

Sistem pengendalian simetris: bercermin pada *subak*, mematu sistem pengendalian intern pemerintahan

Sylvia Sylvia*¹, Rohmawati Kusumaningtias², Alia Ariesanti³

¹STIE Nobel Indonesia

²Universitas Negeri Surabaya

³Universitas Ahmad Dahlan Yogyakarta

Abstract

This paper aims to interpret the values carried out in *subak* to be reflected in the strengthening of the internal control system in local government. Weak internal controls result in corruption being an unresolved problem in local government. Corruption shows the denial of humans to submit to the creator while still being obliged to maintain harmony with fellow human beings and with nature. Library research was conducted on the *Subak* system run by the Hindu-Balinese community and the phenomenon of corruption that occurred in this country. The results show that the symmetrical control system carried out in the *subak* is able to harmonize faith, the necessities of life, and the preservation of nature. Tri Hita Kirana which is the foundation of the *subak* governance is carried out by linking organizational goals to harmonizing relationships with God, humans, and nature. This symmetrical internal control system reflects religious values, justice, and togetherness which are expected to strengthen the internal control system of the local government.

Keywords: *subak*, government internal control system, symmetrical internal control system, corruption

Abstrak

Makalah ini bertujuan memaknai nilai-nilai yang dijalankan di *subak* untuk direfleksikan pada penguatan sistem pengendalian intern di pemerintahan daerah. Pengendalian intern yang lemah mengakibatkan korupsi menjadi masalah yang belum terselesaikan di pemerintahan daerah. Korupsi menunjukkan pengingkaran manusia untuk tunduk pada Sang Maha Pencipta sembari tetap berkewajiban menjaga keharmonisan dengan sesama manusia dan alam. Riset kepustakaan dilakukan atas sistem *subak* yang dijalankan oleh masyarakat Hindu-Bali dan fenomena korupsi yang terjadi di tanah air. Hasilnya menunjukkan bahwa sistem pengendalian simetris yang dijalankan di *subak* mampu menyelaraskan antara iman, kebutuhan hidup, dan kelestarian alam. Tri Hita Kirana yang menjadi landasan tata kelola *subak* dilakukan dengan cara menautkan tujuan organisasi pada harmonisasi hubungan dengan Tuhan, manusia, dan alam. Sistem pengendalian intern simetris ini merefleksikan nilai religius, keadilan, dan kebersamaan yang diharapkan dapat menguatkan sistem pengendalian intern pemerintah daerah.

Kata Kunci: *subak*, sistem pengendalian intern pemerintah, sistem pengendalian intern simetris, korupsi

Diterima: Juni 2019
Direvisi: Agustus 2019,
Oktober 2019
Disetujui: Oktober 2019

Koresponding:

Sylvia Sylvia
sylvia@stienobel-indonesia.ac.id

DOI:

<http://dx.doi.org/10.17977/um004v7i12020p45>

PENDAHULUAN

Korupsi yang terjadi di pemerintah daerah Indonesia dan melibatkan pejabat elit merupakan fenomena yang menyedihkan. Tabel 1 menampilkan jumlah perkara korupsi yang ditangani KPK sejak tahun 2004 hingga 2017 yang melibatkan pejabat di pemerintah daerah. Penurunan jumlah pejabat yang terlibat dalam perkara korupsi terjadi pada tahun 2013, tetapi setelah itu menunjukkan peningkatan yang signifikan dengan pelaku yang terjaring meliputi legislatif dan eksekutif.

Data di Tabel 1 menimbulkan pertanyaan tentang tugas pejabat daerah untuk mengutamakan kepentingan masyarakat dibandingkan kepentingan pribadi. Korupsi bisa jadi merupakan ekses yang timbul dari otonomi daerah (Setiyono, 2017). Wewenang luas yang diberikan kepada pemerintah daerah dalam penyelenggaraan otonomi daerah untuk mengelola administrasi dan keuangan daerah dimaksudkan agar pemerintah daerah lebih responsif dalam menghadapi permasalahan masyarakat setempat. Respons cepat dapat diberikan sebab pemerintah daerah lebih memahami kondisi sosial, budaya, ekonomi, dan politik di daerah sehingga dapat mengambil tindakan dan membuat perencanaan yang tepat dan sesuai dengan aspirasi masyarakat.

Tabel 1. Perkara Korupsi yang Ditangani oleh KPK berdasarkan Jenis Pelaku Tahun 2004-2017

Jabatan	2004-2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total
Anggota DPRD dan DPRD	44	5	16	8	9	19	23	20	144
Gubernur	8	0	0	2	3	3	1	1	18
Walikota/Bupati dan Wakil	24	3	3	3	12	4	9	13	71
Eselon I, II, III, dan IV	84	15	8	6	2	7	10	43	175
Jumlah	160	23	27	19	26	33	43	77	408

Sumber: Laporan Tahunan 2017 KPK (2018)

Rustendi (2018) menanggapi permasalahan tersebut sebagai tantangan bagi auditor internal dengan memperbaiki kematangan organisasi audit internal dan melakukan transformasi peran audit internal. Audit internal memiliki peran penting dalam mengarahkan aktivitas organisasi untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Peran tersebut menyiratkan bahwa (1) terdapat serangkaian prosedur atau peraturan tertulis yang harus diikuti untuk menjalankan aktivitas dalam organisasi, (2) peraturan tersebut merupakan penjabaran tujuan organisasi, dan (3) seluruh anggota organisasi memahami tujuan organisasi sehingga berdampak pada kesadaran anggota dalam mematuhi peraturan yang ditetapkan. Audit internal dilakukan oleh auditor internal. Oleh karena itu, kualitas auditor sebagai individu dan pengelolaan tim auditor sangat diperlukan untuk menunjang keberhasilan fungsi audit internal. Optimalisasi peran auditor internal menegaskan pentingnya perbaikan pada manusia (aparatur) sebagai penggerak sistem dan sistem yang mengatur seluruh aktivitas yang dijalankan oleh pihak-pihak terkait dalam sistem pemerintah daerah.

Auditor internal pemerintah mengalami pergeseran peran, bukan hanya sebagai pemberi sanksi kepada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) tetapi juga sebagai katalis bagi OPD agar aktivitas OPD berjalan sesuai dengan fungsi dan perannya dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat (Gamar & Djahuri, 2015). Untuk itu, diperlukan transformasi peran auditor internal dengan menekankan kinerja pada upaya preventif sehingga berdampak pada berkurangnya investigasi (Rustendi, 2018) dengan mensyaratkan kompetensi dan komitmen bagi aktornya (Fachrudin, 2013). Keberhasilan peran auditor internal juga ditunjang dari komitmen pimpinan OPD untuk menjalankan sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP). Implementasi SPIP menunjukkan komitmen untuk menghentikan *fraud*. Namun, sistem pengendalian internal yang sudah dirancang sedemikian rupa masih lemah dan dalam pelaksanaannya bahkan terkesan menjadi sekadar *rapik*¹.

Pengendalian internal merupakan isu global yang terus dimutakhirkan seiring berkembangnya modus *fraud* (McNally, 2013) *odds are high that you're familiar with the Internal Control-Integrated Framework that was published in 1992 by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Untuk itu, *the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), suatu organisasi bentukan lima asosiasi profesional di bidang akuntansi dan keuangan (AICPA, AAA, FEI, IIA, dan IM²) secara intens mengembangkan model (*framework*) untuk mengembangkan, menerapkan, dan mengevaluasi pengendalian internal. *Framework* ini dikeluarkan pertama kali pada tahun 1992 dan diperbarui pada tahun 2013. Organisasi bisnis, sektor publik, dan *non-governmental organizations* (NGOs) dapat menggunakan *framework* COSO sebagai acuan untuk mendesain sistem pengendalian internal (Fachrudin, 2013). Indonesia juga mengambil *framework* ini sebagai acuan untuk menyusun SPIP dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 (PP 60/2008).

Pemerintah mengeluarkan PP 60/2008 yang menandakan bahwa instansi pemerintah, seperti juga organisasi bisnis, memiliki Standar Pengendalian Intern (SPI) dan harus dijalankan agar kegiatan di instansi pemerintah dilakukan secara tepat guna dan tepat sasaran sehingga tidak menimbulkan kerugian negara dalam pemakaian dana publik. PP ini juga menjadi bukti keseriusan pemerintah untuk menghapus korupsi di pemerintahan.

PP 60/2008 mewajibkan instansi pemerintah menerapkan SPIP. Meskipun PP tersebut telah berlaku sejak tahun 2008, korupsi yang melibatkan pejabat negara masih saja terus terjadi (lihat Tabel 1). Irianto (2015) menunjukkan fakta korupsi di Indonesia masih sangat memprihatinkan. Fakta tersebut dilihat dari persepsi korupsi versi *Political Economic Risk Consultancy* (PERC), yang menempatkan Indonesia pada poin 8,09 (skala 0 menunjukkan nilai terbaik dan 10 terburuk). *Indonesia Corruption Watch* (ICW) hingga semester kedua tahun 2014 juga melaporkan kasus

¹ Rapik dalam KBBI berarti omong kosong; obrolan.

² Kelima asosiasi profesional tersebut AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), IMA (*Institute of Management Accountants*), AAA (*American Accounting Association*), FEI (*Financial Executives International*), IIA (*The Institute of Internal Auditors*).

korupsi kepala daerah sudah melibatkan 219 tersangka dengan kerugian negara hingga triliunan rupiah. Fenomena tersebut menguatkan dugaan bahwa aparat pemerintah telah menganggap SPIP sebagai omong kosong. Sebagaimana yang diungkap oleh Setiawan, Irianto, & Achsin (2013) bahwa *fraud* pada pemerintah daerah berada pada wilayah abu-abu, terpampang nyata, dilakukan secara sadar dan bersama-sama, tetapi tidak dapat dihentikan. Hal ini menimbulkan prasangka tingginya permifisitas pemerintah terhadap *fraud*.

Data korupsi ini seolah mengerdilkan Indonesia yang memiliki nilai-nilai kearifan lokal. Salah satu contoh organisasi tradisional sosial yang memiliki nilai kearifan lokal adalah *subak* yang ada di Bali. Bali, daerah dengan beribu pesona, sangat dikagumi oleh masyarakat internasional karena kekayaan budaya dan keindahan alamnya. *Subak* merupakan salah satu budaya yang telah lama diwariskan dalam pengelolaan pertanian di Bali. *Subak* merupakan organisasi tradisional yang pada tahun 2012 diakui oleh UNESCO sebagai warisan budaya dunia. *Subak* terdapat pada prasasti Sukawana A.I. pada 882M (Sunaryasa, 2002) yang berusia lebih dari 1000 tahun (Windia, 2010). Ada tiga ciri khas pada *subak* yaitu (1) mengelola air irigasi, (2) mengelola pura, dan (3) memiliki otonomi (Windia, 2010). Ciri khas ini selalu ada pada *subak*, tetapi *subak* memiliki kebiasaan yang berbeda sesuai dengan kebiasaan masyarakat setempat.

Masyarakat Bali percaya sistem *subak* merupakan modal sosial yang harus dipertahankan sebab dapat memberikan kesejahteraan bagi masyarakat sekarang dan di masa akan datang (Martiningih, 2012). Tujuan dari penelitian ini adalah menunjukkan bahwa Indonesia memiliki kearifan lokal yang dapat menjadi inspirasi untuk memperkuat sistem pengendalian internal pemerintah. Eksistensi *subak* yang telah berusia lebih dari 1000 tahun membuktikan bahwa sistem pengendalian internal yang dibangun dengan kearifan lokal tidak dapat dipandang sebelah mata. Pembahasan artikel ini diarahkan pertama pada pengenalan *subak*. Kedua, mengupas nilai filosofis *subak*. Terakhir, refleksi nilai-nilai kearifan lokal *subak* untuk memperkuat SPIP.

METODE

Makalah ini merupakan riset kepustakaan (Abbott, 2014) dengan mengambil data dari pustaka untuk dianalisis dan diinterpretasikan guna memperoleh hasil penelitian. Banyaknya kajian tentang *subak* sangat membantu peneliti untuk memahami *subak* dari berbagai perspektif. Peneliti menggunakan internet sebagai instrumen pengumpulan. Hasil penelusuran melalui *Google Scholar* dengan memasukkan frase “sistem *subak* di Bali” diperoleh 2.480 hasil. Dari hasil penelusuran tersebut, terdapat beberapa kajian yang mengangkat *subak* sebagai topik kajiannya, antara lain *subak* sebagai sistem pengairan sawah, program pemerintah untuk menjaga ketahanan pangan nasional, organisasi sosial religius, dan entitas ekonomi dengan sistem pengendalian internal khusus. Pencarian yang lebih spesifik pada frase “sistem pengendalian intern pada *subak*” mendapatkan hasil pencarian sebanyak 239 untuk publikasi di atas tahun 2009.

Peneliti menentukan sampel berdasarkan *purposive sampling*. Batasan dalam menentukan sampel atas pustaka yang digunakan adalah sebagai berikut: (1) Pustaka yang dapat diakses melalui internet yang meliputi artikel penelitian, makalah pada prosiding, disertasi, tesis, peraturan pemerintah, laporan tahunan KPK. Selain itu, sebagian kecil pustaka merupakan koleksi pribadi. (2) Pustaka berupa artikel penelitian atau karya ilmiah diambil dari jurnal nasional, jurnal internasional, perguruan tinggi negeri, atau lembaga yang kompeten di bidang sistem pengendalian internal. (3) Artikel diutamakan yang dipublikasikan dalam sepuluh tahun terakhir. Beberapa publikasi yang lebih dari sepuluh tahun terakhir tetap digunakan dengan pertimbangan kajiannya yang dianggap tepat untuk memahami *subak*.

Langkah berikutnya, setelah mendapatkan bahan pustaka yang relevan dengan topik, peneliti kemudian melakukan analisis data dengan langkah-langkah sebagai berikut: (1) Memisahkan pustaka yang dianggap relevan dengan tujuan untuk memisahkan dari dengan pustaka yang tidak digunakan dalam analisis. (2) Menulis hasil bacaan. Pustaka yang telah dipilih dibaca dan ditulis poin-poin penting yang dibahas untuk mendapat pemahaman mengenai sejarah, tata kerja, keberhasilan, permasalahan yang dihadapi, dan keterlibatan pemerintah di dalam *subak*. Poin-poin fenomena korupsi di pemerintahan dan sistem pengendalian intern pemerintah juga ditulis. (3) Menginterpretasikan hasil. Hasil bacaan yang telah diringkas kemudian diinterpretasikan untuk menemukan nilai-nilai yang dijalankan di *subak*, dan di sistem pengendalian intern pemerintah yang diadopsi dari sektor bisnis. (4) Merefleksikan. Refleksi dapat diartikan sebagai pembacaan mendalam atas hasil interpretasi. Refleksi dilakukan dengan mengerahkan daya pikir, rasa, dan pengalaman peneliti. Hasil interpretasi berupa nilai-nilai yang dijalankan oleh anggota *subak* kemudian direfleksikan pada fenomena korupsi di pemerintahan agar dapat diketahui elemen-elemen pengendalian internal pemerintah yang perlu dibenahi. (5) Terakhir, peneliti menarik sintesis sebagai jawaban atas permasalahan yang diangkat.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Subak dapat dikenali dari penampakan fisiknya sebagai sawah terasering yang mengikuti kontur tanah sehingga menampilkan pemandangan yang indah di Bali. Pengaturan sawah dengan sistem *subak* menjadi salah satu pesona yang menambah kecantikan Pulau Dewata, Bali. Di balik panorama indah yang disajikan *subak*, terdapat nilai kearifan lokal yang luar biasa pada sistem *subak*.

Peraturan Daerah Provinsi Bali No. 9 Tahun 2012 menjelaskan bahwa *subak* adalah organisasi tradisional di bidang tata guna air dan atau tata tanaman di tingkat usaha tani pada masyarakat adat di Bali yang bersifat sosioagraris, religius, ekonomis yang secara historis terus tumbuh dan berkembang. Selain itu, *subak* memiliki tujuan untuk memelihara dan melestarikan organisasi *subak*, menyejahterakan kehidupan petani, mengatur pengairan dan tata tanaman, melindungi dan mengayomi petani, dan memelihara serta memperbaiki saluran air ke sawah. Definisi tersebut menunjukkan fungsi, peran, dan tujuan *subak* dalam menangani sumber daya penting bagi manusia, yaitu air, untuk memenuhi kebutuhan ekonomi para petani tanpa melepaskan sisi religius, budaya, dan sosial. *Subak* memiliki otonomi untuk mengelola tata guna air dengan mengatur sistem irigasi ke sawah para petani yang berada pada satu kesatuan wilayah dengan menerapkan peraturan yang berlaku di *subak* (*awig-awig*) (Sunaryasa, 2002, p. 17).

Otonomi yang dimiliki oleh setiap *subak* digunakan untuk mengatur sistem irigasi yang berasal dari satu sumber mata air. Setiap *subak* memiliki pura, yang disebut pura bedugul, untuk melakukan ritual-ritual keagamaan terkait dengan aktivitas di sawah (I. W. W. Windia, 2010). Keberadaan pura pada setiap *subak* merupakan ciri khas *subak*. Kekhasan ini menjadikan *subak* sebagai organisasi yang memikirkan kesejahteraan para anggotanya tanpa melupakan kewajiban beribadah kepada Tuhan. Pura bedugul memiliki peran penting di *subak*, sebab setiap aktivitas bertani selalu diawali dengan ritual keagamaan yang dilakukan di pura untuk memohon doa mendapat hasil pertanian yang baik dan untuk menyampaikan rasa syukur atas hasil yang diperoleh. Ritual keagamaan yang dilakukan di *subak* menunjukkan bahwa meskipun orientasi ekonomi dijalankan di *subak*, tetapi tidak lantas menjadikan *subak* hanya sebagai sarana penumpukan “keuntungan” bagi para anggotanya (Suputra, 2011, p. 11).

Subak merupakan organisasi warisan leluhur yang terbentuk untuk mengharmoniskan pemenuhan kebutuhan jiwa manusia. *Subak* tumbuh dan berkembang sebagai turunan dari konsep *Tri Hita Kirana* (THK), yaitu *parahyangan* (hubungan manusia dengan Tuhan), *pawongan* (hubungan manusia dengan manusia), dan *palemahan* (hubungan manusia dengan alam). Keharmonisan ini berdasarkan pada kesadaran Ketuhanan pelaku *subak* melalui pengabdian kepada sesama dan pemeliharaan terhadap alam semesta. Manusia dalam melangsungkan kehidupannya tidak bisa lepas dari anugerah Tuhan atas alam. Manusia bergantung pada kebaikan alam. Di sisi lain, manusia mampu memengaruhi dan mengubah alam dengan kuasa yang diberikan kepadanya. Dengan demikian, *palemahan* merupakan wadah yang dibutuhkan oleh manusia dalam kehidupan. Untuk memelihara *palemahan*, maka tata *pawongan* harus diperhatikan, karena *pawongan* lah yang mengatur *palemahan*. *Catur purusa artha*³ berlaku di sini. *Jagadhita* mengendalikan *artha* dan *kama* melalui *dharma*. *Artha*, jangan sampai unsur ini mendominasi dan menjadi ujung dari tujuan hidup *pawongan subak*, begitu pula *kama*, harus dikendalikan. *Artha* dan *kama* yang sudah damai (*shanti*) merupakan wujud keberhasilan *pawongan subak* menuju *parahyangan*, kembali kepada *Brahman*, dan terwujudlah *moksa*.

Manifestasi THK dalam *subak* ditunjukkan dengan jelas melalui keberadaan *bedugul/pura* di areal pertanian dan simbol ritual yang dilakukan melalui persembahan kepada Dewi Sri. Ritual ini berlangsung sebelum, selama, dan setelah masa tani dan masing-masing tahap mempunyai makna tersendiri. (Suputra, 2011, p. 82) menyebutkan ada empat upacara dalam *subak*, yaitu: (1) *ngemping* (menjemput air), mengawali pengolahan sawah dengan mengalirkan air ke persawahan untuk pertama kali; (2) *nyungsung*, ritual untuk menandai tanaman mulai dewasa, ± 45 hari; (3) *biukukung*, ritual untuk mencegah serangan hama, dan (4) *nyawang*, upacara menjelang dilakukannya panen. Ritual tersebut menyertakan *yadnya*⁴ sebagai bentuk pengorbanan suci yang dilandasi ketulusan sekaligus harapan agar senantiasa dilindungi dan dilimpahkan anugerah berupa kecukupan air, keselamatan sawah, hasil panen yang baik, dan kesejahteraan anggota *subak*. Dalam menghadirkan *yadnya*, dibentuklah *prajuru subak* (pengurus *subak*) untuk mengelola kebutuhan selama ritual. Sistem *prajuru*

³ Terdiri dari *dharma*, *artha*, *kama*, dan *moksa*. *Dharma* adalah perpaduan kebenaran-kebaikan yang dituntut oleh agama, *artha* merupakan benda-benda bersifat duniawi, sedangkan *kama* adalah dorongan nafsu dan *moksa* adalah pelepasan manusia dari *artha* dan *kama* untuk bersatu dengan Tuhan.

⁴ Unsur utama *yadnya* adalah api, bunga, dan air. Api melambangkan Dewa Brahma, air simbol dari Dewa Wisnu, dan bunga melambangkan Dewa Siwa (Suputra, 2011, p. 84).

subak meliputi *pawilangan* (perencanaan sistem kerja *subak*), *nyurat* (pencatatan penerimaan dan pengeluaran), dan *nyobyahang* (komunikasi informasi dan bentuk pelaporan pertanggungjawaban kegiatan *subak*). Selain itu terdapat pula *paturunan*⁵ yang besarnya disesuaikan dengan luas petak sawah garapan, karena berimplikasi terhadap kebutuhan penggunaan air. Unsur pengendalian yang dibingkai oleh keseharian *subak* diuraikan berikut ini untuk dapat direfleksikan dalam penguatan SPIP.

Mengatur *Subak* dengan *Awig-awig*

Awig-awig sangat dipatuhi oleh anggota *subak*. *Awig-awig* mengatur perbuatan yang boleh dan tidak boleh dilakukan oleh anggota *subak* beserta sanksi kepada anggota yang melanggar. *Awig-awig* memiliki kekuatan untuk mengikat anggotanya sebab ia disusun dengan memperhatikan Catur *Dresta* yaitu: (1) *Sastra Dresta*, ajaran sastra Hindu, (2) *Loka Dresta*, peraturan negara, (3) *Kuna Dresta*, tradisi turun temurun, dan (4) *Desa Dresta*, kebiasaan daerah setempat (Sunaryasa, 2002, p. 17–19). Oleh karena itu, *awig-awig* dapat berupa peraturan yang sifatnya tetap, dan dapat juga fleksibel yang berasal dari keputusan rapat *subak* (disebut juga *perarem*) (Sunaryasa, 2002). *Awig-awig* dikomunikasikan dengan baik kepada semua anggota sehingga pengawasan dapat dilakukan oleh setiap anggota terhadap semua anggota. Konflik yang sering terjadi dalam *subak* adalah masalah pembagian air.

Bagi masyarakat Bali, air dipersonifikasikan sebagai Dewa Wisnu sehingga sangat dihormati dan “... konflik yang bersumber dari masalah air diusahakan untuk dihindari” (Windia, dkk. 2005). Oleh karena itu, maka pembentukan *subak* didasari pada prinsip hidrologis bukan berdasarkan wilayah administratif (Martiningih, 2012). *Subak* dibatasi oleh sumber air yang dapat digunakan bersama di suatu kawasan. “Luas kawasan *subak*, sangat tergantung dari kemampuan suatu sumber air untuk mengairi suatu lahan tertentu ... sampai air yang mengalir tidak bisa lagi mengairi sawah tertentu, karena sudah dihalangi oleh sungai, jurang, saluran irigasi...” (Windia, dkk., 2015, p. 24–26). Oleh karena itu, sepanjang suatu sumber air masih mampu menjangkau lahan pertanian petani di suatu wilayah, maka wilayah yang mendapatkan air dari sumber yang sama tersebut menjadi satu *subak*. Satu *subak* dapat melingkupi beberapa desa, atau dapat juga satu desa dapat memiliki beberapa *subak* (Windia, dkk., 2015).

Awig-awig mengatur pembagian air serta penyiapan lahan dan penggarapan lahan sehingga memberikan kesejahteraan bagi anggota *subak* melalui hasil pertanian yang diperoleh. *Awig-awig* sangat diperlukan untuk mengatur kegiatan-kegiatan yang berlangsung di *subak* seperti perencanaan, pelaksanaan, pengkomunikasian, dan pertanggungjawaban. Penerapan *awig-awig* di *subak* menyiratkan lima hal utama. Pertama, perencanaan yang terdapat pada *pawilangan*. Anggota *subak* secara periodik mengadakan rapat membahas aktivitas organisasi, diantaranya pola tanam, masa tanam, bibit tanam, dan ritual selama bertani. Kedua, tanggungjawab, transparansi dan komunikasi dalam *nyobyahang*. *Nyobyahang* menurut Suputra (Suputra, 2011, p. 108) mencatat penerimaan dan pengeluaran merupakan bentuk persiapan untuk penyebarluasan informasi penggunaan aset serta sebagai bentuk pertanggungjawaban *prajuru subak*. Ketiga, keteraturan dan kedisiplinan. Hasil dari rapat anggota *subak* dijalankan tepat waktu dalam hal ritual dan masa tanam yang telah disepakati. Hal ini terkait dengan perencanaan masa tanam yang telah memperhitungkan curah hujan dan kebutuhan air (Windia, dkk, 2005, p. 28). Keempat, kebersamaan. *Subak* berpedoman pada semboyan *paras paros salunglung subayantaka sarpanaya*, artinya segala baik-buruk atau berat-ringan perkerjaan dipikul bersama. Prinsip gotong royong dianut dengan menghilangkan *ego* masing-masing demi mencapai tujuan bersama. *Prajuru subak* tidak mendapatkan upah atau gaji atas kinerjanya, aktivitas mereka murni karena pengabdian terhadap sesama anggota. Hal ini juga menyiratkan ketulusan dalam menolong sesama. Kelima, bentuk kesadaran Ketuhanan. Keberadaan *bedugul/pura* dan ritual yang mengiringi masa tanam merupakan simbol bahwa anggota *subak* meyakini berlakunya mekanisme Tuhan melalui alam semesta, sehingga mereka senantiasa bersyukur melalui ritual selama aktivitas tanam. Rasa syukur menjadikan petani untuk memiliki ketulusan sebagai bentuk baktinya terhadap Tuhan, sehingga memunculkan nilai-nilai kejujuran, keikhlasan, dan tanggungjawab pada masing-masing anggota *subak*. Secara tersirat terlihat bahwa *subak* merupakan bentuk *karmayoga*⁶, sarana petani untuk melaksanakan fungsinya sebagai manusia, ciptaan Tuhan yang mampu mengharmoniskan hubungan sesama dan menjaga keseimbangan alam.

Pekaseh, Pemimpin yang Dipercaya dan Dihormati

Struktur kepengurusan di *subak* menempatkan pimpinan *subak* sebagai orang yang dihormati. Pemimpin *subak* (*pekaseh*) menerima amanah sebagai pemimpin *subak* bukan karena bayaran yang diterima tapi karena dipercaya oleh anggota *subak* mampu memimpin *subak* (Suputra, 2011). Peran

⁵ Turan wajib anggota petani *subak*.

⁶ *Karmayoga* salah satu dari *catur yoga*, merupakan bentuk pendekatan diri kepada *Brahman* melalui karya, kerja dengan segala kesungguhan dan ketulusan hati.

pekaseh sangat berhubungan dengan penegakan *awig-awig*, seperti larangan untuk membangun bangunan permanen di areal sawah, larangan berperang di areal sawah, tidak boleh menanam mayat di areal sawah, dan lain-lain (Sunaryasa, 2002).

Peran *pekaseh* yang dominan dalam mengatur aktivitas *subak* membuat *subak* tidak memerlukan campur tangan pihak luar. Beberapa tata cara di *subak* merupakan kebiasaan yang telah turun temurun. Namun, pemerintah pada zaman Orde Baru (Orba) menganggap *subak* harus dimodernkan. Modernisasi *subak* dilakukan terhadap pola tanam, tata kelola manusia, tata kelola air, dan tata kelola lingkungan. Modernisasi *subak* pada satu sisi berhasil meningkatkan produktivitas hasil pertanian, tetapi di sisi lain merusak keaslian budaya *subak* sebab pemerintah sebagai pihak eksternal dari *subak* telah mengintervensi manajemen *subak*. Modernisasi malah menjadikan petani menjadi perusak lingkungan hidup (Martiningsih, 2012; Sunaryasa, 2002) yang dalam jangka panjang justru merugikan generasi penerus. Padahal, merusak lingkungan bertentangan dengan THK atau tiga prinsip yang menjadi penyebab kebahagiaan. THK mengajarkan agar manusia dapat bahagia, ia harus menjaga harmoni dengan Sang Pencipta (*Parhyangan*), sesama manusia (*Pawongan*), dan lingkungan hidup (*Palemahan*).

Program revolusi hijau yang diterapkan pada masa Orba tahun 1970-an tidak dapat dihindari untuk diterapkan di *subak*. Pemerintah pada era tersebut melakukan pendekatan kepada *pekaseh* untuk memasukkan program revolusi hijau ke dalam *subak* (Martiningsih, 2012; Sunaryasa, 2002). Program revolusi hijau ini meliputi (1) penggunaan traktor untuk menggantikan sapi dalam membajak sawah, (2) penggunaan sabit untuk menggantikan ani-ani dalam memanen padi, (3) penggunaan bibit unggul sehingga padi sudah dapat dipanen dalam 3-4 bulan, yang sebelumnya petani menanam padi lokal yang berusia 6 bulan, (4) penggunaan pupuk kimia menggantikan pupuk organik, dan (5) penggunaan pestisida menggantikan predator alami.

Sunaryasa (2002) dan Martiningsih (2012) mengidentifikasi dampak revolusi hijau terhadap lingkungan dan sosial. Dampak terhadap lingkungan, pertama, adalah penurunan kualitas tanah yaitu tanah menjadi kering akibat penggunaan pupuk kimia. Kedua, hewan predator berkurang drastis karena terbunuh oleh pestisida. Ketiga, tanah menjadi tidak gembur akibat traktor tidak mampu membajak tanah secara dalam sehingga gulma tumbuh kembali. Keempat, adanya pencemaran air dari limbah pupuk kimia dan pestisida. Kelima, hama wereng meningkat akibat pola tanam padi sepanjang tahun. Padi yang selalu tersedia sepanjang tahun juga mengundang tikus. Sementara itu, penggunaan pestisida justru meningkatkan kekebalan hama wereng dan melahirkan hama wereng jenis baru. Padi varietas baru mampu dipanen 3-4 kali dalam setahun, sedangkan padi lokal harus menunggu hingga 6 bulan. Pola tanam padi tradisional juga mengenal sistem *bera* (tanpa penanaman). Keenam, saluran irigasi permanen yang dibangun pemerintah berakibat matinya binatang air yang berfungsi menjaga keseimbangan ekologis dan mengurangi resapan air ke dalam tanah.

Selain memberi dampak buruk terhadap lingkungan, revolusi hijau juga membawa dampak sosial dengan mengganti “wajah” asli *subak*. Pertama, terjadi pengangguran dari sektor pertanian akibat penggunaan traktor. Sebelum revolusi hijau, petani *subak* dibagi dalam kelompok-kelompok (*sekeha-sekeha*) sesuai dengan tugas mereka. Penggunaan traktor mengakibatkan *sekeha manyi* (kelompok memanen) menjadi pengangguran. Kedua, berkurangnya kontribusi wanita dalam pertanian. *Sekeha nebuk* (kelompok pemisah gabah dari tangkai padi) yang berasal dari perempuan-perempuan istri anggota *subak*. Ketiga, berkurangnya semangat gotong royong misalnya dalam pembuatan saluran irigasi, akibat pemerintah ikut campur dalam kegiatan *subak*. Bendungan dan beberapa saluran irigasi dari pemerintah sangat membantu petani *subak*. Namun, bantuan ini sering tidak melibatkan anggota *subak* baik dalam perencanaan maupun pelaksanaan sebab dikerjakan oleh Dinas Pekerjaan Umum, sehingga melunturkan nilai kebersamaan dan gotong royong. Rasa memiliki juga menjadi berkurang sehingga pemeliharaan dari warga *subak* juga berkurang. Keempat, berkurangnya otonomi *subak* dengan masuknya program-program pemerintah dalam mengatur aktivitas *subak* seperti program Bimbingan Massal, Intensifikasi Khusus, Supra Insus, dan program lainnya. Kelima, memudarnya kebersamaan misalnya ketika memburu tikus sebagai cara memberantas hama secara alami.

Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian *subak* tidak lepas dari *pekaseh* yang memiliki karisma sehingga dipercaya oleh para anggota dapat menegakkan *awig-awig*. *Pekaseh* menunjukkan tanggung jawab moralnya kepada Tuhan dengan menggiatkan penanaman nilai-nilai kebaikan melalui ritual keagamaan. Selain itu, dari sistem *subak* juga tergambarkan bahwa *prajuru subak* senantiasa aktif untuk membimbing anggota terhadap kewajibannya selama masa tanam dengan ketulusan. Nilai ketulusan ini merupakan bentuk bakti mereka terhadap anugerah Tuhan.

Demikian pula dalam lingkungan pemerintahan, aparat seharusnya telah menyiapkan bekal spiritual dalam diri untuk mengemban amanah menciptakan lingkungan yang kondusif dan bebas

dari tindakan yang berbau *fraud*. Pemerintah daerah mengelola satu wilayah yang di dalamnya terkandung berbagai kekayaan alam yang dapat digunakan dan dikelola untuk kesejahteraan masyarakat setempat. Untuk dapat mengelolanya, pemerintah daerah harus didukung oleh aparat pemerintah yang mengetahui tugas dan tanggung jawabnya. Pemerintah memegang kedudukan yang sangat penting di masyarakat. Pemerintah mendapatkan kuasa dari rakyat untuk mengatur kehidupan bermasyarakat dan bernegara, termasuk pengaturan alokasi anggaran dalam program-program yang dapat memberikan kesejahteraan kepada masyarakat. Hal ini sekaligus menjadi janji pemerintah untuk menjalankan pemerintahan yang dapat membahagiakan rakyatnya. Dengan demikian, konflik yang diakibatkan oleh penyalahgunaan jabatan sama halnya mengingkari kepercayaan masyarakat.

Penilaian Risiko

Setiap organisasi memiliki risiko. Namun, SPI yang baik akan mampu mencegah upaya penyimpangan guna mempertahankan eksistensi organisasi seperti yang terjadi pada *subak*. *Subak* mampu bertahan hingga saat ini karena beberapa hal; pertama dan yang utama, keyakinan pada ajaran agama. Setiap kegiatan pengelolaan sawah selalu diikuti dengan ritual keagamaan. Ritual keagamaan ini merupakan bentuk rasa syukur dan doa. Masyarakat Bali memercayai akan adanya azab ketika ritual keagamaan tidak dilakukan (Sunaryasa, 2002). Kedua, memilih pemimpin yang dipercaya mampu menyelesaikan masalah *subak* dengan adil, seperti bagaimana membagi air di musim kering. Ketiga, nilai-nilai yang disampaikan dalam *awig-awig* antara lain kebersamaan. Kebersamaan adalah "... aktivitas yang dilakukan tanpa berorientasi pada uang, tanpa berorientasi dengan nilai ekonomi/ untung rugi, sehingga ada keikhlasan dan ketulusan untuk menolong tanpa pamrih" (Sunaryasa, 2002, p. 102). Kebersamaan atau gotong royong mendorong anggota *subak* menjadi rukun dan tentram karena pekerjaan dilakukan untuk kepentingan bersama dengan memegang prinsip "*paras paros selunglung sebayantaka* (tenggang rasa, susah dan senang sama ditanggung bersama)" (Widnyani, Atmadja, & Yuniarta, 2015). Keempat, pemasyarakatan *awig-awig* yang baik kepada para anggota *subak* menyebabkan pengawasan dapat dilakukan oleh siapa saja terhadap siapa saja. Kelima, keterbukaan dan kejujuran dalam mempertanggungjawabkan dana para anggota.

Tata kelola yang dijalankan *subak* terbukti mampu menghindarkan *subak* dari risiko kegagalan organisasi. Pemerintah daerah merupakan perpanjangan tangan pemerintah pusat. Meskipun pemerintah daerah diberikan wewenang untuk mengurus daerahnya secara otonom namun kebijakan yang dikeluarkan oleh pemerintah daerah tidak boleh bertentangan dengan kebijakan pemerintah pusat. Risiko yang dihadapi oleh pemerintah daerah terjadi saat kepala daerah/pejabat daerah tidak amanah sehingga program yang dijalankan ditujukan untuk memperkaya diri sendiri. Agama dianggap aksesori untuk menaikkan citranya di masyarakat bukan jalan untuk mendapatkan keberkahan dari Tuhan. Pemimpin yang seperti ini tidak dapat berlaku adil dan tidak mengayomi masyarakatnya. Akibatnya, terbentuk kelas-kelas sosial dan kelas yang diuntungkan adalah yang dapat memberikan keuntungan materi kepada pemimpin. Kondisi ini dapat menghilangkan kebersamaan sebab masing-masing kelompok mengusahakan kepentingannya sendiri. Peraturan menjadi kehilangan makna sehingga kejujuran tidak lagi dihargai. Inilah risiko terbesar dalam organisasi yang menunjukkan kegagalan penerapan sistem pengendalian.

Kegiatan Pengendalian

Subak mengelola dana untuk menjalankan aktivitasnya seperti pemeliharaan lahan pertanian, penunjang administrasi *subak*, dan upacara keagamaan seperti organisasi lainnya (Widnyani et al., 2015), sehingga manajemen *subak* tidak lepas dari akuntansi (keuangan dan manajemen). Akuntansi keuangan di *subak* melakukan pengukuran atas penerimaan dan pengeluaran yang disebut *pewilangan*, dilanjutkan dengan *nyurat* yaitu mencatat penerimaan (natura dan uang tunai) dari anggota dan penggunaan uang, dan kegiatan terakhir adalah menjalankan *nyobyahang* yaitu membuat pelaporan keuangan untuk dibacakan pada rapat anggota *subak* (Suputra, 2011).

Akuntansi manajemen di *subak* ditunjukkan dengan menggelar rapat anggota untuk membahas perencanaan dan sekaligus melaporkan penerimaan uang, pelaksanaan kegiatan, dan penggunaan uang. Setiap kegiatan yang dilaksanakan perlu dituangkan dalam *pewilangan* yaitu rencana kerja dengan merinci kebutuhan dana dan alokasi dana pada kebutuhan (Suputra, 2011). *Subak* memperoleh dana dari: (1) internal dari iuran anggota (*peturunan*) untuk pelaksanaan upacara keagamaan dan (2) eksternal dari bantuan pemerintah untuk ekonomi produktif (simpan pinjam), pemeliharaan saluran irigasi dan penunjang administrasi *subak* (Widnyani et al., 2015). Jumlah dana yang harus dikumpul (*peturunan*) masing-masing anggota dihitung secara proporsional berdasarkan luas sawah (Suputra, 2011). Kegiatan pengendalian lebih banyak berasal dari diri pengelola *subak*. Kesadaran diri terhadap *karma phala* (manusia akan menuai apa yang ia tanam) menumbuhkan kejujuran pengelola *subak*.

Saat ini *subak* dapat menerima bantuan dari pemerintah daerah. Dana yang diberikan oleh pemerintah kepada setiap *subak* dapat mencapai Rp50 juta⁷ per tahun. Terbukanya aliran pendapatan *subak* dari pihak luar ikut memunculkan godaan pada *artha* dan *kama*. Beberapa kasus penyalahgunaan dana bantuan *subak* melibatkan ketua *subak*, seperti yang terjadi tahun 2013 dengan penyelewengan dana sebesar Rp124,9 juta⁸, dan tahun 2014 dua kasus penyelewengan dana *subak* dengan nilai Rp189 juta dan Rp130 juta⁹.

Penyalahgunaan tersebut berdampak terhadap pengelolaan *subak*. *Subak* harus mulai memikirkan kegiatan pengendalian tambahan terutama terhadap bantuan sosial yang diberikan oleh pemerintah. Mohamed, Aziz, Masrek, & Daud (2014) mencontohkan beberapa kasus penyelewengan dana organisasi yang tidak berorientasi laba disebabkan oleh kurangnya pengendalian internal karena organisasi yang tidak berorientasi laba tidak memiliki pemilik dan pendanaannya sangat bergantung pada pihak eksternal. Perlu diingat segitiga *fraud* menjelaskan bahwa (1) peluang melakukan *fraud* terbuka karena SPI yang lemah, (2) tekanan keuangan merupakan motif yang timbul sehingga melakukan *fraud*, dan (3) rasionalisasi dikarenakan etika yang lemah sehingga pelaku membenarkan tindakan *fraud* yang ia lakukan (Verschoor, 2015).

Pemerintah daerah melakukan kegiatan pengendalian berlapis untuk mempersempit ruang gerak peluang terjadinya *fraud*. Untuk itu, diterapkan SPIP dan dilakukan pengawasan oleh aparat pengawas internal, yaitu inspektorat daerah, yang bertanggung jawab mengevaluasi pelaksanaan SPIP. Pemeriksaan selanjutnya dilakukan oleh pemeriksa eksternal yaitu auditor BPK untuk mendapatkan bukti yang cukup dalam memberikan opini laporan keuangan. Tekanan keuangan menjadi alasan sebagian orang yang melakukan *fraud* namun jika kita mengacu pada tabel 1 yang ditampilkan di bagian awal makalah ini, maka hal tersebut terbantahkan. Sulit menerima alasan tekanan keuangan jika pelaku korupsi merupakan kepala daerah atau anggota legislatif. Dengan demikian, alasan ketiga melakukan *fraud* yaitu rasionalisasi karena rendahnya etika pelaku korupsi lebih tepat dikemukakan pada kasus *fraud* di pemerintah daerah.

Informasi dan Komunikasi

Kegiatan ini terlihat jelas pada konsep *nyobnyahang*, pencatatan atas penerimaan dan pengeluaran selama aktivitas tanam. *Nyobnyahang* merupakan bentuk informasi sederhana dari *prajuru subak* yang dipertanggungjawabkan pada setiap kegiatan rapat anggota *subak*. Dalam *nyobnyahang* terdapat unsur transparansi dan responsibilitas. Hal ini didasarkan pada *Tri Kaya Parisudha*, sebagai dasar perilaku manusia yang meliputi *manacika*, *wacika*, dan *kayika*. Tiga dasar perilaku tersebut mengajarkan manusia senantiasa melakukan kebaikan dalam pikiran, perkataan, dan perbuatan. *Prajuru subak* yang menjalankan *Tri Kaya Parisudha* menunjukkan baktinya (tanggung jawab) kepada Tuhan, sehingga tidak ditemukan asimetri informasi dalam penyampaian laporannya. Begitu pula dalam sistem pemerintahan. Aparat yang berpikir, berkata, dan bertindak baik mampu menjaga akuntabilitas informasi pemerintahan.

Pemantauan atau Evaluasi

Subak merupakan warisan budaya yang telah ada selama ribuan tahun, sehingga sistem tersebut telah tumbuh menjadi bagian dalam diri anggota *subak*. Nilai-nilai yang termuat dalam *subak* seperti pengabdian, ketulusan, kebersamaan, keadilan, dan kedisiplinan merupakan norma yang 'biasa' bagi anggota *subak*. Selain itu, adanya kesadaran Ketuhanan dalam diri merupakan sarana pemantauan yang efektif dibandingkan alat manapun. Konsep pengendalian internal seperti itu memuat penyadaran aparat terhadap keberadaan dirinya dan hubungannya terhadap Tuhan, manusia, dan alam; yang disebut sebagai sistem pengendalian internal simetris. Akan tetapi, proses pemantauan dari pihak lain juga diperlukan, sebagai wahana klarifikasi dan saling mengingatkan antar manusia. Pemantauan dari pihak lain perlu dilakukan melalui sinergi undang-undang yang telah berlaku dengan praktik yang terjadi selama ini.

Subak yang diakui sebagai warisan budaya dunia oleh UNESCO sesungguhnya juga menghadapi tantangan untuk menjaga eksistensinya. Bali sebagai destinasi wisata internasional telah membawa perubahan cara berpikir masyarakat setempat. Hasil pertanian yang dirasa tidak cukup untuk memenuhi kebutuhan hidup yang semakin mahal mengakibatkan banyak sawah yang beralih fungsi atau dijual untuk dijadikan objek wisata yang sedang tren. Oleh karena itu, Norken (2016)

⁷ Diambil dari <http://dipabali.com/index.php/2015/09/07/akhirnya-pencairan-hibah-desa-adat-diatur-dengan-pergub/>

⁸ Diambil dari <http://www.antaranad.com/berita/44490/ketua-subak-ebet-ebet-dituntut-15-tahun>. Akses 7 Februari 2016.

⁹ Diakses pada 7 Februari 2016 pada <http://balipost.com/read/headline/2014/05/23/12499/tersandung-penggelapan-dana-subak-keliantan-subak-abian-mertasari-jaya-ditahan.html> dan <http://balipost.com/read/headline/2014/12/29/27403/terlibat-kasus-korupsi-dana-subak-mantan-perbekel-pesinggahan-ditahan.html>.

mengusulkan hendaknya pemerintah memberikan bantuan keuangan dan penyuluhan kepada petani untuk meningkatkan hasil panen dan mendirikan koperasi guna peningkatan kesejahteraan petani.

Pengendalian Simetris: Hasil Refleksi Nilai-nilai *Subak* untuk Penguatan SPIP

Keseharian *subak* merupakan tradisi masyarakat Hindu Bali yang dijalankan untuk memenuhi kebutuhan hidup dengan mengatur pengairan sawah yang menjadi sumber penghidupan. Tradisi ini berjalan secara natural sebab dilakukan sesuai dengan kepercayaan masyarakat Hindu Bali yang meyakini bahwa segala urusan hidup manusia hanya dapat dipenuhi jika manusia tidak bersikap egois sebab manusia bergantung pada Tuhan, sesama manusia, dan alam. Pengendalian yang dijalankan di *subak* ini disebut sebagai pengendalian simetris yang digambarkan pada Gambar 1. Sebagaimana yang ingin dicapai dalam *catur purusa artha*, pengendalian simetris meletakkan titik tuju pada Tuhan sehingga pencapaian tertinggi manusia dapat dicapai saat manusia dapat mengendalikan kesenangan pada materi dan mampu menekan nafsu buruk.

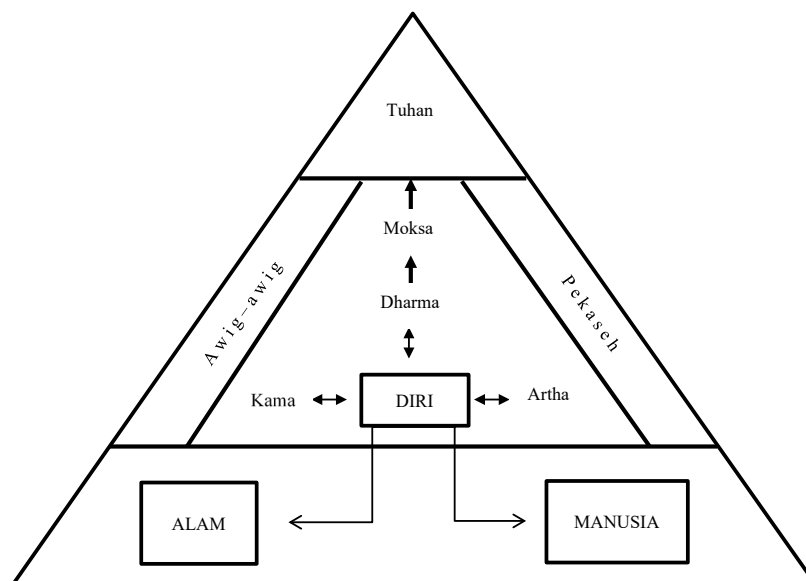
Tujuan pengendalian adalah untuk mengelola sumber daya agar dapat dimanfaatkan untuk kemaslahatan bersama saat ini dan masa akan datang. Sumber daya secara umum diartikan sebagai segala sesuatu yang memiliki potensi untuk memberikan manfaat kepada masyarakat. Manfaat yang dapat diberikan oleh sumber daya menjadikannya objek yang dicari/dibutuhkan oleh manusia sehingga dalam ilmu ekonomi, sumber daya merupakan alasan utama manusia melakukan kegiatan ekonomi. Keterbatasan sumber daya yang tersedia lantas berhadapan dengan keinginan manusia yang tidak terbatas, sehingga berpotensi memunculkan keinginan pada diri manusia untuk menguasainya sendiri. Ego manusia yang lepas kendali telah mengikat dirinya pada nafsu buruk untuk mendapatkan kesenangan duniawi. Hakikat pengendalian terletak pada diri manusia yang menjalankan sistem. Oleh karena itu, pada *subak*, pengendalian diri terletak pada *catur purusa artha*, sebagai syarat keberhasilan THK yaitu manusia tunduk pada Tuhan, menghargai sesama manusia, dan menyayangi alam.

Pengendalian SPIP dirumuskan dalam lima unsur (PP 60/2008); (1) lingkungan pengendalian, (2) penilaian risiko, (3) kegiatan pengendalian, (4) informasi dan komunikasi, dan (5) pemantauan pengendalian internal. Unsur-unsur pada SPIP lebih menekankan pada unsur di luar diri manusia (sebagai pelaksana sistem). SPIP membangun kesadaran manusia berangkat dari struktur yaitu sistem yang dibangun di luar diri manusia. SPIP menyiapkan struktur berupa lingkungan pengendalian yaitu kemampuan pimpinan dalam menghadirkan suasana kerja yang kondusif agar anggota-anggotanya berperilaku etis dan membangun struktur yang mampu mendukung kerjasama dengan menempatkan orang-orang yang memiliki kompetensi di bidangnya. Setelah menyiapkan lingkungan pengendalian maka ditempatkan *the right man on the right place on the right time* berdasarkan ukuran kesuksesan organisasi. Setiap upaya yang menyimpang dari aturan-aturan yang telah ditetapkan disebut sebagai risiko. Penilaian terhadap risiko merupakan upaya antisipasi atas situasi yang dapat mengancam tercapainya tujuan organisasi. Kegiatan pengendalian merupakan tindak lanjut atas penilaian risiko dengan cara membuat kebijakan dan prosedur secara tertulis dan melakukan evaluasi atas pelaksanaannya. Informasi dan komunikasi menunjukkan hasil yang diperoleh dari kegiatan pengendalian harus disampaikan kepada pihak yang memerlukan dalam bentuk dan waktu yang tepat. Terakhir, pemantauan pengendalian internal wajib dilakukan oleh pimpinan instansi pemerintah melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya.

SPIP mengadopsi unsur-unsur pengendalian dari COSO, sementara COSO diilhami oleh kecurangan pelaporan keuangan oleh perusahaan-perusahaan besar di Amerika Serikat yang mengakibatkan berhentinya operasi perusahaan-perusahaan tersebut dan menimbulkan kerugian besar bagi para investornya. Melihat dari hal tersebut, investor merupakan pihak yang ingin diselamatkan oleh COSO sebab dianggap sebagai pihak yang dapat mempertahankan keberlangsungan hidup organisasi. Meskipun kecenderungan perusahaan kepada kepentingan investor dibantah oleh teori *stakeholder*, tetapi hal tersebut sulit dipungkiri. *Stakeholder* tidak lain adalah pihak-pihak yang dilayani oleh organisasi dengan keberadaan organisasi. Akan tetapi, proyek COSO telah mereduksi ketika *stakeholder* pada perusahaan besar menjadi sekadar *stockholder*. Keberpihakan seperti itu tidak diinginkan terjadi di *subak*. *Subak* menunjukkan pelayanannya bukan hanya kepada pemberi dana¹⁰ tapi juga kepada alam dan Tuhan. Integrasi pengendalian yang seperti itu tidak dibicarakan dalam COSO sehingga tindakan penyelamatan organisasi lebih ditujukan untuk pihak pemberi dana saja.

Pengendalian internal, yang saat ini seringkali mengacu pada COSO, menjadi sia-sia jika hanya sebagai aksesori dalam melakukan rutinitas akuntansi manajemen. Hakikat pengendalian

¹⁰ Perda Provinsi Bali Nomor 9 Tahun 2012 tentang Subak pada pasal 16 menyebutkan pendapatan subak selain diperoleh dari krama subak juga dari bantuan pemerintah.



Sumber: Penulis, 2019

Gambar 1. Sistem Pengendalian Simetris pada *Subak*

internal akan sulit dicapai jika pelaku organisasi tidak memahami tujuan keberadaan manusia di dunia. Sesungguhnya agama telah memberikan manusia petunjuk untuk mendapatkan keselamatan, dengan demikian segala sesuatu yang manusia kerjakan di dunia tidak ada yang bertentangan dengan ajaran agama. Seperti pada pengendalian internal *subak* yang didasarkan pada ajaran agama Hindu, yaitu THK. Pengendalian intern di *subak* menyatukan ibadah dengan aktivitas harian dan diimplementasikan dalam sikap gotong royong untuk kesejahteraan semua anggota dan melakukan kegiatan pertanian yang tidak merusak lingkungan. Harmonisasi yang terjalin kepada Tuhan, manusia, dan alam membentuk pengendalian internal simetris sebagai warisan budaya dunia, nilai-nilai religius, adat, dan budaya pada *subak* patut dipelihara karena dapat membantu masyarakat dalam mengendalikan perilaku mereka yang saat ini berhadapan dengan kondisi globalisasi yang sarat dengan nilai-nilai sekular (Sirtha, 2016).

SIMPULAN

Konsep penting SPI adalah pengendalian. Pengendalian yang tepat dapat diketahui ketika risiko-risiko yang ada dikenali, karena kejelasan tujuan organisasi (Beasley, 2007). Organisasi *subak* memahami bahwa tujuan *subak* adalah melakukan pembagian air secara adil kepada anggota-anggotanya. Oleh karena itu, risiko yang dihadapi adalah konflik antar anggota jika pembagian air dirasa tidak adil. Air merupakan sumber daya yang langka, sama halnya dengan alokasi anggaran pada pemerintah daerah. Pemerintah daerah menghadapi dilema pada setiap tahap dalam proses tata kelola pemerintahan mulai dari menyusun perencanaan, mengalokasikan pendapatan daerah, menggunakan anggaran sesuai perencanaan, hingga mempertanggungjawabkan penggunaan anggaran. Oleh karena itu, sistem pengendalian yang mampu memberi keyakinan kepada publik bahwa pemerintahan telah berlangsung secara baik dan bersih.

Aziz et al. (2015) menyatakan bahwa SPIP sangat terkait dengan integritas atau perilaku etis dari pemimpin agar mampu memberikan stimulasi kepada anggota organisasi untuk mematuhi aturan dan menanamkan nilai-nilai untuk berkomitmen pada perilaku etis. SPIP merupakan proses pada semua level organisasi, setiap aktivitas organisasi, dan setiap waktu. Perilaku etis mendorong pelaksanaan aktivitas yang mempertimbangkan nilai-nilai kebaikan sehingga menghasilkan akuntabilitas yang bebas *fraud* dan pemberian pelayanan publik yang menghormati hak publik. Jadi, akuntabilitas bukan perkara mampu membuat laporan kinerja yang terukur tapi juga menyangkut moral, hak, dan kewajiban. Jika sektor publik ingin berubah, tidak cukup hanya mengganti peraturan tetapi harus ada kesadaran untuk melakukan perubahan etika birokrasi dalam melayani publik (Siddiquee, 2006).

Titik rawan pengendalian ada pada diri pelaku. Ketika pelaku merasa bahwa perbuatan yang dilakukan hanya untuk pertanggungjawaban kepada manusia maka hilanglah esensi dari pengendalian. Pada ranah sektor publik, publik adalah pihak yang perlu mendapat perhatian karena pemerintah menerima amanah sebagai wakil rakyat. Dengan mengikuti logika berfikir seperti itu, maka dapat dikatakan bahwa SPIP merupakan upaya untuk mengarahkan pemerintah agar melakukan tugas

pengelolaan keuangan secara jujur agar tidak merugikan publik. SPIP merupakan perangkat yang sarat nilai yang menghendaki perilaku etis dari aparat pemerintah untuk memegang komitmen menjalankan tugas pemerintahan dengan bersih demi menjaga kepercayaan masyarakat. Kualitas pelayanan publik yang dapat diberikan oleh aparat pemerintah sangat bergantung pada moral aparat pemerintah (Bhuiyan & Amagoh, 2011).

Sistem pengendalian pemerintahan yang sekarang berlaku ‘masih’ mencari bentuk (karena masih banyak ditemukan *fraud*) sehingga memerlukan pembentukan konsep dasar sebagai landasan aparat dalam berkarya. SPIP lebih condong pada penerapan konsep yang diterima secara internasional (berkiblat pada COSO) sehingga cenderung mengabaikan konteks masyarakat Indonesia yang terkenal kaya akan budaya lokalnya.

DAFTAR RUJUKAN

- Abbott, A. (2014). Digital paper: A Manual for Research and Writing with Library and Internet Materials. In *Signal Processing* (Vol. 37). London: The University of Chicago Press.
- Aziz, M. A. A., Rahman, H. A., Alam, M. M., & Said, J. (2015). Enhancement of the Accountability of Public Sectors through Integrity System, Internal Control System and Leadership Practices: A Review Study. *Procedia Economics and Finance*, 28(April), 163–169. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(15\)01096-5](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(15)01096-5)
- Beasley, M. S. (2007). Developing Effective Internal Controls Using the COSO Model. *Internal Controls in a COSO Environment Seminar Raleigh, North Carolina State University*.
- Bhuiyan, S. H., & Amagoh, F. (2011). Public sector reform in Kazakhstan: Issues and perspectives. *International Journal of Public Sector Management*, 24(3), 227–249. <https://doi.org/10.1108/09513551111121356>
- Fachrudin, M. D. (2013). COSO Framework 2013 dan Relevansinya dengan Pengendalian Internal di Kemenkeu. *Edukasi Keuangan*, 17, 9–12.
- Gamar, N., & Djamhuri, A. (2015). AUDITOR INTERNAL SEBAGAI “ DOKTER ” FRAUD. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 6(1), 107–123. <https://doi.org/10.18202/jamal.2015.04.6009>
- Irianto, G. (2015). *Spirit Profetik, Akuntan, dan Pencegahan Fraud*. Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar dalam Bidang Ilmu Akuntansi Sektor Publik.
- Laporan Tahunan 2017 KPK*. (2018). Jakarta.
- Martiningsih, N. G. A. G. E. (2012). Pelestarian *Subak* Dalam Upaya Pemberdayaan Kearifan Lokal Menuju Ketahanan Pangan dan Hayati. *Jurnal Bumi Lestari*, 12(2), 303–312.
- McNally, B. J. S. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. *Strategic Finance*, June, 1–8.
- Mohamed, I. S., Aziz, N. H. A., Masrek, M. N., & Daud, N. M. (2014). Mosque Fund Management: Issues on Accountability and Internal Controls. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145, 189–194. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.06.026>
- Rustendi, T. (2018). PERAN AUDIT INTERNAL DALAM MEMERANGI KORUPSI (Upaya Meningkatkan Efektivitas Fungsi APIP). *Jurnal Akuntansi*, 12(2), 111–126. Retrieved from <http://jurnal.unsil.ac.id/index.php/jak/article/view/384/280>
- Setiawan, A. R., Irianto, G., & Achsin, M. (2013). System-driven (Un) Fraud: Tafsir Aparatur terhadap “Sisi Gelap” Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 4(April), 85–100.
- Setiyono, B. (2017). Evidence From Four Case Studies. *Politika*, 8(1), 27–62. <https://doi.org/10.14710/politika.8.1.2017.27-62>
- Siddiquee, N. A. (2006). Public management reform in Malaysia: Recent initiatives and experiences. *International Journal of Public Sector Management*, 19(4), 339–358. <https://doi.org/10.1108/09513550610669185>
- Sirtha, I. N. (2016). *Subak di Era Globalisasi. Penelitian Mandiri Fakultas Hukum Universitas Udayana*.
- Sunaryasa, I. M. O. (2002). *Upaya Revitalisasi Peran Subak dalam Pelestarian Fungsi Lingkungan Studi Kasus: Subak Jatiluwih dan Subak Kloda Tabanan, Bali*. Universitas Diponegoro Semarang.

- Suputra, I. D. G. D. (2011). *Refleksi Nilai-nilai Akuntansi dalam Organisasi Subak di Bali*. Universitas Brawijaya Malang.
- Verschoor, C. C. (2015). Overcoming the fraud triangle: Companies still need to do more to lessen the financial pressures and reduce the rationalizations that lead to fraud. *Strategic Finance*, 97(1), 17–19.
- Widnyani, N. M. S., Atmadja, A., & Yuniarta, G. A. (2015). MENGUNGKAP AKUNTABILITAS PENGELOLAAN SUMBER DAYA LEMBAGA LOKAL SUBAK DALAM MEWUJUDKAN PEMBANGUNAN BERKELANJUTAN DI PEDESAAN (Studi Kasus pada Subak Tabola, Desa Pakraman Tabola, Kecamatan Sidemen, Kabupaten Karangasem). *EJournal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 3(1), 1–11.
- Windia, I. W. W. (2010). Sustainability of subak irrigation system in Bali (Experience of Bali Island). *Seminar on the History of Irrigation in Eastern Asia, Organized by ICID*. Yogyakarta.
- Windia, W., Pusposutardjo, S., Sutawan, N., Sudira, P., & Arif, S. (2005). Sistem Irigasi Subak dengan Landasan Tri Hita Karana (THK) sebagai Teknologi Sepadan Dalam Pertanian Beririgasi. *SOCA (Socio-Economic of Agriculture and Agribusiness)*, 5(3), 1–15.
- Windia, W., Sumiyati, S., & Sedana, G. (2015). Aspek Ritual pada Sistem Irigasi Subak sebagai Warisan Budaya Dunia. *Jurnal Kajian Bali (Journal of Bali Studies)*, 5(1), 23–56.