada kebijakan pemerintah. Saat perusahaan meningkatkan keuntungannya sama dengan bertambahnya pengeluaran pemerintah. Keuntungan di sini merupakan dampak dari aktivitas ekonomi perusahaan tersebut. Dengan sedikit perbedaan, [Todaro dan Smith \(2009\)](#) mendefinisikan subsidi sebagai kompensasi yang dibayarkan pemerintah atas produksi suatu industri untuk menghindari penurunan produksi industri terkait.

UU No. 20 tahun 2019 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2020 menjelaskan bahwa Program Pengelolaan Subsidi adalah pemberian dukungan dalam bentuk alokasi anggaran kepada pihak terkait<sup>5</sup> untuk menyediakan barang/jasa yang strategis<sup>6</sup> sesuai kemampuan keuangan negara. Pengelolaan subsidi di Indonesia ditugaskan kepada BUMN yang mencakup subsidi energi, subsidi beras, subsidi pupuk, dan kewajiban pelayanan publik (*Public Service Obligation/PSO*) di bidang angkutan umum.

Sebagai bagian dari unsur keuangan negara, pengelolaan subsidi oleh BUMN juga menjadi obyek pemeriksaan BPK. IHPS BPK Semester I Tahun 2018 menyatakan bahwa pada tahun 2017 pemeriksaan subsidi dilakukan terhadap 10 objek pemeriksaan pada 11 entitas. Entitas tersebut meliputi

<sup>5</sup> Dapat BUMN (perusahaan negara), lembaga pemerintah, atau swasta (pihak ke tiga)Laporan

<sup>6</sup> Terkait hajat hidup orang banyak

empat BUMN perseroan terbatas, satu BUMN perusahaan umum (Perum), lima anak perusahaan BUMN serta satu perseroan terbatas swasta.

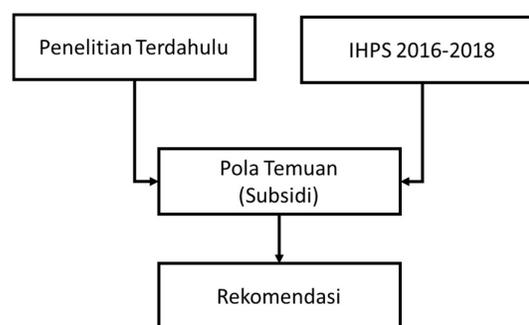
Pemeriksaan atas pengelolaan subsidi bertujuan untuk menilai kewajaran perhitungan nilai subsidi yang layak dibayar oleh pemerintah serta menilai apakah pelaksanaan subsidi telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (IHPS I 2018). Selain menyajikan koreksi subsidi negatif senilai Rp2,99 triliun dan koreksi positif senilai Rp115,10 miliar, hasil pemeriksaan BPK dalam IHPS I 2018 menyimpulkan pengelolaan subsidi pada empat objek pemeriksaan belum sepenuhnya sesuai dengan SPI dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini menunjukkan bahwa pengendalian internal dalam pengelolaan subsidi oleh BUMN masih perlu mendapatkan perhatian.

### 3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan data dari berbagai literatur, baik penelitian terdahulu serta data dari IHPS Badan Pemeriksa Keuangan khususnya pada Hasil Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu pada BUMN dan Badan Lainnya selama tiga tahun yaitu tahun 2016 hingga 2018. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif untuk mendeskripsikan dan mengidentifikasi permasalahan penelitian. Metode ini mengembangkan konsep untuk mengetahui permasalahan dari pola sekelompok data ketimbang mengembangkan suatu model, hipotesis, atau teori (Taylor et al., 2016). Lebih lanjut, penelitian ini dikembangkan dengan metode *descriptive content analysis*. Prasad (2008) menyatakan bahwa *descriptive content analysis* bertujuan untuk mengungkap pola atau tema untuk menyajikan kasus secara keseluruhan dengan tidak memberikan kesimpulan rinci. *Descriptive content analysis* menurut (Dincer, 2018) umumnya dilaksanakan dengan mengkategorikan topik yang diteliti dalam bidang tertentu yang dilakukan selama periode waktu tertentu.

Penelitian ini menggunakan temuan auditor eksternal, dalam hal ini BPK, atas *internal control* BUMN di Indonesia. Analisis temuan BPK dalam LHP dan IHPS telah dikembangkan oleh beberapa peneliti sebelumnya antara lain Dinarjito (2017), Sougi et al. (2018), dan Genita (2013) meneliti permasalahan pengelolaan PNPB dalam LHP BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2013 – 2015. Sougi et al. (2018) menganalisis faktor-faktor yang memengaruhi temuan aset tetap dan melihat perkembangan penyelesaian temuan aset tetap berdasarkan LHP atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada tiga kabupaten di Provinsi Jambi Tahun 2014-2016. Sementara Genita (2013), menggunakan LHP BPK tahun 2008 - 2011 untuk memetakan dan menganalisis temuan serta memberikan rekomendasi untuk perbaikan pengelolaan hibah di Indonesia.

Berdasarkan IHPS 2016 sampai dengan 2018, penelitian ini mengidentifikasi dan mengelompokkan temuan BPK dalam pengelolaan subsidi oleh BUMN. Hasil identifikasi bertujuan untuk menemukan pola permasalahan yang terjadi selama 3 tahun terakhir. Konseptual model pada penelitian ini tergambar sebagai berikut:



Penelitian ini juga mengkaji pemeriksaan BPK atas BUMN dan Badan lainnya yang terdiri dari tiga kelompok bahasan. Ketiga kelompok bahasan ini memuat delapan fokus temuan mengenai defisiensi, yaitu (a) kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) (b) ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (c) temuan ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan.

Kelompok ketidakpatuhan terhadap peraturan terdiri dari kelompok temuan yang mengandung kerugian negara, potensi kerugian, kekurangan penerimaan, dan penyimpangan administrasi. Dari ketiga kelompok besar, atau delapan kelompok kecil, secara total, paling banyak ditemukan temuan terkait kelemahan SPI.

#### 4. PEMBAHASAN

Hasil pemeriksaan BPK yang dipublikasikan melalui IHPS tahun 2016 hingga 2018 menunjukkan bahwa pengendalian pengelolaan subsidi kurang memadai. Hal ini ditengarai sebagai kurang efektifnya SPI<sup>7</sup>. Pemeriksaan BPK atas BUMN dan Badan lainnya terdiri dari tiga kelompok bahasan. Ketiga kelompok bahasan ini memuat delapan fokus temuan mengenai defisiensi yang dikelompokkan lagi menjadi dua kelompok besar permasalahan. Kelompok pertama adalah kelompok yang berhubungan dengan kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI). Kelompok kedua terkait ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang terdiri dari empat sub kelompok, yaitu yang menimbulkan kerugian, potensi kerugian, kekurangan penerimaan, dan penyimpangan administrasi. Kelompok yang terakhir adalah kelompok terkait ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan.

Dari gambar 1, dapat dilihat bahwa masing-masing fokus defisiensi memiliki tren yang berbeda-beda. Temuan defisiensi terkait Kelemahan SPI terlihat memiliki jumlah permasalahan yang signifikan, hingga lebih dari 3 kali lipat dari permasalahan defisiensi lainnya. Kelemahan SPI ini meskipun sempat mengalami penurunan, namun pada tiga

semester terakhir mengalami tren kenaikan yang cukup signifikan. Dari semester I 2016, terdapat 269 permasalahan Kelemahan SPI. Sementara itu, permasalahan BUMN terkait Kelemahan SPI meningkat menjadi 282 pada semester II 2016, namun kemudian menurun menjadi 248 pada semester I tahun 2017.

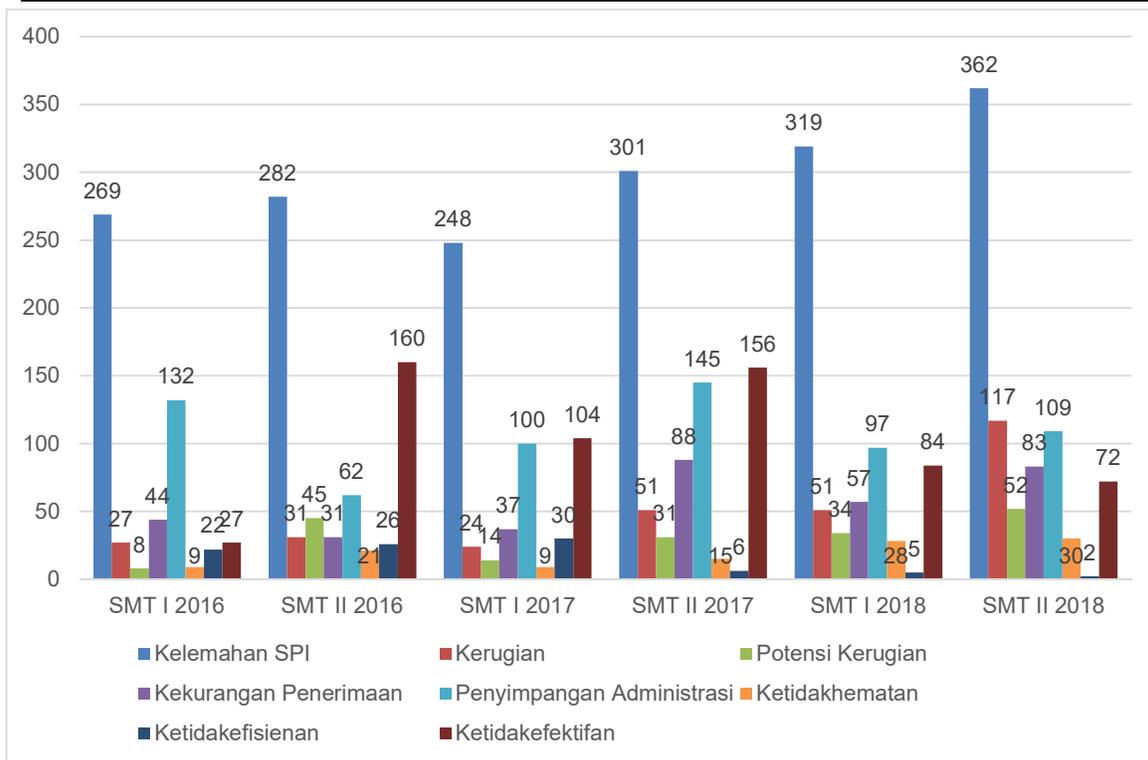
Tren Kelemahan SPI pada BUMN ternyata kemudian meningkat pada tiga semester berikutnya, yaitu berturut-turut 301 permasalahan pada semester II 2017, 319 permasalahan pada semester I 2018, dan 362 permasalahan pada semester II 2018. Hal ini patut dicermati lebih lanjut mengenai penyebab mengapa terjadi peningkatan tren permasalahan Kelemahan SPI pada BUMN.

Di sisi lain, permasalahan Ketidakefisienan cenderung mengalami penurunan jumlah dalam kurun waktu tiga semester terakhir. Apabila dibandingkan dengan data tiga semester pertama, penurunan jumlah permasalahan terkait Ketidakefisienan cukup signifikan. Berawal dari 22 temuan permasalahan pada semester I 2016 dan berturut-turut menjadi 26 dan 30 pada semester II tahun 2016 dan semester I tahun 2017. Angka temuan permasalahan turun menjadi berturut-turut 6, 5, dan 2 permasalahan di tiga semester terakhir. Hal ini merupakan sinyal positif bahwa BUMN diasumsikan telah mampu meningkatkan level efisiensi dalam mengelola keuangan.

Selain itu, data pada gambar 1 menunjukkan bahwa tren jumlah permasalahan defisiensi terkait faktor lainnya menunjukkan kecenderungan mengalami kenaikan. Meskipun demikian, defisiensi yang diakibatkan oleh Ketidakefektifan cenderung mengalami penurunan dalam 2 semester terakhir, setelah 4 semester sebelumnya terjadi kenaikan dan penurunan.

### Gambar 1: Jumlah Kasus per Kelompok Temuan atas Pemeriksaan BUMN Tahun 2016 s.d. 2018

<sup>7</sup>Kompas 3 Oktober 2018 "Laporan BPK: Kendali Pengelolaan Subsidi Kurang Memadai" diakses 8 Februari 2020

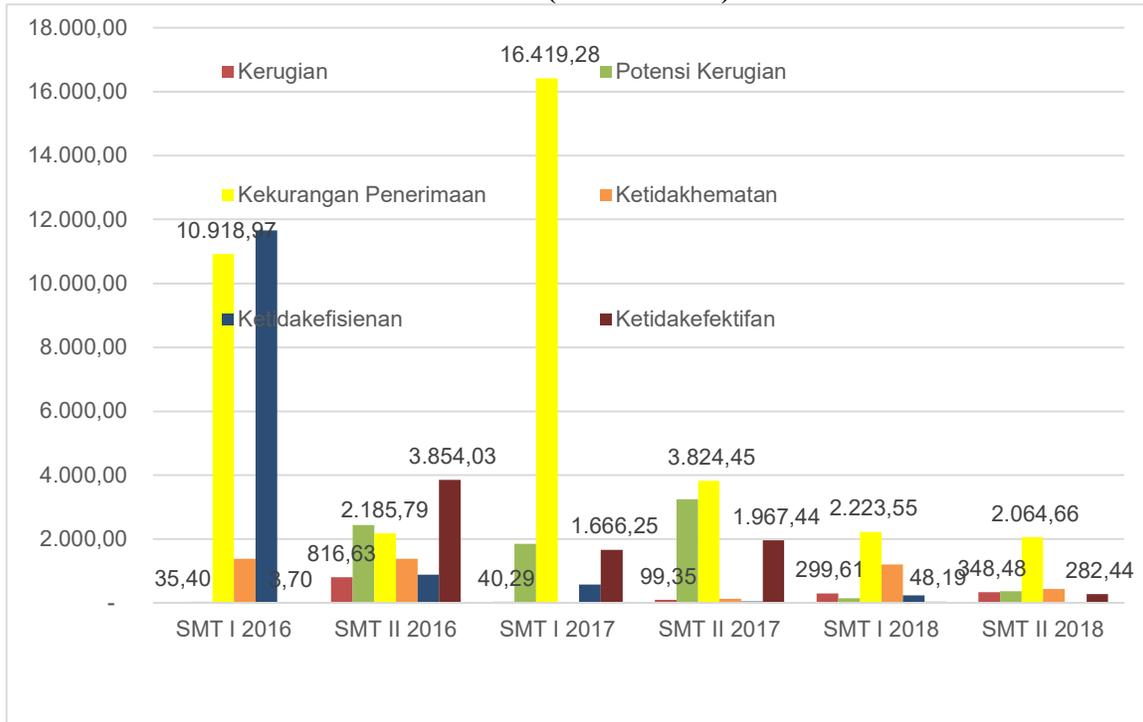


Sumber: Laporan IHPS BPK Tahun 2016 s.d. 2018

Apabila dilihat dari sisi nilai rupiah permasalahan temuan selama enam semester tersebut, terdapat beberapa variasi nilai yang mengalami baik peningkatan maupun penurunan tajam. Dapat dilihat pada gambar 2 bahwa permasalahan Kekurangan Penerimaan mengalami penurunan dan peningkatan yang cukup signifikan pada semester I 2016 sampai dengan semester II 2017. Namun demikian, dalam dua semester terakhir, permasalahan tersebut cukup stabil dengan tren yang sedikit menurun. Di sisi lain, meskipun pada awalnya nilai rupiah permasalahan Ketidakefisienan

cukup besar (sedikit lebih tinggi daripada permasalahan Kekurangan Penerimaan), namun pada semester II tahun 2016 sampai dengan semester II tahun 2018 angka Ketidakefisienan BUMN berhasil ditekan di level yang cukup stabil dengan nilai yang jauh lebih rendah daripada semester I tahun 2016. Sementara itu, nilai rupiah Kerugian, Ketidakhematan, Potensi Kerugian, dan Ketidakefektifan, mengalami tren dengan kecenderungan menurun, terutama dalam kurun waktu dua semester terakhir.

**Gambar 2: Nilai Rupiah per Kelompok Temuan atas Pemeriksaan BUMN Tahun 2016 s.d. 2018 (dalam miliar)**



Sumber: Laporan IHPS BPK Tahun 2016 s.d. 2018

Permasalahan Kelemahan SPI setidaknya dapat digolongkan ke dalam 14 jenis kasus yang menjadi temuan dalam IHPS tahun 2016 sampai dengan 2018. Dari 14 jenis kasus tersebut, terdapat total 1.496 jumlah permasalahan yang terjadi di dalam sejumlah 405 entitas BUMN yang menjadi temuan BPK. Dapat dilihat pada tabel di bawah ini bahwa dalam permasalahan Kelemahan SPI, terdapat permasalahan yang menjadi temuan BPK dengan jumlah yang cukup signifikan. Salah satu permasalahan terkait Kelemahan SPI yaitu disebabkan oleh SOP yang belum berjalan dengan optimal dengan jumlah yang cukup signifikan, yaitu sebesar 328 kasus yang terjadi pada 87 entitas BUMN. Hal ini menjadi catatan tersendiri bahwa SOP yang telah disusun sebagai pedoman pelaksanaan *business process* pada BUMN belum secara optimal dijalankan dalam mengelola BUMN di Indonesia.

Di sisi lain, terdapat 64 entitas BUMN yang menjadi temuan dalam 191 permasalahan

mengenai tidak lengkapnya SOP atau bahkan belum adanya SOP dalam ke-64 BUMN tersebut. Hal ini perlu menjadi perhatian bahwa pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan melalui BUMN-BUMN di Indonesia ini belum mengikuti atau bahkan tidak memiliki SOP yang seharusnya dijadikan pedoman dalam menjalankan proses bisnisnya. Selain itu, terdapat kebijakan-kebijakan yang harus dilakukan oleh BUMN yang pada akhirnya berakibat terjadinya peningkatan biaya dalam menjalankan bisnis. Dalam kasus ini, terdapat temuan 167 permasalahan yang dilakukan oleh 64 BUMN. Sebagai tambahan, terdapat sejumlah 156 permasalahan Kelemahan SPI terkait pelaksanaan kebijakan BUMN yang mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan yang terjadi pada 51 BUMN.

**Tabel 1: Permasalahan SPI pada BUMN**

Permasalahan SPI pada BUMN	Jumlah Permasalahan	Jumlah Entitas
Kelemahan pengelolaan fisik aset	2	0
<b>Lain-lain Kelemahan SPI</b>	<b>536</b>	<b>115</b>
Pelaksanaan kebijakan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan	156	51
Pelaksanaan kebijakan mengakibatkan peningkatan biaya	167	64
Pencatatan belum dilakukan atau tidak akurat	29	9
Penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja	21	3
Perencanaan kegiatan tidak memadai	2	1
Proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan	9	4
Satuan Pengawas Intern belum optimal	1	1
Sistem Informasi Akuntansi dan Pelaporan tidak memadai	2	1
SOP belum berjalan optimal	328	87
SOP belum disusun/ tidak lengkap	191	64
SOP tidak ditaati	25	4
SPI	27	1
<b>Total</b>	<b>1496</b>	<b>405</b>

Sumber: Laporan IHPS Tahun 2016 – 2018 Badan Pemeriksa Keuangan (diolah)

Dalam temuan pemeriksaan atas SPI BUMN, terdapat beberapa tema pemeriksaan yang muncul berulang kali dengan jumlah permasalahan yang cukup besar, diantaranya Pendapatan, Biaya, dan Investasi dimana terdapat 710 permasalahan yang terjadi di dalam sejumlah 188 entitas BUMN. Selain itu, tema pemeriksaan Operasional BUMN berada pada urutan kedua dengan jumlah 428 kasus pada 114 entitas BUMN. Sebagai

tambahan, terdapat pula permasalahan Pengelolaan Subsidi pada 78 entitas dengan jumlah permasalahan mencapai 282 buah. Hal ini menunjukkan bahwa operasional BUMN, pengelolaan pendapatan, beban biaya, dan investasi pada BUMN serta pengelolaan subsidi yang dilakukan pemerintah melalui BUMN belum berjalan secara optimal.

**Tabel 2: SPI per Tema Pemeriksaan atas Pemeriksaan BUMN Tahun 2016 - 2018**

Tema Pemeriksaan	Jumlah Permasalahan	Jumlah Entitas
1 Pendapatan, Biaya dan Investasi	710	188
2 Operasional BUMN	428	114
<b>3 Pengelolaan Subsidi</b>	<b>282</b>	<b>78</b>
4 Percepatan Pembangunan Pembangkit Listrik 10.000 MW	27	1
5 Pencetakan, Pengeluaran dan Pemusnahan Rupiah	19	4
6 Pengelolaan PMN	10	11
7 Kegiatan Investasi Hulu	7	3
8 Pengelolaan Investasi	7	4
9 Perhitungan Bagi Hasil Migas	6	2
<b>Total</b>	<b>1496</b>	<b>405</b>

Sumber: Laporan IHPS Tahun 2016 – 2018 Badan Pemeriksa Keuangan (diolah)

Pada pembahasan selanjutnya, penelitian ini membatasi permasalahan pada hasil pemeriksaan BPK yang terkait dengan aspek SPI dalam pengelolaan subsidi. Hal ini dilakukan agar pembahasan dapat lebih berfokus pada permasalahan defisiensi pengendalian intern, khususnya dalam penugasan pengelolaan Subsidi dan PSO oleh BUMN.

Dalam temuan audit BPK terkait tema audit Pengelolaan Subsidi, terdapat beberapa permasalahan terkait SPI BUMN yang belum dijalankan dengan baik. Dalam 282 kasus pada 78 entitas BUMN, terdapat beberapa

permasalahan, diantaranya adalah SOP mengenai pengelolaan subsidi yang belum disusun/SOP yang belum lengkap sebanyak 52 kasus dalam 17 entitas BUMN, SOP pengelolaan subsidi yang belum berjalan optimal yang terjadi pada 14 BUMN dengan permasalahan sejumlah 50 temuan, serta pengelolaan subsidi yang tidak menaati SOP yang berlaku pada 4 BUMN dengan temuan sebanyak 25 permasalahan. Hal ini menandakan bahwa pengelolaan subsidi yang dipercayakan pemerintah kepada BUMN belum berjalan sebagaimana mestinya serta membutuhkan evaluasi dalam pelaksanaannya.

**Tabel 3: Rincian Defisiensi SPI pada Tema Pemeriksaan Pengelolaan Subsidi BUMN**

<b>Tema Temuan Pemeriksaan Pengelolan Subsidi</b>	<b>Jumlah Permasalahan</b>	<b>Jumlah Entitas</b>
Lain-lain Kelemahan SPI	98	25
SOP belum disusun/ tidak lengkap	52	17
SOP belum berjalan optimal	50	14
SOP tidak ditaati	25	4
Penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja	20	2
Pelaksanaan kebijakan mengakibatkan peningkatan biaya	19	12
Pencatatan belum dilakukan atau tidak akurat	11	2
Proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan	7	2
<b>Grand Total</b>	<b>282</b>	<b>78</b>

Sumber: Laporan IHPS Tahun 2016 – 2018 Badan Pemeriksa Keuangan (diolah)

## 5. KESIMPULAN

Dari pembahasan di atas, dapat diambil kesimpulan sebagai berikut.

1. Dalam IHPS 2016 s.d. 2018 dapat disimpulkan bahwa hasil pemeriksaan BPK memperoleh temuan pengendalian pengelolaan subsidi di 405 entitas BUMN di Indonesia masih kurang memadai. Permasalahan kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) masih menjadi temuan yang paling signifikan jumlahnya dengan kecenderungan tren meningkat apabila dibandingkan dengan permasalahan-permasalahan lainnya. Selain itu,

Ketidakefektifan dan Penyimpangan Administrasi menjadi permasalahan selanjutnya yang memiliki jumlah kasus tertinggi kedua dan ketiga sepanjang tahun 2016 hingga 2018.

2. Permasalahan Kekurangan Penerimaan dan Ketidakefektifan menjadi hal yang cukup signifikan efeknya apabila dilihat dari sisi jumlah nilai rupiah meskipun pada akhirnya cenderung menurun pada tahun 2018.
3. Dari sisi kelemahan SPI, permasalahan pada BUMN yang diperiksa mayoritas berasal dari pelaksanaan SOP yang

belum berjalan secara optimal, SOP yang belum disusun/tidak lengkap, pelaksanaan kebijakan yang mengakibatkan peningkatan biaya, dan pelaksanaan kebijakan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan.

4. Tema pemeriksaan Pendapatan, Biaya, dan Investasi, Operasional BUMN, dan Pengelolaan Subsidi menjadi temuan pemeriksaan atas SPI BUMN yang muncul berulang dengan jumlah permasalahan yang cukup signifikan, baik dari sisi jumlah permasalahan maupun jumlah entitas BUMN yang melakukan pelanggaran. Hal ini menunjukkan bahwa operasional BUMN, pengelolaan pendapatan, biaya, dan investasi serta pengelolaan subsidi yang dilakukan oleh pemerintah melalui BUMN belum secara optimal dilaksanakan.
5. Secara spesifik mengenai Pengelolaan Subsidi, terdapat beberapa tema temuan yang sering terjadi diantaranya SOP yang belum disusun/tidak lengkap, SOP belum berjalan optimal, dan SOP tidak ditaati.

Dari rangkuman kesimpulan di atas, rekomendasi kebijakan yang dapat diambil diantaranya melakukan penguatan Sistem Pengendalian Internal entitas BUMN melalui penegakan aturan dengan lebih seksama, terutama dalam penerapan penyusunan SOP secara lengkap serta pelaksanaannya yang harus diawasi agar ditaati dan proses bisnis pengelolaan subsidi dapat berjalan dengan optimal. Hal ini perlu menjadi perhatian para penyelenggara operasional BUMN yang terkait dengan pengelolaan subsidi karena defisiensi dalam pengelolaan subsidi menyebabkan pemanfaatan subsidi tersebut tidak dapat dilaksanakan dan dirasakan secara optimal oleh masyarakat.

Untuk penelitian selanjutnya, perlu diidentifikasi sektor BUMN yang memiliki permasalahan dalam pengelolaan subsidi agar dapat ditelaah lebih lanjut permasalahan yang mendasari temuan berulang yang terjadi serta kemungkinan rekomendasi yang lebih spesifik untuk masing-masing sektor.

## REFERENSI

- Abubakar, I. M. (2010). Ministry of State-Owned Enterprises, Indonesia: Towards World Class Corporations. *PowerPoint presentation*.
- Adams, M. B. (1994). Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.
- Arrobbio, A., Barros, A. C. H., Beauchard, R. F., Berg, A. S., Brumby, J., Fortin, H., . . . Nunez, A. (2014). Corporate governance of state-owned enterprises: a toolkit. *Washington, DC: World Bank Group*.
- Bagranoff, N. A. (2007). *Core Concepts of Accounting Information Systems: With Modeling and Designing Accounting Systems*: John Wiley & Sons, Inc.
- COSO. (2006). *Internal Control Over Financial Reporting: Guidance for Smaller Public Companies*: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Dinarjito, A. (2017). Analisis temuan badan pemeriksa keuangan atas penerimaan negara bukan pajak kementerian/lembaga. *Info Artha*, 1(1), 1-16.
- Dinçer, S. (2018). Content analysis in scientific research: Meta-analysis, meta-synthesis, and descriptive content analysis. *Bartın University Journal of Faculty of Education*, 7(1), 176-190.
- Genita, V. Y. (2013). Analisis temuan BPK terkait pengelolaan hibah pada Laporan Keuangan Hibah di Kementerian Lembaga (BA 999.02) Tahun 2008-2011= Analysis of supreme audit institution s findings related to grant management of line ministry s grant (BA 999.02) financial statement from 2008-2009.
- GFOA. (2011). Internal Control Deficiencies in Audits. Retrieved from

- <https://www.gfoa.org/internal-control-deficiencies-audits>
- Gramling, A., & Schneider, A. (2018). Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations. *Managerial Auditing Journal*, 33(3), 318-335.
- Hart, O. (1995). Corporate governance: some theory and implications. *The economic journal*, 105(430), 678-689.
- Institute of Internal Auditors. (2012). International standards for the professional practice of internal auditing (standards): The IIA Altamonte Springs, FL.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Jianfei, L., & Yiran, D. (2011). Internal control disclosure and corporate governance: empirical research from Chinese listed companies. *Technology and Investment*, 2011.
- Kemenkeu. (2007). Public Service Obligation (PSO).
- Khongmalai, O., Tang, J. C., & Siengthai, S. (2010). Empirical evidence of corporate governance in Thai state-owned enterprises. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 10(5), 617-634.
- Kiranmai, J., & Mishra, R. (2019). Corporate Governance Practices in Listed State-owned Enterprises in India: An Empirical Research. *Indian Journal of Corporate Governance*, 12(1), 94-121.
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.
- McLeod, R., & Schell, G. P. (2007). (10th ed.). USA: Pearson Prentice Hall.
- Moeller, R. R. (2011). *COSO enterprise risk management: establishing effective governance, risk, and compliance processes* (Vol. 560): Wiley Online Library.
- OECD. (2012). *Towards New Arrangements for State Ownership in the Middle East and North Africa*: OECD Publishing.
- Prasad, B. D. (2008). Content analysis. *Research methods for social work*, 5, 1-20.
- Robinett, D. (2006). Held by the visible hand. The challenge of SOE corporate governance for emerging markets. *World Bank Corporate Governance Issues*, Washington DC.
- Sari, M., & Lubis, A. D. (2018). The influence of organization's culture and internal control to corporate governance and its impact on BUMN (state-owned enterprises) corporate performance in Indonesia. *J. Advanced Res. L. & Econ.*, 9, 681.
- Schneider, A., & Church, B. K. (2008). The effect of auditors' internal control opinions on loan decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(1), 1-18.
- Schrank, W. E., & Keithly Jr, W. R. (1999). The concept of subsidies. *Marine Resource Economics*, 14(2), 151-164.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *The journal of finance*, 52(2), 737-783.
- Skaife, H. A., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R., & LaFond, R. (2007). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. Available at SSRN 906474.
- Sougi, T., Rahayu, S., & Machpuddin, A. (2018). Analisis Temuan Pemeriksaan BPK-RI atas Aset Tetap pada Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Merangin, Pemerintah Kabupaten Tanjung Jabung Barat, Pemerintah Kabupaten Tanjung Jabung Timur pada Tahun Anggaran

- 
- 2014–2016. *Jurnal Akuntansi & Keuangan Unja*, 3(3), 34-40.
- Taylor, S., Bogdan, R., & DeVault, M. (2016). *Introduction to qualitative research methods: a guidebook and resource*. Canada: JohnWiley & Sons: Inc.
- The World Bank. (2013). *China 2030: Building a Modern, Harmonious, and Creative Society*: World Bank Publications.
- Todaro, M. P., & Smith, S. C. (2009). *Economic development*. Harlow: Pearson Education.