

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Pengendalian Intern

Di dalam suatu organisasi pasti terdapat sumber daya manusia untuk menjalankannya. Untuk mengendalikan sumber daya manusia agar berjalan sesuai yang dikehendaki organisasi diperlukan suatu sistem yang disebut Sistem Pengendalian Intern. Terdapat beberapa definisi Sistem Pengendalian Intern. Menurut Moeller (2009, 25), pengendalian intern didefinisikan pertama kali oleh *American Institute of Certified Public Accountant* (AICPA) sebagai berikut:

...internal control comprises the plan to enterprise and all of the coordinate methods and measures adopted with a bussiness to safeguard assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies.

Sementara itu, *International Standards of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (2004, 6) mendefinisikan pengendalian intern sebagai berikut:

Internal control is an integral process that is effected by an entity's management and personnel and is designed to address risks and to provide reasonable assurance that in pursuit of the entity's mission, the following general objectives are being achieved:

- *executing orderly, ethical, economical, efficient, and effective operations;*
- *fulfilling accountability obligations;*
- *complying with applicable laws and regulations;*
- *safeguarding resources againts loss, missuse, and damage.*

Selain itu, Moeller (2009, 24) juga mendefinisikan pengendalian intern sebagai berikut:

Internal control are processes, implemented by management, that are designed to provide reasonable assurance for:

- *reliable financial and operational information;*
- *compliance with policies and procedures plans, laws, rules, and regulations;*
- *safeguarding of assets;*
- *operational efficiency;*
- *achievement of and established mission, objectives, and goals for enterprise operations and programs;*
- *integrity and ethical values.*

Juga ada *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* (2013, 3) yang mendefinisikan pengendalian intern sebagai berikut: *“Internal control is a process, affected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance.”*

Kemudian Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang mengadopsi COSO juga mendefinisikan Sistem Pengendalian Intern sebagai berikut:

...proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Lebih jauh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah juga mencakup Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan di lingkungan Pemerintah Pusat dan pemerintah daerah.

Definisi pengendalian intern menurut COSO dan PP No. 60 Tahun 2008 menekankan konsep dasar dari pengendalian intern bahwa:

- Pengendalian intern dibuat untuk mencapai tujuan operasi, pelaporan, dan ketaatan terhadap peraturan yang berlaku.
- Pengendalian intern adalah sebuah proses yang dilakukan secara terus menerus, sebagai alat untuk mencapai tujuan, bukan tujuan itu sendiri.
- Pengendalian intern dipengaruhi oleh orang di semua tingkatan, yang berarti bahwa pengendalian intern bukan saja sebuah kebijakan atau prosedur, namun juga

orang-orang yang terlibat di dalamnya beserta tindakan-tindakan yang mereka lakukan di setiap level organisasi.

- Pengendalian intern memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan yang absolut kepada manajemen senior dan pimpinan.
- Pengendalian intern dapat disesuaikan dengan struktur organisasi, mudah disesuaikan dengan keseluruhan organisasi atau sebagian entitas, divisi, unit operasi, atau proses bisnis.

COSO (2013, 4-5) merumuskan pengendalian intern ke dalam lima komponen yang terintegrasi:

1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian adalah sekumpulan standar, proses, dan struktur yang menjadi landasan untuk implementasi pengendalian intern di organisasi. Lingkungan pengendalian menentukan suasana organisasi dan mempengaruhi kesadaran orang-orang yang terlibat di dalamnya terhadap pengendalian. Faktor-faktor yang mempengaruhi lingkungan pengendalian meliputi integritas, etika, kompetensi, filosofi manajemen, bagaimana manajemen memberikan wewenang dan tanggung jawab, mengatur dan mengembangkan sumber daya manusia, serta perhatian dan pengarahan dari pimpinan.

2. Penilaian Risiko

Setiap organisasi menghadapi beragam risiko baik yang berasal dari internal maupun eksternal. Risiko didefinisikan sebagai kemungkinan terjadinya suatu peristiwa yang memberikan efek negatif pada pencapaian tujuan organisasi. Penilaian risiko melibatkan proses yang dinamis dan berulang untuk mengidentifikasi dan menilai risiko dalam pencapaian tujuan. Penilaian risiko ini digunakan sebagai dasar untuk mengelola risiko.

3. Aktivitas Pengendalian

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen dalam memitigasi risiko dalam pencapaian tujuan telah dilaksanakan. Aktivitas pengendalian dilaksanakan di seluruh organisasi, di semua tingkatan dan fungsi. Aktivitas pengendalian ini bisa berupa

aktivitas preventif atau detektif yang meliputi beragam kegiatan seperti persetujuan, otorisasi, verifikasi, rekonsiliasi, revidu, keamanan aset, dan pemisahan fungsi.

4. Informasi dan Komunikasi

Informasi diperlukan untuk menjalankan tanggung jawab pengendalian intern. Manajemen memperoleh dan menggunakan informasi yang relevan dan berkualitas baik dari internal maupun eksternal untuk mendukung berfungsinya komponen lain dari pengendalian intern. Sementara komunikasi adalah proses yang berkelanjutan dan terus menerus untuk menyediakan, berbagi, dan mendapatkan informasi yang diperlukan. Komunikasi internal adalah penyebaran informasi ke seluruh organisasi, baik ke atas, bawah, maupun ke samping. Komunikasi yang efektif harus ada di setiap level organisasi. Semua orang harus menerima pesan yang jelas dari manajemen puncak bahwa tanggung jawab pengendalian harus dijalankan dengan baik. Semua orang harus memahami peran mereka dalam Sistem Pengendalian Intern. Sarana komunikasi yang efektif juga harus tersedia dengan pihak eksternal, untuk mendapatkan informasi yang relevan dari pihak eksternal dan untuk menyediakan informasi kepada pihak eksternal.

5. Aktivitas Pemantauan

Sistem Pengendalian Intern harus dipantau untuk memastikan bahwa masing-masing dari kelima komponen pengendalian intern ada dan berfungsi. Aktivitas pemantauan dilakukan dengan pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, atau kombinasi dari keduanya. Pemantauan berkelanjutan dibuat di proses bisnis pada tingkatan yang berbeda untuk menyediakan informasi berkelanjutan. Sementara evaluasi terpisah dilakukan secara periodik, berbeda dalam luasan dan frekuensi pelaksanaannya tergantung pada penilaian risiko, efektivitas dari pemantauan berkelanjutan, dan pertimbangan lain manajemen. Aktivitas pemantauan dilakukan sebagai bagian dari pengawasan rutin yang dilakukan oleh manajemen. Temuan kekurangan pada pengendalian intern harus segera dilaporkan kepada manajemen puncak.

Setiap komponen pengendalian intern mempunyai prinsip-prinsip yang merupakan konsep fundamental dari setiap komponennya. Setiap prinsip memiliki fokus-fokus utama (*point of focus*) yang menjadi karakteristik prinsip tersebut. Pengendalian intern dapat berjalan dengan efektif apabila suatu organisasi dapat menjalankan seluruh prinsip-prinsip yang ada. Prinsip-prinsip dan fokus-fokus utama komponen pengendalian intern ini terdapat pada lampiran III.

Pengendalian intern hanya memberikan keyakinan yang memadai tentang tercapainya tujuan organisasi. Hal ini karena pengendalian intern memiliki keterbatasan yang dapat mempengaruhi efektivitasnya. COSO (2013, 9) mengelompokkan keterbatasan pengendalian intern sebagai berikut:

1. kondisi sebelum penerapan pengendalian intern, misalnya ada kelemahan dalam proses tata kelola saat pemilihan, pengembangan, dan evaluasi anggota direksi yang mengakibatkan pemilihan strategi dan pengendaliannya tidak sesuai;
2. pertimbangan manusia dalam pengambilan keputusan yang kurang tepat;
3. kondisi-kondisi eksternal yang memiliki dampak negatif pada organisasi dan tidak dapat dimitigasi ke level yang dapat diterima;
4. Sistem Pengendalian Intern mengalami gangguan yang dapat disebabkan karena salah penafsiran, kelalaian, atau pegawai yang dibebani terlalu banyak pekerjaan;
5. manajemen mengabaikan aturan atau prosedur dengan tujuan untuk kepentingan pribadi;
6. adanya kolusi.

B. Pemantauan Pengendalian Intern

Untuk memenuhi amanat Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 dan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, Menteri Keuangan menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 152/KMK.09/2011 tentang Peningkatan Penerapan Sistem Pengendalian Intern di Lingkungan Kementerian Keuangan sebagaimana telah diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 435/KMK.09/2012. Landasan peningkatan penerapan pengendalian intern sebagaimana diatur dalam KMK ini

dilakukan dalam jangka waktu lima tahun melalui dua tahap, jangka pendek dan jangka panjang.

Peningkatan penerapan pengendalian intern yang dilakukan di tahap jangka pendek adalah dengan melakukan penunjukan unit kerja sebagai pelaksana pemantauan pengendalian intern di setiap unit eselon I terhadap kegiatan tertentu yang didukung dengan penambahan tugas, pengembangan metodologi, perangkat, dan mekanisme kerja pemantauan. Sementara di tahap jangka panjang dilaksanakan pada tahun 2012 sampai dengan tahun 2015. Di tahun 2015 diharapkan penerapan perangkat dan mekanisme kerja seluruh unsur pengendalian internal telah dilaksanakan pada seluruh program dan kegiatan.

Di sisi lain, untuk memastikan bahwa pengendalian intern terus berjalan secara efektif maka diperlukan pemantauan pengendalian intern. Dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 32/KMK.09/2013 tentang Kerangka Kerja Penerapan Pengendalian Intern di Lingkungan Kementerian Keuangan disebutkan bahwa pemantauan pengendalian intern adalah kegiatan yang dilaksanakan oleh manajemen untuk menilai kualitas Sistem Pengendalian Intern sepanjang waktu. Pemantauan pengendalian intern ini dilakukan oleh Unit Kepatuhan Internal yang melekat pada struktur organisasi unit-unit kerja di DJP.

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 152/KMK.09/2011 sekaligus menunjuk Direktorat Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur sebagai Unit yang melaksanakan pemantauan pengendalian intern tingkat eselon I. Di tahun 2012 Menteri Keuangan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 167/PMK.01/2012 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62/PMK.01/2009 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak yang menetapkan Bidang Pemeriksaan, Penyidikan, dan Penagihan Pajak Kantor Wilayah DJP sebagai unit yang melakukan pemantauan pengendalian intern di tingkat Kanwil. Kemudian diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 206.2/PMK.01/2014 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak. Dengan PMK yang baru ini fungsi pemantauan pengendalian intern tingkat Kanwil dipindahkan dari Bidang Pemeriksaan, Penyidikan, dan

Penagihan Pajak ke Bagian Umum, lebih khusus lagi ke Subbagian Bantuan Hukum. Sementara di tingkat Kantor Pelayanan Pajak, fungsi pemantauan pengendalian intern dilaksanakan oleh Subbagian Umum dan Kepatuhan Internal.

C. Pemeriksaan Pajak

1. Pengertian pemeriksaan pajak

Pemeriksaan pajak didefinisikan di Pasal 1 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagai berikut:

Pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Berdasarkan definisi tersebut, pemeriksaan pajak adalah suatu proses yang dilakukan untuk mengumpulkan bukti yang dapat berupa buku, dokumen, atau catatan baik yang dimiliki wajib pajak, DJP, maupun pihak ketiga.

2. Tujuan pemeriksaan pajak

Tujuan dari pemeriksaan pajak ada dua, yaitu untuk menguji kepatuhan wajib pajak dan untuk tujuan lain. Pemeriksaan pajak untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib dilakukan terhadap wajib pajak yang mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pajak. Selain itu, pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat dilakukan terhadap wajib pajak-wajib pajak sebagai berikut:

1. Wajib pajak yang menyampaikan surat pemberitahuan (SPT) yang menyatakan lebih bayar;
2. Wajib pajak yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak;
3. Wajib pajak yang menyampaikan SPT yang menyatakan rugi;
4. Wajib pajak yang melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi, pembubaran, atau akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya;

5. Wajib pajak yang melakukan perubahan tahun buku atau metode pembukuan atau karena dilakukannya penilaian kembali aktiva tetap;
6. Wajib pajak yang tidak menyampaikan atau menyampaikan SPT tetapi melampaui jangka waktu yang telah ditetapkan dalam surat teguran yang terpilih untuk dilakukan pemeriksaan berdasarkan analisis risiko; serta
7. Wajib pajak yang menyampaikan SPT yang terpilih untuk dilakukan pemeriksaan berdasarkan analisis risiko.

3. Jenis pemeriksaan pajak

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, terdapat beberapa jenis pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak, yaitu:

- a. Pemeriksaan kantor, yaitu pemeriksaan yang dilakukan di kantor DJP baik di kantor pelayanan pajak (KPP), kantor wilayah, maupun kantor pusat DJP. Pemeriksaan Kantor dilakukan terhadap pemeriksaan dalam hal permohonan pengembalian kelebihan pembayaran yang diajukan oleh wajib pajak yang memenuhi persyaratan yaitu:
 - 1) Laporan keuangan wajib pajak untuk tahun pajak yang diperiksa diaudit oleh akuntan publik atau laporan keuangan salah satu tahun pajak dari dua tahun pajak sebelum tahun pajak yang diperiksa telah diaudit oleh akuntan publik dengan pendapat wajar tanpa pengecualian; dan
 - 2) Wajib pajak tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, atau penuntutan tindak pidana perpajakan, dan/atau wajib pajak dalam lima tahun terakhir tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Jika pada saat melakukan pemeriksaan kantor, pemeriksa pajak menemukan indikasi transaksi yang terkait *transfer pricing* atau transaksi khusus lain yang berindikasi adanya rekayasa transaksi keuangan, pemeriksaan diubah menjadi pemeriksaan lapangan.

- b. Pemeriksaan lapangan, yaitu pemeriksaan yang dilakukan di tempat tinggal atau tempat kedudukan wajib pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak, dan/atau tempat lain yang dianggap perlu oleh pemeriksa pajak.
- c. Pemeriksaan bukti permulaan, yaitu pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.
- d. Pemeriksaan ulang, yaitu pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak yang telah diterbitkan surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan sebelumnya untuk jenis pajak dan masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak yang sama.

4. Kriteria pemeriksaan pajak

Terdapat dua kriteria sebagai alasan dilakukannya pemeriksaan yaitu:

- a. Pemeriksaan rutin

Pemeriksaan rutin adalah pemeriksaan yang dilakukan sehubungan dengan pemenuhan hak dan/atau pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak. Misalnya dalam hal wajib pajak menyampaikan SPT Tahunan PPh yang menyatakan lebih bayar restitusi.

- b. Pemeriksaan khusus

Pemeriksaan khusus adalah pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak yang berdasarkan hasil analisis risiko secara manual atau secara komputerisasi menunjukkan adanya indikasi ketidakpatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan.

5. Standar pemeriksaan pajak

Pemeriksaan pajak harus dilaksanakan dengan memenuhi standar pemeriksaan. Hal ini dimaksudkan sebagai ukuran mutu pemeriksaan yang merupakan capaian minimum yang harus dicapai dalam pemeriksaan. Standar pemeriksaan ini terdiri dari tiga standar, yaitu standar umum pemeriksaan, standar pelaksanaan pemeriksaan, dan standar pelaporan hasil pemeriksaan.

Standar umum pemeriksaan merupakan standar yang berkaitan dengan pemeriksa pajak. Seorang pemeriksa pajak harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- a. Telah mendapat pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki keterampilan sebagai pemeriksa pajak;
- b. Menggunakan keterampilannya secara cermat dan seksama;
- c. Jujur dan bersih dari tindakan-tindakan tercela serta senantiasa mengutamakan kepentingan negara; dan
- d. Taat terhadap berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Standar pelaksanaan pemeriksaan adalah standar yang harus dipenuhi selama melaksanakan pemeriksaan. Terdapat sembilan standar pelaksanaan pemeriksaan yang harus dipenuhi yaitu:

- a. pelaksanaan pemeriksaan harus didahului dengan persiapan yang baik sesuai dengan tujuan pemeriksaan, yang paling sedikit meliputi kegiatan mengumpulkan dan mempelajari data wajib pajak, menyusun rencana pemeriksaan (*audit plan*), dan menyusun program pemeriksaan (*audit program*), serta mendapat pengawasan yang seksama;
- b. pemeriksaan dilaksanakan dengan melakukan pengujian berdasarkan metode dan teknik pemeriksaan sesuai dengan program pemeriksaan (*audit program*) yang telah disusun;
- c. temuan hasil pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- d. pemeriksaan dilakukan oleh suatu tim pemeriksa pajak yang terdiri dari seorang supervisor, seorang ketua tim, dan seorang atau lebih anggota tim, dan dalam keadaan tertentu ketua tim dapat merangkap sebagai anggota tim;
- e. tim pemeriksa pajak dapat dibantu oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian tertentu, baik yang berasal dari Direktorat Jenderal Pajak, maupun yang berasal dari instansi di luar Direktorat Jenderal Pajak yang telah ditunjuk oleh Direktur Jenderal

Pajak, sebagai tenaga ahli seperti penerjemah bahasa, ahli di bidang teknologi informasi, dan pengacara;

- f. apabila diperlukan, pemeriksaan dilakukan secara bersama-sama dengan tim pemeriksa dari instansi lain;
- g. pemeriksaan dapat dilaksanakan di kantor Direktorat Jenderal Pajak, tempat tinggal atau tempat kedudukan wajib pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak, dan/atau tempat lain yang dianggap perlu oleh pemeriksa pajak;
- h. pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan apabila diperlukan dapat dilanjutkan di luar jam kerja; dan
- i. pelaksanaan pemeriksaan didokumentasikan dalam bentuk KKP.

Kemudian hasil pemeriksaan harus dilaporkan dalam bentuk LHP yang disusun sesuai standar pelaporan hasil pemeriksaan, yaitu:

- a. LHP disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup atau pos-pos yang diperiksa sesuai dengan tujuan Pemeriksaan, memuat simpulan Pemeriksa Pajak yang didukung temuan yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang terkait dengan Pemeriksaan.
- b. LHP sekurang-kurangnya harus memuat sebagai berikut:
 - 1) penugasan pemeriksaan;
 - 2) identitas wajib pajak;
 - 3) pembukuan atau pencatatan wajib pajak;
 - 4) pemenuhan kewajiban perpajakan;
 - 5) data / informasi yang tersedia;
 - 6) buku dan dokumen yang dipinjam;
 - 7) materi yang diperiksa;
 - 8) uraian hasil pemeriksaan;
 - 9) ikhtisar hasil pemeriksaan;
 - 10) penghitungan pajak terutang; dan
 - 11) simpulan dan usul pemeriksa pajak.

6. Jangka waktu pemeriksaan pajak

Dalam pasal 15 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan, pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dilakukan dalam jangka waktu pemeriksaan yang meliputi:

a. Jangka waktu pengujian

1) Pemeriksaan lapangan.

Dalam hal pemeriksaan dilakukan dengan jenis pemeriksaan lapangan, jangka waktu pengujian paling lama enam bulan dihitung sejak surat pemberitahuan pemeriksaan lapangan disampaikan kepada wajib pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari wajib pajak, sampai dengan tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) disampaikan kepada wajib pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari wajib pajak. Jangka waktu pengujian pemeriksaan lapangan dapat diperpanjang untuk jangka waktu paling lama dua bulan. Perpanjangan jangka waktu tersebut dilakukan dalam hal: (1) pemeriksaan lapangan diperluas ke masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak lainnya; (2) terdapat konfirmasi atau permintaan data dan/atau keterangan kepada pihak ketiga; (3) ruang lingkup pemeriksaan lapangan meliputi seluruh jenis pajak; (4) berdasarkan pertimbangan Kepala UP2. Selain itu, jangka waktu pengujian pemeriksaan lapangan yang terkait dengan: (1) wajib pajak kontraktor kontrak kerja sama minyak dan gas bumi; (2) wajib pajak dalam satu grup; (3) wajib pajak yang terindikasi melakukan *transfer pricing* dan/atau transaksi khusus lain yang berindikasi adanya rekayasa transaksi keuangan, dapat diperpanjang untuk jangka waktu paling lama enam bulan dan dapat dilakukan paling banyak tiga kali sesuai dengan kebutuhan waktu untuk melakukan pengujian. Kepala UP2 harus menyampaikan pemberitahuan kepada wajib pajak jika terjadi perpanjangan jangka waktu pengujian pemeriksaan.

2) Pemeriksaan kantor.

Dalam hal pemeriksaan dilakukan dengan jenis pemeriksaan kantor, jangka waktu pengujian paling lama empat bulan dihitung sejak tanggal wajib pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari wajib pajak datang

memenuhi surat panggilan dalam rangka pemeriksaan kantor sampai dengan tanggal SPHP disampaikan kepada wajib pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari wajib pajak. Jangka waktu pemeriksaan kantor tersebut dapat diperpanjang untuk jangka waktu paling lama dua bulan. Perpanjangan tersebut dilakukan jika: (1) pemeriksaan kantor diperluas ke masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak lainnya; (2) terdapat konfirmasi atau permintaan data dan/atau keterangan kepada pihak ketiga; (3) ruang lingkup pemeriksaan kantor meliputi seluruh jenis pajak; dan/atau (4) berdasarkan pertimbangan kepala UP2.

b. Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan dan pelaporan

Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan dan pelaporan paling lama dua bulan dihitung sejak tanggal SPHP disampaikan kepada wajib pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari wajib pajak sampai dengan tanggal LHP.

D. Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern di Kantor Pelayanan Pajak

Sistem Pengendalian Intern didefinisikan di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 sebagai berikut:

...proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Dari definisi dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 tersebut, dapat dikatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern memuat seluruh tindakan dan kegiatan serta peran semua pihak dalam organisasi. Selain itu di dalam penjelasan PP Nomor 60 Tahun 2008 juga disebutkan bahwa Sistem Pengendalian Intern dilandasi pada pemikiran bahwa Sistem Pengendalian Intern melekat sepanjang kegiatan.

Sementara itu, dalam Pasal 54 dan Pasal 58 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 206.2/PMK.1/2014 disebutkan bahwa tugas Kantor Pelayanan Pajak adalah untuk melaksanakan penyuluhan, pelayanan, dan pengawasan wajib pajak. Maka Sistem

Pengendalian Intern yang dibangun di Kantor Pelayanan Pajak haruslah dapat memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan penyuluhan, pelayanan, dan pengawasan wajib pajak yang efektif dan efisien serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Salah satu fungsi untuk menjalankan tugas pengawasan wajib pajak adalah dengan melaksanakan pemeriksaan pajak (Pasal 55 dan Pasal 59 PMK No.206.2/PMK.1/2014). Dengan demikian, Sistem Pengendalian Intern yang dijalankan oleh para pegawai di KPP harus dapat memastikan bahwa kegiatan pemeriksaan pajak telah berjalan dengan efektif dan efisien dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan.

Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern telah diamanatkan dalam Pasal 58 ayat 1 dan 2 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Lebih lanjut, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 ini dan peraturan-peraturan turunannya, Sistem Pengendalian Intern di Kantor Pelayanan Pajak dibangun.

1. Lingkungan pengendalian

Lingkungan pengendalian merupakan kondisi dalam organisasi yang mempengaruhi efektivitas pengendalian intern. Kondisi dalam organisasi ini dibentuk dan dipengaruhi oleh sikap positif dari pimpinan dan seluruh pegawai. Sikap positif para pelaku pengendalian intern diwujudkan melalui delapan faktor.

a. Penegakan integritas dan nilai etika

Penegakan integritas dan nilai etika telah dilakukan di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak khususnya KPP di Lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus dengan cara sebagai berikut:

- 1) Pembentukan kode etik pegawai yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 1/PM.3/2007 tentang Kode Etik Pegawai Direktorat Jenderal Pajak.
- 2) Penandatanganan Pakta Integritas oleh setiap pegawai.

- 3) Pembagian buku kode etik pegawai dan pemberian sosialisasi terkait peraturan disiplin pegawai tiap kali ada mutasi pegawai masuk.
- 4) Kepala Kantor secara terus menerus mengkomunikasikan pentingnya integritas dan etika dalam setiap rapat pembinaan atau kesempatan lainnya.
- 5) Adanya *peer review* oleh rekan sejawat.
- 6) Dijalankannya *whistleblowing system* untuk mencegah hal-hal yang melanggar integritas dan nilai-nilai etika.
- 7) Pemberian penghargaan kepada pegawai terbaik tingkat KPP sampai tingkat nasional untuk mendorong penegakan integritas dan nilai-nilai etika.

b. Komitmen terhadap kompetensi

Komitmen terhadap kompetensi yang telah dijalankan di KPP di lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus antara lain sebagai berikut:

- 1) Adanya standar kompetensi tertentu untuk tiap jabatan, khususnya fungsional pemeriksa pajak.
- 2) Pelaksanaan program *on the job training* bagi fungsional pemeriksa pajak baru.
- 3) Tersedia berbagai pendidikan dan pelatihan untuk meningkatkan kompetensi pegawai khususnya fungsional pemeriksa pajak.
- 4) Penandatanganan kontrak kinerja oleh seluruh pegawai yang harus dipenuhi dalam waktu tertentu.

c. Kepemimpinan yang kondusif

Faktor kepemimpinan yang kondusif di KPP di lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus dapat dilihat dari beberapa indikator sebagai berikut:

- 1) Adanya pembatasan akses untuk bisa masuk ke dalam Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak, akses hanya diberikan kepada pegawai yang berwenang.
- 2) Pimpinan memberikan perhatian pada pembinaan sumber daya manusia.
- 3) Pimpinan memandang penting dan merespon semua informasi hasil pengawasan.
- 4) Adanya interaksi yang intensif dengan pimpinan pada tingkatan yang lebih rendah.
- 5) Pimpinan menghindari penekanan pada pencapaian jangka pendek.

6) Tidak ada mutasi pegawai yang berlebihan pada fungsi-fungsi kunci.

d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan

Lingkungan pengendalian yang baik memerlukan struktur organisasi yang mampu memenuhi kebutuhan organisasi dan orang-orang di dalamnya. Oleh karena itu pembentukan struktur organisasi di KPP di Lingkungan Kanwil Jakarta Khusus haruslah memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

- 1) Struktur organisasi telah sesuai dengan ukuran dan sifat kegiatan.
- 2) Adanya kejelasan wewenang dan tanggung jawab untuk masing-masing personel. Seperti pembagian wewenang antara ketua kelompok, ketua tim, dan anggota tim pemeriksa pajak.
- 3) Pimpinan dan personel lainnya memahami pengendalian intern yang menjadi tanggung jawabnya.
- 4) Jenjang pelaporan telah ditetapkan secara efektif.
- 5) Pimpinan Direktorat Jenderal Pajak telah menetapkan kesesuaian jumlah pegawai dengan kebutuhan organisasi.

e. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat

Pendelegasian wewenang harus memastikan bahwa wewenang diberikan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya. Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak khususnya KPP di lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus telah dan harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

- 1) Wewenang dan tanggung jawab telah ditetapkan dan dikomunikasikan kepada semua pegawai yang bersangkutan.
- 2) Pimpinan bertanggung jawab atas keputusan yang diambilnya.
- 3) Telah ada prosedur yang efektif untuk memantau hasil kewenangan dan tanggung jawab yang didelegasikan.
- 4) Pegawai yang diberikan wewenang memahami bahwa pelaksanaan wewenang dan tanggung jawabnya terkait dengan penerapan Sistem Pengendalian Intern.

f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia

Penyusunan dan penerapan kebijakan pembinaan sumber daya manusia meliputi kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai. Hal-hal yang sudah dan harus dilakukan Direktorat Jenderal Pajak khususnya KPP di lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus adalah sebagai berikut:

- 1) Pimpinan mengkomunikasikan kebutuhan kompetensi pegawai yang diperlukan organisasi.
- 2) Direktorat Jenderal Pajak sudah memiliki standar dan kriteria rekrutmen pegawai.
- 3) Telah terdapat program orientasi atau *on the job training* bagi pegawai baru dan pelatihan berkelanjutan bagi semua pegawai.
- 4) Promosi, remunerasi, dan mutasi didasarkan pada penilaian kinerja.
- 5) Terdapat sanksi atas pelanggaran disiplin, kebijakan, atau kode etik.

g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif

Untuk memberikan keyakinan yang memadai atas terlaksananya ketaatan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan organisasi dibutuhkan peran aparat pengawasan intern. Direktorat Jenderal Pajak sudah memiliki landasan hukum untuk membentuk suatu unit kepatuhan internal mulai dari tingkat Eselon I hingga tingkat Eselon III dengan diterbitkannya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-42/PJ/2013 tentang Pelaksanaan Tugas Unit Kepatuhan Internal pada Instansi Vertikal dan Unit Pelaksana Teknis di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.

h. Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait

Unit-unit kerja di Direktorat Jenderal Pajak harus memiliki hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait tugas dan fungsinya. Hubungan yang baik ini diperlukan untuk kelancaran pelaksanaan tugas dan fungsi unit kerja, misalnya dalam hal permintaan data dan informasi terkait wajib pajak.

2. Penilaian risiko

Penilaian risiko merupakan kegiatan penilaian atas kemungkinan terjadinya peristiwa yang mengancam pencapaian tujuan organisasi. Penilaian risiko diawali dengan penetapan maksud dan tujuan organisasi secara konsisten dan jelas baik pada tingkat organisasi maupun pada tingkat kegiatan. Selanjutnya organisasi mengidentifikasi risiko yang dapat menghalangi pencapaian tujuan, baik yang bersumber dari dalam maupun luar. Terhadap risiko yang telah diidentifikasi kemudian dianalisis untuk mengetahui pengaruhnya terhadap pencapaian tujuan. Direktorat Jenderal Pajak melakukan pendekatan manajemen risiko untuk meminimalisir risiko, dengan berpedoman pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 191/PMK.09/2008 tentang Penerapan Manajemen Risiko di Lingkungan Departemen Keuangan.

3. Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan organisasi untuk mengurangi risiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian risiko. Kegiatan pengendalian ini terdiri atas sepuluh faktor.

a. Reviu atas kinerja organisasi yang bersangkutan

Reviu kinerja organisasi di Direktorat Jenderal Pajak dapat selalu dilakukan secara *real time* baik di tingkat KPP, Kanwil, maupun Kantor Pusat. Fungsi ini tersedia bagi pimpinan melalui *dashboard* untuk memastikan kinerja organisasi dapat dicapai dalam waktu yang telah ditentukan. Begitu pula dengan kegiatan pemeriksaan, kinerja masing-masing pemeriksa pajak dapat dilihat oleh pimpinan melalui aplikasi ALPP.

b. Pembinaan sumber daya manusia

Organisasi harus memiliki strategi pembinaan sumber daya manusia yang utuh dalam bentuk rencana strategis, rencana kerja tahunan, dan dokumen perencanaan sumber daya manusia lainnya yang meliputi kebijakan, program, dan praktik pengelolaan yang menjadi panduan bagi organisasi. Strategi perencanaan pembinaan

sumber daya manusia haruslah spesifik dan eksplisit, dikaitkan dengan keseluruhan rencana strategis, dan yang memungkinkan dilakukannya identifikasi kebutuhan pegawai. Kedua fungsi ini ada di Bagian Kepegawain Direktorat Jenderal Pajak.

Sementara pembinaan sumber daya manusia yang dilakukan di KPP khususnya yang ada di lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus adalah sebagai berikut:

- 1) Kepala Kantor membangun kerja sama tim untuk mendorong penerapan visi dan misi organisasi, serta mendorong adanya umpan balik dari pegawai.
- 2) Memberikan orientasi, pelatihan, dan kelengkapan kerja untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawab, meningkatkan kinerja, meningkatkan kemampuan, serta memenuhi tuntutan kebutuhan organisasi.
- 3) Memberikan pengawasan yang dilakukan secara berkesinambungan.
- 4) Pegawai diberikan evaluasi kinerja dan umpan balik yang konstruktif.

c. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi

Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi dilakukan untuk memastikan akurasi dan kelengkapan informasi. Pengendalian ini dilakukan dengan pengendalian umum dan pengendalian aplikasi. Pengendalian umum yang harus dilakukan meliputi pengamanan sistem informasi, pengendalian atas akses, pengendalian atas pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi, pengendalian atas perangkat lunak sistem, pemisahan tugas, serta kontinuitas pelayanan. Sementara pengendalian aplikasi meliputi pengendalian otorisasi, pengendalian kelengkapan data yang dientri, pengendalian akurasi entri data, serta pengendalian terhadap kehandalan pemrosesan dan *file*.

d. Pengendalian fisik atas aset

Pimpinan harus menetapkan, mengimplementasikan, dan mengkomunikasikan rencana identifikasi, kebijakan, dan prosedur pengamanan fisik kepada seluruh pegawai. Selain itu juga menetapkan, mengimplementasikan, dan mengkomunikasikan rencana pemulihan setelah bencana (*disaster recovery plan*). Untuk melaksanakan semua ini, KPP di lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus berpedoman pada Keputusan Menteri

Keuangan Nomor 21/KMK.01/2012 tentang Pedoman Pengamanan dan Pemeliharaan Barang Milik Negara di Lingkungan Kementerian Keuangan.

e. Penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja

Ukuran dan indikator kinerja ditetapkan, untuk kemudian dilakukan validasi secara periodik di tingkat pusat.

f. Pemisahan fungsi

Pemisahan fungsi terkait dengan jaminan bahwa seluruh aspek utama transaksi atau kegiatan tidak dikendalikan oleh satu orang saja. Dalam kegiatan pemeriksaan pajak, untuk satu Surat Perintah Pemeriksaan harus melibatkan satu tim yang terdiri dari ketua kelompok, ketua tim, dan anggota tim. Tugas dilimpahkan secara sistematis ke seluruh personel tim pemeriksa untuk memberikan keyakinan adanya *checks and balances*.

g. Otorisasi atas transaksi dan kejadian penting

Harus terdapat pengendalian untuk memberikan keyakinan bahwa hanya transaksi dan kejadian yang valid diproses dan dientri, dan hanya mengentri transaksi dan kejadian yang telah diotorisasi. Semua proses terkait pemeriksaan pajak harus melewati otorisasi dari pegawai yang berwenang. Dimulai dari penerbitan Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) yang diterbitkan oleh Seksi Pemeriksaan setelah mendapatkan otorisasi dari Kepala Kantor, sampai dengan penyusunan Laporan Hasil Pemeriksaan dan Surat Ketetapan Pajak yang juga harus mendapatkan otorisasi dari Kepala Kantor.

h. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian

Transaksi dan kejadian harus dicatat dengan segera sehingga tetap relevan, bernilai, dan berguna. Misalnya dalam hal pendokumentasian berkas wajib pajak jangan sampai mengakibatkan terbitnya Surat Perintah Pemeriksaan yang mendekati masa daluwarsa pajak.

i. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya

Akses atas sumber daya hanya diberikan kepada pegawai yang berwenang, kemudian atas pembatasan tersebut pimpinan melakukan reviu secara berkala. Akses atas sumber daya sarana dan prasarana serta pencatatannya di KPP diberikan kepada Kepala SubBagian Umum dan Kepatuhan Internal, sementara akses sumber daya data dan informasi hanya oleh Kepala Seksi Pengolahan Data dan Informasi.

j. Dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting

Pimpinan organisasi harus memiliki, mengelola, memelihara, dan secara berkala memutakhirkan dokumentasi yang mencakup seluruh Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting. Hal-hal yang perlu dan telah dilakukan di KPP di lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus antara lain sebagai berikut:

- 1) Mendokumentasikan secara tertulis Sistem Pengendalian Intern dan seluruh kegiatan pemeriksaan pajak.
- 2) Seluruh dokumentasi dan catatan dikelola dan dipelihara secara baik serta dimutakhirkan secara berkala.

4. Informasi dan komunikasi

Yang dimaksud dengan informasi adalah data yang telah diolah dan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan, sedangkan yang dimaksud dengan komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik. Organisasi harus memiliki informasi yang relevan dan dapat diandalkan yang berhubungan dengan peristiwa-peristiwa internal dan eksternal. Hal-hal yang harus dan sudah dilakukan oleh KPP di lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus adalah sebagai berikut:

- 1) Melaporkan informasi internal yang penting kepada pimpinan secara teratur.
- 2) Mendapatkan dan melaporkan informasi eksternal yang relevan kepada pimpinan.

- 3) Informasi telah tersedia tepat waktu.
- 4) Tugas yang dibebankan kepada pegawai telah dikomunikasikan dengan jelas.
- 5) Membangun saluran komunikasi informasi ke atas selain melalui atasan langsungnya.
- 6) Terdapat jaminan keamanan terhadap pegawai yang melaporkan informasi negatif.
- 7) Tersedia saluran komunikasi yang terbuka dengan masyarakat, rekanan, dan instansi lain.
- 8) Tersedia berbagai bentuk sarana dalam mengkomunikasikan informasi kepada pegawai dan pihak lain.
- 9) Sistem informasi yang ada telah dikelola, dikembangkan, dan diperbarui secara terus menerus.

5. Pemantauan

Pemantauan Sistem Pengendalian Intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, pembandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas. Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, reviu, dan pengujian efektivitas Sistem Pengendalian Intern yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal pemerintah dengan menggunakan daftar uji pengendalian intern. Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya yang ditetapkan.

E. Penelitian Terdahulu

Penelitian tentang Sistem Pengendalian Intern di sektor pemerintahan sudah banyak dilakukan, namun dengan objek yang berbeda, misalnya penelitian-penelitian sebagai berikut:

1. Khurniawan (2008) melakukan penelitian dengan judul ‘Analisa Sistem Pengendalian Internal Direktorat Pembinaan SMK’. Hasil dari penelitian ini

adalah kita dapat mengetahui bahwa tingkat keefektifan Sistem Pengendalian Intern Direktorat Pembinaan SMK adalah sebesar 4,47 dari total skor 7 atau dengan kata lain Sistem Pengendalian Intern pada Direktorat Pembinaan SMK belum dilaksanakan secara efektif.

2. Primastuti (2008) melakukan penelitian dengan judul ‘Penilaian Terhadap Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern Dalam Pengelolaan Aset Tetap pada Pemerintah Kota Depok’. Hasil dari penelitian Primastuti didapatkan bahwa pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern terhadap pengelolaan aset tetap di Pemkot Depok masih lemah.
3. Dalil (2013) melakukan penelitian dengan judul ‘Analisis Sistem Pengendalian Internal Pemerintah: Studi Kasus Pelaksanaan Pencairan Anggaran di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Jakarta I’. Hasil penelitian Dalil menyebutkan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Jakarta 1 berdasarkan persepsi responden secara keseluruhan telah berjalan dengan efektif.

Yang membedakan penelitian-penelitian tersebut dengan penelitian yang akan dilakukan penulis adalah pada objek penelitian. Penulis melakukan penelitian pada Kantor Pelayanan Pajak di lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus dengan fokus pada kegiatan pemeriksaan pajak.