

DISERTASI

**OPTIMALISASI KEWENANGAN BADAN PEMERIKSA
KEUANGAN
DALAM MELAKUKAN PENGAWASAN TERHADAP
PENGELOLAAN KEUANGAN NEGARA**

**OPTIMALISATION OF THE STATE AUDIT AUTHORITY IN
CONDUCTING STATE SUPERVISION OF FINANCIAL MANAGEMENT**

OLIVIA SARI THEODORE

P0 400309034



**UNIVERSITAS HASANUDDIN
PROGRAM PASCASARJANA
PROGRAM DOKTO ILMU HUKUM
MAKASSAR
2012**

ABSTRAK

Olivia Sari Theodore, P0400309034, *Optimalisasi Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Melakukan Pengawasan Pengelolaan Keuangan Negara*. Di bawah bimbingan Muhammad Djafar Saidi (*promotor*), Syamsul Bachri (*ko-promotor*), dan Achmad Ruslan (*ko-promotor*).

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui, memahami dan menemukan substansi hukum kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan dalam melakukan pengawasan keuangan negara, untuk mengetahui, memahami dan mengetahui sinergitas kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan dengan lembaga APIP lainnya dalam melakukan pengawasan keuangan negara serta untuk mengetahui, memahami dan menemukan faktor-faktor yang mempengaruhi pelaksanaan pengawasan keuangan negara.

Penelitian ini dilaksanakan di Provinsi Sulawesi Utara dengan pertimbangan bahwa daerah tersebut dapat mewakili substansi permasalahan dimana urgensi dan relevansi penerapan pengawasan keuangan negara oleh Badan Pemeriksa Keuangan lebih mengemuka di banyak kalangan baik oleh kalangan Badan Pemeriksa Keuangan sendiri, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, unsur pemerintah daerah dan akademisi. Pelaksanaan penelitian ini adalah suatu penelitian hukum yang mengkaji dan menganalisis aspek hukum tentang optimalisasi pelaksanaan pengawasan pengelolaan keuangan negara oleh Badan Pemeriksa Keuangan dalam 3 (tiga) tataran hukum, yaitu teori hukum (*rechtstheorie*), filsafat hukum (*rechtsfilosofie*), dan dogmatik hukum (*rechtsdogmatiek*).

Hasil penelitian menunjukkan terjadinya tumpang tindih pengawasan akibat tidak adanya koordinasi dan sinkronisasi. Masing-masing lembaga pengawas berjalan sendiri-sendiri karena menggunakan standar pemeriksaan sendiri. Demikian halnya dengan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK yang telah diserahkan kepada DPR masih belum maksimal ditindaklanjuti oleh lembaga legislatif.

Kata Kunci : Pengawasan, Kewenangan BPK , Pengelolaan Keuangan Negara.

ABSTRACT

Olivia Sari Theodore, P0400309034, *Optimalization of the State Audit Authority In Conducting State Supervision of Financial Management* Supervised by Muhammad Djafar Saidi (promoter), Syamsul Bachri (co-promoter), and Achmad Ruslan (co-promoter).

The purpose of this study is to know, understand and discover the substance of the legal authority of the State Audit Board in overseeing state finances, to know, understand and acknowledge the authority of the State Audit synergy with other agencies in the implementation, oversight of state finances and to learn, understand and discover the factors factors that affect the implementation of state financial control.

The research was conducted in North Sulawesi province on the basis that the area can represent the substance of the problem where the urgency and relevance of the application of state financial control by the Supreme Audit much more prominent in the well by the Supreme Audit Board itself, Financial and Development Supervisory Agency, the element of local government and academics. Implementation of this research is a study that examines and analyzes the legal aspects of optimizing the implementation of laws on state financial management oversight by the Supreme Audit Board within 3 (three) levels of law, the legal theory (rechtstheorie), philosophy of law (rechtsfilosofie), and the dogmatic law (rechtsdogmatiek).

The results showed overlapping oversight due to lack of coordination and synchronization. Each supervisory agency runs its own because it uses its own inspection standards. So it is with the follow-up results of the CPC has been submitted to Parliament still has not followed up by the legislature.

Keywords: Control, Authority CPC, the State Financial Management.

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur peneliti panjatkan ke hadirat Bapa di surga atas kasih sayang, bimbingan serta perkenanan-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan disertasi ini, yang merupakan salah satu persyaratan akademik guna memperoleh gelar Doktor pada Program Studi Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Hasanuddin Makassar.

Judul yang diangkat dalam disertasi ini adalah Optimalisasi Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Melakukan Pengawasan Pengelolaan Keuangan Negara.

Disadari sepenuhnya bahwa disertasi ini dapat dirampungkan karena bantuan dari berbagai pihak, baik berupa pikiran, tenaga, kesempatan, materi maupun dorongan moril, oleh karenanya, pada kesempatan ini perkenankanlah peneliti menyampaikan rasa terima kasih yang sebesar-besarnya dan penghargaan yang setinggi-tingginya kepada yang terhormat :

1. Prof. Dr. Muhammad Djafar Saidi, SH.,MH sebagai promotor sekaligus juga sebagai dosen yang selalu memberikan motivasi bagi peneliti serta dengan segala ketulusan dan keikhlasan yang tidak mengenal waktu membimbing peneliti, dengan kecermatan memberikan petunjuk-petunjuk dalam hal prinsip, substansi, dan teknik penulisan karya ilmiah (disertasi) yang sangat membantu peneliti dalam merampungkan penulisan disertasi ini.
2. Prof. Dr. Syamsul Bachri, SH.,MS dan Prof. Dr. Achmad Rulan, SH.,MH. sebagai ko promotor sekaligus juga sebagai dosen yang selalu meluangkan waktu bagi peneliti untuk berkonsultasi, memotivasi peneliti dan dengan kecermatan memberikan petunjuk-petunjuk dalam hal prinsip, substansi, dan teknik penulisan karya ilmiah (disertasi) yang sangat membantu peneliti dalam merampungkan penulisan disertasi ini.

3. Prof.Dr. Tatiek Sri Djamiati, SH.,MH selaku penguji eksternal yang berkenan meluangkan waktu untuk hadir dalam ujian-ujian peneliti serta memberikan saran dan sumbangan pemikiran yang sangat berguna untuk disertasi ini. Prof.Dr. Abdul Razak, SH.,MH; Prof.Dr. Aminuddin Ilmar,SH.,MH ; Prof.Dr. Faisal Abdullah, SH.,MH dan Dr. Anshory Ilyas, SH.,MH selaku penguji internal sekaligus sebagai dosen pengajar yang telah memberikan saran dan sumbangan pemikiran dalam rangka penyempurnaan disertasi ini.
4. Prof.Dr. Aswanto. SH.,MH.,DFM sebagai Dekan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin Makassar.
5. Prof. Dr. Ahmadi Miru, SH.,MH sebagai Ketua Program Studi Ilmu Hukum pada Program Doktor Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin Makassar.
6. Walikota Tomohon, Sekretaris Daerah Kota Tomohon, Kepala Dinas Kependudukan dan Catatan Sipil Kota Tomohon yang berkenan memberikan ijin dan kesempatan sehingga peneliti dapat menyelesaikan studi doctoral ini.

Peneliti juga menghaturkan terima kasih yang tak terhingga kepada orang tua dan adik-adik, kepada suami dan anak yang senantiasa mendukung peneliti tanpa pamrih, selalu memberikan perhatian dan menjadi sahabat yang senantiasa mendengar tanpa pernah mengeluh. Tanpa doa mereka peneliti takkan dapat menyelesaikan pendidikan ini. Ucapan terima kasih yang setulus-tulusnya peneliti haturkan kepada pihak-pihak yang membantu peneliti selama menempuh pendidikan dan penulisan disertasi ini.

Akhir kata peneliti mohon maaf apabila terdapat banyak kekeliruan serta hal-hal yang kurang berkenan dalam disertasi ini. Oleh karena itu segala kritik dan saran yang sifatnya konstruktif sangat peneliti harapkan demi menyempurnakan disertasi ini.

Semoga disertasi ini dapat bermanfaat dan sekiranya Tuhan Yang Maha Esa senantiasa menyertai kita sekalian.

Makassar, Oktober 2012
Peneliti,

DAFTAR ISI

Halaman Judul	i
Persetujuan Seminar Promosi	ii
Prakata	iii
Daftar Isi	iv
Abstrak	v
Abstract	vi
Daftar Singkatan	vii
Daftar Tabel	viii
Daftar Bagan	ix
Bab I. Pendahuluan	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Perumusan Masalah	29
C. Tujuan Penelitian	30
D. Kegunaan Penelitian	30
E. Orisinalitas Penelitian	31
Bab II. Tinjauan Pustaka	33
A. Teori Kewenangan	33
1. Pengertian Kewenangan dan Wewenang	33
2. Sumber dan Cara memperoleh wewenang	35
2.1. Atribusi	42
2.2 Delegasi	44
2.3 Mandat.	46
B. Teori Pengawasan	48
C. Konsep Pengelolaan keuangan negara	58
1. Pengertian dan ruang lingkup keuangan negara	58

2. Kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara	65
3. Prinsip Pengelolaan keuangan negara	71
4. Pelaksanaan Pendapatan dan Belanja Negara	73
4.1. Tahun Anggaran	73
4.2. Dokumen Pelaksanaan Anggaran	74
4.3. Pelaksanaan Anggaran Pendapatan	76
4.4. Pelaksanaan Anggaran Belanja	77
5. Pertanggungjawaban Pengelolaan Keuangan Negara	84
6. Pemeriksaan Keuangan Negara.	91
6.1. Pengertian Pemeriksaan	91
6.2. Penyelenggaraan Pemeriksaan	105
6.3. Pelaporan Hasil Pemeriksaan	109
7. Tindak Lanjut Laporan Hasil Pemeriksaan	115
D. Konsep Tujuan dan Fungsi Hukum	124
E. Konsep Lembaga Negara dan Lembaga Pemerintah	131
1. Lembaga Negara	131
2. Lembaga Daerah	144
F. Kerangka Pemikiran	157
G. Definisi Operasional Variabel	158
Bab III. Metode Penelitian	161
A. Bentuk Penelitian	161
B. Lokasi Penelitian	162
C. Populasi dan Sampel Penelitian	163
1. Populasi Penelitian	163
2. Sampel Penelitian	163
D. Jenis dan Teknik Pengumpulan Data	164
1. Jenis Data	164
2. Teknik Pengumpulan Data	164
2.1. Data Primer	164
2.1.1. Cara Pengumpulan Data	164

2.1.2. Instrumen Pengumpulan Data	165
2.2. Data Sekunder	165
E. Teknik Analisis Data	165
Bab IV. Hasil Penelitian dan Pembahasan	166
A. Substansi Hukum Pengawasan Pengelolaan Keuangan Negara Oleh BPK	
1. Ketentuan Dalam Peraturan Perundang-undangan	166
a. UUD 1945	170
b. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara	173
c. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara	182
d. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan	186
e. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah	189
f. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah	194
2. Mekanisme Pengelolaan Keuangan Negara	199
1. Tahap Perencanaan dan Penganggaran	199
2. Tahap Penetapan Undang-undang	201
3. Tahap Pelaksanaan APBN	203
4. Tahap Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBN	206
5. Tahap Pengawasan Pelaksanaan APBN	208
5.1. Pengawasan oleh BPK	209
5.2. Pengawasan oleh BPKP	217
3. Kesesuaian Norma Tentang Pengawasan Keuangan Negara	232

B. Sinergitas Pelaksanaan Kewenangan Antara BPK dan BPKP	243
1. Koordinasi Pelaksanaan Kewenangan Pengawasan Antara BPK dan BPKP	243
2. Sinkronisasi Kewenangan Pengawasan Antara BPK dan BPKP	265
C. Faktor-faktor Penghambat Pelaksanaan Kewenangan Antara BPK dan BPKP	285
1. Sumber daya manusia	285
2. Anggaran dan Sarana Prasarana	311
3. Budaya Kerja	325
4. Partisipasi masyarakat	338
BAB V. Kesimpulan dan Saran	344
1. Kesimpulan	344
2. Saran	345
Daftar Pustaka	348

DAFTAR TABEL

Tabel 1.	Perbandingan Pengawasan Pengelolaan Keuangan Negara	19
Tabel 2.	Opini BPK Terhadap LKKL Tahun 2006-2008	24
Tabel 3.	Opini BPK Terhadap LKPD Tahun 2004-2009	27
Tabel 4.	Perkembangan Opini BPK Terhadap Pemerintah Daerah Se-Sulawesi Utara Tahun 2004-2010	27
Tabel 5.	Pemantauan Tindak Lanjut Atas Rekomendasi BPK Pada Pemerintah Daerah Se-Sulawesi Utara Tahun 2009-2010	28
Tabel 6.	Rencana Kerja BPK Tahun 2011	212
Tabel 7.	Rencana Kerja dan Pemeriksaan BPKP Tahun 2011	229
Tabel 8.	Pendapat Responden Mengenai Koordinasi Pelaksanaan Pengawasan Antara Lembaga Pengawas Internal	245
Tabel 9.	Temuan Pemeriksaan BPK Tahun 2011	248
Tabel 10.	Pendapat Respoden Mengenai Koordinasi Pelaksanaan Pengawasan Antara BPK dengan APIP	251
Tabel 11.	Prosentase Kasus Kerugian Negara/daerah/perusahaan Tahun 2011	259
Tabel 12.	Pemantauan Tindak lanjut Rekomendasi BPK Tahun 2005-Tahun 2011	260
Tabel 13.	Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Sulawesi Utara Tahun 2006-2011	262
Tabel 14.	Pemantauan Tindak lanjut Rekomendasi BPK Daerah Sulawesi Utara Tahun 2011	263
Tabel 15.	Pendapat Responden Mengenai Tumpang Tindih Pengawasan	274
Tabel 16.	Realisasi Pencapaian Kinerja BPKP Tahun 2010	278
Tabel 17.	Pendapat Responden Tentang Sinkronisasi Pengawasan Antara BPKP dengan Aparat Intern Lainnya	280
Tabel 18.	Pendapat Responden Mengenai Sinkronisasi dan Sinergitas	

Fungsi Pengawasan oleh BPK dan BPKP	285
Tabel 19. Pendapat Responden Mengenai Sumber Daya Manusia Pengelola Keuangan Negara	289
Tabel 20. Pendapat Responden Mengenai Latar Belakang Pendidikan Pengelola Keuangan Negara	290
Tabel 21. Pendapat Responden Mengenai Administrasi Keuangan Negara	294
Tabel 22. Pendapat Responden Mengenai Lingkup Keuangan Negara	295
Tabel 23. Pendapat Responden Mengenai Bentuk Pertanggungjawaban Keuangan Negara	297
Tabel 24. Pendapat Responden Mengenai Penyusunan Keuangan SKPD	298
Tabel 25. Pendapat Responden Mengenai Pelatihan Peningkatan Kompetensi Pengelolaan Keuangan Negara	300
Tabel 26. Kelompok Jabatan di BPKP	304
Tabel 27. Tingkat Pendidikan Pegawai BPKP	305
Tabel 28. Rincian Anggaran BPK Tahun 2012	330
Tebel 29. Rincian Anggaran BPKP Tahun 2012	331
Tabel 30. Realisasi Pengadaan Barang di Lingkup BPKP	332
Tabel 31. Pendapat Responden Mengenai Etos Kerja Terhadap Fungsi Pengawasan yang Diterapkan Saat ini	346
Tabel 32. Paradigma Baru Lembaga Internal Auditor	353

DAFTAR BAGAN

Bagan 1. Sinkronisasi Dalam Sistem Penganggaran	84
Bagan 2. Alur Pikir Audit Investigatif	111
Bagan 3. Struktur Organisasi BPK	214
Bagan 4. Siklus Perencanaan dan Penganggaran	201
Bagan 5. Penetapan Undang-undang APBN	202
Bagan 6. Proses pelaksanaan APBN	205
Bagan 7. Pertanggungjawaban APBN	207
Bagan 8. Kegiatan Pengawasan BPKP	278

DAFTAR SINGKATAN

UUD 1945	: Undang-Undang Dasar 1945
UUD NRI 1945	: Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945
RUU APBN	: Rancangan Undang-undang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
APBN	: Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
DPR	: Dewan Perwakilan Rakyat
DPD	: Dewan Perwakilan Daerah
DPRD	: Dewan Perwakilan Rakyat Daerah
BPK	: Badan Pemeriksa Keuangan
BPKP	: Badan Pengawas keuangan dan Pembangunan
SPI	: Sistem Pengendalian Intern
APIP	: Aparat Pengawas Interen Pemerintah
SPIP	: Sistem Pengendalian Interen Pemerintah
LKPP	: Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
LKKL	: Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga
LKPD	: Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
LRA	: Laporan Realisasi Anggaran
CALK	: Catatan Atas Laporan Keuangan
LHP	: Laporan Hasil Pemeriksaan
WTP	: Wajar Tanpa Pengecualian
WDP	: Wajar Dengan Pengecualian

TMP	:	Tidak Memberikan Pendapat
TGR	:	Tuntutan Ganti Rugi
SPM	:	Surat Perintah Membayar
SP2D	:	Surat Permintaan Pencairan Dana
SKPD	:	Satuan Kerja Perangkat Daerah
DPPKAD	:	Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah
BUMN	:	Badan Usaha Milik Negara
BUMD	:	Badan Usaha Milik Daerah.
BLU	:	Badan Layanan Umum
RKA	:	Rencana Kerja dan Anggaran
BUN	:	Bendahara Umum Negara
BUD	:	Bendahara Umum Daerah

BAB I.

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Keuangan negara merupakan urat nadi negara. Keberhasilan negara dalam mencapai tujuannya tersebut, tergantung pada bagaimana negara itu menghimpun dana masyarakat, terutama pajak guna menyelenggarakan fungsi-fungsinya antara lain, keamanan, ketertiban, dan hubungan internasional. Pengelolaan keuangan negara menempati posisi penting dalam kehidupan bernegara, karena sangat terkait dengan kemampuan negara mewujudkan tujuan bernegara, yaitu untuk menjamin eksistensi negara dan membiayai pengelolaan negara dalam rangka menciptakan kesejahteraan, menjamin pemenuhan hak-hak masyarakat dan membiayai pelayanan kepada masyarakat.

Mengenai apa yang dimaksud dengan keuangan negara, dapat dilihat dalam Pasal 23 ayat (1) Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 (UUD NRI 1945) yang berbunyi :

Anggaran pendapatan dan belanja negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggungjawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Hal tersebut sejalan dengan pandangan Rene Stourm yang menyatakan sebagai berikut :

The constitutional right which a nation possesses to authorize public revenue and expenditures does not originate from the fact that the members of the nation contribute the payments. This right is based on a loftier idea. The idea of sovereignty.¹

(Hak konstitusional sebuah bangsa berupa kewenangan untuk mensahkan suatu pendapatan dan belanja publik namun bukan berarti masyarakat memberikan kontribusi untuk itu. Hal ini didasarkan pada sebuah ide yang lebih tinggi, yaitu kedaulatan—kursif penulis)

Rancangan undang-undang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (RUU APBN) diajukan oleh presiden untuk dibahas bersama Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dengan memperhatikan pertimbangan Dewan Perwakilan Daerah (DPD). Apabila DPR tidak menyetujui rancangan APBN yang diusulkan oleh presiden, maka pemerintah menjalankan APBN tahun yang lalu.

Menurut Anggito Abimanyu pelaksanaan perencanaan dan penyusunan penganggaran dijabarkan lebih lanjut dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, khususnya Pasal 13 sampai dengan Pasal 15 yang pada intinya mengatur tentang landasan hukum penyusunan APBN, yaitu sebagai berikut² :

¹Dikemukakan oleh Stourm Rene dalam bukunya *The Budget* sebagaimana dikutip oleh Arifin Soeria Atmadja, 2009, *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum, Teori, Kritik dan Praktik*, Jakarta : Rajawali Press, hlm. 298

² Anggito Abimanyu, 2005, “ Perencanaan dan Penganggaran APBN. Kompas edisi Sabtu, 15 Oktober 2005

Pertama, tahap pendahuluan. Tahap ini diawali dengan persiapan rancangan APBN oleh pemerintah, antara lain meliputi penentuan asumsi dasar APBN, perkiraan penerimaan dan pengeluaran, skala prioritas dan penyusunan *budget exercise*. Pada tahap ini juga diadakan rapat komisi antara masing-masing komisi dengan mitra kerjanya. Tahapan ini diakhiri dengan finalisasi penyusunan RUU APBN oleh pemerintah dan DPR membahas usulan pemerintah tersebut dengan hak untuk melakukan pembahasan, perubahan, dan pemberian persetujuan atau penolakan.

Kedua, tahap pengajuan, pembahasan dan penetapan APBN. Tahapan ini dimulai dengan pidato presiden sebagai pengantar RUU APBN dan Nota Keuangan. Selanjutnya akan dilakukan pembahasan baik antara menteri keuangan dan panitia anggaran DPR, maupun antara komisi-komisi dengan departemen/lembaga teknis terkait. Hasil pembahasan ini adalah Undang-undang APBN, yang didalamnya memuat satuan anggaran sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari undang-undang tersebut. Satuan anggaran adalah dokumen anggaran yang menetapkan alokasi dana per departemen/lembaga, sektor, subsektor, program dan proyek/kegiatan. Untuk melaksanakan APBN dibuat petunjuk berupa Keputusan Presiden (Keppres) sebagai Pedoman Pelaksanaan APBN. Dalam melaksanakan pembayaran, kepala kantor/pimpinan proyek di masing-masing kementerian dan lembaga mengajukan Surat Permintaan Pembayaran kepada Kantor Wilayah Perbendaharaan Negara (KPPN).

Ketiga, pengawasan APBN. Fungsi pengawasan terhadap pelaksanaan APBN dilakukan oleh pengawas fungsional baik eksternal maupun internal pemerintah. Sebelum tahun anggaran berakhir, sekitar Bulan November, pemerintah dalam hal ini Menteri Keuangan membuat laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN dan melaporkannya dalam bentuk Rancangan Perhitungan Anggaran Negara (RUU PAN), yang selesai paling lambat lima bulan setelah berakhirnya pelaksanaan APBN tahun anggaran bersangkutan.

Setelah ditetapkan, Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara pemerintah telah melakukan langkah-langkah penataan manajemen keuangan pemerintah secara komprehensif, termasuk penataan ulang sistem pengendalian intern (SPI) di lingkungan pemerintah. Terdapat pemisahan tegas antara fungsi penganggaran, fungsi perbendaharaan, fungsi pengguna anggaran dan laporan keuangan yang disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) melalui penyelenggaraan sistem akuntansi yang andal, serta peranan dan ruang lingkup tugas auditor internal ditata kembali.

Paket Undang-undang Keuangan Negara, yaitu Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-undang

Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, merumuskan 4 (empat) prinsip dasar pengelolaan keuangan negara, yaitu :

1. Akuntabilitas berdasarkan hasil atau kinerja;
2. Keterbukaan dalam setiap transaksi pemerintah;
3. Pemberdayaan manajer profesional;
4. Adanya lembaga pemeriksa eksternal yang kuat, profesional, dan mandiri serta dihindarinya duplikasi dalam pelaksanaan pemeriksaan.

Dalam rangka mendukung terwujudnya *good governance* dalam penyelenggaraan negara, pengelolaan keuangan negara perlu diselenggarakan secara profesional, terbuka dan bertanggung jawab sebagaimana yang telah ditetapkan dalam UUD NRI 1945. Kemudian, Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menjabarkannya ke dalam asas-asas umum yang telah lama di kenal dalam pengelolaan kekayaan negara, seperti asas tahunan, asas universalitas, asas kesatuan dan asas spesialisitas serta asas-asas baru sebagai pencerminan *best practices* (penerapan kaidah-kaidah yang baik) dalam pengelolaan keuangan negara, antara lain akuntabilitas yang berorientasi pada hasil, profesionalitas, keterbukaan dalam pengelolaan keuangan negara dan pemeriksaan keuangan oleh badan yang bebas dan mandiri.

Setiap pengelolaan keuangan haruslah dilakukan sesuai aturan yang benar dan untuk menjamin hal tersebut diperlukan mekanisme

pemeriksaan yang disebut *financial audit*. Dalam rangka pengelolaan keuangan negara, pemeriksaan semacam ini memerlukan lembaga negara tersendiri, yang dalam bekerja bersifat otonom atau independen. Independensi tersebut sangat penting. Hal ini dikarenakan dalam menjalankan tugasnya, pejabat pemeriksa tidak boleh diintervensi oleh kepentingan pihak yang diperiksa atau pihak lain yang mempunyai kepentingan langsung ataupun tidak langsung, sehingga dapat mempengaruhi objektivitas pemeriksaan.

Pemeriksaan keuangan sebenarnya merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari fungsi pengawasan terhadap kinerja pemerintahan secara umum. Kontrol atau pengawasan terhadap kinerja pemerintahan haruslah dilakukan secara simultan dan menyeluruh sejak dari tahapan perencanaan sampai ke tahap evaluasi dan penilaian, mulai dari tahap *rule making* sampai ke tahap *rule enforcing*. *Auditing* atau pemeriksaan itu sendiri tidak selalu bertujuan untuk mencari kesalahan, melainkan juga meluruskan yang bengkok dan memberikan arah serta bimbingan agar pelaksanaan tugas-tugas dan fungsi-fungsi kelembagaan dapat tetap berada dalam koridor aturan yang berlaku.

Kelembagaan BPK diatur tersendiri dalam Pasal 23E tentang Badan Pemeriksa Keuangan yang menentukan bahwa :

- (1) *Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri;*

- (2) Hasil pemeriksaan itu diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, sesuai dengan kewenangan;
- (3) Hasil pemeriksaan tersebut ditindak lanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang-undang.

Keberadaan lembaga ini dimaksudkan agar pengawasan terhadap keuangan negara dapat berjalan secara objektif dan konsekuen, tanpa adanya pengaruh dari manapun. Agar dapat menjalankan fungsinya, BPK dapat menjalin kerja sama dengan aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) dengan maksud agar terwujud suatu penilaian yang objektif, sehingga hasil pemeriksaannya dapat diterima oleh semua pihak. Konsekuensinya, BPK dapat menguji hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh APIP untuk kemudian disampaikan kepada DPR, DPD dan DPRD. Pengawasan yang dilaksanakan oleh BPK merupakan pengawasan ekstern, karena dipengaruhi faktor objektivitas yang merupakan salah satu norma dapat terjamin.³

Fungsi BPK pada pokoknya terdiri dari tiga bidang, yaitu fungsi operatif, fungsi yustisi, dan fungsi *advisory*. Bentuk pelaksanaan ketiga fungsi itu adalah :

- a. Fungsi operatif berupa pemeriksaan, pengawasan dan penyelidikan atas penguasaan, pengurusan dan pengelolaan kekayaan negara;

³ Sumosudirjo dalam Sutedi Adrian. 2010. *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta : Sinar Grafika. hlm 174.

- b. Fungsi yustisi berupa kewenangan menuntut perbendaharaan dan tuntutan ganti rugi terhadap bendaharawan dan pegawai negeri bukan bendahara yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang menimbulkan kerugian keuangan dan kekayaan negara;
- c. Fungsi *advisory* yaitu memberikan pertimbangan kepada pemerintah mengenai pengurusan dan pengelolaan keuangan negara.

Pasal 23E UUD NRI 1945 kemudian ditindaklanjuti dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Pasal 9 Undang-undang ini mengatur tentang wewenang BPK yaitu :

- (1) Dalam melaksanakan tugasnya, BPK berwenang :
 - a. menentukan objek pemeriksaan, merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan, menentukan waktu dan metode pemeriksaan serta menyusun dan menyajikan laporan pemeriksaan;
 - b. meminta keterangan dan/atau dokumen yang wajib diberikan oleh setiap orang, unit organisasi Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lainnya yang mengelola keuangan negara;
 - c. melakukan pemeriksaan di tempat penyimpanan uang dan barang milik negara, di tempat pelaksanaan kegiatan, pembukuan dan tata

usaha keuangan negara, serta pemeriksaan terhadap perhitungan-perhitungan, surat-surat, bukti-bukti, rekening koran, pertanggungjawaban, dan daftar lainnya yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara;

- d. menetapkan jenis dokumen, data, serta informasi mengenai pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara yang wajib disampaikan kepada BPK;
- e. menetapkan standar pemeriksaan keuangan negara setelah konsultasi dengan Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;
- f. menetapkan kode etik pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;
- g. menggunakan tenaga ahli dan/atau tenaga pemeriksa di luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK;
- h. membina jabatan fungsional pemeriksa;
- i. memberikan pertimbangan Standar Akuntansi Pemerintah; dan
- j. memberikan pertimbangan atas rancangan sistem pengendalian intern pemerintah pusat/pemerintah daerah sebelum ditetapkan oleh pemerintah pusat/pemerintah daerah.

(2) Dokumen, data, serta informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang diminta oleh BPK sebagaimana

dimaksud pada ayat (1) huruf d hanya dipergunakan untuk pemeriksaan.

Kenyataannya, muncul berbagai perdebatan terkait dengan keberadaan BPK sebagai lembaga negara yang bebas dan mandiri, antara lain :

- a. Perdebatan mengenai perubahan fungsi pemeriksaan BPK, Arifin P. Soeria Atmadja berpendapat bahwa, UUD 1945 pasca amandemen telah melegitimasi perubahan fungsi pemeriksaan BPK yang tidak hanya ditujukan pada tanggung jawab keuangan negara, tetapi juga pengelolaan keuangan negara. Perubahan yang demikian, jelas menciptakan disorientasi fungsi BPK yang melebar ke segala arah dalam melakukan pemeriksaan keuangan negara. Dari segi hukum keuangan publik, disorientasi fungsi pemeriksaan keuangan negara yang terlalu luas akan melemahkan rentang kendali (*span of control*), penyalahgunaan kewenangan, dan ketidakmampuan mencegah penyimpangan keuangan negara secara efektif. Disorientasi pemeriksaan keuangan negara yang dilegitimasi UUD NRI 1945 hanya akan mendorong ketidakberdayaan BPK dalam menjangkau segi strategis tanggung jawab keuangan negara karena berkuat menjelajah teknis pengelolaan keuangan negara. Apa yang telah

disyaratkan oleh UUD NRI 1945 tersebut tanpa disadari justru melemahkan kedudukan BPK sebagai lembaga negara⁴.

- b. Pasal 23G ayat (1) UUD NRI 1945 menegaskan :

Badan Pemeriksa Keuangan berkedudukan di ibukota negara, dan memiliki perwakilan di setiap provinsi.

Menurut Arifin Soeria Atmadja⁵, dengan dimungkinkannya perwakilan BPK di setiap provinsi telah merubah bentuk organisasi BPK dari yang sebelumnya BPK sebagai suatu bentuk organisasi negara menjadi organisasi administrasi negara. Kedudukan BPK melemah sebagai bagian dari unsur pemerintah dan bukan sebagai lembaga yang mandiri. Dilihat dari segi hukum administrasi negara, lembaga negara, guna menjaga citra kewibawaan dan pengaruhnya, tidak mungkin membuka perwakilannya di luar ibu kota negara. Hal ini dilakukan agar lembaga negara tetap berfungsi hanya pada inti pokok tugasnya sebagai bagian dari lingkup masalahnya dan lebih menjaga kualitas kinerja dibandingkan hanya mengejar kuantitas. Dilihat dari segi hukum keuangan publik, pengutamaan kuantitas dalam pemeriksaan menyebabkan temuan atas penyimpangan keuangan negara dilakukan secara kebetulan dan tidak secara sistematis. Pendapat yang berbeda dikemukakan oleh Sri Mulyani⁶ yang menyatakan

⁴ Arifin P. Soeria Atmadja. 2009. Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum; Teori, Kritik dan Praktik, Jakarta : Rajawali Press. hlm. 221-222

⁵ Ibid.

⁶ Gede Yasa, *BPK Tugaskan KAP Audit Keuangan Jemberana*, <http://www.jembarana.go.id> (diakses pada tanggal 9 September 2010)

bahwa fungsi BPK dalam pengelolaan keuangan negara saat ini sudah tepat karena dengan fungsi saat ini maka lembaga tersebut dapat lebih efektif dalam melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara apalagi dengan dimungkinkannya pembentukan BPK perwakilan di setiap provinsi. Pembentukan perwakilan BPK di setiap provinsi sesungguhnya diarahkan untuk mengefektifkan fungsi pengawasan terhadap pemerintah daerah dalam pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sehingga penyimpangan terhadap keuangan negara dapat dideteksi dari awal. Pembentukan perwakilan BPK di setiap provinsi dimaksudkan agar desentralisasi kewenangan dan desentralisasi fiskal yang diberikan oleh pemerintah pusat seiring dengan diberlakukannya undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah dapat benar-benar digunakan untuk kepentingan masyarakat di daerah tersebut.⁷

- c. Kedudukan BPK terhadap pemerintah tidak sepenuhnya independen. Padahal Pasal 35 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, berbunyi :

⁷ Desentralisasi kewenangan dan desentralisasi fiskal memiliki potensi positif dan potensi negatif sekaligus. Potensi negatif akan berkembang apabila pengawasan terhadap pengelolaan keuangan daerah lemah, sehingga membuka peluang terjadinya penyimpangan oleh para elit politik di daerah. Potensi positifnya yaitu terdistribusikannya keuangan daerah untuk kemakmuran rakyat di daerah akan terwujud bila pengawasan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah dapat dilaksanakan secara efektif.

- (1) *Anggaran BPK dibebankan pada bagian anggaran tersendiri dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.*
- (2) *Anggaran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan oleh BPK kepada DPR untuk dibahas dalam pembicaraan pendahuluan rancangan APBN.*
- (3) *Hasil pembahasan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) disampaikan pada Menteri Keuangan sebagai bahan penyusunan RUU tentang APBN.*

Hal ini mensyaratkan bahwa anggaran BPK dibebankan pada bagian anggaran tersendiri dalam APBN dan diajukan langsung kepada DPR, namun pada kenyataannya sekalipun telah mendapat bagian tersendiri dalam APBN tetapi masih dalam porsi yang relatif kecil untuk menunjang independensi BPK. Hal ini dikarenakan secara kelembagaan anggaran BPK berasal dari pemerintah melalui APBN dan porsi anggaran BPK setiap tahunnya rata-rata hanya sejumlah 0,043 persen dari total APBN. Akibatnya, disatu pihak BPK cenderung lebih akrab dengan pemerintah daripada dengan DPR. Di pihak lain karena kewajiban BPK terhadap DPR hanya bersifat pemberitahuan, maka DPR sering tidak memiliki informasi yang terinci mengenai hasil pemeriksaan BPK.⁸

⁸ Sutedi Adrian. 2010. *Hukum Keuangan Negara*.

- d. BPK tidak independen dalam mengatur struktur organisasinya sendiri. Pengaturan personil BPK harus tunduk pada Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara.⁹
- e. Perdebatan mengenai tindak lanjut atas temuan BPK. Selama ini tindak lanjut atas temuan BPK sangat rendah. Walau mekanisme baku untuk menindaklanjuti hasil temuan BPK baik oleh DPR, BPK, dan Instansi terkait telah ditegaskan dalam Pasal 20 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab Pengelolaan Keuangan Negara yang berbunyi :
- (1) *Pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan;*
 - (2) *Pejabat wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan;*
 - (3) *Jawaban atau penjelasan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) disampaikan kepada BPK selambat-lambatnya 60 (enam puluh hari) setelah laporan hasil pemeriksaan diterima;*
 - (4) *BPK memantau pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1);*
 - (5) *Pejabat yang diketahui tidak melaksanakan kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat dikenai sanksi*

⁹Wibisono Yusuf, BPK dan Akuntabilitas Anggaran Publik, <http://puncakbukit.blogspot.com/2010/04/bpk-dan-akuntabilitas-anggaran-publik-15.html>, tanggal akses 1 Juli 2011

administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

(6) BPK memberitahukan hasil pemantauan tindak lanjut sebagaimana dimaksud pada ayat (4) kepada lembaga perwakilan dalam hasil pemeriksaan semester.

Pejabat yang tidak menindaklanjuti temuan BPK hanya diancam sanksi administratif kepegawaian saja. Tidak heran bila dari waktu ke waktu hasil pemeriksaan BPK menjadi mubazir karena rendahnya tindak lanjut terhadap hasil temuan BPK. Lebih jauh lagi publik sering tidak mengetahui temuan BPK ini, karena BPK tidak memiliki wewenang mempublikasikan hasil pemeriksaan kepada publik. BPK selama ini begitu tertutup dan eksklusif sehingga menjadi lahan subur korupsi. Auditor dilarang keras untuk mengungkapkan proses pemeriksaan ke publik, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, hingga penyusunan laporan. Di area tertutup inilah auditor “hitam” sering bermain dengan memperjualbelikan proses pemeriksaan, bahkan sejak tahap perencanaan. Dalam menempatkan obyek pemeriksaan misalnya, sudah ditentukan sejak awal bagian mana yang boleh diperiksa dan mana yang tidak.¹⁰

f. Laporan pemeriksaan BPK juga semestinya dibuat dalam format yang jauh lebih sederhana daripada format baku selama ini. Dengan demikian pengawasan publik akan berjalan sehingga tindak lanjut

¹⁰ Wibisono Yusuf, *ibid*

terhadap hasil pemeriksaan BPK akan meningkat. Selain itu, selama ini jika BPK menemui kasus korupsi, temuan BPK seringkali berhenti di Kejaksaan atau Kepolisian. Disinilah kemudian publikasi temuan BPK kepada publik menjadi semakin penting dan relevan.

Pengawasan merupakan setiap usaha untuk menjaga agar kegiatan pemerintah tetap sesuai dengan tujuan yang hendak dicapai. Salah satu kegiatan tersebut mencakup pembentukan SPI. SPI merupakan suatu struktur yang dapat saling mengontrol dan mengendalikan (*checks and balances*) termasuk di dalamnya adalah pemeriksaan terhadap pelaksanaan kegiatan pemerintah apakah sudah sesuai dengan aturan maupun tujuan yang hendak dicapai. Dalam hal ini keberadaan pemeriksaan terdapat pada tahapan setelah pelaksanaan kegiatan pemerintah (*post audit*) serta memiliki sistem dan standar tertentu yang telah ditetapkan.

Guna menjalankan pengawasan terhadap keuangan negara yang dilakukan pemerintah, dibentuk suatu badan yang khusus melakukan pengawasan, yaitu (APIP). APIP terdiri dari : Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) berada di bawah presiden, di setiap departemen ada Inspektorat Jendral (Itjen), Satuan Pemeriksa Internal (SPI) pada BUMN, dan Inspektorat daerah (Itda) di tingkat propinsi/kabupaten/kota. Lembaga pengawas intern pemerintah dibentuk dengan tugas khusus untuk melakukan pengawasan terhadap penyelenggaraan urusan pemerintahan termasuk didalamnya

pengawasan pengelolaan keuangan negara yang mencakup APBN dan APBD. Keberadaan lembaga-lembaga tersebut dikenal dengan istilah pengawas intern yang menjalankan tugas pengawasan fungsional, yaitu pengawasan yang dilakukan oleh organ yang berwenang melakukan pengawasan. Pembentukan lembaga ini dimaksudkan untuk membantu pemerintah dalam melakukan pengawasan dan/atau pemeriksaan tanggung jawab keuangan negara secara terpadu, efisien dan efektif.

BPKP sebelumnya merupakan Direktorat Jendral Pengawasan Keuangan Negara (DJPKN) yang bernaung di bawah Departemen Keuangan. Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 mentransformasi DJPKN menjadi BPKP, sebuah lembaga pemerintah non departemen yang berada di bawah dan bertanggung jawab kepada presiden. Salah satu pertimbangan dikeluarkannya Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang BPKP adalah diperlukannya badan atau lembaga pengawasan yang dapat melaksanakan fungsinya secara leluasa tanpa mengalami kemungkinan hambatan dari unit organisasi pemerintah yang menjadi obyek pemeriksaannya.

Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tersebut menunjukkan bahwa pemerintah telah meletakkan struktur organisasi BPKP sesuai dengan proporsinya dalam konstalasi lembaga-lembaga pemerintah yang ada. BPKP dengan kedudukannya yang terlepas dari semua departemen atau lembaga sudah tentu dapat melaksanakan fungsinya secara lebih baik dan obyektif. Pada tahun 2001 dikeluarkan Keputusan Presiden

Nomor 103 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden Nomor 64 Tahun 2005.

Dalam hal pengawasan intern keuangan negara, kedudukan BPKP cukup potensial untuk menjalankan tugas mempersiapkan perumusan kebijakan pengawasan keuangan dan pembangunan. Selain itu juga melaksanakan pengawasan umum atas penguasaan dan pengurusan keuangan. Guna mendukung tugas BPKP tersebut, BPKP dapat melakukan pemeriksaan setempat, meminta keterangan mengenai tindak lanjut hasil pemeriksaan yang dilakukan BPKP atau aparat pengawas lainnya, juga meminta keterangan pada semua pejabat yang terkait erat dengan objek pemeriksaan. Hasil pemeriksaan BPKP kemudian disampaikan langsung kepada menteri atau pejabat instansi yang diawasi.

Apabila ditelaah secara mendalam eksistensi pengawasan intern keuangan negara sebenarnya ditujukan pada upaya membantu presiden dalam bidang pemeriksaan dan pengendalian lingkup pemerintahan negara. Sebagai kepala pemerintahan yang menjalankan fungsi pemerintahan, presiden tidak dapat senantiasa meminta bantuan aparatur pemerintahan untuk melakukan fungsi pengawasan keuangan dan pembangunan. Statusnya sebagai aparatur pemerintahan yang sekaligus juga aparat pengawas intern, pihaknya tidak boleh mengeluarkan

pernyataan pendapat yang dapat dijadikan dasar bagi masyarakat umum dalam mengambil suatu keputusan.¹¹

Pada era reformasi, BPKP banyak melakukan reposisi dan revitalisasi dengan lebih mengedepankan pengawasan yang bersifat pembinaan dan bukan pengawasan yang semata-mata bersifat represif. Kegiatan sosialisasi, asistensi atau pendampingan dan evaluasi merupakan kegiatan yang mulai digeluti BPKP. Untuk mewujudkan hal tersebut, BPKP banyak menandatangani *Memorandum of Understanding* (MoU) atau Nota Kesepahaman dengan pemerintah daerah dan departemen/lembaga sebagai mitra kerja BPKP. MoU tersebut pada umumnya membantu mitra kerja untuk meningkatkan kinerjanya dalam rangka mencapai *good governance*.

Selain BPKP, terdapat lembaga pengawas intern pemerintah di daerah yaitu Inspektorat. Inspektorat merupakan lembaga pengawas yang kedudukannya di bawah kepala daerah. Bersamaan dengan berlakunya Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004, terjadi perubahan terhadap aparat pengawas internal pemerintah di tingkat daerah. Sebelumnya pengaturan inspektorat daerah diatur berdasarkan Instruksi Presiden Nomor 15 Tahun 1983.

Landasan pengaturan tentang Inspektorat Daerah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 41 Tahun 2007 tentang Organisasi

¹¹ Gandhi. 2000. *Sistem Pemeriksaan Keuangan Negara*, (Makalah yang disampaikan dalam lokakarya "Reformasi Sistem Pengelolaan Keuangan Negara) Jakarta, 17 Mei 2000. hlm. 4

Perangkat Daerah. Pasal 5 dan Pasal 12 Peraturan Pemerintah Nomor 41 Tahun 2007 tentang Organisasi Perangkat Daerah menegaskan bahwa di setiap daerah kabupaten/kota harus dibentuk Inspektorat sebagai badan pengawas daerah, sebagai berikut :

- 1) Inspektorat merupakan unsur pengawas penyelenggaraan pemerintah daerah.
- 2) Inspektorat mempunyai tugas melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah, pelaksanaan pembinaan atas penyelenggaraan pemerintahan desa dan unsur pelaksanaan pemerintahan desa.

Inspektorat dalam menyelenggarakan tugas sebagaimana dimaksud pada ayat (2) menyelenggarakan fungsi :

- a. Perencanaan program pengawasan;
 - b. Perumusan kebijakan dan fasilitas pengawasan;
 - c. Pemeriksaan, pengusutan, pengujian dan penilaian tugas pengawasan.
- 3) Inspektorat dipimpin oleh seorang inspektur.
 - 4) Inspektur dalam melaksanakan tugasnya bertanggung jawab langsung kepada kepala daerah dan secara teknis administratif mendapat pembinaan dari sekretaris daerah.

Pada tabel di bawah ini, akan disajikan perbandingan pengawasan pengelolaan keuangan negara dalam berbagai peraturan perundang-undangan yang dilakukan oleh berbagai lembaga pengawas.

Tabel 1

Perbandingan Pengawasan Pengelolaan Keuangan Negara

Lembaga Pengawas	Pengaturan	Keterangan
DPR, DPD, DPRD	Diatur dalam UU tentang Susduk Tahun 2009	Pengawasan yang dilakukan oleh DPR, DPD dan DPRD bukan pemeriksaan. Tidak ada pengaturan mengenai standar atau kriteria pengawasan
Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Yaitu : BPKP, Inspektorat Jenderal, Inspektorat Daerah	UU 17/2003, UU 1/2004, UU 15/2004, PP 79/2005 dan Permendagri 23/2007	Keberadaan BPKP untuk melakukan pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara, memiliki kewenangan untuk mengusut dugaan kolusi, korupsi dan nepotisme sedangkan Inspektorat Jenderal dan Inspektorat Daerah untuk melakukan pengawasan dalam konteks manajemen pemerintah dan kinerja.
BPK	UUD NRI 1945 Pasal 23E, UU 15/2006	Bentuk pengawasan dilakukan melalui pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Memiliki kewenangan untuk memeriksa adanya korupsi.

(sumber : Amiq Bachrul : 2010)¹²

Bila melihat keberadaan BPK dan BPKP maka diantara keduanya terdapat persamaan dan perbedaan sekaligus, persamaannya adalah sama-sama auditor eksternal yang independen dari departemen/ lembaga, dan mempunyai kewenangan untuk melakukan pemeriksaan sekaligus pengawasan pengelolaan keuangan negara. Perbedaannya adalah, BPKP tidak independen terhadap presiden karena bekerja untuk presiden. BPK merupakan lembaga negara yang bebas dan mandiri, yang laporan hasil pemeriksaannya disampaikan kepada DPR, DPD dan DPRD untuk mendukung fungsi *budgeting* dan fungsi kontrol lembaga perwakilan. Dalam menjalankan tugasnya, BPK tidak mengabaikan hasil laporan pemeriksaan APIP , sehingga dapat terwujud suatu harmonisasi dalam proses pengawasan keuangan negara. Proses harmonisasi demikian tidak mengurangi independensi BPK untuk tidak memihak dan menilai secara objektif aktivitas pemerintah.

Dewasa ini, setelah rekonstruksi dan revitalisasi kelembagaan negara mulai dijalankan, banyak pihak yang mempertanyakan kedudukan BPKP¹³. Hal ini disebabkan karena adanya opini-opini yang berkembang di kalangan masyarakat dan auditan yang menyatakan bahwa pengawasan yang dilakukan oleh lembaga pengawas seringkali tumpang tindih dikarenakan kurangnya koordinasi antar lembaga pengawas dalam

¹³ Pendapat yang sama juga diutarakan oleh anggota Komisi III DPR, Azlaini Agus yang menyatakan bahwa setelah ada Undang-undang BPK, seharusnya BPKP tidak ada lagi. Hal ini dimaksudkan agar tidak terjadi dualisme dalam audit. (Rizka Diputra. *Setelah UU BPK, BPKP Seharusnya Tidak Ada Lagi.* edisi 29 Juni 2009, <http://news.okezone.com/read/2009/06/29/1/233765/>, tanggal akses 22 September 2010.

melakukan tugas pemeriksaan. Hal ini tidak saja melibatkan koordinasi antar APIP dan lembaga pengawasan ekstern, melainkan juga antara sesama APIP sendiri. Seringkali temuan APIP tidak didukung oleh lembaga pengawas ekstern, demikian pula sebaliknya. Praktik pengawasan yang dilakukan antar lembaga pengawas saling tumpang tindih. Pada saat bersamaan bisa terjadi dua atau tiga lembaga pengawas mendatangi objek pemeriksaan yang sama. Hal ini tidak saja berdampak pada efektifitas pengawasan, melainkan juga menimbulkan citra negatif terhadap lembaga pengawas secara menyeluruh.

Dalam proses pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan perlu dibedakan siapa berperan apa dan kapan peran itu boleh dilakukan, yang ditegaskan dengan peraturan perundang-undangan. Lembaga pengawasan eksternal (BPK) dan internal (APIP) diharapkan dapat saling mengisi dan melengkapi. Keduanya merupakan unsur-unsur penting yang diperlukan dan tidak saling menggantikan untuk terselenggaranya *good governance* dalam manajemen pemerintahan negara. Lembaga pengawasan internal pemerintah diperlukan untuk mendorong terselenggaranya manajemen pemerintahan yang bersih, efektif dan efisien pada tiap tingkat pemerintahan, mulai dari Presiden, Menteri/Pimpinan LPND, Gubernur/Bupati/Walikota. Pengawasan internal tidak hanya dilakukan pada saat akhir proses manajemen saja, tetapi berada pada setiap tingkatan proses manajemen. Perubahan paradigma pengawasan internal dari sekedar "*watchdog*" (menemukan

penyimpangan) ke posisi yang lebih luas yaitu efektivitas pencapaian misi dan tujuan organisasi, mendorong pelaksanaan pengawasan ke arah pemberian nilai tambah yang optimal.

Menurut Jimly Asshiddiqie¹⁴, BPKP seharusnya hanya berfungsi sebagai *pre audit* pada lembaga negara yaitu untuk membantu mempersiapkan laporan keuangan dan administrasi. BPK sebagai *post audit*. Kenyataan yang terjadi, BPK dan BPKP melakukan audit secara bersamaan. Sebagai ilustrasi, Mahkamah Konstitusi pernah diaudit oleh BPK dan BPKP secara bersamaan.¹⁵

Keberadaan BPKP juga dianggap menimbulkan inefisiensi baik dari aspek pemeriksaan maupun kelembagaan. Hal ini dikarenakan fungsi yang dilakukan oleh BPKP secara eksternal telah dilakukan oleh BPK dan secara internal telah dilakukan oleh Inspektorat Jenderal¹⁶ dan Inspektorat Daerah. Pemahaman atas kedudukan pengawasan/pemeriksaan eksternal dan internal pemerintah yang cenderung berwawasan pendek (*short sighted*) dan tidak terintegrasi dalam suatu mekanisme yang holistik dewasa ini pada akhirnya mendeskripsikan mekanisme pengawasan yang kualitas hasil temuannya cenderung bersifat kebetulan (*by chance*) bukan kebenaran (*by right*). Padahal untuk mendukung *good governance*, fungsi

¹⁴ <http://www.detiknews.com>, edisi 29 Juni 2010. Jimly : *Tugas BPKP Pre Audit Lembaga Negara. BPK Post Audit*) tanggal akses 22 September 2010.

¹⁵ Moksas Hutasoit, edisi 29 Juni 2009, *BPKP Ingin Audit KPK*, <http://www.detiknews.com/read/2009/06/29/103029/1155535/10/>, tanggal akses 22 September 2010

¹⁶ Anonim, 3 Juli 2009, *Posisi BPK dan BPKP dalam Kaitannya Dengan Pelaksanaan Wewenang Pemeriksaan Penyelenggaraan Negara*, <http://hadisawamura.wordpress.com/2009/07/03/posisi-bpk-dan-bpkp-kaitannya-dengan-wewenang-pelaksanaan-pemeriksaan-penyelenggaraan-negara/>, tanggal akses 22 September 2010.

pengawasan internal dan eksternal meskipun berjalan pada fungsinya masing-masing, namun tetap harus bersinergi agar mencapai suatu pengawasan yang memiliki nilai umpan balik bagi perencanaan dan pelaksanaan kegiatan di masa mendatang.

Sebagai ilustrasi, selama empat tahun berturut-turut, yaitu sejak tahun 2004-2008, Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) mendapatkan opini *disclaimer* dari BPK. Hal ini antara lain disebabkan karena pemerintah tidak bisa memberikan keyakinan yang memadai pada keandalan laporan keuangannya. Hal-hal yang masih diragukan dalam LKPP antara lain, mencakup pengelolaan aset negara dan pelaksanaan kegiatan dan anggaran secara tertib, efektif dan efisien, terdapat sisa anggaran lebih (SAL) antara saldo buku dan fisik kas yang terjadi sejak tahun 2004 senilai 5,42 triliun belum dapat ditelusuri oleh pemerintah, kemudian dalam kurun waktu tahun 2004-2007 BPK juga menemukan 5.453 rekening yang tidak tercatat dalam laporan keuangan, sedangkan pada tahun 2008 berdasarkan laporan penertiban rekening pada kementrian dan lembaga masih terdapat rekening yang harus dibekukan dan diinvestigasi. Salah satu faktor kunci penyebabnya adalah karena pemerintah belum memiliki sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) sebagaimana yang diamanatkan dalam Pasal 58 ayat (1) dan ayat (2) Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Dalam penerapannya, aparat pengawasan internal tidak memiliki kesempatan untuk melakukan *review* sebelum LKPP diperiksa oleh BPK.

Padahal aparat pengawasan internal dapat menjalankan fungsi *quality assurance* agar kualitas LKPP menjadi lebih optimal¹⁷.

Pada tahun 2006, BPK tidak hanya melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan pemerintah pusat secara keseluruhan, akan tetapi juga mulai melakukan pemeriksaan laporan keuangan kementerian dan lembaga (LKKL). Opini BPK atas LKKL dapat dilihat pada tabel di bawah ini :

Tabel 2
Opini LKKL Tahun 2006-2008

LKKL	Opini				JUMLAH
	WTP	WDP	TW	TMP	
2006	7	37	0	36	80
2007	16	31	1	33	81
2008	35	30	0	18	83

(Sumber : LHP BPK Tahun 2006-2008)

Jumlah kementerian/lembaga yang mendapat opini wajar tanpa pengecualian semakin meningkat dari tahun ke tahun, dari yang semula hanya 7 kementerian/lembaga, menjadi 16 kementerian/lembaga di tahun 2007 dan 35 kementerian/lembaga di tahun 2008. Hal ini menunjukkan bahwa kementerian/lembaga sudah dapat menyajikan laporan keuangannya secara memadai.

BPK memberikan opini *disclaimer* atas sebagian LKKL di tahun 2006 karena adanya pembatasan dan keterbatasan lingkup pemeriksaan, kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan

¹⁷ Sutedi Adrian, 2010, *Hukum keuangan Negara*, Jakarta : Sinar Grafika

serta belum adanya tindak lanjut yang memadai dari pemerintah atas pemeriksaan LKKL Tahun 2005. Sementara itu, permasalahan pokok sehingga BPK memberikan opini TMP atas 33 LKKL Tahun 2007 adalah karena lemahnya SPI atas pencatatan dan pelaporan persediaan, pendapatan, dan aset tetap, adanya pembatasan dan keterbatasan lingkup pemeriksaan sehingga tidak cukup memungkinkan BPK untuk menyatakan pendapat.

Hal yang tidak terlalu berbeda terjadi pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Pemerintah Daerah yang laporan keuangannya mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian hanyalah segelitir jumlahnya dari seluruh pemerintah daerah di negara ini. Tanpa proses *review* dari APIP, tidak ada deteksi dini atas potensi ketidakwajaran laporan keuangan dan kualitas laporan keuangan pemerintah menjadi dipertanyakan. Menteri Dalam Negeri Gamawan Fawzi mengatakan, pada tahun 2009 hanya 12 daerah atau 2,5% yang sudah membuat laporan keuangan dengan bagus dan memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Sebagian besar laporan keuangan pemerintah daerah masih mendapatkan opini disclaimer atau tidak menyatakan pendapat dan opini wajar dengan pengecualian (WDP).

Berdasarkan data BPK, LKPD yang mendapat opini WTP pada 2004 saat mencapai 21 (dua puluh satu) daerah dan pada tahun 2008 dengan menggunakan metode penyusunan pelaporan keuangan yang

baru tinggal delapan daerah dan di 2009 mengalami peningkatan menjadi 14 (empat belas) daerah. Daerah yang mendapat WDP dari BPK pada 2004 mencapai 249 (dua ratus empat puluh sembilan) daerah, naik menjadi 283 (dua ratus delapan puluh tiga) di tahun 2007, lalu turun menjadi 217 (dua ratus tujuh belas) daerah berdasarkan evaluasi 2008, naik lagi menjadi 259 (dua ratus lima puluh sembilan) di tahun 2009. LKPD yang memperoleh opini disclaimer pada 2004 tercatat 7 (tujuh) daerah dan naik menjadi 47 (empat puluh tujuh) daerah di 2008 dan di tahun 2009 turun menjadi 45 (empat puluh lima) daerah. Adapun LKPD dengan opini tidak wajar pada 2004 sebanyak 10 (sepuluh) daerah, naik menjadi 59 (lima puluh sembilan) daerah di 2007 dan pada tahun 2008 turun menjadi 21 (dua puluh satu) daerah serta pada tahun 2009 naik lagi menjadi 30 (tiga puluh) daerah.¹⁸ Agar dapat memberikan gambaran yang lebih jelas, tabel di bawah ini merupakan perkembangan pemberian opini BPK atas LKPD tahun 2004 -2009.

Tabel 3

Perkembangan Opini LKPD Tahun 2004-2009

LKPD	WTP	WDP	TW	TMP	JUMLAH
2004	21	249	10	7	287
2005	17	308	12	25	362
2006	3	326	28	106	463

¹⁸ Makmun Heri Hidayat, Citra BPKP yang Miring dan Kualitas Laporan Keuangan Pemda yang Masih Buruk, http://indonesianvoices.com/index.php?option=com_content&view=article&id=355, tanggal akses 2 Juli 2011

2007	4	283	59	121	467
2008	8	217	21	47	293
2009	14	259	30	45	348

(Sumber : LHP BPK Tahun 2004-2009)

Tabel 4
Perkembangan Opini Pemerintah Daerah Se-Sulawesi Utara
Tahun 2004 – 2010

No.	Entitas	Opini Tahun				
		2006	2007	2008	2009	2010
1.	Provinsi Sulawesi Utara	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
2.	Kab. Bolaang Mongondow				WDP	WDP
3.	Kab. Bolaang Mongondow Selatan				WDP	TMP
4.	Kab. Bolaang Mongondow Timur				WDP	TMP
5.	Kab. Bolaang Mongondow Utara			WDP	WDP	TW
6.	Kab. Sangihe	WDP	TMP	WDP	TW	TW
7.	Kab. Siau, Tagulandang, Biaro			WDP	WDP	TW
8.	Kab. Talaud	TMP	TMP	TMP	TMP	TMP
9.	Kab. Minahasa	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
10.	Kab. Minahasa Selatan	TMP	TMP	TW	TW	TMP
11.	Kab. Minahasa Tenggara			TMP	TMP	TMP
12.	Kab. Minahasa Utara	TMP	TMP	WDP	WDP	TMP
13.	Kota Bitung	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
14.	Kota Kotamobagu			WDP	WDP	TW
15.	Kota Manado	TW	TMP	WDP	TW	TMP
16.	Kota Tomohon	TMP	WDP	TW	TW	TMP

(Sumber : Data dokumen diolah : 2011)

Terkait dengan hubungan BPK dan DPR dalam menindaklanjuti LHP BPK dapat dilihat pada tabel di bawah ini. Lambatnya respon pemerintah daerah dalam menindaklanjuti rekomendasi BPK menjadi salah satu masalah yang pelik. Hal ini disebabkan karena belum adanya ketentuan yang mengatur tentang batas waktu penyelesaian tindak lanjut

serta sanksi yang diterapkan apabila pemerintah tidak melaksanakan dan/atau menyelesaikan rekomendasi BPK.

Tabel 5
Pemantauan Tindaklanjuti Rekomendasi BPK di Sulawesi Utara
Tahun 2009 dan 2010
(dalam juta rupiah dan valas)

Entitas	Rekomendasi		Status Pemantauan Tindak Lanjut						Rekomendasi yg ditindaklanjuti dg penyetoran ke kas negara daerah /perusahaan
			Sesuai dg rekomendasi		Belum sesuai dg rekomendasi		Belum ditindaklanjuti		
			Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai	
Prop. Sulawesi Utara	94	17.967,58	37	13.582,88	16	2.053,77	41	2.330,92	2.144,16
Kab. Bolaang Mongondow	76	3.174,83	27	771,38	11	-	38	2.403,45	-
Kab. Bolaang Mongondow Selatan	9	400,09	-	-	-	-	9	400,09	-
Kab. Bolaang Mongondow Timur	21	664,47	5	261,60	16	403,13	-	-	-
Kab. Bolaang Mongondow Utara	51	8.981,13	15	71,45	31	8.909,68	5	-	-
Kab. Sangihe	73	13.511,84	41	126,76	7	13.385,07	25		126,76
Kab. Siau, Tagulandang, Biaro	53	8.770,14	34	684,34	19	3.052,60	60	5.033,19	680,44
Kab. Talaud	104	243.588,77	21	57.813,63	20	-	63	185.773,13	21.877,55
Kab. Minahasa	82	6.711,49	30	448,85	14	6.014,01	38	248,62	236,32
Kab. Minahasa Selatan	43	29.245,31	10	-	2	51,89	31	29.193,41	-
Kab. Minahasa Tenggara	102	37.105,08		-	12	223,35	90	36.881,73	-
Kab. Minahasa Utara	64	2.610,57	11	11,20	10	1.242,77	43	1.356,60	11,20
Kota Bitung	73	4.175,26	41	1.419,68	18	1.066,41	44	1.689,17	1.352,73
Kota Kotamobagu	67	3.327,80	18	118,80	28	3.200,90	21	8,10	79,41
Kota Manado	87	15.643,84	17	77,16	2	1.039,63	68	14.527,06	77,16
Kota Tomohon	48	81.121,37	6	2.005,23	8	75.144,64	34	3.971,49	

(Sumber : Data dokumen diolah: 2011)

Berdasarkan uraian diatas maka issue penelitian ini adalah belum optimalnya pelaksanaan kewenangan BPK di bidang pemeriksaan dan

pengawasan pengelolaan keuangan negara dalam mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang bersih.

B. Perumusan Masalah

Bertolak dari isu tersebut di atas, maka rumusan masalah diuraikan sebagai berikut :

1. Bagaimana substansi hukum pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara yang dilakukan oleh BPK?
2. Bagaimana sinergitas kewenangan BPK dan BPKP dalam melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara?
3. Sejauhmanakah faktor-faktor penghambat dapat mempengaruhi optimalisasi pelaksanaan pengawasan pengelolaan keuangan negara?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan pokok dalam penelitian ini adalah :

1. Untuk mengetahui, memahami dan menemukan substansi hukum pengaturan kewenangan BPK dalam melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara.
2. Untuk mengetahui, memahami dan menemukan sinergitas pelaksanaan kewenangan antara BPK serta BPKP dalam melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara.
3. Untuk mengetahui, memahami dan menemukan mengenai sejauhmana faktor-faktor penghambat dapat mempengaruhi

pelaksanaan pengawasan keuangan negara yang dilakukan oleh BPK.

D. Manfaat Penelitian

Kegunaan penelitian ini adalah :

1. Dengan adanya penelitian ini diharapkan dapat memberi solusi bagi pemerintah dalam merumuskan dan menetapkan suatu kebijakan sehubungan dengan fungsi pengawasan yang dilakukan oleh BPK dan BPKP terhadap pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara.
2. Dengan adanya penelitian ini diharapkan dapat memberi solusi terhadap permasalahan yang terkait dengan koordinasi dan penetapan batasan-batasan kewenangan dan tanggungjawab BPK dan BPKP.
3. Dengan adanya penelitian ini diharapkan dapat meminimalisir hambatan-hambatan yang dapat mempengaruhi kualitas pengawasan pengelolaan keuangan negara.

E. Orisinalitas Penelitian

1. Arifin Soeria Atmadja, Segi Hukum Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara Menurut ICW 1925 dan Undang-undang Dasar 1945. Disertasi, Universitas Padjajaran Bandung, 1983 dengan variabel tentang hakikat keuangan negara dilihat dari pertanggungjawaban keuangan negara menurut ICW 1925 dan UUD 1945.

2. Syahrul Yasin Limpo, Prinsip-prinsip *Good Governance* Dalam Pengawasan Fungsional Pada Pemerintah Daerah Sulawesi Selatan. Disertasi, Universitas Hasanuddin Makassar, 2007.
3. Telly Sumbu, Prinsip-prinsip Hukum Keuangan Negara. Disertasi, Universitas Hasanuddin Makassar, 2010 dengan variabel tentang pengelolaan keuangan negara secara keseluruhan.
4. H.Zainuddin, Pengawasan Fungsional Pemerintah Daerah Sebagai Instrumen Good Local Government.. Universitas Muslim Indonesia, Makassar, 2012.

BAB II.

TINJAUAN PUSTAKA

A. . Teori Kewenangan

1. Kewenangan dan Wewenang

Kewenangan atau wewenang adalah suatu istilah yang biasa digunakan dalam lapangan hukum publik khususnya hukum administrasi namun sesungguhnya terdapat perbedaan di antara keduanya. Secara konseptual, istilah kewenangan adalah apa yang disebut sebagai “kekuasaan formal”, kekuasaan yang berasal dari kekuasaan yang diberikan oleh undang-undang kepada eksekutif. Oleh karena itu kewenangan merupakan kekuasaan dari segolongan orang tertentu atau kekuasaan terhadap suatu bidang pemerintahan atau urusan pemerintahan tertentu yang bulat. Wewenang hanya menjadi suatu bagian tertentu dari kewenangan¹⁹.

Wewenang dapat dijelaskan sebagai keseluruhan aturan-aturan yang berkenaan dengan perolehan dan penggunaan wewenang pemerintahan oleh subjek hukum publik di dalam hubungan-hubungan publik.²⁰ Wewenang menjadi bagian awal dari hukum administrasi karena pemerintahan harus dapat menjalankan fungsinya atas dasar wewenang

¹⁹ Sadjijono, 2008, *Memahami Beberapa Bab Pokok Hukum Administrasi*. Yogyakarta : Lakbang Pressindo, hlm. 49

²⁰ Prajudi Atmosidirdjo, 1994, *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta : Ghalia Indonesia.

yang diperolehnya. Artinya, keabsahan bertindak dari pemerintah atas dasar wewenang yang diatur dalam peraturan perundang-undangan.²¹

S.F. Marbun²² mengemukakan bahwa wewenang mengandung arti kemampuan untuk melakukan suatu tindakan hukum publik atau secara yuridis adalah kemampuan bertindak yang diberikan undang-undang yang berlaku untuk melakukan hubungan hukum. Dengan demikian, wewenang pemerintahan memiliki sifat-sifat antara lain :

1. Pelaksanaan yang cepat (*express implied*);
2. Jelas maksud dan tujuannya;
3. Terikat pada waktu tertentu;
4. Tunduk pada batasan-batasan hukum tertulis dan tidak tertulis;
5. Isi dan wewenang dapat bersifat umum (abstrak) dan konkrit.

F.A.M Stroink²³ mengemukakan bahwa wewenang merupakan konsep inti dalam hukum tata negara dan hukum administrasi. Hal tersebut disebabkan di dalam wewenang tersebut mengandung hak dan kewajiban. Bahkan di dalam hukum tata negara wewenang dideskripsikan sebagai kekuasaan hukum (*rechtmacht*) artinya hanya tindakan yang berdasarkan wewenang yang mendapat kekuasaan hukum.

Istilah wewenang seringkali dipadankan dengan istilah kekuasaan. Padahal kedua istilah tersebut tidak sama dalam konteks tertentu. Kedua istilah tersebut dapat digunakan secara bergantian tanpa mengubah

²¹ Sadjijono, 2008, *Op.cit*, hlm.49

²² S.F. Marbun, 2003, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di Indonesia*. Yogyakarta : UII Press, hlm. 50

²³ Sadjijono, 2008, *Op.Cit*, hlm. 50

substansi pengertian kalimat. Dalam penyelenggaraan pemerintahan, kekuasaan dan wewenang amat sulit dibedakan. Keduanya menggambarkan suatu otoritas pelaksanaan fungsi pemerintahan.²⁴

Menurut Ridwan H.R²⁵, secara semantik istilah kekuasaan berasal dari kata “kuasa” yang berarti kemampuan atau kesanggupan (untuk berbuat sesuatu; kekuatan). Wewenang adalah :

1. Hak dan kekuasaan untuk bertindak atau melaksanakan sesuatu;
2. Kekuasaan membuat keputusan memerintah dan melimpahkan tanggungjawab kepada orang lain.

Menurut Bagir Manan²⁶ kekuasaan tidak sama artinya dengan wewenang. Kekuasaan menggambarkan hak untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu. Wewenang berarti hak dan sekaligus kewajiban (*rechten en plichten*). Wewenang dalam bahasa hukum tidak sama dengan kekuasaan (*macht*).

2. Sumber dan Cara Memperoleh Wewenang

Asas legalitas merupakan pilar utama negara hukum. Asas legalitas menyiratkan bahwa wewenang pemerintahan berasal dari peraturan perundang-undangan, artinya sumber wewenang bagi pemerintah adalah peraturan perundang-undangan. Secara teoritis, kewenangan yang bersumber dari peraturan perundang-undangan tersebut diperoleh melalui tiga cara yaitu atribusi, delegasi dan mandat.

²⁴ Ridwan H.R., 2006, *Hukum Administrasi Negara*, Yogyakarta : UII Press, hlm. 100

²⁵ Ibid, hlm. 101

²⁶ Ibid hlm. 54

Indroharto²⁷ berpendapat bahwa pada atribusi terjadi pemberian wewenang pemerintahan yang baru oleh suatu ketentuan peraturan perundang-undangan. Disini dilahirkan atau diciptakan suatu wewenang yang baru. Lebih lanjut disebutkan bahwa legislator yang kompeten untuk memberikan atribusi wewenang pemerintahan itu dibedakan antara :

- a. Yang berkedudukan sebagai *original legislator*. Di negara kita yang ditingkat pusat adalah MPR sebagai pembentuk konstitusi. DPR bersama-sama dengan pemerintah sebagai pihak yang membuat undang-undang, pemerintah yang melaksanakan undang-undang sedangkan di tingkat daerah adalah DPRD dan pemerintah daerah yang melahirkan peraturan daerah.
- b. Yang bertindak sebagai *delegated legislator*, seperti presiden yang berdasar pada suatu ketentuan undang-undang mengeluarkan peraturan pemerintah dimana diciptakan wewenang-wewenang pemerintahan kepada badan atau jabatan tata usaha negara tertentu.

Pada delegasi terjadi pelimpahan suatu wewenang yang telah ada oleh suatu badan atau jabatan tata usaha negara yang telah memperoleh wewenang pemerintahan secara atributif kepada badan atau jabatan tata usaha negara lainnya. Jadi suatu delegasi selalu didahului oleh adanya

²⁷ Indroharto, 1992, *Perbuatan Pemerintah Menurut Hukum Publik dan Hukum Perdata*. Bahan Kuliah pada Program Pendidikan Lanjutan Ilmu Hukum Bidang PTUN, Universitas Indonesia, Jakarta.

suatu atribusi wewenang²⁸. Mengenai atribusi, delegasi dan mandat ini, H.D. van Wijk/Willem Konijnenbelt²⁹ mendefinisikan sebagai berikut :

Attributie : toekening van een bestuursbevoegheid door een wetgever aan een bestuursorgan.(Atribusi adalah pemberian wewenang pemerintahan oleh pembuat undang-undang kepada organ pemerintahan)

Delegatie : overdracht van een bevoegheid van het ene bestuursorgaan aan een ander, (delegasi adalah suatu pelimpahan wewenang pemerintahan dari suatu organ pemerintahan kepada organ pemerintahan lainnya).

Mandaat : een bestuurorgaan laat zijn bevoegheid namens hem uiten door een ander. (Mandat terjadi jika organ pemerintahan mengizinkan kewenangannya dijalankan oleh organ lain atas namanya).

Berbeda dengan pendapat yang dikemukakan oleh Van Wijk dan Konijnenbelt, kepustakaan Hukum Administrasi hanya memberikan 2 (dua) cara untuk memperoleh wewenang pemerintahan yaitu atribusi dan delegasi, sedangkan mandat hanya kadang-kadang ditempatkan sebagai

²⁸ Indroharto, 1993, *Usaha Memahami Undang-undang Tentang Peradilan Tata Usaha Negara*. Buku II, Jakarta : Pustaka Sinar Harapan. Hlm 91

²⁹ H.D. van Wijk/Willem Konijnenbelt, 1995, *Hoofdstukken van Administratief Recht*, Vuga,'s-Gravenhage. Hlm 129

cara untuk memperoleh wewenang.³⁰ Untuk melimpahkan/memberikan suatu wewenang, terdapat persyaratan yang harus dipenuhi, yaitu :

1. delegasi harus definitif, artinya delegans tidak lagi menggunakan sendiri wewenang yang telah dilimpahkan itu;
2. delegasi harus berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan, artinya delegasi harus dimungkinkan kalau ada ketentuan itu dalam peraturan perundang-undangan;
3. delegasi tidak kepada bawahan, artinya dalam hubungan hierarki kepegawaian tidak diperkenankan adanya delegasi;
4. kewajiban memberikan keterangan (penjelasan), artinya delegans berwenang untuk meminta penjelasan tentang pelaksanaan wewenang tersebut;
5. peraturan kebijakan (*beleidregels*), artinya delegans memberikan instruksi (petunjuk) tentang penggunaan wewenang tersebut.³¹

Dalam kepustakaan terdapat pembagian sifat wewenang pemerintahan, yaitu yang bersifat terikat, fakultatif, dan bebas terutama dalam kaitannya dengan kewenangan pembuatan dan penerbitan keputusan-keputusan (*besluiten*) dan ketetapan-ketetapan (*beschikkingen*) oleh organ pemerintahan sehingga dikenal ada

³⁰ Philipus M. Hadjon sebagaimana yang dikutip oleh Nur Basuki Minarno, 2010, *Penyalahgunaan Wewenang Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah yang Berimplikasi pada Tindak Pidana Korupsi*, Yogyakarta : Leksbang. Hlm 70.

³¹ J.B.J.M ten Berge dalam Philipus M Hadjon dan Tatiek Sri Djamiati, 2005, *Argumentasi Hukum*, Yogyakarta : Gajah Mada University Press. Hlm 4`

keputusan atau ketetapan yang bersifat terikat dan bebas. Indroharto³² mengatakan sebagai berikut :

- 1) wewenang pemerintahan yang bersifat terikat, terjadi apabila peraturan dasarnya menentukan kapan dan dalam keadaan yang bagaimana wewenang tersebut dapat digunakan atau peraturan dasarnya sedikit banyak menentukan tentang isi dari keputusan yang harus diambil. Dengan kata lain, terjadi apabila peraturan dasar yang menentukan isi dari keputusan yang harus diambil secara terinci, maka wewenang pemerintahan semacam itu merupakan wewenang yang terikat.
- 2) wewenang fakultatif terjadi dalam hal badan atau pejabat tata usaha negara yang bersangkutan tidak wajib menerapkan wewenangnya atau sedikit banyak masih ada pilihan, sekalipun pilihan tersebut hanya dapat dilakukan dalam hal-hal atau keadaan-keadaan tertentu sebagaimana ditentukan dalam peraturan dasarnya.
- 3) wewenang bebas terjadi ketika peraturan dasarnya memberi kebebasan kepada badan atau pejabat tata usaha negara untuk menentukan sendiri mengenai isi dari keputusan yang akan dikeluarkannya atau peraturan dasarnya memberikan lingkup kebebasan bagi pejabat tata usaha negara yang bersangkutan.

Spelt dan Ten Berge sebagaimana yang dikutip oleh Philipus M. Hadjon³³, membagi kewenangan bebas dalam dua kategori, yaitu

kebebasan kebijaksanaan (*beleidsvrijheid*) dan kebebasan penilaian (*beoordelingsvrijheid*). Kebebasan kebijaksanaan (wewenang diskresi dalam arti sempit) terjadi bila peraturan perundang-undangan memberikan wewenang tertentu kepada organ pemerintahan, sedangkan organ tersebut bebas untuk (tidak) menggunakannya meskipun syarat-syarat bagi penggunaannya secara sah dipenuhi. Kebebasan penilaian (wewenang diskresi dalam arti yang tidak sesungguhnya) ada apabila sejauh menurut hukum diserahkan kepada organ pemerintahan untuk menilai secara mandiri dan eksklusif apakah syarat-syarat bagi pelaksanaan suatu wewenang secara sah telah dipenuhi. Berdasarkan pengertian ini, Philipus M. Hadjon menyimpulkan adanya dua jenis kekuasaan bebas atau kekuasaan diskresi, yaitu :

- (1) kewenangan untuk memutuskan secara mandiri;
- (2) kewenangan interpretasi terhadap norma-norma tersamar.³⁴

Secara teori, wewenang pemerintahan diperoleh melalui tiga cara yaitu atribusi, delegasi dan mandat. Masing-masing cara tersebut memiliki perbedaan tentang prosedur atau cara perolehan, kekuatan mengikatnya, tanggungjawab dan tanggunggugat, hubungan wewenang antara pemberi wewenang dan penerima wewenang. Wewenang tersebut masing-masing memiliki batasan, sehingga batas-batas wewenang tersebut sebagai suatu tolok ukur menilai dan menentukan suatu organ pemerintahan

³³ Philipus M. Hadjon, tanpa tahun, Pemerintahan Menurut Hukum (Wet-en Rechmatigheid van Bestuur), hlm. 4-5

³⁴ Ibid

berwenang dan tidaknya untuk melakukan tindak pemerintahan. Wilayah wewenang yang satu tidak dapat saling melampaui. Tindak pemerintah yang melampaui batas-batas kewenangan masuk pada kategori tidak berwenang (*incompetent*).

Berkaitan dengan tidak berwenangnya suatu badan pemerintah atau pejabat pemerintahan (tata usaha negara) untuk melakukan tindak pemerintahan tersebut menurut Philipus M. Hadjon dapat dibedakan menjadi tiga, yaitu³⁵ :

1. Tidak berwenang dari segi materi (*ratione materiae*), artinya seorang pejabat yang mengeluarkan keputusan tata usaha negara tentang materi atau masalah tertentu itu menjadi wewenang dari badan atau pejabat lain.
2. Tidak berwenang dari segi wilayah atau tempat (*ratione locus*), artinya keputusan tata usaha negara yang dikeluarkan oleh badan pejabat tata usaha negara mengenai sesuatu yang berada di luar wilayah jabatannya.
3. Tidak berwenang dari segi waktu (*ratione temporis*), artinya keputusan dikeluarkan melampaui tenggat waktu yang dikeluarkan.

Untuk mengetahui tidak berwenang atau berwenangnya badan atau pejabat tata usaha negara melakukan tindak pemerintahan, melalui langkah interpretasi sistematis terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, khususnya yang mengatur tentang wewenang

³⁵ Philipus M. Hadjon sebagaimana yang dikutip Oleh Abdul Latif, 2005, *Hukum dan Kebijakan (Beleidsregel) Pada Pemerintahan Daerah*, Yogyakarta : UII Press. Hlm. 279

pemerintahan. Pangkal tolak penilaian kewenangan tindak pemerintahan ini kembali ke asas legalitas (*legaliteit beginselen*) sebagai asas utama dalam negara hukum.

A . Atribusi

Atribusi (*atributie*) mengandung arti pembagian (kekuasaan) *Attributie van rechtsmacht*, diartikan sebagai kekuasaan kepada berbagai instansi (*absolute competentie* atau kompetensi mutlak), yang merupakan lawan kata dari *distributie van rechtmacht*.³⁶ Pada atribusi (pembagian kekuasaan hukum) diciptakan suatu wewenang. Cara yang biasa dilakukan untuk melengkapi organ pemerintahan dengan penguasa pemerintah dan wewenang-wewenangnya adalah melalui atribusi.

Atribusi kewenangan terjadi apabila pendelegasian kekuasaan itu didasarkan pada amanat suatu konstitusi dan dituangkan dalam peraturan pemerintah tetapi tidak didahului oleh suatu pasal dalam undang-undang untuk diatur lebih lanjut. Dalam delegasi, kewenangan terjadi apabila pendelegasian kekuasaan didasarkan pada amanat undang-undang dan suatu peraturan pemerintah yang sebelumnya diamanatkan dalam salah satu pasal undang-undang (khususnya dalam konsideran mengingat) untuk ditindak lanjuti.³⁷

³⁶ N.E. Algra, H.R.W. Gokkel. Saleh Adiwinata, SH, H Boerhanuddin, St. Batoetah, SH. 1983. *Kamus Istilah Fockema Andrae Belanda – Indonesia*. Jakarta: Binacipta, halaman 36.

³⁷ H.D. van wijk, Hoofdstukken van Administratief Recht, Vuga Uitgeverij B.V.S Gravenhage. 1984. halaman 25. Untuk atribusi hanya dapat dilakukan oleh pembentuk undang-undang orisinal (pembentuk UUD, parlemen pembuat undang-undang dalam arti formal, mahkota serta organ-organ pemerintahan yang berwenang untuk itu dan ada hubungannya dengan kekuasaan pemerintahan yang dilakukan secara bersama-sama)

Kekuasaan atau kewenangan pemerintah bersumber dari *originale legislator*, yang diartikan sebagai kekuasaan atau kewenangan yang bersumber dari pembuat undang-undang asli. *Delegated legislator* diartikan sebagai pemberian dan pelimpahan kekuasaan atau kewenangan dari suatu organ pemerintahan kepada pihak lain untuk mengambil keputusan atas tanggung jawab sendiri. Kekuasaan dan kewenangan pemerintah, baik pada pemerintah pusat maupun daerah dapat diperoleh melalui atribusi, delegasi dan mandat.

Pengertian lain mengenai atribusi dikemukakan oleh Supriatno.³⁸ Atribusi merupakan pemberian wewenang pemerintahan oleh suatu ketentuan dalam konstitusi atau peraturan perundang-undangan. Pemberian atribusi dilakukan oleh lembaga pembuat undang-undang (legislator) sebagai wewenang orisinal. Attamimi mengemukakan³⁹ bahwa peraturan perundang-undangan memiliki sifat umum, abstrak, bersifat keluar dan bersifat publik. Pembentukan peraturan perundang-undangan merupakan bagian dari fungsi negara, materi muatannya bersifat mendasar dalam mengatur tata kehidupan masyarakat. Lebih lanjut, Attamimi mengatakan bahwa peraturan perundang-undangan secara harafiah mendapat atribusi atau pendelegasian dari undang-undang dan peraturan-peraturan.

³⁸ Supriatno. 1993. *Administrasi Pembangunan Daerah*, Jakarta : Raja Grafindo Perkasa. halaman. 1

³⁹ A.Hamid s. Attamimi. 1992. Perbedaan Antara Peraturan Perundang-undangan dan Peraturan Kebijakan. Pidato Dies Natalis PTIK ke -46, Jakarta :Perguruan Tinggi Ilmu Kepolisian. 17 Juni 1992

b. Delegasi

Delegasi mengandung arti penyerahan kewenangan dari pejabat yang lebih tinggi kepada yang lebih rendah. Penyerahan yang demikian dianggap tidak dapat dibenarkan selain dengan atau berdasarkan kekuatan hukum. Dengan delegasi, ada penyerahan wewenang dari badan atau pejabat pemerintahan yang satu kepada badan atau pejabat pemerintah yang lain⁴⁰.

Pemberian delegasi harus mempunyai dasar hukum karena apabila pemberi delegasi ingin menarik kembali wewenang yang telah didelegasikannya, maka harus dengan peraturan perundang-undangan yang sama. Wewenang yang diperoleh dari delegasi itu dapat pula disubdelegasikan kepada subdelegatoris. Untuk subdelegatoris ini berlaku ketentuan delegasi.

Menurut Heinrich Triepel⁴¹ sebagaimana yang dikutip oleh Agussalim Andy Gadjong pendelegasian dalam pengertian hukum publik dimaksudkan sebagai tindakan hukum pemangku sesuatu wewenang kenegaraan. Jadi, pendelegasian ini merupakan pergeseran kompetensi, pelepasan dan penerimaan sesuatu wewenang, yang keduanya berdasarkan atas kehendak pihak yang menyerahkan wewenang itu. Pihak yang mendelegasikan harus mempunyai suatu wewenang yang sekarang tidak digunakannya. Pihak yang menerima pendelegasian juga

⁴⁰ Agussalim Andy Gadjong, 2007, *Pemerintah Daerah Kajian Politik dan Hukum*, Bogor : Ghalia Indonesia, halaman. 104

⁴¹ Heinrich Triepel. 1942. *Delegation und Mandat I,-Offentlichen Recht*. Berlin : Stuttgart, halaman 23. Sebagaimana dikutip oleh Agussalim Andy Gadjong, ibid halaman. 104

biasanya mempunyai suatu wewenang sekarang akan memperluas apa yang telah diserahkan.

Pendelegasian di dalam organisasi negara berarti perluasan lingkungan suatu jabatan dan menyebabkan berdirinya suatu jabatan baru serta suatu alat perlengkapan baru. Pengertian *delegation* dibedakan dalam *echte delegation* dan *unechte delegation*. *Echte delegation* adalah sebagai pendelegasian sesungguhnya yang dinamakan juga *devolvierende delegation* atau *translative delegation*, yang diartikan pelepasan wewenang bersamaan dengan penerimaan suatu kompetensi.

Menurut Alf Ross⁴² pendelegasian kekuasaan perundang-undangan tidaklah mungkin dalam ungkapan *delegate potestas non potest delegari*, artinya kekuasaan yang didelegasikan tidak boleh didelegasikan lagi (jadi subdelegasi tidak diperkenankan). Pendapat Ross ini didukung oleh Esmein⁴³, dengan mengacu pada pandangan bahwa kekuasaan membuat undang-undang yang ada pada badan pembuat undang-undang adalah suatu kekuasaan yang didelegasikan, yaitu kekuasaan yang didelegasikan rakyat kepada badan pembuat undang-undang dan karenanya tidak boleh didelegasikan lagi.

⁴² American Journal of Comparative Law. 1958. Vol 7, halaman 13. Alf Ross berpendapat bahwa seorang mandataris selalu bertindak *alinea nomine* (atas nama pihak lain) yang sebenarnya berwenang dan tetap berwenang, bahkan setelah pemberian mandat itu, pada pendelegasian dalam arti sebenarnya. Sementara itu Triepel berpendapat selalu terjadi pengalihan wewenang dalam arti pihak pemberi delegasi (delegant) kehilangan wewenangnya, baik secara keseluruhannya (secara total) maupun hanya untuk sebagiannya (secara parsial) ataupun sekedar menciptakan secara sukarela semacam saingannya, sambil tetap mempertahankan (tidak mengalihkan) wewenang itu kepada si penerima pendelegasian (delegatoris). Ibid halaman. 105

⁴³ ibid

c. Mandat

Mandat mengandung pengertian sebagai perintah yang dalam pergaulan hukum, baik pemberi kuasa maupun kuasa penuh. Mandat mengenai penguasaan kewenangan diartikan dengan pemberian kuasa (biasanya bersamaan dengan perintah) oleh alat perlengkapan pemerintah yang memberi wewenang ini kepada yang lain, yang akan melaksanakannya atas nama tanggung jawab alat pemerintah yang pertama tersebut.

Pada mandat ini tidak ada penciptaan ataupun penyerahan wewenang. Ciri pokok mandat adalah suatu bentuk perwakilan, mandataris berbuat atas nama yang diwakili. Hanya saja pada mandat, mandataris tetap berwenang untuk menangani sendiri wewenangnya bila ia menginginkannya. Pemberi mandat juga dapat memberi segala petunjuk kepada mandataris yang dianggap perlu.

Menurut Bohtlingk⁴⁴ dalam hukum tata negara, mandat dapat diartikan sebagai perintah yang diberikan oleh seorang pejabat atas nama jabatannya atau golongan jabatannya kepada pihak ketiga untuk melaksanakan (sebagian) tugas pejabat itu atas nama jabatan atau golongan jabatan. Pada mandat, kewenangan tidak pindah tangan,

⁴⁴ Pendapat Bohtlingk sebagaimana dikutip oleh Harun Alrasid, 1993. Masalah Pengisian Jabatan Presiden (Sejak Sidang Panitia Persiapan Kemerdekaan Indonesia 1945 sampai Sidang Majelis Permusyawaratan Rakyat 1993). Disertasi Ilmu HUKUM. Jakarta : Universitas Indonesia, hlm. 87. Pemberian mandat ini dapat dilihat pada saat Presiden Soekarno memberikan mandat kepada Menteri Sjahrifudin Prawiranegara untuk membentuk pemerintah darurat RI di Sumatera Barat. Berdasarkan mandat tersebut, pada tanggal 22 Desember 1984 dibentuk pemerintah darurat RI di Halaban. Pemberian mandat dapat juga dilihat pada pemberian Surat Perintah Sebelas Maret Tahun 1966 kepada Letjen Soeharto.

pemangku jabatan tetap berwenang bertindak atas nama jabatannya atau golongan jabatannya. Hanya saja, dengan pemberian mandat, ada pihak ketiga, yaitu mandataris yang memperoleh kewenangan yang sama.

Menurut Hans Kelsen⁴⁵ sebagaimana dikutip oleh Agussalim Andy Gadjong berpendapat bahwa kekuasaan membuat peraturan diselenggarakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan, hanya penguasa atau badan yang berwenang bisa membuat norma yang mengikat dan kewenangan yang demikian hanya bisa didasarkan pada norma yang memberi kuasa menerbitkan peraturan. Jadi, peraturan yang mengikat diterbitkan oleh badan yang memiliki wewenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang memberi kuasa untuk itu. Kuasa yang diberikan tersebut menentukan badan, bentuk peraturan dan lingkup kewenangan yang boleh diatur.

Lebih jauh, Hans Kelsen mengatakan bahwa peraturan perundang-undangan sebagai norma hukum yang berlapis-lapis dan berjenjang, norma yang lebih tinggi (*superior norm*) menentukan bagaimana cara membuat dan substansi norma yang lebih rendah (*the inferior norm*). Norma yang lebih tinggi menentukan norma yang lebih rendah. Norma yang lebih rendah berlaku karena dibuat berdasarkan norma yang lebih tinggi.

⁴⁵ Hans Kelsen. 1978 hlm 194. Only a component authority can create valid norms and such competence can only be based on a norm that authorizes the issuing of norms. Sebagaimana dikutip oleh Agussalim Andy Gadjong, 2007, op.cit, hlm. 107

Norma yang berlapis-lapis tersebut disebut tata hukum (*legal order*). Negara adalah komunitas yang dibentuk oleh tata hukum (*the state is the community created by a national... legal order*). Menurut Nawiasky⁴⁶ norma hukum suatu negara selain berjenjang dan berlapis juga berkelompok –kelompok, yaitu norma fundamental (*staatsfundamental norms*), aturan dasar atau aturan pokok negara (*staatsgrundgezets*), undang-undang formal (*formell gezets*) serta aturan pelaksana dan aturan otonom (*verordenung & otonome satzung*).

B. Teori Pengawasan

Pengawasan pada dasarnya diarahkan sepenuhnya untuk menghindari adanya kemungkinan penyelewengan atau penyimpangan atas tujuan yang akan dicapai. Melalui pengawasan diharapkan dapat membantu melaksanakan kebijakan yang dapat ditetapkan untuk mencapai tujuan yang telah direncanakan secara efektif dan efisien. Melalui pengawasan tercipta suatu aktivitas yang berkaitan erat dengan penentuan atau evaluasi mengenai sejauhmana pelaksanaan kerja sudah dilakukan. Pengawasan juga dapat mendeteksi sejauhmana penyimpangan yang terjadi dalam pelaksanaan kerja tersebut.

Pengawasan dari segi manajerial mengandung makna sebagai pengamatan atas pelaksanaan seluruh kegiatan unit organisasi yang diperiksa untuk menjamin agar seluruh pekerjaan yang sedang

⁴⁶ Ibid hlm. 108

dilaksanakan sesuai dengan rencana dan peraturan. Ditinjau dari segi hukum administrasi negara, pengawasan dimaknai sebagai proses kegiatan yang membandingkan apa yang dijalankan, dilaksanakan, atau diselenggarakan itu dengan apa yang dikehendaki, direncanakan atau diperintahkan.

Kata pengawasan berasal dari kata awas, berarti penjagaan. Istilah pengawasan dikenal dalam ilmu manajemen dan ilmu administrasi yaitu sebagai salah satu unsur dalam kegiatan pengelolaan⁴⁷. George R. Terry mendefinisikan istilah pengawasan sebagai :” *control is to determine what is accomplished, evaluate it, and apply corrective measures, if needed to ensure result in keeping with plan.*” (pengawasan adalah menentukan apa yang telah dicapai, mengevaluasi dan menerapkan tindakan korektif, jika perlu memastikan hasil yang sesuai dengan rencana).⁴⁸

Haddari Bawawi memberikan makna mengenai penempatan fungsi pengawasan. Penempatan fungsi pengawasan pada urutan terakhir tidak mengisyaratkan bahwa kegiatan pengawasan juga menempati urutan terakhir. Fungsi pengawasan dapat dilakukan setiap saat baik sebelum, selama atau sesudah proses berlangsung.⁴⁹

⁴⁷ Ni'matul Huda, 2007, *Pengawasan Pusat Terhadap Daerah dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah*, Yogyakarta : UII Press. Hlm. 33

⁴⁸ Terry George, 1986, *Asas-asas Manajemen*, (diterjemahkan oleh Winardi), Bandung : Alumni

⁴⁹ Hadari Bawawi. 1989. *Pengawasan Melekat di Lingkungan Aparatur Negara*. Jakarta : Erlangga Sinar Grafika.hlm. 6

Kosasih Ruchyat⁵⁰ memberikan pemaknaan terhadap pengawasan. Pengawasan sebagai proses dan fungsi manajemen yang diciptakan dalam organisasi itu diupayakan secara berkesinambungan, agar sesuai dengan rencana dan tindakan yang diinginkan. Pengawasan itupun menjadi bagian dari keseluruhan kegiatan penyelenggaraan pemerintah yang ditujukan untuk menemukan secara dini kesalahan atau penyimpangan agar segera dapat diadakan perbaikan penelusuran kembali yang bersifat preventif ataupun represif.

Mulyadi dan Setiawan merumuskan batasan pengawasan sebagai segala usaha atau kegiatan untuk mengetahui dan menilai kenyataan yang sebenarnya tentang pelaksanaan tugas atau kegiatan apakah sesuai dengan yang semestinya atau tidak.⁵¹ Pengawasan dalam penyelenggaraan pemerintahan ada 2 (dua), yaitu⁵² :

- a. Mencegah timbulnya bentuk penyimpangan tugas pemerintahan yang telah ditetapkan dan menindak atau memperbaiki penyimpangan.
- b. Pengawasan berfungsi untuk memberi pengaruh dalam membangun untuk membentuk masyarakat yang hendak dicapai sesuai dengan tujuan bernegara (direktif), membina ke arah kesatuan bangsa (integratif), pemelihara dan penjaga keselarasan, keserasian dan keseimbangan dalam kehidupan berbangsa dan bernegara (stabilitatif)

⁵⁰ Kosasih Ruchyat. 1998. *Peranan Pengawasan Melekat pada Badan Usaha dan Instansi Pemerintah*. Majalah Akuntansi edisi Nomor 8 Tahun Ketujuh Jakarta. hlm. 21

⁵¹ Mulyadi dan Setiawan. *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*. Yogyakarta. halaman. 56

⁵² SF Marbun. 2001. *Dimensi-dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*. Yogyakarta : UII Press, hlm. 66

serta penyempurnaan terhadap tindakan-tindakan administrasi negara maupun menjaga tindakan warga dalam kehidupan bernegara dan bermasyarakat (perspektif), upaya yang dilakukan untuk mendapatkan keadilan (korektif).

Dalam konteks hukum administrasi, pengawasan sangat erat kaitannya dengan aspek penegakan hukum yang mengarah pada penjatuhan sanksi. Philipus M. Hadjon⁵³ mengemukakan bahwa pengenaan sanksi hanya mungkin dilakukan apabila pejabat tata usaha negara mengetahui adanya pelanggaran nyata atas peraturan perundang-undangan berdasarkan hasil pengawasan. Dalam praktek, pengawasan merupakan syarat bagi dimungkinkannya pengenaan sanksi.

Lebih lanjut J.B.J.M Ten Berge⁵⁴ membagi penegakan hukum administrasi menjadi dua, yaitu penegakan hukum preventif dan penegakan hukum represif. Penegakan hukum preventif berbentuk pengawasan pemerintah. Penegakan hukum represif dalam bentuk penerapan sanksi administrasi. Melalui pengawasan dapat diketahui lebih dini adanya pelanggaran sehingga dapat dihindarkan dari akibat yang fatal. Sebelum timbul dampak yang lebih besar dari pelanggaran yang terjadi, dapat segera dihentikan melalui instrumen pengawasan.⁵⁵ C.J. Kleijs-Wijnobel sebagaimana yang dikutip oleh Andi Hamzah

⁵³ Philipus M. Hadjon. 1993. Pengantar Hukum Administrasi, Yogyakarta : Gajah Mada University Press. hlm. 248

⁵⁴ Ibid

⁵⁵ Bachrul Amiq, 2005, *Sanksi Administrasi dalam Hukum Lingkungan*, Yogyakarta : Laksbang. Hlm. 13.

menyatakan bahwa pengawasan pemerintah dilakukan agar ditaatinya peraturan yang sejajar dengan penyidikan dalam perkara pidana.⁵⁶

Dalam perspektif hukum tata negara, pengawasan merupakan bagian dari mekanisme *checks and balances* antar lembaga negara. La Ode Husen⁵⁷ mengemukakan bahwa landasan teoritis dari pengawasan adalah teori negara hukum, teori demokrasi, dan teori pemisahan kekuasaan yang merupakan landasan dari sebuah sistem ketatanegaraan. Hakikat pengawasan adalah pembatasan kekuasaan yang merupakan inti dari paham konstitusionalisme dan negara hukum. Bahkan pengawasan merupakan ciri kehidupan bermasyarakat dan bernegara yang demokratis.⁵⁸

Dalam konsepsi negara demokrasi, pengawasan juga mendapatkan tempat yang sentral. Utamanya dalam kaitannya dengan pengawasan terhadap pemerintah oleh rakyat. Sebagaimana telah dipahami bahwa hakikat demokrasi adalah pemerintahan yang didasarkan atas kehendak rakyat, bukan atas kehendak penguasa. Diana Halim Koentjoro mengemukakan bahwa dalam konteks hukum administrasi, pengawasan untuk mencegah timbulnya dan menindak segala bentuk penyimpangan tugas pemerintahan dari apa yang telah digariskan sekaligus untuk menghindari terjadinya kekeliruan-kekeliruan baik

⁵⁶ Andi Hamzah, 1997, *Penegakan Hukum Lingkungan*, Jakarta : Saptar Artha Jaya. Hlm. 71

⁵⁷ La Ode Husen. 2005. Hubungan Fungsi Pengawasan Dewan Perwakilan Rakyat dengan Badan Pemeriksa Keuangan dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia. Bandung : Utomo.

⁵⁸ Bagir Manan . 1990. Hubungan Antara Pusat dan Daerah Menurut Asas Desentralisasi Berdasarkan Undang-undang Dasar 1945. Bandung : Universitas Padjajaran.hlm. 281

disengaja maupun tidak disengaja dalam rangka administrasi negara melakukan tugasnya.⁵⁹

Pengawasan harus mengukur apa yang telah dicapai. Melakukan penilaian hasil pelaksanaan dan mengadakan perbaikan. Secara langsung, pengawasan bertujuan untuk menjamin ketetapan pelaksanaan sesuai dengan rencana kebijakan dan perintah, terlaksananya kordinasi kegiatan, mencegah pemborosan dan penyelewengan, menjamin kepuasan masyarakat, membina kepercayaan masyarakat.

Menurut Yayat M. Herjitno, terdapat tujuh prinsip pengawasan yang lazim digunakan dalam memeriksa suatu objek yaitu⁶⁰ :

- a. Mencerminkan sifat diawasi.
- b. Dapat diketahui dengan segera penyimpangan yang terjadi.
- c. Luwes.
- e. Mencerminkan pola organisasi
- f. Ekonomis
- g. Dapat dengan mudah dipahami
- h. Dapat segera diadakan perbaikan

Secara umum kegagalan suatu rencana atau aktifitas dapat disebabkan karena dua hal, yaitu : *pertama*, akibat pengaruh dari luar jangkauan manusia (*force majeure*) dan *kedua*, pelaku yang mengerjakan

⁵⁹ Diana Halim Koentjoro dalam S.F. Marbun dkk, 2001, *Dimensi-dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*, Yogyakarta : UII Press. Hlm. 279

⁶⁰ Ibid hlm. 121

tidak memenuhi persyaratan yang diminta. Tolok ukur yang digunakan untuk mengukur objek ada dua, yaitu :

- a). Standar fisik/normalisasi dengan komponennya adalah kualitas hasil produksi, kuantitas hasil produksi dan waktu penyelesaian.
- b) standar non fisik yaitu hal-hal yang dapat dirasakan, tapi tidak dapat dilihat dan dipakai.

Proses pengawasan dan pengendalian sosial dapat dilakukan dengan berbagai cara yang pada pokoknya berkisar pada cara tanpa kekerasan ataupun dengan paksaan atau ancaman. Menurut Donald Black⁶¹ cara pendekatan pengawasan dengan memadukan cara persuasif dan paksaan dapat diwujudkan lebih jauh dalam beberapa bentuk, yaitu :

- a. Pemidanaan yang berintikan pada larangan;
- b. Pemberian kompensasi yang berintikan pada pelaksanaan kewajiban;
- c. Penyembuhan yang berintikan pada normalitas;
- d. Konsolidasi yang berintikan pada harmoni atau keserasian.

Hasil pengawasan harus menunjukkan sampai dimana terdapat kecocokan dan ketidakcocokan serta menemukan penyebab ketidakcocokan tersebut. Dalam konteks manajemen pemerintahan yang bercirikan *good governance*, pengawasan merupakan aspek penting untuk menjaga fungsi pemerintahan berjalan sebagaimana mestinya.

⁶¹ Donald Black, 1976, *The Behaviour of Law*, New York Academic Press

Dalam konteks ini, pengawasan menjadi sama pentingnya dengan penerapan *good governance* itu sendiri.

Dalam kaitannya dengan akuntabilitas publik, pengawasan merupakan salah satu cara untuk membangun dan menjaga legitimasi warga masyarakat terhadap kinerja pemerintahan dengan menciptakan suatu sistem pengawasan yang efektif, baik pengawasan intern maupun pengawasan ekstern. Disamping mendorong adanya pengawasan masyarakat (*social control*). Sasaran pengawasan adalah temuan yang menyatakan terjadinya penyimpangan atas rencana atau target dan tindakan yang dapat dilakukan adalah :

- a. Mengarahkan atau merekomendasikan perbaikan;
- b. Menyarankan agar ditekan adanya pemborosan;
- c. Mengoptimalkan pekerjaan untuk mencapai sasaran rencana.⁶²

Terdapat beberapa bentuk pengawasan, yaitu :

1. Pengawasan Internal dan Eksternal

Pengawasan internal adalah pengawasan yang dilakukan aparat dalam organisasi itu sendiri. Pada dasarnya pengawasan harus dilakukan oleh pucuk pimpinan sendiri, akan tetapi dalam praktek hal ini selalu mungkin dilakukan. Oleh karena itu, setiap pimpinan unit dalam organisasi pada dasarnya berkewajiban membantu pucuk pimpinan mengadakan pengawasan internal sesuai dengan bidang tugas masing-masing. Pengawasan sebagai fungsi organik, bagian dari setiap

⁶² Sutedi Adrian, *op.cit*, hal. 172

jabatan pimpinan mereka harus mengawasi unitnya sendiri. Di samping itu, dalam organisasi yang besar diperlukan unit khusus yang membantu dan atas nama pucuk pimpinan melakukan pengawasan kepada seluruh aparat dalam organisasi itu. Pengawasan eksternal adalah pengawasan yang dilakukan aparat dari luar organisasi itu sendiri seperti halnya pengawasan di bidang keuangan oleh Badan Pemeriksa Keuangan⁶³

b. Pengawasan Preventif dan Represif

Pengawasan preventif dilakukan melalui pra-audit sebelum pekerjaan dimulai. Misalnya dengan mengadakan pengawasan terhadap persiapan, rencana kerja, rencana anggaran penggunaan tenaga dan sumber-sumber lain. Pengawasan represif adalah pengawasan yang dilakukan melalui *post audit* dengan melakukan pemeriksaan terhadap pelaksanaan di tempat (inspeksi), meminta laporan pelaksanaan dan sebagainya.

c. Pengawasan Langsung dan Tidak Langsung

Pengawasan langsung adalah pengawasan yang dilakukan secara pribadi oleh pimpinan atau pengawas dengan mengamati, meneliti, memeriksa, mengecek sendiri di tempat pekerjaan. Pengawasan ini umumnya dilakukan untuk dapat segera dilakukan perbaikan dengan penyempurnaan di tempat dan tidak perlu dilakukan secara terinci serta penerbitan laporan lengkap hasil pemeriksaan. Pengawasan tidak

⁶³ Nawawi Hadari. 1994. op.cit hlm.4

langsung adalah pengawasan yang dilakukan melalui pemeriksaan dokumen atas laporan yang diterima mengenai pelaksanaan suatu program tertentu dan hanya merupakan bahan evaluasi untuk kemungkinan adanya koreksi dan penyempurnaan kegiatan.

d. Pengawasan Fungsional dan Pengawasan Struktural

Dikelompokkan berdasarkan institusi pengawasnya. Pengawasan fungsional dilakukan oleh institusi yang memang secara fungsional baik interen maupun eksteren berwenang melakukan pengawasan. Pengawasan struktural adalah kewenangan pengawasan yang melekat kepada pimpinan organisasi.

Pengawasan dalam pengelolaan keuangan negara dapat dilihat dari aspek waktu pelaksanaan pengawasan, aspek subjek yang melakukan pengawasan, dan dilihat dari kedudukan antara lembaga/organisasi yang mengawasi dan lembaga/organisasi yang diawasi. Dari segi waktu, pengawasan dalam pengelolaan keuangan negara dapat dibedakan menjadi :

- a. Pengawasan yang dilakukan sebelum kegiatan dimulai.
- b. Pengawasan yang dilakukan pada waktu kegiatan dimulai
- c. Pengawasan yang dilakukan pada waktu kegiatan selesai dilaksanakan.

Dari segi subjek yang melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan dapat dibedakan ke dalam pengawasan fungsional, pengawasan legislatif dan pengawasan masyarakat. Di lihat

dari kedudukan antar lembaga/organisasi yang mengawasi dan lembaga organisasi yang diawasi, pengawasan dapat dibedakan menjadi pengawasan internal pemerintah dan pengawasan eksternal. Pengawasan internal pemerintah dilakukan oleh inspektorat jenderal departemen/unit pengawasan pada lembaga non departemen, inspektorat provinsi, Satuan Pemeriksa Internal (SPI) pada BUMN, Badan Pengawasan dan Pembangunan (BPKP) , Inpektorat kabupaten/kota sedangkan pengawasan ekstern pemerintah dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan sebagai lembaga negara yang kedudukannya di luar pemerintah. Aparat pengawas internal dan eksternal pemerintah karena fungsinya disebut pula sebagai aparat pengawas fungsional.

C. Konsep Pengelolaan Keuangan Negara

1. Pengertian dan Ruang Lingkup Keuangan Negara

Dalam negara Republik Indonesia yang demokratis sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 1 ayat (2) UUD NRI 1945, yang berbunyi :

Kedaulatan berada di tangan rakyat dan dilaksanakan sepenuhnya menurut undang-undang.

Pasal 23 ayat (1) UUD NRI 1945 merupakan cikal bakal lahirnya pengaturan keuangan negara. Di dalam Pasal 23 ayat (1) UUD NRI 1945 ditetapkan sebagai berikut :

Anggaran pendapatan dan belanja negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan

undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggungjawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pasal 23 ayat (3) UUD NRI 1945 merupakan *hak budget* DPR. Pasal ini menyatakan bahwa :

*Apabila Dewan Perwakilan Rakyat tidak menyetujui rancangan anggaran pendapatan dan belanja negara yang diusulkan presiden, pemerintah menjalankan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara tahun yang lalu.*⁶⁴

Dengan demikian jelaslah bahwa pemerintah dapat menjalankan APBN setelah mendapat persetujuan dari DPR dalam bentuk undang-undang.

Pendapat yang menyatakan bahwa pada intinya APBN adalah *machtiging* dikemukakan oleh D. Simons sebagaimana yang dikutip oleh Arifin Soeria Atmadja menyatakan bahwa :

*Elk begrotingshoofdstuk wordt bij aozonderlijke wet vastgesteld de wetsontwerpen zijn voor reegering middel tot de verkrijging van de autorisatie van de volksvertegenwoording om uitgeven tot bepaalde maxima te doen, daardoor soms ook om maatregelen te treffen welke uitgaven eisen.*⁶⁵

Dikaitkan dengan ketentuan Pasal 23 UUD NRI 1945, tanggung jawab pemerintah/presiden dalam pelaksanaan APBN harus diberi tahukan kepada DPR sebagai pemberi kuasa. Terdapat dua jenis pertanggungjawaban keuangan negara, yaitu pertanggungjawaban

⁶⁴ A.K. Pringgodigdo, 1974. *Tiga Undang-undang Dasar*, Jakarta : Pembangunan, hlm.79 sebagaimana yang dikutip oleh Arifin P. Soeria Atmadja, *loc.cit*, hlm. 55

⁶⁵ Rapport van de Commissie tot Voorbreiding van Herziene Comptabiliteitswets, Gravenhage, 1960 "*Elk begroting- shoofdstuk wordt bij afzonderlijke wet vastgesteld*", hlm. 23 sebagaimana yang dikutip oleh Arifin Soeria Atmadja, 2009, *loc.cit* hlm.56

keuangan negara secara horisontal dan vertikal. Pertanggungjawaban keuangan negara secara horisontal adalah pertanggungjawaban pelaksanaan APBN yang diberikan pemerintah kepada DPR, yang tertuang dalam Undang-undang tentang Perhitungan Anggaran Negara. Pertanggungjawaban keuangan negara secara vertikal adalah pertanggung jawaban keuangan yang dilakukan oleh setiap otorisator dan ordonator dari setiap departemen atau lembaga negara non departemen yang menguasai bagian anggaran, termasuk di dalamnya pertanggungjawaban bendaharawan kepada atasannya dan pertanggung jawaban para pemimpin proyek.

Beberapa pendapat terkait dengan definisi keuangan negara, antara lain :

- a. Geodhart⁶⁶ mengemukakan bahwa hukum keuangan negara merupakan keseluruhan undang-undang yang ditetapkan secara periodik yang memberikan kekuasaan kepada pemerintah untuk melaksanakan pengeluaran mengenai periode tertentu dan menunjukkan pembiayaan yang diperlukan untuk menutup pengeluaran tersebut. Unsur - unsur keuangan negara meliputi :
 1. Periodik
 2. Pemerintah sebagai pelaksana anggaran
 3. Pelaksanaan anggaran mencakup dua wewenang, yaitu wewenang pengeluaran dan wewenang untuk menggali sumber-

⁶⁶ Geodhart sebagaimana dikutip oleh W. Riawan Tjandra. 2006. *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta : Grasindo, hlm 2.

sumber pembiayaan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran yang bersangkutan, dan

4. Bentuk anggaran negara adalah berupa suatu undang-undang.
- b. Glen A. Welsch⁶⁷ berpendapat bahwa *budget* ialah merupakan suatu bentuk statement dari rencana dan kebijaksanaan manajemen yang dipakai dalam suatu periode tertentu sebagai petunjuk dalam periode itu. *Budget* berasal dari Bahasa Perancis yang disebut *bouge* atau *bougette* yang berarti tas di pinggang yang terbuat dari kulit. Kemudian kata *budget* di Inggris ini berkembang artinya menjadi tempat surat yang terbuat dari kulit, khususnya tas kulit tersebut dipergunakan oleh Menteri Keuangan untuk menyimpan surat-surat anggaran.⁶⁸
 - c. M. Ichwan⁶⁹ berpendapat bahwa keuangan negara adalah rencana kegiatan secara kuantitatif (dengan angka-angka di antaranya diwujudkan dalam jumlah mata uang), yang akan dijalankan di masa mendatang, lazimnya satu tahun mendatang.
 - d. P. Alons⁷⁰ menekankan pengertian anggaran negara ditinjau dari sudut undang-undang pada sifatnya sebagai *credietwet*, sebagaimana pemerintah sebagai pelaksana pemerintahan terikat pada suatu jumlah maksimal tertentu dari anggaran yang telah ditetapkan.

⁶⁷ Ibid

⁶⁸ Goedhart C, *Garis-garis Besar Ilmu Keuangan Negara*, terjemahan Ratmoko, 1973, Jakarta. Hlm 315 sebagaimana yang dikutip oleh Soeria Atmadja Arifin, 1986, *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara*, Jakarta : Gramedia, hlm. 10

⁶⁹ W. Riawan Tjandra, *op.cit.* hlm. 50

⁷⁰ Soeria Atmadja

- e. Van der Kemp⁷¹ berpendapat bahwa keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban yang dapat dinilai dengan uang, demikian pula dengan sesuatu, baik uang maupun barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban dimaksud.
- f. Otto Eckstein⁷² mengemukakan pendapat bahwa keuangan negara adalah bidang yang mempelajari akibat-akibat dari anggaran belanja negara atas ekonomi, khususnya akibat dari dicapainya tujuan-tujuan ekonomi yang pokok, pertumbuhan, kemantapan, keadilan dan efisiensi.
- g. John F. Due⁷³ mengemukakan bahwa anggaran belanja pemerintah (*government budget*) adalah suatu pernyataan mengenai pengeluaran atau belanja yang diusulkan dan penerimaan untuk masa mendatang bersama dengan data pengeluaran dan penerimaan yang sebenarnya untuk periode mendatang dan periode yang telah lampau. Unsur – unsur tersebut menyangkut hal-hal sebagai berikut :
1. anggaran belanja yang memuat data keuangan mengenai pengeluaran dan penerimaan dari tahun-tahun yang sudah lalu;
 2. jumlah yang diusulkan untuk tahun yang akan datang;
 3. jumlah taksiran untuk tahun yang akan datang;
 4. rencana keuangan tersebut untuk satu periode berjalan.

⁷¹ Van der Kemp sebagaimana yang dikutip Hadi M, 1980 , *Administrasi Keuangan Negara RI*, Jakarta, hlm. 2

⁷² Eckstein Otto, 1981, sebagaimana yang dikutip oleh Sekretariat Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan, 2000, *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Jakarta : Badan Pemeriksa keuangan, hlm. 16

⁷³ W. Riawan Tjandra, 2006, *Op.cit*,

h. Badan Pemeriksa Keuangan sebagai auditor eksternal berpendapat bahwa pengertian keuangan negara adalah seluruh penerimaan dan pengeluaran negara secara keseluruhan, kekayaan harta negara seluruhnya, kebijakan sektor anggaran, fiskal, moneter, dan akibatnya serta keuangan lainnya.⁷⁴

i. Riawan Tjandra⁷⁵ mengemukakan pengertian keuangan negara sebagai :

“untuk lebih memahami pengertian keuangan negara, terlebih dahulu harus dipahami mengenai pengertian keuangan. Secara umum keuangan diartikan sebagai segala aktivitas yang bertalian dengan pembayaran uang. Pembayaran itu dimungkinkan apabila ada penerimaan terlebih dahulu. Oleh karena itu keuangan sering diartikan sebagai suatu sistem mengenai penerimaan dan pengeluaran uang. Bertolak dari alasan-alasan ini, yang dimaksud dengan keuangan negara adalah semua hal yang bertalian dengan masalah penerimaan dan pengeluaran suatu negara”.

Perumusan keuangan negara menggunakan beberapa pendekatan, yaitu:

1. Pendekatan dari sisi obyek;
2. Pendekatan dari sisi subyek;
3. Pendekatan dari sisi proses; dan,

⁷⁴ Simatupang Dian Puji N., 2005, *Determinasi Kebijakan Anggaran Negara*, Jakarta : Papas Sinar Sinanti, hlm.51.

⁷⁵ W. Riawan Tjandra, 2006,

4. Pendekatan dari sisi tujuan.

Dari sisi obyek Keuangan Negara akan meliputi seluruh hal dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, di dalamnya termasuk berbagai kebijakan dan kegiatan yang terselenggara dalam bidang fiskal, moneter dan atau pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan. Selain itu segala sesuatu dapat berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Dari sisi subyek, keuangan negara meliputi negara, dan/atau pemerintah pusat, pemerintah daerah, perusahaan negara/daerah, dan badan lain yang ada kaitannya dengan keuangan negara. Keuangan Negara dari sisi proses mencakup seluruh rangkaian kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan obyek di atas mulai dari proses perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan sampai dengan pertanggungjawaban. Terakhir, keuangan negara juga meliputi seluruh kebijakan, kegiatan dan hubungan hukum yang berkaitan dengan pemilikan dan/atau penguasaan obyek sebagaimana tersebut di atas dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan negara, pendekatan terakhir ini dilihat dari sisi tujuan.

Ruang lingkup keuangan negara menurut Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 meliputi :

- a. Hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;

- b. Kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c. Penerimaan negara;
- d. Pengeluaran negara;
- e. Penerimaan daerah;
- f. Pengeluaran daerah;
- g. Kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara atau daerah;
- h. Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
- i. Kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

2. Kekuasaan Atas Pengelolaan Keuangan Negara

Anggaran negara berdasarkan kajian hukum tata negara adalah perpaduan kedaulatan rakyat yang dilaksanakan oleh presiden dengan DPR. Presiden pada hakikatnya merupakan pelaksana kedaulatan rakyat di bidang pemerintahan negara sehingga berwenang mengajukan rancangan anggaran negara. Kemudian, DPR merupakan pula pelaksana kedaulatan rakyat di bidang legislasi, khususnya bidang anggaran.⁷⁶

⁷⁶ Muhammad Djafar Saidi, 2008, *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta : Rajawali Press, hlm. 105

Presiden selaku kepala pemerintahan memegang kewenangan tertinggi pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan negara. Pengelolaan keuangan negara yang berada dalam kewenangan presiden meliputi kewenangan secara umum dan kewenangan secara khusus. Kewenangan pengelolaan keuangan negara secara umum tetap berada di tangan presiden dan setiap akhir tahun anggaran wajib dipertanggungjawabkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Pertanggungjawaban itu merupakan perwujudan dari pelaksanaan kedaulatan rakyat di bidang keuangan negara. Kewenangan pengelolaan keuangan negara secara khusus didelegasikan kepada menteri keuangan yang kemudian berperan sebagai pengelolah fiskal dan wakil pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan. Sebagian kekuasaan lainnya didelegasikan kepada para menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran/pengguna barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinya. Presiden juga mendelegasikan kewenangan pengelolaan keuangan negara kepada para gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah untuk mengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.

Dalam pengelolaan keuangan negara presiden bertindak sebagai *Chief Financial Officer* atau otorisator yang mengambil tindakan atau

keputusan yang dapat mengakibatkan kekayaan negara menjadi bertambah atau berkurang⁷⁷. Kekuasaan otorisasi dibedakan atas :

kekuasaan otorisasi yang bersifat umum. Kekuasaan otorisasi yang bersifat umum diwujudkan dalam bentuk kekuasaan membuat peraturan yang bersifat umum seperti menetapkan undang-undang tentang APBN, Undang-undang tentang Pokok Kepegawaian, dan lain sebagainya yang dalam pelaksanaannya harus mendapat persetujuan dari DPR.

Kekuasaan otorisasi yang bersifat khusus diwujudkan dalam bentuk kekuasaan untuk menetapkan surat keputusan yang khususnya mengikat orang atau pihak tertentu sebagai pelaksanaan keputusan otorisasi yang bersifat umum.

Untuk mengelola keuangan negara, menteri keuangan bertindak sebagai *Chief Financial Operational Officer (CFOO)* berdasarkan mandat presiden dan menteri/pimpinan lembaga non departemen berperan sebagai *Chief Operating Officers (COOs)*. Mandat yang diberikan oleh presiden kepada menteri keuangan disebut sebagai kekuasaan ordonansi. Kekuasaan ordonansi adalah kekuasaan untuk menerima, meneliti, menguji keabsahan dan menerbitkan surat perintah menagih dan membayar tagihan yang membebani anggaran penerimaan dan pengeluaran negara sebagai akibat tindakan dari otorisator. Pengujian dan penelitian yang dilakukan oleh ordononator meliputi dasar haknya

⁷⁷ Tim BPK, 2000, *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Jakarta : Sekretariat BPK, hlm. 37

(*wetmatigheids*), dasar hukum tagihannya (*rechmatigheids*), dan tujuannya (*doelmatigheids*). Oleh karena itu ordonator dibedakan menjadi:

1. Ordonator pengeluaran negara

Ordonator pengeluaran negara adalah menteri keuangan dan sebagai pelaksana adalah Direktorat Jenderal Anggaran. Tugas ordonator pengeluaran adalah :

- 1) Melakukan penelitian dan pengujian terhadap :
 - a. bukti-bukti penagihan, artinya apakah kuitansi/berita acara serah terima barang maupun kontrak perjanjian sudah sesuai dengan peraturan yang berlaku,
 - b. apakah bukti-bukti itu sudah kadaluwarsa.
- 2) Membukukan pada pos mata anggaran yang tepat artinya membukukan pengeluaran uang negara tersebut pada pos mata anggaran yang sesuai dengan tujuan pengeluarannya.
- 3) Memerintahkan membayar uang, hal ini dilakukan dengan menerbitkan Surat Perintah Membayar (SPM).

Pengeluaran yang diperintahkan oleh ordonator ada dua macam, yaitu :

- (1) Pengeluaran negara dengan beban total, yaitu pengeluaran negara yang bukti penagihannya telah diajukan terlebih dahulu kepada ordonator untuk diperiksa sehingga dapat dibukukan kepada pos mata anggaran yang tetap;
- (2) Pengeluaran negara dengan beban sementara, artinya uang dikeluarkan tanpa bukti penagihannya dikeluarkan terlebih dahulu

sehingga oleh ordonator dibukukan pada pos mata anggaran sementara. Akan tetapi, pembukuan sementara ini berubah sifatnya menjadi pembukuan dengan beban tetap setelah bukti penagihannya dikirimkan kepada ordonator atau setelah ordonator menerima Surat Pertanggung jawaban.

b. Ordonator penerimaan negara

Sebagai pelaksana ordonator penerimaan negara adalah semua menteri yang menguasai pendapatan negara. Tugas utamanya adalah mengawasi apakah penerimaan negara tersebut sesuai dengan peraturan yang berlaku atau tidak. Ia juga mengeluarkan surat keputusan yang mengakibatkan penerimaan bagi negara. Atas dasar surat keputusan ini juga diterbitkan Surat Perintah Membayar.

Untuk pengurusan khusus, yang ditunjuk menjalankan pengurusan itu adalah bendaharawan, yang dibebani tugas pengurusan dan penyimpanan sebagian kekayaan negara berupa uang dan barang. Dalam praktik, tugas pengurusan uang diwujudkan dalam penerimaan, penyimpanan, dan pembayaran atas perintah ordonator. Pengurusan barang meliputi penerimaan, penyimpanan, pengeluaran, penyerahan dan pemeliharannya. Bendaharawan dapat dilihat dari dua segi, yaitu :

1. Dilihat dari objeknya, yaitu

a. Bendaharawan uang, objek pengurusannya adalah uang negara.

Bendaharawan uang adalah pengelola keuangan negara, terdiri dari bendaharawan penerimaan dan bendaharawan pengeluaran.

Bendaharawan penerimaan adalah orang yang ditunjuk untuk menerima, menyimpan, menyetorkan, menatausahakan, dan mempertanggungjawabkan uang pendapatan negara dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja negara pada kesatuan kerja kementerian negara/lembaga negara non departemen, dan lembaga negara. Bendaharawan pengeluaran adalah orang yang ditunjuk untuk menerima, menyimpan, membayarkan, menatausahakan, dan mempertanggungjawabkan uang untuk keperluan belanja negara dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja negara pada kantor/satuan kerja kementerian negara/lembaga negara non departemen dan lembaga negara.

- b. bendaharawan barang, objek pengurusannya barang milik negara/daerah;
- c. bendaharawan uang dan barang, objek pengurusannya uang dan barang.

2. Ditinjau dari sudut tugasnya

- a. bendaharawan umum, adalah bendaharawan yang mempunyai tugas untuk menerima pendapatan negara yang terkumpul dari masyarakat, kemudian dari persediaan yang ada akan dikeluarkan lagi untuk kepentingan umum.
- b. Bendaharawan khusus, adalah bendaharawan yang mengurus pengeluaran negara dari uang persediaan yang ada padanya dan

diterima dari bendaharawan umum. Untuk itu ia diharuskan membuat pertanggungjawaban atas pengeluaran yang telah dilakukannya dengan mengirimkan surat pertanggungjawaban yang dibuat tiap-tiap bulan. Pemisahan fungsi tersebut dimaksudkan untuk memberi kejelasan dan kepastian pembagian wewenang dan tanggung jawab untuk menghindari terjadinya tumpang tindih antar lembaga. Pemisahan ini juga dilakukan untuk menegaskan terlaksananya *check and balances*.

3. Prinsip Pengelolaan Keuangan Negara

Prinsip hukum menurut J.J.H Bruggink memainkan peran yang sangat penting pada interpretasi peraturan dan sangat menentukan penerapan kaidah hukum.⁷⁸ Menurut Satjipto Rahardjo⁷⁹ mengemukakan bahwa prinsip hukum adalah jiwa dari peraturan hukum yang merupakan landasan yang paling luas bagi lahirnya suatu peraturan hukum atau merupakan *ratio laegis* dari peraturan hukum.

Dalam pengelolaan keuangan negara terdapat prinsip umum yang menjadi tolok ukur serta memberikan daya dukung untuk penyelenggaraan pemerintahan negara yang optimal, yaitu⁸⁰ :

1). Akuntabilitas yang berorientasi pada hasil

Asas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan pengelolaan keuangan negara harus dapat

⁷⁸ J.J.H Bruggink, *Rechtsreflecties*, diterjemahkan oleh Arief Sidarta, Refleksi tentang Hukum, hlm. 120.

⁷⁹ Satjipto Raharjo, 1986, *Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung, hlm.85

⁸⁰ W. Riawan Tjandra, 2006, *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta : Grassindo, hlm. 45

dipertanggungjawabkan kepada rakyat sebagai pemegang kaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;

2). Profesionalitas,

Mengutamakan keahlian yang berlandaskan kode etik dan ketentuan peraturan perundang-undangan;

3). Proporsionalitas

Asas yang mengutamakan keseimbangan antara hak dan kewajiban penyelenggaran negara;

4) Keterbukaan

Asas yang membuka diri terhadap hak masyarakat untuk memperoleh informasi yang benar, jujur, dan tidak diskriminatif tentang pengelolaan keuangan negara dengan tetap memperhatikan perlindungan atas hak-hak asasi pribadi, golongan dan rahasia negara;

5) Pemeriksaan keuangan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri. Dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan sebagai pencerminan penerapan kaidah-kaidah yang baik (*best practises*) yang diatur dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang dalam penerapannya didukung dengan asas-asas umum yang sebelumnya telah dipakai dalam pengelolaan keuangan negara seperti asas tahunan, yaitu asas yang menghendaki agar semua pendapatan dan belanja negara

disajikan dalam satu dokumen anggaran; asas universalitas, yaitu asas yang mengharuskan agar setiap transaksi keuangan ditampilkan secara utuh dalam satu dokumen anggaran; asas kesatuan, yaitu asas yang membatasi masa berlakunya anggaran dalam satu tahun tertentu dan asas spesialisitas, yaitu asas yang mewajibkan agar kredit anggaran yang disediakan jelas terinci peruntukannya

4. Pelaksanaan Pendapatan Dan Belanja Negara

1. Tahun Anggaran

Tahun anggaran meliputi masa satu tahun mulai dari tanggal 1 Januari sampai dengan 31 Desember tahun yang bersangkutan. APBN dalam satu tahun anggaran meliputi:

1. hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih;
- b. kewajiban pemerintah pusat yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih;
- c. penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya.

Semua penerimaan dan pengeluaran negara dilakukan melalui Rekening Kas Umum Negara dengan menggunakan sistem giral.

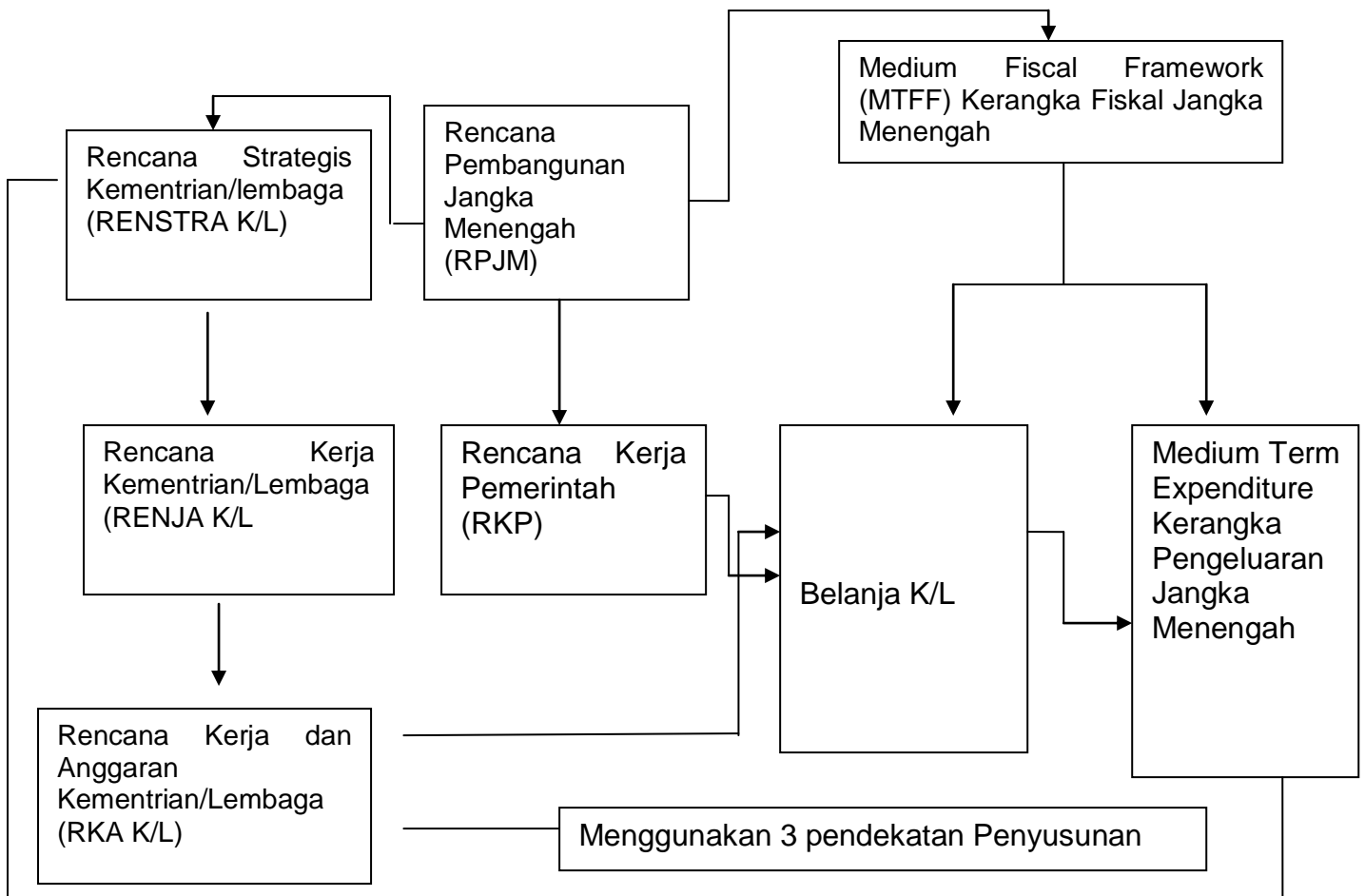
2. Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DIPA)

Setelah APBN ditetapkan, Menteri Keuangan memberitahukan kepada semua menteri/pimpinan lembaga agar menyampaikan dokumen pelaksanaan anggaran berupa Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) untuk masing-masing kementerian negara/lembaga. Menteri/pimpinan lembaga menyusun dokumen pelaksanaan anggaran (DIPA) untuk kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya berdasarkan alokasi anggaran yang ditetapkan oleh presiden. Di dalam dokumen pelaksanaan anggaran (DIPA) tersebut, diuraikan sasaran yang hendak dicapai, fungsi, program, rincian kegiatan, anggaran yang disediakan untuk mencapai sasaran, rencana penarikan dana tiap-tiap satuan kerja, dan pendapatan yang diperkirakan (anggaran berbasis kinerja). Pada dokumen pelaksanaan anggaran tersebut dilampirkan rencana kerja dan anggaran badan layanan umum (BLU) dalam kementerian negara/lembaga negara yang bersangkutan. Dokumen pelaksanaan anggaran yang telah disahkan oleh menteri keuangan disampaikan kepada menteri/pimpinan lembaga, Kuasa Bendahara Umum Negara, dan Badan Pemeriksa Keuangan.

Skema pada 84 merupakan skema mengenai sinkronisasi dalam sistem penganggaran pada kementerian/lembaga.

Bagan 1

Sinkronisasi Dalam Sistem Penganggaran



(Sumber : Data Sekunder : 2011)

Dari skema di atas dapat dilihat bahwa untuk menyusun dan menetapkan suatu anggaran dan belanja suatu kementerian dan lembaga wajib menggunakan 3 (tiga) pendekatan penyusunan, yaitu pendekatan berdasarkan Rencana Kerja Strategik, Rencana Kerja dan Rencana Kerja dan Anggaran yang telah disesuaikan dengan Rencana Jangka Menengah Pemerintah dan Rencana Kerja Pemerintah.

3. Pelaksanaan Anggaran Pendapatan

Setiap kementerian negara/lembaga/satuan kerja yang mempunyai sumber pendapatan wajib mengintensifkan perolehan pendapatan negara bukan pajak (PNBP) yang menjadi wewenang dan tanggung jawabnya. Penerimaan harus disetor seluruhnya ke kas negara/daerah pada waktunya, yang selanjutnya diatur dalam peraturan pemerintah. Penerimaan kementerian negara/lembaga/satuan kerja tidak boleh digunakan langsung untuk membiayai pengeluaran.

Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) adalah penerimaan negara selain dari sektor pajak atau cukai. Menurut sifatnya terdiri atas :

1. PNBP Umum adalah PNBP yang ada pada semua kementerian negara/lembaga.
2. PNBP Fungsional adalah PNBP yang ada hanya pada kementerian negara dalam rangka pelaksanaan tugas pokok dan fungsi kementerian negara/lembaga yang bersangkutan.

Menurut jenisnya meliputi :

1. Penerimaan sumber daya alam (SDA)
2. Bagian Laba BUMN/BHNM
3. PNBP lainnya
4. Pendapatan Badan Layanan Umum

Penerimaan negara adalah uang yang masuk ke kas negara, yang meliputi :

1. Penerimaan anggaran
 - a. Penerimaan pajak
 - b. Penerimaan bukan pajak
 - c. Penerimaan hibah
 - d. Penerimaan pembiayaan
2. Penerimaan non anggaran yang diperoleh dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan negara harus disetorkan seluruhnya ke kas negara melalui bank persepsi/devisa persepsi yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan. Penerimaan negara yang diperoleh selain pajak PNBPN, yang bersifat fungsional dapat dipergunakan kembali untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan negara setelah mendapat persetujuan dari menteri keuangan.

Penerimaan berupa komisi, potongan, ataupun bentuk lain sebagai akibat dari penjualan dan/atau pengadaan barang oleh negara adalah hak negara sehingga harus disetor seluruhnya ke kas negara/daerah.

4. Pelaksanaan Anggaran Belanja

Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran melaksanakan kegiatan sebagaimana tersebut dalam dokumen pelaksanaan anggaran yang telah disahkan. Untuk keperluan pelaksanaan kegiatan sebagaimana tersebut dalam dokumen pelaksanaan anggaran, Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran berwenang

mengadakan ikatan/perjanjian dengan pihak lain dalam batas anggaran yang telah ditetapkan. Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran berhak untuk menguji, membebankan pada mata anggaran yang telah disediakan, dan memerintahkan pembayaran tagihan-tagihan atas beban APBN.

Untuk melaksanakan ketentuan tersebut, Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran berwenang:

- a. menguji kebenaran material surat-surat bukti mengenai hak pihak penagih;
- b. meneliti kebenaran dokumen yang menjadi persyaratan atau kelengkapan sehubungan dengan ikatan/perjanjian pengadaan barang/jasa;
- c. meneliti tersedianya dana yang bersangkutan;
- d. membebankan pengeluaran sesuai dengan mata anggaran pengeluaran yang bersangkutan; dan
- e. memerintahkan pembayaran atas beban APBN.

Pejabat yang menandatangani dan/atau mengesahkan dokumen yang berkaitan dengan surat bukti yang menjadi dasar pengeluaran atas beban APBN bertanggung jawab atas kebenaran material dan akibat yang timbul dari penggunaan surat bukti yang dimaksud. Pembayaran atas tagihan yang menjadi beban APBN dilakukan oleh Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara. Dalam rangka

pelaksanaan pembayaran, Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara memiliki kewajiban sebagai berikut:

- a. Meneliti kelengkapan perintah pembayaran yang diterbitkan oleh Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran.
- b. Menguji kebenaran perhitungan tagihan atas beban APBN yang tercantum dalam perintah pembayaran.
- c. Menguji ketersediaan dana yang bersangkutan.
- d. Memerintahkan pencairan dana sebagai dasar pengeluaran negara.
- e. Menolak pencairan dana, apabila perintah pembayaran yang diterbitkan oleh Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran tidak memenuhi persyaratan yang ditetapkan.

Pembayaran atas beban APBN tidak boleh dilakukan sebelum barang dan/atau jasa diterima. Untuk kelancaran pelaksanaan tugas kementerian negara/lembaga, kepada Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran dapat diberikan uang persediaan (UP) yang dikelola oleh Bendahara Pengeluaran. Bendahara Pengeluaran melaksanakan pembayaran dari uang persediaan yang dikelolanya setelah:

- a. meneliti kelengkapan perintah pembayaran yang diterbitkan oleh Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran;
- b. menguji kebenaran perhitungan tagihan yang tercantum dalam perintah pembayaran; dan
- c. menguji ketersediaan dana yang bersangkutan.

Bendahara Pengeluaran wajib menolak perintah bayar dari Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran apabila persyaratan tersebut di atas tidak dipenuhi. Bendahara Pengeluaran bertanggung jawab secara pribadi atas pembayaran yang dilaksanakannya. Pengecualian dari ketentuan dimaksud diatur dalam peraturan pemerintah.

Mekanisme pencairan Uang Persediaan/Ganti Uang/Tambahan Uang dan Belanja Langsung pihak ketiga dilakukan menurut Surat Edaran Menteri Keuangan Nomor 134/PMK 06/2005-Perj.Dirjen PBN Nomor Per. 66/PB/2005 yang menetapkan sebagai berikut :

1. Pencairan yang dilakukan melalui bendahara pengeluaran
 - a. dilakukan secara tunai
 - b. pemberian cek
 - c. maksimal sepuluh (10) juta rupiah
 - d. dibayarkan atas beban UP
2. Pencairan melalui pihak ketiga
 - a. dilakukan dengan menerbitkan surat perintah membayar langsung (SPP-LS)
 - b. ditujukan ke rekening pihak ketiga
 - c. wajib untuk pembayaran di atas sepuluh (10) juta rupiah

Menteri keuangan selaku Bendahara Umum Negara berwenang mengatur dan menyelenggarakan rekening pemerintah. Dalam rangka penyelenggaraan rekening pemerintah, Menteri Keuangan membuka Rekening Kas Umum Negara. Uang negara disimpan dalam Rekening

Kas Umum Negara pada bank sentral. Uang negara dimaksud adalah uang milik negara yang meliputi rupiah dan valuta asing. Dalam pelaksanaan operasional penerimaan dan pengeluaran negara, Bendahara Umum Negara dapat membuka Rekening Penerimaan dan Rekening Pengeluaran pada bank umum dengan mempertimbangkan asas kesatuan kas dan asas kesatuan perbendaharaan, serta optimalisasi pengelolaan kas. Dalam hal tertentu, Bendahara Umum Negara dapat membuka rekening pada lembaga keuangan lainnya.

Rekening Penerimaan digunakan untuk menampung penerimaan negara setiap hari. Saldo Rekening Penerimaan setiap akhir hari kerja wajib disetorkan seluruhnya ke Rekening Kas Umum Negara pada bank sentral. Dalam hal kewajiban penyetoran tersebut secara teknis belum dapat dilakukan setiap hari, Bendahara Umum Negara mengatur penyetoran secara berkala. Rekening Pengeluaran pada bank umum diisi dengan dana yang bersumber dari Rekening Kas Umum Negara pada bank sentral. Jumlah dana yang disediakan pada Rekening Pengeluaran dimaksud disesuaikan dengan rencana pengeluaran untuk membiayai kegiatan pemerintah yang telah ditetapkan dalam APBN.

Pemerintah pusat memperoleh bunga dan/atau jasa giro atas dana yang disimpan pada bank sentral. Jenis dana, tingkat bunga, dan/atau jasa giro serta biaya sehubungan dengan pelayanan yang diberikan oleh bank sentral, ditetapkan berdasarkan kesepakatan Gubernur Bank Sentral dengan Menteri Keuangan. Pemerintah pusat/daerah berhak

memperoleh bunga dan/atau jasa giro atas dana yang disimpan pada bank umum. Bunga dan/atau jasa giro yang diperoleh pemerintah pusat/daerah dimaksud didasarkan pada tingkat suku bunga dan/atau jasa giro yang berlaku. Biaya sehubungan dengan pelayanan yang diberikan oleh bank umum dimaksud didasarkan pada ketentuan yang berlaku pada bank umum yang bersangkutan. Bunga dan/atau jasa giro yang diperoleh pemerintah merupakan pendapatan negara/daerah. Biaya sehubungan dengan pelayanan yang diberikan oleh bank umum dibebankan pada belanja negara/daerah.

Dalam hal tertentu, yaitu keadaan belum tersedianya layanan perbankan di suatu tempat yang menjamin kelancaran pelaksanaan penerimaan dan pengeluaran negara, Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara dapat menunjuk badan lain untuk melaksanakan penerimaan dan/atau pengeluaran negara untuk mendukung kegiatan operasional kementerian negara/lembaga, terutama yang berkaitan dengan penyelenggaraan tugas pokok dan fungsi kementerian negara/lembaga. Badan lain tersebut adalah badan hukum di luar lembaga keuangan yang memiliki kompetensi dan reputasi yang baik untuk melaksanakan fungsi penerimaan dan pengeluaran negara.

Kompetensi dimaksud meliputi keahlian, permodalan, jaringan, dan sarana penunjang layanan yang diperlukan. Reputasi dinilai berdasarkan perkembangan kinerja badan hukum yang bersangkutan

sekurang-kurangnya tiga tahun terakhir. Penunjukan badan lain dilakukan dalam suatu kontrak kerja dan dilakukan secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan serta mengutamakan badan hukum di luar lembaga keuangan yang sebagian besar atau seluruh sahamnya dimiliki oleh negara. Badan lain yang ditunjuk berkewajiban:

- a. menyampaikan laporan secara berkala kepada Bendahara Umum Negara mengenai pelaksanaan penerimaan dan/atau pengeluaran sesuai dengan tugas dan tanggung jawabnya;
- b. menyampaikan laporan bulanan atas pelaksanaan penerimaan dan/atau pengeluaran yang dilakukannya. Laporan dimaksud disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Pedoman lebih lanjut mengenai pengelolaan uang negara sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam peraturan pemerintah ditetapkan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara.

Menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran dapat membuka rekening untuk keperluan pelaksanaan penerimaan di lingkungan kementerian negara/lembaga yang bersangkutan setelah memperoleh persetujuan dari Bendahara Umum Negara. Pembukaan rekening dapat dilakukan oleh Kuasa Pengguna Anggaran atau pejabat lain yang ditunjuk. Menteri/pimpinan lembaga mengangkat bendahara

penerimaan untuk menatausahakan penerimaan negara di lingkungan kementerian negara/lembaga. Dalam rangka pengelolaan kas, Bendahara Umum Negara dapat memerintahkan pemindahbukuan dan/atau penutupan rekening kas negara.

5. Pertanggungjawaban Pengelolaan Keuangan Negara

Mulyosudarmo⁸¹ dalam uraiannya mengatakan bahwa pertanggungjawaban merupakan syarat mutlak bagi suatu pemerintahan demokrasi. Secara leksikal, “pertanggungjawaban” berasal dari bentuk kata dasar “tanggung jawab” yang berarti keadaan wajib menanggung segala sesuatu berupa penuntutan, diperkarakan dan dipersalahkan sebagai akibat sikap sendiri atau pihak lain. Kata “tanggung jawab” dapat juga dipahami sebagai sikap, tindakan dan perilaku. Setelah bentuk kata dasar “tanggung jawab” mendapat imbuhan “per” dan akhiran “an” menjadi “pertanggung jawaban” yang berarti perbuatan bertanggung jawab atau sesuatu yang dipertanggung jawabkan⁸².

Menurut kamus hukum, ada dua istilah yang menunjuk pada pertanggungjawaban, yakni *liability (the state of being liable)* dan *responsibility (the state or fact being responsible)*. *Liability* merupakan istilah hukum yang luas (*a broad legal term*), yang di dalamnya antara lain mengandung makna bahwa, *:"it has been referred to as of the most*

⁸¹ Mulyosudarmo, S, 1997. "Peralihan Kekuasaan: Kajian Teroritis dan Yuridis Terhadap Pidato Nawaskara; Jakarta : Gramedia, hlm. 1

⁸² WJS Poerwadarminta, 1976, *Kamus Umum Bahasa Indonesia*, Jakarta , hlm. 1014

comprehensive significance, including almost every character of hazard or responsibility, absolute, contingent, or likely. It has been defined to mean : all character of debts and obligations.” (liability menunjuk pada makna yang paling komprehensif, yang meliputi setiap karakter resiko atau tanggung jawab, yang dipastikan, yang bergantung, atau yang mungkin). Liability didefinisikan untuk menunjuk semua karakter hak dan kewajiban. Liability juga merupakan :” Condition of being actually or potentially subject to an obligation; condition of being responsible for a possible or actually loss, penalty, evil, expense, or burden; condition which creates a duty to perform an act immediately or in the future,”⁸³ (Kondisi tunduk kepada kewajiban secara aktual atau potensial; kondisi bertanggungjawab kepada hal-hal yang aktual atau mungkin, seperti kerugian, ancaman, kejahatan, biaya, atau beban; kondisi yang menciptakan tugas untuk melaksanakan undang-undang dengan segera atau pada masa yang akan datang). Responsibility berarti :” The state of being answerable for an obligation, and includes judgment, skill, ability and capacity,” (hal yang dapat dipertanggungjawabkan sebagai suatu kewajiban, termasuk juga putusan, ketrampilan, kemampuan dan kecakapan).

Istilah *liability* menunjuk pada pertanggungjawaban hukum, yaitu tanggung gugat akibat kesalahan yang dilakukan oleh subjek hukum, sedangkan istilah *responsibility* menunjuk pada pertanggungjawaban politik. Menurut ensiklopedi administrasi, *responsibility* adalah keharusan

⁸³ Henry Campbell Black, *Black Laws Dictionary*, Fifth Edition, USA : ST. Paul Minn West Publishing Co, 1979, hlm. 823

seseorang untuk melaksanakan selayaknya apa yang telah diwajibkan kepadanya. Pertanggungjawaban mengandung makna meskipun seseorang mempunyai kebebasan dalam melaksanakan sesuatu tugas yang dibebankan kepadanya, namun ia tidak dapat membebaskan diri dari hasil atau akibat kebebasan perbuatannya, dan ia dapat dituntut untuk melaksanakan secara layak apa yang diwajibkan kepadanya.⁸⁴

Dalamnya makna dan luasnya lingkup permasalahan pertanggungjawaban menyebabkan istilah tersebut menjadi menarik untuk terus dikaji, walaupun dalam beberapa bagian terkadang menjadi bahan perdebatan yang tidak tuntas oleh karena kontekstualisasi dan sudut pandang yang berbeda mengenai makna pertanggungjawaban. Filosofis Gablentz⁸⁵ memberikan pandangan tersendiri tentang makna pertanggungjawaban sebagai, “ *As philosophical concept, responsibility is a corollary of freedom; as political concept...*” memiliki makna yang sama dengan kewenangan dan kebebasan atas kewenangan tersebut, namun kebebasan menjadi terbatas atas konsekuensi yang harus dipertanggungjawabkan. Spiro⁸⁶ tidak berusaha membuat definisi tentang pertanggungjawaban (*responsibility*) melainkan meletakkan beberapa prasyarat timbulnya pertanggungjawaban di antaranya :

⁸⁴ Arifin Soeria Atmadja, 1986, *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara*, Jakarta : Gramedia, hlm. 44-45

⁸⁵ Gablentz O.H.V.D, 1972, *Responsibility*, dalam *International Encyclopedia of the Social Science*, London Vol.13, hlm. 496 sebagaimana yang dikutip oleh Arifin Soeria Atmadja, 1986, *ibid.* Hlm. 44

⁸⁶ Spiro,H.J., 1969; “*Responsibility in Government : Theory and Practice*, van Nostrand Reinhold Company, New York Cincinnati Toronto, London, Melbourne, hlm. 14

1. *Responsibility as accountability* (pertanggungjawaban sebagai akuntabilitas);
2. *Responsibility as cause* (pertanggungjawaban sebagai sebab);
3. *Responsibility as obligation* (pertanggungjawaban sebagai kewajiban)

Dari sebab timbulnya pertanggungjawaban di atas, selanjutnya dibagi ke dalam masing-masing dua arah pertanggungjawaban antara lain *explicit accountability* yang merujuk pada pertanggungjawaban ke luar melalui pemberian laporan atas segala tindakan dan akibat yang ditimbulkannya. *Implicit Accountability* cenderung pada kekurangan pengetahuan atas akibat yang ditimbulkan kepada yang lainnya atas tindakan atau keputusan yang dibuat. *Responsibility as accountability* pada sisi lain cenderung dipahami sebagai pertanggungjawaban yang didasarkan pada tolok ukur tertentu untuk menilai tindakan pemerintah.⁸⁷

Responsibility as cause yakni sebuah pertanggungjawaban timbul karena suatu sebab dari tindakan yang diambil. *Explicit causa responsibility* menentukan beberapa kriteria yang berbeda terhadap suatu pertanggungjawaban sebagai sebab, diantaranya adalah:

- (1) *Resources* yang berhubungan dengan sumber dan kapabilitas seseorang untuk bertanggungjawab sebagai sebab timbulnya keadaan yang harus dipertanggungjawabkan;
- (2) *Knowledge*, terkait dengan pengetahuan seseorang atas akibat dari keputusan yang diambil.

⁸⁷ Ibid, hlm. 15

- (3) *Choice*, berkaitan dengan pilihan untuk mengambil keputusan terbaik dengan risiko yang minim;
- (4) *Purpose*, berhubungan dengan maksud atau niat sebagai dasar pertimbangan yang bersifat eksplisit.

Berdasarkan pada kriteria *responsibility as causa, implicit causa responsibility* merupakan bentuk pertanggungjawaban yakni subjek yang bertanggungjawab mengetahui semua sebab akibat yang akan timbul terhadap kehidupan orang lain yang disebabkan oleh keputusan yang akan diambil. *Responsibility as obligation* adalah obligasi (kewajiban) yang didefinisikan sebagai hubungan antara *causa responsibility and accountability*. Hal yang perlu diingat, bahwa teori pertanggungjawaban Spiro merupakan perpaduan pemikiran tentang tanggungjawab pemerintah dalam menyelenggarakan tugas-tugas publik.

Pound⁸⁸ merupakan salah seorang pakar yang banyak memberikan gagasan tentang timbulnya pertanggungjawaban. Pertanggungjawaban timbul karena suatu kewajiban atas kerugian yang ditimbulkan kepada pihak lain. Di sisi lain, Pound melihat bahwa lahirnya pertanggungjawaban bukan saja karena kerugian yang ditimbulkan oleh suatu tindakan, tetapi juga karena suatu kesalahan⁸⁹

⁸⁸ Pound Roscoe., 1996. "*An Introduction The philosophy of Law*"; New Haven 1922: Yale University Press, telah diterjemahkan oleh Mohammad Radjab; Jakarta :Bintara. Hlm. 80

⁸⁹ Ibid, hlm. 45

Menurut Mulyosudarmo⁹⁰ pertanggungjawaban timbul tergantung bagaimana kekuasaan dibentuk dan diperoleh. Pertanggungjawaban merupakan suatu formasi yang disusun dari sistem pembentukan kekuasaan negara. Telaahnya berakar pada konstitusi sebagai landasan pembentukan kekuasaan lembaga-lembaga negara, sehingga konteks lahirnya pertanggungjawaban berada pada lingkup kekuasaan negara akan tetapi tidak secara tuntas menguraikan eksistensi kekuasaan lembaga negara sebagai lingkup organisasi jabatan dan pejabat negara sebagai tempat tanggung jawab tersebut melekat.

Salah satu upaya konkrit untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip-prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintah yang telah diterima secara umum. Undang-undang Nomor. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menetapkan bahwa laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN disampaikan berupa laporan keuangan yang setidaknya-tidaknya terdiri dari laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintah. Laporan keuangan pemerintah yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan harus disampaikan kepada DPR selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran yang bersangkutan.

⁹⁰ Mulyosudarmo, 1997, *op.cit.* hlm. 45

Dalam rangka akuntabilitas pengelolaan keuangan negara menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran/pengguna barang bertanggung jawab atas pelaksanaan kebijakan yang ditetapkan dalam Undang-undang tentang APBN dari segi manfaat/hasil (*outcome*). Pimpinan unit organisasi kementerian negara/lembaga bertanggung jawab atas pelaksanaan kegiatan yang ditetapkan dalam Undang-undang tentang APBN dari segi barang dan/atau jasa yang disediakan (*output*). Sebagai konsekuensinya, dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara diatur sanksi yang berlaku bagi menteri/pimpinan lembaga, serta Pimpinan unit organisasi kementerian negara/lembaga yang terbukti melakukan penyimpangan kebijakan/kegiatan yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang tentang APBN. Ketentuan sanksi tersebut dimaksudkan sebagai upaya preventif dan represif, serta berfungsi sebagai jaminan atas ditaatinya Undang-undang tentang APBN yang bersangkutan.

Perlu ditegaskan pula prinsip yang berlaku universal bahwa barang siapa yang diberi wewenang untuk menerima, menyimpan dan membayar atau menyerahkan uang, surat berharga atau barang milik negara bertanggungjawab secara pribadi atas semua kekurangan yang terjadi dalam pengurusannya. Kewajiban untuk mengganti kerugian keuangan negara oleh para pengelola keuangan negara dimaksud merupakan unsur pengendalian intern yang andal.

6. Pemeriksaan Keuangan Negara

Keuangan negara berperan penting dalam mewujudkan tujuan bernegara yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut serta melaksanakan ketertiban dunia yang berlandaskan keadilan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.⁹¹ Untuk mewujudkan tujuan di atas perlu dibangun sistem pengelolaan keuangan negara yang bertumpu pada prinsip-prinsip ketertiban, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, efisien, efektif, transparan dan akuntabel. Bagian dari pengelolaan keuangan negara adalah pemeriksaan dan pengawasan untuk memastikan bahwa keuangan negara telah dilaksanakan sesuai target dan tujuan yang hendak dicapai dengan menaati peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Keuangan negara hakekatnya bersumber dari rakyat, misalnya pajak dan retribusi dipungut dari rakyat, laba BUMN/BUMD modalnya dari rakyat, hutang akan menjadi beban rakyat, hibah karena ada kepentingan rakyat dan eksploitasi sumber daya alam yang notabene adalah milik rakyat. Pemahaman tersebut mengandung konsekuensi bahwa keuangan negara harus dipertanggungjawabkan oleh pemerintah sebagai pemegang kekuasaan pengelola keuangan negara kepada DPR/DPRD sebagai representasi rakyat dan kepada masyarakat sebagai pemilik kedaulatan

⁹¹ Pembukaan UUD 1945 alinea IV.

melalui keterbukaan akses terhadap informasi dan segala macam yang berkaitan dengan keuangan negara. Pengelolaan keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah wajib dilakukan pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan sebagaimana ditentukan oleh UUD 1945. Kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan selaku pemeriksa atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara bersifat bebas dan mandiri. Bebas diartikan dapat melakukan segala tindakan yang terkait dengan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dengan tidak melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Mandiri diartikan dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan dan tanggung jawab keuangan negara tidak boleh dipengaruhi oleh siapa pun, termasuk pihak eksekutif, legislatif, yudikatif, dan bahkan dari Badan Pemeriksa Keuangan sendiri.

Terdapat berbagai definisi tentang pemeriksaan yang dikemukakan oleh para ahli, yaitu sebagai berikut :

- a. Arrens & Loebbecke⁹² memberikan definisi tentang *Auditing* sebagai proses pengumpulan dan pengevaluasian, bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan.

⁹² Arrens dan Loebbecke , 1997, *Auditing Pendekatan Terpadu*, cet. 2, Jakarta : Salemba empat,hlm.1

- b. Munawir H.S.⁹³ memberikan pengertian lain tentang pemeriksaan yaitu sebagai kegiatan untuk menyelidiki, mempelajari, atau mereview secara kritis yang dilakukan oleh auditor terhadap pengawasan intern dan catatan akuntansi suatu perusahaan atau unit ekonomi lainnya, sebagai dasar untuk menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan keuangan yang kadang-kadang disertai catatan atau penjelasan mengenai sifat, luas dan tujuan auditnya, seperti: audit tahunan, audit neraca, audit untuk tujuan kredit dan audit terhadap kas.
- d. Mulyadi⁹⁴ berpendapat bahwa secara umum auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan—pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan menargetkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.
- e. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara⁹⁵ memberikan definisi tentang pemeriksaan sebagai proses identifikasi masalah, analisa, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai

⁹³ Munawir H.S., 1999, *Auditing Modern*, Jakarta : BPF, hlm. 29

⁹⁴ Mulyadi, 2002, *Auditing*, cet. IV, Jakarta : Salemba Empat, halaman. 9

⁹⁵ Pasal 1 angka (1)

kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara.

- f. Anwar Nasution⁹⁶ menyatakan bahwa auditing berfungsi untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas serta bermanfaat untuk memahami kondisi yang sesungguhnya dari suatu entitas sehingga dapat dijadikan dasar untuk melakukan antisipasi masa mendatang maupun sebagai dasar bagi pengambilan keputusan selain itu juga untuk mengurangi resiko kesalahan dalam pengambilan keputusan kebijakan.
- g. Freeman dan Shoulder⁹⁷ menekankan tiga hal mengenai audit, yaitu :
 1. Auditan merupakan pihak yang bertanggungjawab atas kejadian-kejadian, aktivitas-aktivitas dan transaksi-transaksi, dan membuat asersi tentang pertanggungjawaban hal-hal tersebut secara langsung maupun tidak langsung.
 2. Auditor membandingkan asersi auditan terhadap kriteria yang ditetapkan – dengan mengikuti proses-proses dan standar-standar audit yang sesuai – dan melaporkan suatu pendapat atau pertimbangan lain berkenaan dengan hasil audit. Auditor ini dapat merupakan auditor eksternal atau internal.

⁹⁶ Nasution Anwar. 2005. *Peran BPK dalam Meningkatkan Transparansi dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, disampaikan dalam diskusi tentang Korupsi dana Non Budgeter yang diselenggarakan oleh KHN di Jakarta pada Agustus 2005

⁹⁷ Robert J. Freeman dan Craig D. Shoulder, 2003, *Governmental and Nonprofit Accounting*, Edisi ke-7, Pearson Education, New Jersey, Hal. 726

3. Pengguna laporan memperoleh informasi dari auditan (dalam hal asersi) dan auditor (dalam hal pendapat atau pertimbangan) untuk digunakan dalam membuat evaluasi-evaluasi atau pengambilan keputusan berkenaan dengan pertanggungjawaban auditan.

Beberapa pengertian yang disampaikan oleh para pakar tentang pemeriksaan maka dapat disimpulkan bahwa pemeriksaan merupakan proses sistematis (berdasarkan aturan tertentu) untuk menguji dan mengevaluasi secara obyektif bukti-bukti yang kompeten dan cukup oleh pihak-pihak yang bebas dan tidak memihak terhadap kesesuaian pencatatan keuangan dengan aturan yang telah ditetapkan yang dilaksanakan berdasarkan standar pemeriksaan. Pemeriksaan keuangan negara dapat didefinisikan sebagai suatu proses untuk mengidentifikasi masalah, analisa, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan. Hal ini bertujuan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi terhadap semua hak dan kewajiban yang dapat dinilai dengan uang serta segala sesuatu baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.

Pemeriksaan bertujuan untuk menilai apakah pelaksanaan dari suatu kegiatan beserta pengelolaan keuangannya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan yang berlaku serta sesuai dengan target dan tujuan yang telah ditetapkan. Pemeriksaan juga akan mendeteksi hambatan

maupun penyimpangan baik secara administratif maupun pidana dalam pengelolaan keuangan. Dalam konteks keuangan negara pemeriksaan bertujuan untuk menilai dan menguji melalui bukti-bukti yang kompeten dan cukup pelaksanaan pengelolaan keuangan negara oleh pemerintah, apakah telah dilaksanakan sesuai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara yang telah disetujui oleh DPR, maupun kesesuaiannya dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Berdasarkan Pasal 4 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Pengelolaan Tanggungjawab Keuangan Negara, pemeriksaan keuangan negara terdiri atas :

1. Pemeriksaan Keuangan (*Financial Audit*)

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan ini dilakukan dalam rangka memberikan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*Reasonable Assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau bisnis akuntansi komprehensif seperti standar akuntansi pemerintah. Selain itu, pemeriksaan keuangan juga bertujuan untuk meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas. Pemeriksaan tersebut menghasilkan laporan yang independen tentang apakah informasi

keuangan disusun secara entitas, program, kegiatan serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara tersebut serta kepatuhannya terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan mencakup penentuan, apakah (1) informasi keuangan telah disajikan sesuai kriteria yang ditetapkan; (2) entitas audit telah mematuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan keuangan tertentu, atau (3) sistem pengendalian intern instansi tersebut, baik terhadap laporan keuangan maupun terhadap pengamanan atas kekayaannya, telah dirancang dan dilaksanakan secara memadai untuk mencapai tujuan pengendalian.⁹⁸

2. Pemeriksaan Kinerja (*Performance Audit*)

Istilah pemeriksaan kinerja yang digunakan di sini pada hakekatnya sama dengan istilah evaluasi program (*program evaluation*), *program efficiency audit*, audit operasional (*operasional audit*) dan *value for money audit* yang digunakan oleh beberapa lembaga pemeriksa lainnya. Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kerja entitas atau program/kegiatan yang diperiksa.

⁹⁸ Badan Pemeriksa Keuangan. 1995. *Standar Auditing Pemerintahan Tahun 1995*. Jakarta : Sekretariat Jenderal BPK RI.

Pemeriksaan kinerja menghasilkan informasi yang berguna untuk meningkatkan kinerja suatu program dan memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang bertanggungjawab untuk mengawasi dan mengambil tindakan koreksi serta meningkatkan pertanggungjawaban publik. Pemeriksaan kinerja mencakup tujuan yang luas dan bervariasi, termasuk tujuan yang berhubungan dengan penilaian hasil dan efektivitas program, ekonomi, efisiensi, pengendalian intern, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pemeriksaan kinerja dapat mencakup lingkup pekerjaan yang luas atau sempit dan menggunakan berbagai metodologi, berbagai tingkat analisis, penelitian dan evaluasi, umumnya menghasilkan kesimpulan dan rekomendasi dan disertai penerbitan laporan.

Pemeriksaan kinerja bertujuan untuk meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas. Pemeriksaan tersebut menyajikan hasil penilaian yang independen mengenai kinerja entitas, program, kegiatan serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara, termasuk semua program dan kegiatan yang dilaksanakan, untuk menyediakan informasi dalam rangka meningkatkan akuntabilitas. Tujuan lainnya adalah memudahkan pengambilan keputusan oleh pihak yang diberi tanggungjawab untuk mengatur atau melaksanakan tindakan koreksi.

Menurut UU Nomor 15 Tahun 2004, pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan

atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawas intern pemerintah. Pasal 23 E UUD 1945 mengamanatkan BPK untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja pengelolaan keuangan negara. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien serta memenuhi sarannya secara efektif⁹⁹

3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu terutama pemeriksaan investigatif menjadi sangat penting dan diprioritaskan dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi.¹⁰⁰

Audit investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa

⁹⁹ Penjelasan umum Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004

¹⁰⁰ Salman Khoiriansyah, 2001, *Audit Investigasi*, Majalah Pemeriksa edisi Oktober – Nopember 2001

rekomendasi untuk ditindaklanjuti bergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang ditemukan. Tujuan audit investigasi adalah mengadakan temuan lebih lanjut atas temuan audit sebelumnya, serta melaksanakan audit untuk membuktikan kebenaran berdasarkan pengaduan atau informasi masyarakat. Tanggung jawab pelaksanaan audit investigasi terletak pada lembaga audit atau satuan pngawas. Prosedur atau teknik audit investigasi mengacu pada standar audit serta disesuaikan dengan keadaan yang dihadapi. Laporan audit investigasi menetapkan siapa yang terlibat atau bertanggung jawab, dan ditandatangani oleh kepala lembaga/satuan audit. Adapun sumber informasi audit investigasi adalah:

1. Pengembangan temuan audit sebelumnya,
2. Adanya pengaduan dari masyarakat,
3. Adanya permintaan dari dewan komisaris atau DPR untuk melakukan audit, misalnya karena adanya dugaan manajemen/pejabat melakukan penyelewengan.

Program audit untuk audit investigasi umumnya sulit untuk ditetapkan terlebih dahulu atau dibakukan. Kalau audit investigasi yang dilaksanakan merupakan pengembangan temuan audit sebeumnya, seperti *financial audit* dan *operational audit*, auditor dapat menyusun langkah audit yang dilaksanakan meskipun terkadang

setelah dilaksanakan masih banyak mengalami penyesuaian atau perubahan.

Hasil audit investigasi pada umumnya dapat disimpulkan berikut ini:

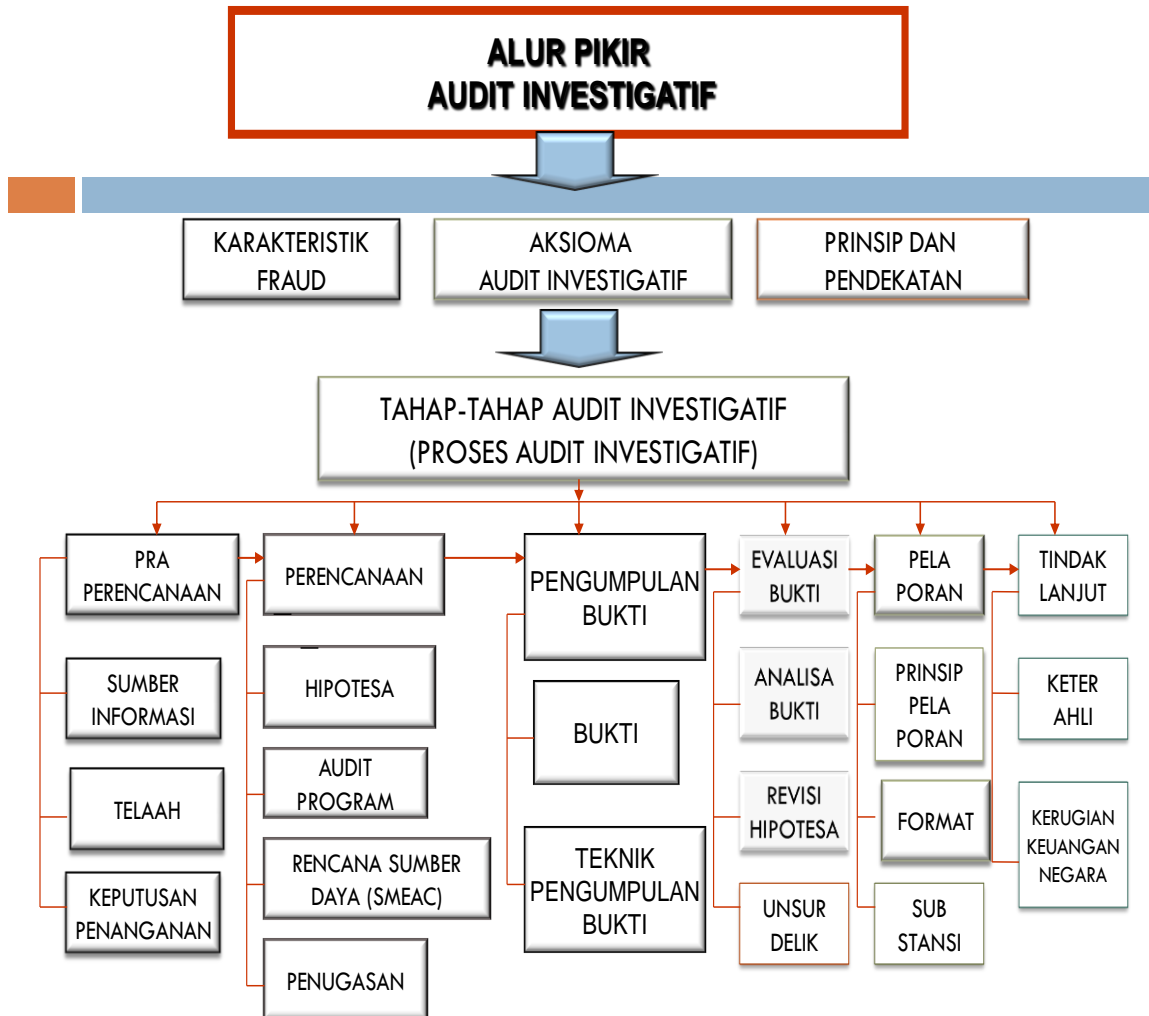
1. Apa yang dilaporkan masyarakat tidak terbukti.
2. Apa yang diadukan terbukti, misalnya terjadi penyimpangan dari suatu aturan atau ketentuan yang berlaku, namun tidak merugikan negara atau perusahaan.
3. Terjadi kerugian bagi perusahaan akibat perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh karyawan.
4. Terjadi ketekoran/kekurangan kas atau persediaan barang milik.
5. Terjadi kerugian negara akibat terjalai wanprestasi atau kerugian dari perikatan yang lahir dari undang-undang.
6. Terjadi kerugian negara akibat perbuatan melawan hukum dan tindak pidana lainnya.

Laporan audit investigasi bersifat rahasia, terutama apabila laporan tersebut akan diserahkan kepada kejaksaan. Dalam menyusun laporan, auditor tetap menggunakan asas praduga tidak bersalah. Pada umumnya audit investigasi berisi; dasar audit, temuan audit, tindak lanjut dan saran. Laporan audit yang akan diserahkan kepada kejakasaan, temuan audit memuat: modus operandi, sebab terjadinya penyimpangan, bukti yang diperoleh dan kerugian yang ditimbulkan.

Pada skema berikut ini merupakan alur pikir audit investigatif

Skema 2

Alur pikir audit investigatif



(Sumber : data yang diolah : 2011)

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat bersifat pemeriksaan (*examination*), reviu (*review*) prosedur yang disepakati (*agreed upon procedures*) untuk menerbitkan komunikasi tertulis yang menyatakan suatu simpulan tentang keandalan asersi (pernyataan atau rangkaian pernyataan yang dibuat oleh manajemen tentang suatu hal yang berdasarkan atau sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan yang

menjadi tanggung jawab pihak lain. Objek penugasan tertentu antara lain meliputi :

- a. Pengendalian intern yang berkaitan dengan laporan keuangan suatu entitas;
- b. Ketaatan entitas terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- c. Penyajian analisis dan pembahasan manajemen (APM);
- d. Laporan keuangan prospektif dan informasi;
- e. Keandalan ukuran-ukuran kinerja;
- f. Biaya kontrak;
- g. Kewajaran proposal kontrak.

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu juga bertujuan untuk meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas dalam pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara. Dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu, pemeriksa menerbitkan laporan hasil pengujian, review, atau prosedur yang disepakati mengenai asersi atas suatu hal yang merupakan tanggungjawab pihak lain berdasarkan atau sesuai dengan kriteria tertentu. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu mencakup lingkup yang luas, baik keuangan maupun non keuangan dan memberikan berbagai tingkat keyakinan mengenai asersi yang tergantung pada kebutuhan pemakainya.

Dalam melakukan pemeriksaan BPK menggunakan beberapa tahap, yaitu tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil

pemeriksaan, setiap tahapan prinsipnya dilaksanakan secara bebas dan mandiri.¹⁰¹ Pemeriksaan yang dilakukan dengan bebas dan mandiri akan menghasilkan laporan hasil pemeriksaan secara obyektif sehingga akan dapat diketahui persoalan sesungguhnya dari pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara dan selanjutnya dapat dirumuskan rekomendasi secara tepat untuk memecahkan persoalan tersebut. Adapun tahapan-tahapan dalam proses pemeriksaan BPK adalah :

Perencanaan pemeriksaan

Kebebasan dalam tahap perencanaan mencakup kebebasan menentukan obyek pemeriksaan, kecuali obyek pemeriksaan yang telah diatur dengan undang-undang atau pemeriksaan berdasarkan permintaan khusus dari lembaga perwakilan. Untuk mewujudkan perencanaan yang komprehensif, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawasan interen pemerintah, memperhatikan permintaan, saran dan pendapat lembaga perwakilan, serta mempertimbangkan informasi dari pemerintah, bank sentral dan masyarakat. Perencanaan pemeriksaan harus dengan jelas menentukan tujuan pemeriksaan, kewenangan pemeriksa dan metode pemeriksaan. Metodologi pemeriksaan meliputi :

1. *Audit subject*, menentukan apa yang akan diperiksa;
2. *Audit objective*, menentukan tujuan dari pemeriksaan;
3. *Audit scope*, menentukan sistem, fungsi, dan bagian dari organisasi yang secara khusus akan diperiksa;

¹⁰¹ Pasal 6 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara

4. *Preaudit planning*, mengidentifikasi sumber daya dan SDM yang dibutuhkan, menentukan dokumen-dokumen apa yang diperlukan untuk menunjang audit, menentukan lokasi audit;
5. *Audit procedures and steps data gathering*, memeriksa dan menguji kendali, menentukan siapa yang akan diwawancarai;
6. Evaluasi hasil pengujian dan pemeriksaan spesifik setiap organisasi;
7. Prosedur komunikasi dengan pihak manajemen;
8. *Audit report preparation*, menentukan bagaimana cara mereview hasil audit, yaitu evaluasi kesahihan dari dokumen-dokumen, prosedur, dan kebijakan dari organisasi yang diaudit.

2. Penyelenggaraan pemeriksaan

Kebebasan dalam menyelenggarakan pemeriksaan meliputi kebebasan dalam menentukan waktu pelaksanaan pemeriksaan dan metode pemeriksaan, termasuk dalam pemeriksaan investigatif. Luas pemeriksaan dapat disesuaikan dan difokuskan pada bidang-bidang yang secara potensial berdampak pada kewajaran laporan keuangan serta tingkat efisiensi dan efektifitas pengelolaan keuangan negara. Untuk itu, aparat pengawasan interen wajib menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada BPK.

Dalam melaksanakan pemeriksaan, BPK dapat meminta dokumen yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, mengakses data yang disimpan di berbagai media,

aset, lokasi dan segala jenis barang atau dokumen dalam penguasaan atau kendali dari entitas yang menjadi obyek pemeriksaan atau entitas lain yang dipandang perlu dalam pelaksanaan tugas pemeriksaannya, melakukan penyegelan tempat penyimpanan uang, barang dan dokumen pengelolaan keuangan negara, meminta keterangan kepada seseorang, dan memotret, merekam dan/atau mengambil sample sebagai alat bantu pemeriksaan.¹⁰²

Untuk laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah wajib diserahkan kepada Badan Pemeriksa Keuangan paling lambat 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir untuk dilakukan pemeriksaan. Bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai standar akuntansi pemerintah sebagaimana ditentukan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) yang disusun oleh suatu komite Standar Akuntansi Pusat, dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan. Penyusunan laporan keuangan bertujuan untuk menyajikan informasi yang bermanfaat untuk pengambilan keputusan dan untuk pertanggungjawaban atas pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepada pemerintah. Laporan keuangan memuat antara lain :

¹⁰² Pasal 10 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara

a). Laporan Realisasi APBN/APBD

Laporan realisasi APBN/APBD mengungkap berbagai kegiatan keuangan pemerintah untuk satu periode yang menunjukkan ketaatan terhadap ketentuan perundang-undangan melalui penyajian ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya yang dikelolanya. Laporan realisasi anggaran akan memberikan informasi mengenai keseimbangan antara anggaran pendapatan, anggaran belanja dan pembiayaan dengan realisasinya. Selain itu juga disertai informasi tambahan yang berisi hal-hal yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kebijakan fiscal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, dan daftar yang memuat rincian lebih lanjut mengenai angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.

b) Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas laporan mengenai asset baik lancar maupun tidak lancar, kewajiban jangka pendek maupun kewajiban jangka panjang, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Neraca tingkat pemerintah pusat merupakan konsolidasi dari neraca tingkat kementerian/lembaga. Dalam neraca tersebut harus diungkapkan semua pos asset dan kewajiban yang di dalamnya termasuk jumlah yang diharapkan akan diterima dan dibayar dalam jangka waktu dua belas bulan setelah tanggal

pelaporan dan jumlah uang yang diharapkan akan diterima atau dibayar dalam jangka waktu dua belas bulan.

c) Laporan Arus Kas

Laporan arus kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasional, investasi aset non keuangan, dana cadangan, pembiayaan dan transaksi non anggaran yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran dan saldo akhir kas pemerintah selama periode laporan. Laporan arus kas diperlukan untuk memberikan informasi kepada para pengguna laporan untuk menilai pengaruh dan aktivitas – aktivitas tersebut terhadap posisi kas pemerintah. Di samping itu, informasi tersebut dapat juga digunakan untuk mengevaluasi hubungan antara aktivitas operasi, investasi dan pembiayaan.

Untuk melaksanakan pemeriksaan atas laporan keuangan maka kriteria yang dipakai adalah prinsip akuntansi keuangan yang berlaku. Untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja maka kriteria yang dipakai adalah efisiensi, efektivitas dan ekonomis sedangkan dalam pelaksanaan investigasi kriteria yang dipakai adalah kerugian keuangan negara dan unsur tindak pidana korupsi. Bentuk temuan atas pemeriksaan di atas antara lain :

- a). Penyimpangan yang mengganggu kewajaran penyajian laporan keuangan;
- b) Penyimpangan terhadap kriteria/ peraturan yang telah ditetapkan;

- c) Penyimpangan yang dapat mengganggu asas kehematan;
- d) Penyimpangan yang mengganggu asas efisiensi;
- e) Penyimpangan yang dapat mengakibatkan tidak tercapainya program yang direncanakan.

3. Pelaporan hasil pemeriksaan

Setelah pemeriksaan terhadap bukti baik fisik maupun keterangan dianggap cukup maka segera disusun laporan hasil pemeriksaan, namun bila ditengah berlangsungnya pemeriksaan BPK menganggap harus segera melakukan upaya pengamanan dan/atau pencegahan bertambahnya kerugian negara, BPK dapat menyusun laporan intern , meskipun pemeriksaan belum selesai dilaksanakan. Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan memuat opini, laporan hasil pemeriksaan atas rekomendasi dan laporan hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu yang memuat kesimpulan. Adapun macam-macam opini atas laporan keuangan adalah :

1. Wajar tanpa syarat (*unqualified Opinion*). Pendapat ini hanya dapat diberikan jika auditor berpendapat bahwa berdasarkan audit sesuai dengan standar pemeriksaan, penyajian laporan keuangan adalah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, tidak terjadi perubahan dalam penerapan prinsip akuntansi (konsisten), dan mengandung penjelasan-penjelasan atau pengungkapan yang memadai sehingga tidak menyesatkan pemakainya, serta tidak terdapat ketidakpastian yang luar biasa. Dengan kata lain pendapat ini

dapat diberikan kalau laporan keuangan yang diaudit telah memenuhi persyaratan atau kriteria kewajaran dan auditor dapat melaksanakan seluruh prosedur sesuai dengan standar audit dan tidak ada ketidakpastian yang luar biasa.¹⁰³

2. Wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*). Pendapat ini diberikan apabila auditor menaruh keberatan atau pengecualian yang bersangkutan dengan kewajaran penyajian laporan keuangan, atau dalam keadaan bahwa laporan keuangan tersebut secara keseluruhan adalah wajar kecuali untuk hal-hal tertentu yang dikarenakan akibat faktor-faktor tertentu menyebabkan kualifikasi pendapat. Kualifikasi pendapat dapat terjadi karena hal-hal berikut ini : a) adanya pembatasan lingkup audit; b) ketidaksesuaian dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum pada pos-pos tertentu; c) perbedaan pendapat antar auditor dengan klien dalam hal ini auditor berpendapat atau merasa perlu dibuat penyesuaian tetapi klien menolak; dan d). Adanya ketidakpastian yang tidak dapat diperhitungkan.
3. Tidak setuju (*adverse opinion*). Pendapat tidak setuju adalah suatu pendapat bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar keadaan keuangan dan hasil operasi seperti yang disyaratkan dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum. Hal ini diberikan oleh auditor karena pengecualian atau kualifikasi terhadap kewajaran penyajian bersifat demikian materialnya. Dalam memberikan pendapat tidak

¹⁰³ Munawar H.S., 1999, *Auditing Modern*, Cetakan IV, Yogyakarta : BPFE, hlm. 46

setuju, auditor harus mengungkapkan semua alasan yang cukup penting yang biasanya disajikan di paragraph tengah (paragraph tambahan) dari laporannya. Auditor harus memperoleh keyakinan dan benar-benar mengetahui bahwa laporan keuangan yang bersangkutan tidak wajar.

4. Penolakan pemberian pendapat (*disclaimer of opinion*). Penolakan pemberian pendapat dapat berarti laporan audit tersebut tidak memuat pendapat auditor. Laporan audit seperti ini dapat diterbitkan apabila, auditor tidak dapat menyakinkan diri atau ragu akan laporan keuangan, pengendalian intern sangat jelek sehingga auditor tidak dapat meyakinkan diri atas realibilitas dan bukti, dengan kata lain bahwa bukti yang cukup dan kompeten tidak dapat diperoleh selama melaksanakan audit, auditor tidak mengaudit sehingga tidak mempunyai dasar untuk memberikan pendapat. Auditor hanya sebagai penyusun laporan keuangan dan bukannya melakukan audit keuangan, auditor berkedudukan tidak independen terhadap pihak yang diauditnya, luas auditnya dibatasi sedemikian rupa sehingga auditor tidak dapat melaksanakan tugas audit sesuai dengan standar auditing dan adanya ketidakpastian yang luar biasa yang sangat mempengaruhi kewajaran laporan keuangan, jika auditor menolak memberikan pendapat ia harus menjelaskan alasan-alasan yang cukup penting.

5. Pendapat sepotong-sepotong (*piecemeal opinion*). Auditor dapat memberikan pendapat sepotong-sepotong hanya jika menurut hematnya, luasnya dan hasil-hasil auditnya memberikan kesimpulan bahwa laporan keuangan yang diaudit secara keseluruhan adalah tidak wajar atau auditor menolak memberikan pendapat. Jadi pendapat sepotong-sepotong dapat diberikan hanya jika disertai penolakan pendapat atau pendapat tidak setuju mengenai laporan keuangan sebagai keseluruhan. Dengan demikian pendapat sepotong-sepotong bukan merupakan jenis pendapat yang kelima tetapi hanya suatu cara mengungkapkan pendapat tidak setuju atau menolak memberi pendapat dengan uraian tambahan atau pendapat masing-masing akun. Pendapat pada masing-masing akun tidak boleh mengaburkan pendapat terhadap laporan keuangan secara keseluruhan.

Dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan, auditor terikat dengan ketentuan yang telah diatur dalam standar pelaporan pemeriksaan keuangan negara, yaitu :

- a. laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- b. laporan audit harus menunjukkan keadaan yang di dalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang diterapkan periode sebelumnya.

- c. pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau mengenai suatu hal yang menyebabkan bahwa pernyataan pendapat demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal, dimana nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang bersangkutan.

Selain standar pokok di atas juga terdapat standar tambahan.

- a. Standar pelaporan tambahan pertama audit atas laporan keuangan adalah laporan hasil pemeriksaan harus menyatakan bahwa pemeriksaan tersebut dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan keuangan negara. Pernyataan tersebut mengacu ada standar pemeriksaan yang berlaku, yang diikuti oleh pemeriksa selama melakukan pemeriksaan. Jika pemeriksa tidak dapat mengikuti standar pemeriksaan, pemeriksa dilarang untuk menyatakan demikian. Dalam situasi demikian pemeriksa harus mengungkap alasan tidak diikutinya standar tersebut dan dampaknya terhadap hasil pemeriksaan.¹⁰⁴
- b. Standar pelaporan tambahan kedua adalah laporan hasil keuangan harus : (1) menjelaskan tentang lingkup pengujian terhadap pemeriksa

¹⁰⁴ Badan Pemeriksa Keuangan, 2006, *Rancangan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Jakarta : Sekretariat Jenderal BPK

dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian dan atas pengendalian intern berkaitan dengan pelaporan keuangan serta menyajikan hasil pengujiannya; (2) mengacu pada laporan terpisah yang berisi informasi tersebut. Jika pemeriksa membuat laporan terpisah dan menyatakan pula bahwa laporan terpisah tersebut merupakan bagian yang tidak terpisahkan dengan laporan hasil pemeriksaan.

- c. Standar pelaporan tambahan ketiga adalah laporan hasil pemeriksaan keuangan kepada manajemen harus mengungkapkan : (1) kelemahan dalam pengendalian interen yang dianggap sebagai kondisi yang layak untuk dilaporkan; (2) semua kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan; (3) ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian; (4) ketidakpatuhan yang signifikan. Dalam kondisi tertentu, pemeriksa melalui organisasi pemeriksa harus melaporkan secara langsung kecurangan, penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan, ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian serta ketidakpatuhan kepada pihak yang berwenang sesuai ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- d. Standar pelaporan tambahan keempat adalah apabila laporan hasil pemeriksaan menyebutkan adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan, ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian, ketidakpatutan, pemeriksa harus mendapatkan dan melaporkan

tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab mengenai temuan, simpulan dan rekomendasi, begitu juga dengan tindakan koreksi yang direncanakan.

- e. Standar pelaporan tambahan kelima adalah apabila informasi tertentu dilarang oleh ketentuan peraturan perundang-undangan untuk diungkapkan kepada umum, laporan hasil pemeriksaan harus menyatakan sifat informasi yang tidak dilaporkan tersebut dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut.
- f. Standar pelaporan tambahan keenam adalah laporan hasil pemeriksaan diserahkan oleh pemeriksa kepada entitas yang diperiksa, organisasi yang meminta atau mengatur pelaksanaan suatu pemeriksaan. Bagian dari laporan hasil pemeriksaan yang relevan juga harus dikirimkan kepada pihak yang mempunyai kewenangan mengatur entitas yang diperiksa dan yang bertanggungjawab untuk melakukan tindak lanjut pemeriksaan serta kepada pihak lain yang diberi kewenangan untuk menerima laporan hasil pemeriksaan tersebut. Pemeriksa harus menjelaskan bahwa laporan bersifat terbuka untuk umum, kecuali apabila laporan tersebut dibatasi oleh undang-undang atau peraturan, atau apabila mengandung informasi khusus dan rahasia.

7. Tindaklanjut Laporan Hasil Pemeriksaan

Tindaklanjut terdiri atas dua suku kata yaitu tindakan dan lanjutan atau tindakan lanjutan dari sesuatu yang menghendaki suatu aksi atau tindakan koreksi sebagai lanjutan langkah dalam tindakan demi mencapai perbaikan dan atau mengembalikan segala kegiatan kepada rel yang seharusnya.¹⁰⁵ Tindaklanjut merupakan pelaksanaan dari rekomendasi, kesimpulan atau saran sebagai hasil pengawasan dan/atau pemeriksaan APIP atau aparat pengawas eksternal yang menemukan terjadinya penyimpangan dalam pelaksanaan suatu kegiatan baik penyimpangan administrasi, manajemen, perdata maupun pidana. Tindak lanjut dapat juga dikatakan sebagai tindakan koreksi atau perbaikan kelemahan atau penyimpangan yang ditemukan oleh pemeriksa. Oleh sebab itu, tindaklanjut dapat juga dikatakan sebagai tindakan inti untuk meningkatkan kualitas. Kelemahan tindaklanjut sekaligus juga menggambarkan kelemahan organisasi karena menunjukkan tidak ada upaya memperbaiki operasi dari suatu organisasi untuk mengembalika pada orientasi dan tujuan yang benar.

Dalam konteks pemeriksaan keuangan negara yang secara eksternal dilaksanakan oleh BPK, tindaklanjut laporan hasil pemeriksaan BPK berarti tindakan melaksanakan hasil pemeriksaan BPK baik berbentuk rekomendasi, temuan maupun kesimpulan. Hasil pemeriksaan

¹⁰⁵¹⁰⁵ Salindeho John, 1989, *Peranan Tindaklanjut dalam Manajemen*, Jakarta : Sinar Grafika

BPK dapat saja mengidentifikasi kelemahan-kelemahan organisasi, manajemen maupun administrasi dalam pengelolaan keuangan negara, atau dapat juga menemukan unsur perbuatan pidana maupun perdata. Hasil pemeriksaan tersebut akan ada artinya bila pihak yang bertanggungjawab dalam pengelolaan keuangan negara maupun aparat hukum menindaklanjuti hasil pemeriksaan tersebut.

Tindak lanjut laporan hasil pemeriksaan BPK apabila dilaksanakan dengan baik dapat mendorong peningkatan akuntabilitas, transparansi, efisiensi, efektivitas, mengurangi penyalahgunaan wewenang, kebocoran, pemborosan keuangan negara, pungutan liar, dan KKN yang masih berkembang hingga saat ini. Penguatan peran BPK tanpa didukung kemauan politik yang sungguh-sungguh dari pemerintah untuk melaksanakan rekomendasi BPK tidak akan banyak artinya untuk memperbaiki sistem pengelolaan maupun pertanggungjawaban keuangan negara. Pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK merupakan pemeriksaan oleh pihak independen, sehingga diharapkan hasil pemeriksaannya bersifat obyektif dan demi kepentingan publik sebagai pemegang kedaulatan atas keuangan negara, sekaligus sebagai bahan bagi DPR/DPRD dalam menjalankan fungsi pengawasan dan anggaran. BPK juga dapat menguji obyektivitas hasil pengawasan aparat pengawas internal pemerintah¹⁰⁶ serta mendorong tindaklanjut laporan hasil pemeriksaan APIP. Dalam hal ini BPK berperan memperkuat sistem

¹⁰⁶ Pasal 12 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pertanggungjawaban atas Pengelolaan Keuangan Negara

pengendalian intern yang sebagiannya diwujudkan dengan pembentukan sistem pengawasan intern yang kuat.

Tindaklanjut bertujuan untuk melaksanakan umpan balik sebagai hasil dari pemeriksaan sehingga mampu memperbaiki dan meningkatkan kualitas pengelolaan maupun pertanggungjawaban keuangan negara. Dalam pengelolaan keuangan negara, presiden merupakan pihak yang paling bertanggungjawab terhadap tindaklanjut hasil pemeriksaan BPK, yang kemudian mendelegasikan kewenangannya kepada para menteri.¹⁰⁷

Tindaklanjut dalam pengawasan bertujuan :¹⁰⁸

- a. agar pelaksanaan tugas umum pemerintahan dilakukan secara tertib berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku serta berdasarkan sendi-sendi kewajaran penyelenggaraan pemerintahan agar tercapai daya guna, hasil guna, dan tepat guna dengan sebaik-baiknya;
- b. agar pelaksanaan pembangunan dilakukan sesuai dengan rencana dan program-program serta peraturan perundang-undangan yang berlaku sehingga tercapai sasaran yang ditetapkan;
- c. agar hasil-hasil pembangunan dapat meningkat, melalui pelaksanaan dari saran, pendapat, kesimpulan terhadap kebijaksanaan, perencanaan, pembinaan, dan pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan pembangunan.

¹⁰⁷ Pasal 6 ayat (1) dan ayat (2) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

¹⁰⁸ Instruksi Presiden Nomor 15 Tahun 1983 tentang Pengawasan Melekat, lampiran Pasal 1

d. agar sejauh mungkin mencegah terjadinya pemborosan, kebocoran, dan penyimpangan dalam penggunaan wewenang, tenaga, uang dan perlengkapan milik negara sehingga dapat terbina aparatur yang tertib, bersih, berwibawa, berhasil guna dan berdaya guna.

Peran para menteri baik sebagai pimpinan kementerian maupun sebagai pimpinan departemen sangat penting bagi pelaksanaan pengawasan oleh atasan dalam menindaklanjuti laporan hasil pemeriksaan BPK. Tindaklanjut laporan hasil BPK juga harus jelas ditunjukkan kepada siapa, dipantau dan dievaluasi pelaksanaannya guna memperoleh keyakinan bahwa tindakan-tindakan dalam rangka tindaklanjut tersebut mencapai sasaran yang tepat dan dilaksanakan dengan baik sehingga mampu meningkatkan kualitas pengelolaan keuangan negara yang ditunjukkan dengan peningkatan efisiensi dan efektivitas serta penurunan kebocoran dan penyalagunaan keuangan negara.

Pasal 20 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara mewajibkan kepada pejabat untuk menindaklanjuti rekomendasi laporan hasil pemeriksaan BPK. Pejabat berkewajiban juga memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindaklanjut hasil rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan dalam waktu selambat-lambatnya 60 (enam puluh) hari setelah laporan hasil pemeriksaan BPK diterima. BPK

memantau pelaksanaan tindaklanjut dan melaporkan perkembangan tindaklanjut oleh pejabat pemerintah kepada lembaga perwakilan.

Pasal 6 ayat (5) Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 juga mengatur ketentuan tentang pemberian sanksi administrasi bagi pejabat yang tidak melaksanakan rekomendasi dari BPK, bahkan dalam Pasal 26 ayat (2) mengatur tentang ancaman sanksi pidana bagi yang tidak melaksanakan kewajiban sebagaimana diatur dalam Pasal 20 undang-undang ini. Pengaturan tentang sanksi administrasi dalam undang-undang ini tidak jelas mengatur siapa yang berwenang memberikan sanksi administrasi, apa saja jenis-jenis sanksinya serta bagaimana pemberian sanksinya. Demikian juga dengan sanksi pidana. Tidak jelas diatur siapa yang berwenang mengadukan pejabat yang tidak melaksanakan rekomendasi BPK.

Tindakan dalam tindaklanjut dapat digolongkan dalam beberapa macam, sesuai dengan jenis temuan dalam pemeriksaan¹⁰⁹, yaitu :

1. Tindakan administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dibidang kepegawaian, termasuk penerapan hukum disiplin sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 1980 tentang Disiplin Pegawai Negeri.
2. Tindakan tuntutan/gugatan perdata, antara lain tuntutan ganti rugi/penyetoran kembali, tuntutan perbendaharaan, dan tuntutan perdata berupa pengenaan denda, ganti rugi dan lain-lain.

¹⁰⁹ Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 1989 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan Melekat sebagaimana dikutip oleh Fahrojih Irwan, *op.cit.* hal. 105

3. Tindakan pengaduan tindak pidana dengan menyerahkan perkaranya kepada instansi yang berwenang sesuai dengan prosedur dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
4. Tindakan penyempurnaan aparatur pemerintah dibidang kelembagaan, kepegawaian dan ketatalaksanaan.
5. Tindakan peningkatan daya guna dan hasil guna terhadap fungsi pengendalian maupun terhadap pemanfaatan berbagai sumber daya yang ada agar terselenggara dengan sebaik-baiknya dan tercapai hasil kerja yang optimal.
6. Tindakan pemberian penghargaan kepada mereka yang memiliki prestasi yang dinilai patut mendapat penghargaan.

Tindakan administrasi dilakukan apabila hasil pemeriksaan BPK menemukan terdapat pelanggaran administrasi yang dilakukan oleh pejabat atau pegawai negeri sipil sehingga menyebabkan pengelolaan keuangan negara tidak sesuai dengan ketentuan yang seharusnya. Misalnya, temuan BPK tentang rekening keuangan negara atas nama personal. Tindakan tuntutan perdata/ganti rugi dilakukan apabila hasil pemeriksaan BPK berhasil mengidentifikasi kerugian negara/daerah yang diakibatkan oleh tindakan melanggar hukum atau melanggar kewajiban yang dibebankan kepada bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, pejabat lain atau siapapun. Tuntutan ganti rugi harus segera dilakukan bila pimpinan kementerian/lembaga/kepala satuan kerja perangkat daerah mengetahui terjadinya kerugian akibat perbuatan dari pihak manapun.

Tindakan pengaduan tindak pidana dilakukan apabila hasil pemeriksaan BPK menemukan dugaan tindak pidana korupsi. Hasil pemeriksaan tersebut disampaikan aparat kepada aparat penegak hukum sebagai dasar penyidikan.¹¹⁰ Artinya setelah laporan hasil pemeriksaan BPK yang mengandung dugaan tindak pidana korupsi dilaporkan kepada aparat penegak hukum, maka aparat penegak hukum tidak lagi mencari bukti permulaan yang cukup namun sudah mencari siapa pelaku atau tersangka dari tindak pidana korupsi. Dalam hal ini, pemeriksaan yang biasanya menggunakan jenis pemeriksaan investigasi dianggap merupakan tahap penyelidikan, sehingga bila telah dilaporkan, aparat penegak hukum tidak lagi mengulang tahap penyelidikan namun sudah harus meningkat ke tahap penyidikan. Hal ini dapat dipahami karena dalam melakukan pemeriksaan, BPK dilengkapi dengan kewenangan yang memadai untuk mengakses semua dokumen yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara, meliputi meminta dokumen yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, antara lain : meminta dokumen yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan keuangan dan tanggung jawab keuangan negara, mengakses semua data yang disimpan di berbagai media, aset, lokasi, dan segala jenis barang bukti atau dokumen yang ada dalam penguasaan atau

¹¹⁰ Pasal 22 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan atas Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara.

kendali dari entitas yang menjadi obyek pemeriksaan atau entitas lain yang dipandang perlu dalam pelaksanaan tugas pemeriksaanya melakukan penyegelan tempat penyimpanan uang, barang dan dokumen pengelolaan keuangan negara, meminta keterangan kepada seseorang dan memotret, merekam dan/atau mengambil sampel sebagai alat bantu pemeriksaan.¹¹¹

Tindakan penyempurnaan aparatur pemerintahan di bidang kelembagaan kepegawaian dan ketatalaksanaan. Pasal 12 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 mengharuskan BPK dalam melaksanakan pemeriksaan kinerja untuk menguji dan menilai pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah termasuk sistem kendali mutu dan hasil pemeriksaan aparat intern pemerintah. Apabila pemeriksaan kinerja menemukan kelemahan sistem pengendalian intern karena struktur yang terlalu gemuk dengan fungsi yang saling tumpang tindih, pembagian kerja (*job description*) yang saling bertabrakan, maka BPK akan merekomendasikan perbaikan kelembagaan, kepegawaian maupun ketatalaksanaan. Untuk mendapat hasil yang lebih mendalam BPK dapat melakukan pemeriksaan dengan tujuan tertentu misalnya dengan memeriksa efektivitas kelembagaan atau perbandingan pegawai dengan beban kerja.

Tindakan peningkatan daya guna dan hasil guna terhadap fungsi pengendalian maupun pemanfaatan berbagai sumber daya yang ada agar

¹¹¹ Pasal 10 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004.

dapat terselenggara dengan sebaik-baiknya dan tercapai hasil kerja yang optimal. Tindakan ini diambil untuk menyempurnakan sistem pengendalian intern, agar struktur yang dibangun mampu meningkatkan efektivitasnya dalam mengawasi kinerja bawahan. Sistem pengendalian pada hakekatnya merupakan usaha untuk mengarahkan seluruh sumber daya institusi untuk mencapai tujuan yang hendak dicapai. Untuk mencapai hal tersebut dibutuhkan paling sedikit 4 (empat) komponen, yaitu :¹¹²

1. Alat pengamatan yang mendeteksi atau mengamati dan mengukur atau menggambarkan kegiatan-kegiatan atau kejadian-kejadian lain yang perlu dikendalikan. Komponen ini disebut *observator* (pengamat) atau detektor.
2. Alat untuk menilai hasil dari suatu kegiatan atau organisasi, biasanya dikaitkan dengan keadaan atau kegiatan yang tidak dapat dikuasai. Komponen ini disebut evaluator, assesor atau selektor.
3. Alat untuk memodifikasi perilaku untuk mengubah prestasi bila diperlukan. Komponen ini disebut direktor, atau efektor.
4. Alat untuk menyebarluaskan informasi ke alat-alat lain. Komponen ini disebut jaringan komunikasi.

D. Konsep Tujuan dan Fungsi Hukum

Hukum tidak dapat dipisahkan dengan masyarakat sebab antara keduanya mempunyai hubungan timbal balik. Oleh karena hukum sifatnya

¹¹² Anthony, Dearden, Bedford, Agus Maulana, 1996, *Sistem Pengendalian Manajemen*, Jakarta : Erlangga

universal dan mengatur semua aspek kehidupan masyarakat dengan tidak ada satupun segi kehidupan manusia dalam masyarakat yang luput dari sentuhan hukum. Jadi hukum keberadaannya dalam masyarakat sebab hukum hanya ada dalam masyarakat.¹¹³

Keadaan hukum dalam suatu masyarakat akan dipengaruhi oleh perkembangan dan perubahan-perubahan yang berlangsung terus menerus dalam masyarakat, pada semua bidang kehidupan. Soerjono Soekanto¹¹⁴ mengatakan bahwa proses hukum berlangsung dalam suatu jaringan atau sistem sosial yang dinamakan masyarakat. Artinya bahwa hukum hanya dapat dimengerti dengan jalan memahami sistem sosial terlebih dahulu dan bahwa hukum merupakan suatu proses.

Menurut Soerjono Soekanto, secara garis besar hukum dapat diklasifikasikan dalam empat tahap, yaitu¹¹⁵ :

- a. Fungsi hukum sebagai sarana ketertiban dan keteraturan masyarakat. Hal ini dimungkinkan karena sifat dan watak hukum yang memberi pedoman dan petunjuk tentang bagaimana berperilaku dalam masyarakat. Menunjukkan mana yang baik dan mana yang tercela melalui norma-normanya yang mengatur perintah-perintah ataupun larangan-larangan, sedemikian rupa sehingga warga masyarakat diberi petunjuk bertingkah laku.

¹¹³ Titik Triwulan Tutik, 2006, *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta : Prestasi Pusaka, hlm. 34

¹¹⁴ Soerjono Soekanto dalam Muchsin, 2006, *Ikhtisar Ilmu Hukum*, Jakarta : Badan Penerbit IBLAM.

¹¹⁵ Ibid, hlm. 10

- b. Fungsi hukum sebagai sarana untuk mewujudkan keadilan sosial lahir batin. Hukum dengan sifat dan wataknya yang antara lain memiliki daya mengikat baik fisik maupun psikologis. Daya mengikat dan bila perlu memaksa ini adalah watak hukum yang menangani kasus-kasus nyata dan memberi keadilan dan menghukum yang salah.
- c. Fungsi hukum sebagai sarana penggerak pembangunan. Salah satu daya mengikat dan memaksa dari hukum juga dapat dimanfaatkan dan didayagunakan untuk menggerakkan pembangunan. Hukum sebagai sarana pembangunan merupakan sarana bagi otoritas untuk membawa masyarakat ke arah yang lebih maju.
- d. Fungsi kritis dari hukum. Dewasa ini sedang berkembang suatu pandangan bahwa hukum mempunyai fungsi kritis, yaitu daya kerja hukum tidak semata-mata melakukan pengawasan aparatur pemerintah (petugas) dan aparatur penegak hukum termasuk di dalamnya.

Hukum ada yang dibuat ada pula yang lahir dari masyarakat. Pada dasarnya hukum berlaku untuk ditaati, dengan demikian akan tercipta ketentraman dan ketertiban. Menurut Mochtar Kusumaatmadja sebagaimana yang dikutip oleh Samidjo dan A. Sahal¹¹⁶, menyatakan : Hukum adalah keseluruhan kaidah-kaidah serta asas-asas yang mengatur pergaulan hidup manusia dalam masyarakat yang bertujuan memelihara ketertiban juga meliputi lembaga-lembaga dan proses-proses guna

¹¹⁶ ibid

mewujudkan berlakunya kaidah sebagai suatu kenyataan dalam masyarakat.

Terkait dengan tujuan hukum, dikenal 2 (dua) buah teori tentang tujuan hukum, yaitu¹¹⁷ :

1. Teori Etis

Diperkenalkan oleh Aristoteles. Teori ini berpendapat bahwa tujuan hukum itu semata-mata untuk mewujudkan keadilan. Keadilan yang dimaksudkan dalam hal ini adalah memberikan kepada setiap orang apa yang menjadi bagian atau haknya. Nilai keadilan sifatnya relatif, sehingga tidak mungkin untuk menemukan sebuah keadilan yang mutlak (*absolute justice*). Terkait dengan hal itu, Aristoteles¹¹⁸ mengemukakan teori realis yang berusaha untuk membedakan keadilan menjadi :

- a. Teori Komutatif (*Iustitia commutativa*) yaitu keadilan yang memberikan kepada masing-masing orang apa yang menjadi bagiannya berdasarkan hak seseorang (diutamakan obyek tertentu yang merupakan hak seseorang).
- b. Keadilan distributif (*iustitia distributiva*) ialah keadilan yang memberikan kepada setiap orang bagian menurut jatahnya, sedangkan keadilan komulatif adalah keadilan yang memberikan

¹¹⁷ Ibid hlm 12

¹¹⁸ Aristoteles dalam Mochtar Kusumaatmadja dan B. Arif Sidharta, 2000, *Pengantar Ilmu Hukum; Suatu Pengenalan Pertama Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum*, Bandung : Alumni, hlm. 52-53

kepada setiap orang sama banyaknya tanpa harus mengingat jasa-jasa perseorangan.

- c. Keadilan vindikatif (*iustitia vindicativa*) adalah keadilan yang memberikan ganjaran atau hukuman kepada seseorang atau lebih sesuai kesalahan yang dilakukannya.
- d. Keadilan kreatif (*iustitia creativa*) adalah keadilan yang memberikan perlindungan kepada seseorang yang dianggap kreatif dalam menghasilkan karya ciptanya.
- e. Keadilan protektif (*iustitia protectiva*) adalah keadilan yang memberikan bantuan dan perlindungan kepada setiap manusia sehingga tidak seorangpun yang bisa diperlakukan sewenang-wenang.
- f. Keadilan legalis (*iustitia legalis*) adalah keadilan yang ingin diciptakan oleh undang-undang.

2. Teori Utilitas

Teori ini dipelopori oleh Jeremy Bentham¹¹⁹ yang menegaskan bahwa tujuan hukum adalah sedapat mungkin mendatangkan kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi masyarakat. Dalam teori utilitas ini selanjutnya diajarkan bahwa hanya dalam ketertibanlah setiap orang akan mendapatkan kesempatan untuk mewujudkan kebahagiaan yang terbanyak.

¹¹⁹ Ibid hlm. 33

Kedua teori di atas mempunyai kelemahan yang sama, yaitu tidak seimbang atau terlalu berat sebelah. Akibat mengagung-agungkan keadilan maka teori etis mengabaikan kepastian hukum. Apabila kepastian hukum terabaikan, maka ketertiban akan terganggu. Padahal justru dengan ketertiban, keadilan dapat terwujud dengan baik. Sebaliknya, karena mengagung-agungkan kegunaan, teori utilitas mengabaikan keadilan padahal hukum dapat berfaedah, apabila sebanyak mungkin menegakkan keadilan. Atas kelemahan kedua teori inilah muncul teori gabungan yang mengkombinasikan kedua teori tujuan hukum yang terdahulu.

Pakar yang menganut teori ini diantaranya adalah L.J. van Apeldoorn¹²⁰ yang menyatakan bahwa tujuan hukum ialah pengaturan kehidupan masyarakat yang adil dan damai dengan mengadakan keseimbangan antara hak dan kewajibannya. Menurut G.W. Paton¹²¹ tujuan hukum merupakan sarana untuk menjaga dan melegalkan sebuah kepentingan. Kepentingan itu ada dua macam, yaitu kepentingan sosial dan kepentingan pribadi. Kepentingan sosial terdiri atas adanya penjaminan pekerjaan, adanya aturan hukum, adanya keamanan nasional, adanya prospek ekonomi masyarakat, proteksi terhadap kepercayaan, moral, kemanusiaan dan nilai-nilai intelektual. Kepentingan pribadi terdiri atas kepentingan personal, kepentingan keluarga, kepentingan ekonomi dan kepentingan politik. Dalam menjaga dan

¹²⁰ L.J.van Apeldoorn, 1960, *Pengantar Ilmu Hukum* (terjemahan Mr. Oetarid Sadino).

¹²¹ Ibid hlm.15

melegalitaskan hal tersebut dibutuhkan hukum sebagai sarana untuk melegalkan kepentingan-kepentingan tersebut.

Menurut Achmad Ali¹²² terdapat tiga aliran konvensional tentang tujuan hukum, yaitu :

1. Aliran etis, yaitu aliran yang menganggap bahwa pada dasarnya tujuan hukum adalah semata-mata untuk mencapai keadilan;
2. Aliran utilitis, yaitu aliran yang menganggap bahwa pada dasarnya tujuan hukum adalah semata-mata untuk menciptakan kemanfaatan atau kebahagiaan warga;
3. Aliran normatif-dogmatif, yaitu aliran yang menganggap bahwa pada dasarnya tujuan hukum adalah semata-mata untuk menciptakan kepastian hukum.

Tujuan hukum sebagaimana tersebut di atas dapat dikaji dari tiga sudut pandang, yaitu¹²³ :

1. Dari sudut pandang yuridis dogmatik, tujuan hukum dititikberatkan pada kepastian hukumnya;
- (ii) Dari sudut pandang filsafat hukum, tujuan hukum dititikberatkan pada keadilan;
- (iii) Dari sudut pandang sosiologi hukum, tujuan hukum dititikberatkan pada kemanfaatannya.

Pada kenyataannya menurut Achmad Ali¹²⁴ tujuan hukum terkadang tidak dapat diwujudkan sekaligus bahkan sering terjadi

¹²² Achmad Ali, 1996, *Menguak Teori Hukum*, Jakarta : Yasrif, hlm.84

¹²³ Ibid hlm.94

benturan diantara ketiganya. Dari kenyataan seperti ini kemudian lahirlah asas prioritas dari Radbruch¹²⁵. Asas prioritas merupakan asas yang mengemukakan bahwa dalam setiap masalah urutan prioritas dalam mewujudkan tujuan hukum adalah keadilan, kemudian kemanfaatan dan yang terakhir kepastian hukum.

E. Konsep Lembaga Negara dan Lembaga Pemerintah

1. Lembaga Negara

Konsepsi tentang lembaga negara yang dalam bahasa Belanda biasanya disebut *staatsorgaan*, jika diartikan ke dalam bahasa Indonesia ialah alat perlengkapan negara, badan negara, atau dapat disebut juga organ negara. Istilah alat kelengkapan negara, lembaga negara, badan negara ataupun organ negara sering digunakan dalam konteks yang sama dan merujuk pada pengertian yang sama, yaitu yang membedakannya dengan lembaga swasta atau masyarakat. Lembaga negara terkadang disebut dengan istilah lembaga pemerintahan, lembaga pemerintahan non departemen, atau lembaga negara saja.¹²⁶

Lembaga negara atau organ negara menurut Hans Kelsen¹²⁷ mengenai *the konsep of the state organ* dalam bukunya berjudul *General Theory of Law and State*. Hans Kelsen menguraikan bahwa :

¹²⁴ Ibid hlm. 95

¹²⁵ Ibid halaman 95

¹²⁶ Asshiddiqie Jimly. 2006. *Perkembangan dan Konsolidasi Lembaga Negara Pasca Reformasi*. Jakarta : Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi, hlm 31.

¹²⁷ Hans Kelsen, 1961, *General Theory of Law and State* (terj.), Russell & Russell, New York, hlm. 192.

Who ever fullfils a function determined by the legal order is an organ.

(siapa saja yang menjalankan suatu fungsi yang ditentukan oleh suatu tata hukum (*legal order*) adalah suatu organ.)

Artinya, organ negara itu tidak selalu berbentuk organik. Di samping organ yang berbentuk organik, lebih luas lagi, setiap jabatan yang ditentukan oleh hukum dapat pula disebut organ, asalkan fungsi-fungsinya itu bersifat menciptakan norma (*norm creatiang*) dan/atau bersifat menjalankan norma (*norm applying*).

Menurut Hans Kelsen¹²⁸, parlemen yang menetapkan undang-undang dan warga negara yang memilih para wakilnya melalui pemilihan umum sama-sama merupakan organ negara dalam arti luas. Demikian pula hakim yang mengadili dan menghukum penjahat serta terpidana yang menjalankan hukuman tersebut di dalam lembaga permasyarakatan juga merupakan organ negara. Dalam pengertian organ negara yang luas ini, organ negara itu identik dengan individu yang menjalankan fungsi atau jabatan tertentu dalam konteks kegiatan bernegara. Inilah yang disebut sebagai jabatan publik atau jabatan umum dan pejabat publik atau pejabat umum.¹²⁹

¹²⁸ Hans Kelsen sebagaimana yang dikutip oleh Jimly Asshiddiqie dalam ibid halaman. 32

¹²⁹ Pejabat yang biasa dikenal dengan pejabat umum misalnya adalah notaris dan pejabat pembuat akta tanah (PPAT). Seringkali orang beranggapan seakan-akan hanya notaris dan PPAT yang merupakan pejabat umum, padahal semua pejabat publik adalah pejabat umum. Karena yang dimaksud dengan kata jabatan umum itu tidak lain adalah pejabat publik.

Hans Kelsen membagi lembaga atau organ negara ke dalam dua bagian yaitu pengertian dalam arti luas dan sempit, yang meliputi¹³⁰ :

1. *Who ever fulfills a function determined by the legal order is an organ.*

Menurut Hans Kelsen setiap individu, orang ataupun lembaga dapat disebut sebagai suatu organ negara bila berfungsi untuk menciptakan norma (*norm creating*) dan menjalankan norma (*norm applying*) sekaligus. DPR berdasarkan Pasal 20 ayat (1) UUD 1945 yang memegang kekuasaan membentuk undang-undang adalah organ negara yang *norm creating* sekaligus *norm applying*. Begitu pula MPR termasuk kategori organ negara dalam pengertian yang dilegitimasi oleh Pasal 3 ayat (1) UUD 1945. Warga negara, menurut Kelsen juga organ negara dalam pengertian yang luas.

2. *....he personally has a specific legal position.*¹³¹ Pengertian pertama tersebut disempurnakan lagi bahwa organ negara, dalam hal ini yakni : tiap individu dapat dikatakan sebagai organ negara bila secara pribadi ia memiliki kedudukan hukum tertentu. Ciri-ciri organ negara dalam pengertian kedua ini meliputi : 1) Organ negara itu dipilih atau diangkat untuk menduduki jabatan atau fungsi tertentu; 2) Fungsi itu dijalankan sebagai profesi utama atau bahkan secara hukum bersifat eksklusif; 3) Karena fungsinya itu, ia berhak untuk mendapatkan imbalan gaji dari negara.

¹³⁰ ibid

¹³¹ Ibid hlm 37

Organ negara dalam arti sempit menurut Kelsen yakni meniadakan warga negara atau rakyat. Faktor utamanya adalah tidak ada kaitannya dengan jabatan untuk melaksanakan fungsi tertentu. Rakyat yang memilih parlemen dalam pemilihan umum memang telah menjalankan fungsi tertentu, akan tetapi tidak setiap rakyat mempunyai jabatan tertentu. Rakyat tidak termasuk pejabat yang memegang jabatan dalam organisasi kenegaraan, oleh sebab itu maka rakyat tidak termasuk dalam organ negara dalam pengertian kedua tersebut.

Jimly Asshiddiqie¹³², mengemukakan pendapat kurang lebih sama dengan Hans Kelsen tentang konsepsi atau organ lembaga negara ini, dilatarbelakangi oleh perkembangan ketatanegaraan dengan cepat, dan kasus-kasus kenegaraan semakin kompleks. Beliau memandang konsepsi tentang organ atau lembaga negara tidak bisa dibatasi pada pandangan *trias politica* Montesquieu yaitu legislatif, eksekutif, ataupun yudisial saja. Pada umumnya dewasa ini ketiga cabang kekuasaan tersebut telah saling bersentuhan dan saling mengendalikan satu dengan yang lainnya sesuai dengan prinsip *checks and balances*. Lembaga negara dapat dikategorikan dalam lima lapisan atau bagian, yang meliputi:

1. Dalam arti yang paling luas, lembaga negara mencakup setiap individu yang menjalankan fungsi menciptakan hukum (*law creating*) dan fungsi menerapkan hukum (*law applying*). Titik berat dari pengertian yang luas ini adalah kata-kata setiap individu. Individu

¹³² Jimly Asshiddiqie sebagaimana yang dikutip oleh Green Mind Community. 2009. Halaman 57-58

tersebut bisa siapa saja (baik rakyat atau pun ketiga cabang kekuasaan) dalam konteks *law creating dan law applying*, contohnya pemilihan umum yang dilaksanakan oleh seluruh rakyat banyak.

2. Pengertian kedua, yang cenderung luas namun lebih sempit dari pengertian pertama, menyebutkan bahwa lembaga negara mencakup fungsi tersebut di atas dan juga posisi sebagai atau berada dalam struktur jabatan kenegaraan atau jabatan pemerintahan. Kunci dari pengertian lembaga negara pada pengertian kedua ini terletak pada kata-kata individu yang menjabat posisi tertentu di pemerintahan atau kenegaraan. Jadi warga negara atau rakyat sudah tidak termasuk dalam lembaga negara.
3. Pengertian ketiga mengartikan lembaga negara dalam arti sempit sebagai badan atau organisasi yang menjalankan fungsi menciptakan hukum dan fungsi menerapkan hukum dalam kerangka struktur dan sistem ketatanegaraan atau pemerintahan. Dalam pengertian yang terakhir ini lembaga negara mencakup badan-badan yang dibentuk berdasarkan konstitusi ataupun peraturan perundang-undangan lain di bawahnya yang berlaku di suatu negara. Dalam pengertian ketiga ini organ negara yang lebih sempit dari pengertian kedua dan diartikan sebagai badan atau organisasinya (bukan orang atau individunya) dalam konteks struktur ketatanegaraan. Tak kalah pentingnya bahwa lembaga negara itu meliputi lembaga negara yang dibentuk berdasarkan UUD, UU, Peraturan Presiden ataupun oleh keputusan

yang tingkatannya lebih rendah, baik di tingkat pusat ataupun di daerah.

4. Pengertian organ negara yang keempat yang lebih sempit lagi, yaitu lembaga negara yang hanya terbatas pada pengertian lembaga-lembaga negara yang dibentuk berdasarkan UUD, UU ataupun peraturan yang lebih rendah. Yang menjadi kunci pokok untuk membedakan pengertian lembaga negara yang ketiga dan pengertian lembaga negara yang keempat ini adalah kata-kata “keputusan-keputusan yang tingkatnya lebih rendah, baik di tingkat pusat maupun di daerah.” Pengertian organ negara yang ketiga mencakup lembaga negara mulai di tingkat pusat sampai di daerah, termasuk pula kecamatan, kelurahan, dan lain-lain. Sedangkan pengertian organ negara yang keempat hanya terbatas pada lembaga negara di tingkat pusat dan lembaga negara di tingkat daerah saja. (hanya hingga DPRD saja).
5. Pengertian organ negara yang kelima, yaitu memberikan kekhususan kepada lembaga-lembaga negara yang berada di tingkat pusat yang pembentukannya diatur dan ditentukan oleh UUD 1945. Lembaga-lembaga negara tersebut meliputi MPR, DPR, Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, dan Badan Pemeriksa Keuangan.

Lembaga negara yang diatur dan dibentuk oleh Undang-undang Dasar merupakan organ konstitusi. Lembaga negara yang dibentuk berdasarkan undang-undang disebut organ undang-undang. Organ

negara yang dibentuk karena Keputusan Presiden tentunya lebih rendah tingkatan dan derajat perlakuan hukum terhadap pejabat yang duduk di dalamnya¹³³.

Dalam setiap pembicaraan mengenai organisasi negara, ada dua unsur pokok yang saling berkaitan, yaitu *organ dan functie*. *Organ* adalah bentuk atau wadahnya, sedangkan *functie* adalah isinya; organ adalah status bentuknya, sedangkan *functie* adalah gerakan wadah itu sesuai maksud pembentukannya. Dalam naskah Undang-undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945, organ-organ yang dimaksud, ada yang disebut secara eksplisit namanya, dan ada pula yang disebut hanya implisit fungsinya. Ada pula lembaga atau organ yang disebut baik nama maupun fungsinya atau kewenangannya akan diatur pada peraturan yang lebih rendah¹³⁴.

Harus diakui bahwa di tengah masyarakat kita masih berkembang pemahaman yang luas bahwa pengertian lembaga negara dikaitkan dengan cabang-cabang kekuasaan tradisional legislatif, eksekutif, dan yudikatif. Lembaga negara dikaitkan dengan pengertian lembaga negara yang berada di ranah kekuasaan legislatif disebut lembaga legislatif, yang berada di ranah eksekutif disebut lembaga pemerintah, dan yang berada di ranah yudikatif disebut sebagai lembaga pengadilan. Oleh karena itu, sebelum perubahan UUD 1945, biasa dikenal adanya istilah lembaga pemerintah, lembaga departemen, lembaga pemerintah non departemen,

¹³³ Jimly Asshiddiqie. 2006. Dalam ibid hlm. 37

¹³⁴ Jimly Asshiddiqie. 2009. *Menuju* op.cit hlm. 461

lembaga negara, lembaga tinggi negara, dan lembaga tertinggi negara. Dalam hukum tata negara biasanya dipakai istilah yang menunjuk pada pengertian yang lebih terbatas, yaitu alat perlengkapan negara yang biasanya dikaitkan dengan cabang kekuasaan legislatif, eksekutif, dan yudikatif.

Sebelum UUD 1945 diamandemen, kita menganut paham pembagian kekuasaan dalam arti vertikal (*vertical distribution of power*). Hal ini karena kedaulatan rakyat dianggap tercermin dalam kekuasaan lembaga tertinggi negara yaitu Majelis Permusyawaratan Rakyat sebagai penjelmaan seluruh rakyat. Kemudian kekuasaan itu dibagi-bagi lagi kepada lembaga tinggi negara yaitu presiden, DPR, DPA, MA dan BPK secara distributif.

Sejak UUD 1945 dirubah, konstitusi kita meninggalkan doktrin pembagian kekuasaan dan mengadopsi gagasan pemisahan kekuasaan dalam arti horizontal (*horizontal distribution of power*). Pemisahan kekuasaan dilakukan dengan menerapkan prinsip *checks and balances* diantara lembaga-lembaga konstitusional yang sederajat dengan itu yang diidealkan dapat saling mengendalikan satu sama lain. Dengan adanya pergeseran pengertian yang demikian tersebut, maka konfigurasi kekuasaan dan kelembagaan negara juga mengalami perubahan secara mendasar. Sekarang tidak dikenal lagi pengertian lembaga tertinggi

negara. Kedudukan MPR sederajat dengan DPR dan DPD. Jimly Asshiddiqie¹³⁵ membedakan empat tingkatan kelembagaan, yaitu:

1. Lembaga yang dibentuk berdasarkan Undang-undang Dasar yang diatur dan ditentukan lebih lanjut dalam Undang-undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden dan Keputusan Presiden.

Lembaga yang dibentuk berdasarkan undang-undang dasar disebut juga dengan lembaga konstitusional, misalnya DPR, DPD, MPR, MK, MA dan BPK. Kewenangannya diatur dalam undang-undang dasar dan lebih dirinci lagi dengan undang-undang.

2. Lembaga yang dibentuk berdasarkan undang-undang yang diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden dan Keputusan Presiden.

Lembaga ini diatur dengan undang-undang dan sumber kewenangannya berasal dari pembentuk undang-undang. Proses pemberian kewenangan pada lembaga ini melibatkan peran DPR dan Presiden, atau untuk hal-hal tertentu melibatkan juga peran DPD. Oleh karena itu, pembubaran atau perubahan bentuk dan kewenangan lembaga semacam ini juga harus melibatkan presiden dan DPR, atau bahkan DPD, misalnya Kejaksaan Agung, Bank Indonesia, Komisi Pemilihan Umum, Komisi Pemberantasan Korupsi, Komisi Penyiaran Indonesia, PPATK, Komnas HAM, dan lain sebagainya.

¹³⁵ Asshiddiqie Jimly, 2010, *Perkembangan dan Konsolidasi Lembaga Negara Pasca Reformasi*, Jakarta : Sinar Grafika. Hlm.43-44

3. Lembaga yang dibentuk berdasarkan Peraturan Pemerintah atau Peraturan Presiden yang ditentukan lebih lanjut dengan Keputusan Presiden.

Lembaga dibentuk oleh presiden dan sumber kewenangannya murni dari presiden sebagai kepala pemerintahan, sehingga pembentukannya murni dari *beleids* presiden (*president policy*). Artinya, pembentukan, perubahan ataupun pembubaran lembaga ini tergantung dari kebijakan presiden. Pengaturan mengenai organisasi lembaga yang bersangkutan juga cukup dituangkan dalam peraturan presiden yang bersifat *regeling* dan pengangkatan anggotanya dilakukan dengan Keputusan Presiden yang bersifat *beschiking*.

4. Lembaga yang dibentuk berdasarkan Peraturan Menteri yang ditentukan lebih lanjut dengan Keputusan Menteri atau pejabat di bawah menteri.

Lembaga ini dibentuk atas inisiatif menteri sebagai pejabat publik berdasarkan kebutuhan berkenaan dengan tugas-tugas pemerintahan dan pembangunan di bidang-bidang yang menjadi tanggung jawabnya.

BPK merupakan struktur kelembagaan negara yang bersifat *auxiliary* terhadap fungsi DPR di bidang pengawasan terhadap kinerja pemerintahan. Pengawasan yang dilakukan oleh DPR terhadap pemerintah bersifat politis sedangkan BPK merupakan lembaga negara yang melakukan pemeriksaan keuangan secara teknis. Lembaga seperti

ini di Belanda disebut dengan nama *Raad van Rekenkamer*. Di Perancis, lembaga yang mirip dengan ini adalah *Cour des Comptes*. Hanya bedanya, di dalam sistem Perancis, lembaga ini disebut *cour* atau pengadilan karena memiliki fungsi sebagai forum yudisial bagi pemeriksaan mengenai penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dalam tanggung jawab pengelolaan keuangan negara.

Kedudukan BPK secara konstitusional diatur dalam UUD NRI 1945 Pasal 23E, 23F dan 23G, yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 23E :

- (1) *Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri.*
- (2) *Hasil pemeriksaan keuangan negara diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah.*
- (3) *Hasil pemeriksaan tersebut ditindaklanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang-undang.*

Pasal 23F :

- (1) *Anggota Badan Pemeriksa Keuangan dipilih oleh Dewan Perwakilan Rakyat dengan memperhatikan pertimbangan Dewan Perwakilan Daerah dan diresmikan oleh presiden.*
- (2) *Pimpinan Badan Pemeriksa Keuangan dipilih dari dan oleh anggota.*

Pasal 23G :

- (1) *Badan Pemeriksa Keuangan berkedudukan di ibukota negara dan memiliki perwakilan di setiap propinsi.*

(2) *Ketentuan lebih lanjut mengenai Badan Pemeriksa Keuangan diatur dengan undang-undang.*

Menurut Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan Pasal 6 ayat (1) menegaskan tentang tugas BPK untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lainnya yang mengelola keuangan negara. Lembaga atau badan lainnya yang dimaksud dalam Pasal 6 adalah badan hukum milik negara, yayasan yang mendapat fasilitas negara, komisi-komisi yang dibentuk berdasarkan undang-undang, dan badan swasta lainnya yang menerima dan/atau mengelola uang negara.

2. Lembaga Pemerintah

Sistem presidensil modern dipelopori oleh Amerika Serikat, dimana negara dikepalai oleh seorang presiden yang berkedudukan sebagai kepala negara sekaligus juga sebagai kepala pemerintahan. Kewenangan presiden dibatasi berdasarkan prinsip demokrasi yang berdasarkan atas hukum. Hal ini dimaksudkan agar presiden sebagai pemegang kekuasaan tertinggi tidak menyalahgunakan kewenangannya. Negara dengan sistem presidensil tidak terlepas dari lembaga kepresidenan.

Lembaga kepresidenan adalah lembaga negara yang memegang kekuasaan pemerintahan di dalam konteks *Trias Politica* disebut eksekutif

yaitu lembaga negara yang memegang kekuasaan untuk melaksanakan undang-undang.¹³⁶ Lembaga kepresidenan dapat juga diartikan sebagai institusi atau organisasi jabatan yang dalam sistem pemerintahan berdasarkan UUD 1945 berisi dua jabatan, yaitu presiden dan wakil presiden. Dalam struktur ketatanegaraan dengan sistem pemerintahan presidensiil, patut dicatat bahwa yang menyangkut lembaga kepresidenan adalah :

Pertama : Kedudukan sebagai lembaga negara dan kepala pemerintahan menyatu dalam jabatan presiden dan wakil presiden.

Kedua : Presiden tidak bertanggung jawab kepada parlemen.

Ketiga : Presiden dan parlemen mempunyai kedudukan yang sejajar sehingga presiden tidak dapat membubarkan parlemen, demikian pula parlemen tidak dapat memberhentikan presiden.¹³⁷

Lembaga kepresidenan dapat mengeluarkan peraturan. Peraturan yang dikeluarkan oleh lembaga Kepresidenan ini pada pokoknya dapat dibagi tiga, yaitu :

1. peraturan yang ditetapkan dalam rangka pelaksanaan peraturan yang kedudukannya lebih tinggi seperti Peraturan Pemerintah dalam rangka melaksanakan Undang-Undang;

¹³⁶ Hamidi Jazim dan Mustafa Lutfi, 2010, *Hukum Lembaga Kepresidenan*. Bandung : PT Alumni. Hlm.67

¹³⁷ Terang Narang Agustin, 2003, *Reformasi Hukum : Pertanggungjawaban Seorang Wakil Rakyat*, Jakarta : Pustaka Sinar Harapan. Hlm. 49

- (ii) peraturan yang ditetapkan secara mandiri dalam arti tidak untuk melaksanakan peraturan yang lebih tinggi, seperti misalnya Keputusan Presiden yang bersifat mandiri, bukan dalam rangka melaksanakan undang-undang. Biasanya, peraturan demikian ini ditetapkan dalam rangka penentuan *'policy rules'* atau *'beleidsregel'* yang perlu dituangkan dalam bentuk peraturan tertulis¹³⁸;
- (iii) putusan-putusan hukum yang bersifat *'beschikking'* atau penetapan yang bersifat administratif, seperti pengangkatan ataupun pemberhentian pejabat.¹³⁹

Kekuasaan dan tanggung jawab pemerintahan berada di tangan satu orang yaitu pada presiden sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 4 ayat (1) UUD NRI 1945¹⁴⁰. Dalam melaksanakan tugasnya presiden dibantu oleh satu orang wakil presiden sebagaimana ketentuan dalam Pasal 4 ayat (2) UUD NRI 1945 dan para menteri negara sebagaimana amanat Pasal 17 ayat (1) UUD NRI 1945¹⁴¹. Para menteri diangkat oleh presiden dan membidangi urusan tertentu dalam pemerintahan. Ketentuan mengenai kementerian negara disusun dalam bab yang terpisah dan

¹³⁸ Hamid S. Attamimi, 1991, "Peranan Keputusan Presiden: Studi Analisis tentang Keputusan Presiden yang Berfungsi Pengaturan dalam Kurun Waktu Pelita I-Pelita IV", Disertasi : Universitas Indonesia.

¹³⁹ Jimly Asshiddiqie, "Penataan Kembali Bentuk dan Susunan Tata Urut Peraturan Perundang-Undangan Republik Indonesia", Seminar Nasional Perubahan Kedua UUD 19945, diselenggarakan oleh Sekretariat Jenderal MPR-RI dan Fakultas Hukum Universitas Indonesia, di Bandar Lampung, 24-26 Maret, 2000.

¹⁴⁰ Pasal 4 (1) UUD NRI 1945 : Presiden Republik Indonesia memegang kekuasaan pemerintahan menurut undang-undang dasar

¹⁴¹ Pasal 17 UUD NRI 1945 berbunyi :

- (1) Presiden dibantu oleh menteri-menteri negara
- (2) Menteri-menteri itu diangkat dan diberhentikan oleh presiden;
- (3) Setiap menteri membidangi urusan tertentu dalam pemerintahan;
- (4) Pembentukan, pengubahan, dan pembubaran kementerian negara diatur dalam Undang-undang

tersendiri dari Bab III tentang Kekuasaan Pemerintahan Negara. Pemisahan ini pada pokoknya, disebabkan karena kedudukan menteri-menteri negara ini dianggap sangat penting dalam sistem ketatanegaraan menurut UUD 1945. Presiden Republik Indonesia menurut UUD 1945 bukanlah merupakan kepala eksekutif.¹⁴²

Kepala eksekutif yang sebenarnya adalah menteri yang bertanggungjawab kepada presiden. Oleh sebab itu, dalam penjelasan UUD 1945 sebelum perubahan dinyatakan bahwa menteri itu bukanlah pejabat biasa. Kedudukannya sangat tinggi sebagai pemimpin pemerintahan eksekutif sehari-hari. Artinya, para menteri itulah yang pada pokoknya merupakan pemimpin pemerintahan dalam arti yang sebenarnya di bidang tugasnya masing-masing (*pouvoir executive*). Dengan kedudukannya tersebut, menteri mempunyai pengaruh yang besar terhadap presiden dalam menentukan politik negara mengenai departemen atau lembaga yang dipimpinnya.

Dalam kaitannya dengan tujuan penyelenggaraan negara, menteri harus meletakkan tugas dan kedudukannya pada satu koordinasi yang baik dengan presiden dan menteri lainnya. Menteri tidak dapat mengambil kebijakan yang tidak menjadi bagian dari bagian wewenangnya atau mengambil keputusan yang memengaruhi garis kebijakan pemerintahan secara keseluruhan. Apabila dikaitkan dengan konsepsi negara kesejahteraan, pembentukan menteri sebagai bagian dari organisasi

¹⁴² Asshiddiqie Jimly, *Perkembangan ..., op.cit.* hlm. 147

pemerintahan tidak semata-mata membantu kinerja presiden tetapi juga secara aktif mewujudkan kesejahteraan rakyat.

Departemen dipimpin oleh Menteri dengan jabatan politis dan membawahi tugas-tugas publik dalam lingkungan departemen yang dipimpinnya. Menteri yang memimpin departemen ini harus dibedakan dari jabatan Menteri tanpa portfolio karena keberadaan jabatan Menteri tanpa portfolio dapat diubah secara dinamis oleh Presiden setiap waktu tergantung kebutuhan. Akan tetapi, kementerian yang memimpin departemen seyogyanya bersifat tetap, karena menyangkut struktur pemerintahan sampai ke daerah-daerah. Oleh karena sifat tugasnya yang langsung berhubungan dengan kepentingan publik, maka Menteri yang memimpin departemen itu diperbolehkan mengeluarkan produk-produk peraturan tersendiri yang dimaksudkan untuk melaksanakan peraturan-peraturan yang lebih tinggi.

Dalam hubungan itu, selama ini, diberlakukan adanya Keputusan Menteri ataupun Peraturan Menteri yang berisi peraturan untuk kepentingan publik. Berkaitan dengan ini memang berkembang pemikiran untuk membedakan antara peraturan yang memuat norma aturan publik dengan penetapan yang bersifat administratif. Jimly Asshiddiqie berpendapat agar yang pertama disebut Peraturan Menteri, sedangkan yang kedua disebut Keputusan Menteri, agar tidak tumpang tindih seperti

dalam praktek dewasa ini.¹⁴³ Di samping itu, perlu dipertegas pula bahwa yang berwenang menetapkan peraturan untuk kepentingan publik hanya jabatan Menteri saja, bukan Direktur Jenderal ataupun Sekretaris Jenderal departemen yang merupakan jabatan-jabatan pegawai negeri biasa.

Selain pembatasan terhadap pejabat-pejabat administratif, ada pula pendapat seperti yang dikemukakan oleh Awaluddin Djamin untuk membatasi kewenangan mengeluarkan peraturan hanya pada Menteri yang memimpin departemen, dan tidak pada Menteri Negara tanpa portfolio.¹⁴⁴ Hal ini dikarenakan bahwa menteri tanpa portfolio itu tidak berhubungan langsung dengan kepentingan masyarakat luas. Kalaupun ia perlu mengeluarkan peraturan, maka peraturan tersebut harus ditetapkan oleh menteri terkait yang memimpin departemen tertentu. Keberadaan kementerian tanpa portfolio itu sendiri bersifat sangat kondisional dan tergantung kepada politik pemerintahan yang ditetapkan oleh Presiden. Artinya, suatu kementerian negara dapat saja dibubarkan dan diadakan oleh Presiden tergantung perkembangan kebutuhan. Pengangkatan dan pemberhentian pejabat menteri jelas merupakan wewenang Presiden.

¹⁴³ Asshiddiqie Jimly, *Masa Depan Hukum Di Era Teknologi Informasi: Kebutuhan Untuk Komputerisasi Sistem Informasi Administrasi Kenegaraan Dan Pemerintahan*; Materi Kuliah pada Program Pendidikan Lanjutan Hukum Teknologi Informasi dan Telekomunikasi, Lembaga Pendidikan Lanjutan Ilmu Hukum, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Senin, 1 Mei 2000. Hlm 7

¹⁴⁴ Awaluddin Djamin, 199, *Reformasi Aparatur/Administrasi Negara R.I. Pasca Pemilu 1999*, Jakarta : Yayasan Tenaga Kerja Indonesia, hal. 71. Menurutnya, "Menko, Menteri Negara (yang tidak memimpin Departemen) dan Menteri muda, seyogyanya tidak mengeluarkan Peraturan Menteri yang mengikat rakyat." Alasan logisnya ialah bahwa hanya Menteri yang memimpin Departemen sajalah yang dapat diharapkan bertanggungjawab atas keberhasilan pelaksanaan Peraturan yang dikeluarkannya itu, karena adanya dukungan perangkat organisasi yang dipimpinnya.

Akan tetapi, pembentukan dan pembubaran departemen haruslah dibedakan dari pembentukan dan pembubaran kantor menteri negara yang lebih fleksibel sifatnya. Pembentukan, pembubaran ataupun perubahan suatu departemen menyangkut kepentingan yang luas, karena itu tidak boleh ditentukan hanya oleh Presiden. Berkenaan dengan eksistensi departemen pemerintah itu harus ditetapkan dengan undang-undang, bukan oleh Presiden sendiri seperti yang terjadi dewasa ini.¹⁴⁵

Lembaga Pemerintah sebagian dipimpin oleh pejabat setingkat menteri ataupun dirangkap oleh seorang menteri negara seperti misalnya jabatan Kepala BPPT dirangkap oleh Menristek, Ketua Bappenas pernah dirangkap oleh Menko dan juga pernah dijabat oleh seorang menteri, Badan Pertanahan Nasional pernah dipimpin oleh seorang menteri negara, dan seterusnya. Akan tetapi, lebih banyak lagi badan-badan pemerintahan non-departemen yang dipimpin oleh seorang Kepala yang berkedudukan sebagai seorang pejabat eselon 1. Dalam hal demikian itu, pejabat pimpinan badan pemerintahan non-departemen ini tidak berwenang mengeluarkan peraturan untuk kepentingan publik. Akan tetapi, secara internal, banyak peraturan yang perlu dikeluarkan untuk mengalur organisasi yang dipimpinnya secara internal. Di sisi lain, dalam pelaksanaan tugas-tugasnya sehari-hari, organisasi badan dan para pejabat serta pegawai yang bekerja di dalamnya juga diikat oleh berbagai macam peraturan yang ditetapkan oleh institusi yang lebih tinggi. Oleh

¹⁴⁵ Op.cit hal. 8

sebab itu, meskipun tidak mengeluarkan peraturan tersendiri, unit kerja hukum tetap diperlukan di lingkungan badan-badan pemerintahan non-departemen.

BPKP merupakan lembaga pemerintah non departemen yang dipimpin oleh seorang pejabat eselon 1. BPKP dibentuk berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan yang bernaung di bawah Departemen Keuangan. Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen menempatkan BPKP sebagai salah satu lembaga pemerintah non departemen yang bernaung di bawah Kementrian Pendayagunaan Aparatur Negara dan bertanggung jawab langsung kepada presiden.¹⁴⁶ Sesuai dengan ketentuan Pasal 3 Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, maka BPKP mempunyai tugas untuk :

- a. merumuskan perencanaan dan program pelaksanaan pengawasan bagi BPKP dan mempersiapkan perumusan perencanaan dan program pelaksanaan pengawasan bagi seluruh aparat pengawasan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.
- b. memberikan bimbingan dan pembinaan bidang pengawasan;

¹⁴⁶ Pasal 106 Kepres Nomor 103 Tahun 2001

- c. memonitor pelaksanaan rencana pengawasan dan mengadakan analisa atas hasil pengawasan seluruh aparat pemerintah pusat dan pemerintah daerah;
- d. mempersiapkan pedoman pemeriksaan bagi seluruh aparat pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan pemerintah pusat dan pemerintah daerah;
- e. melakukan koordinasi teknis mengenai pelaksanaan pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan departemen dan instansi pemerintah lainnya di pusat dan daerah;
- f. meningkatkan ketrampilan teknis seluruh aparat pengawasan pemerintah pusat dan pemerintah daerah;
- g. melakukan pengawasan terhadap semua penerimaan pusat dan daerah, termasuk pengawasan atas pelaksanaan fasilitas pajak, bea dan cukai;
- h. melakukan pengawasan terhadap semua pengeluaran pemerintah pusat dan pemerintah daerah;
- i. melakukan pengawasan terhadap seluruh barang-barang bergerak milik pemerintah pusat dan pemerintah daerah;
- j. melakukan pengawasan terhadap semua Badan Usaha Milik Negara, Badan Usaha Milik Daerah dan badan-badan lainnya yang seluruh atau sebagian kekayaannya dimiliki pemerintah pusat dan pemerintah daerah;

- k. melakukan pengawasan terhadap badan-badan lain yang seluruh atau sebagian keuangannya dibiayai oleh dan atau disubsidi atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara termasuk badan-badan yang didalamnya terdapat kepentingan keuangan atau kepentingan lain dari pemerintah pusat dan daerah karena memberikan hak atau wewenang hukum publik;
- l. melakukan pengawasan terhadap sistem administrasi pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Badan Usaha Milik Negara, Badan Usaha Milik Daerah, termasuk pembukuan rekening-rekening pemerintah pada bank;
- m. melakukan evaluasi terhadap tata kerja administrasi pemerintahan yang telah ditetapkan oleh masing-masing instansi;
- n. melakukan pemeriksaan khusus terhadap kasus-kasus tidak lancarnya pelaksanaan pembangunan dan kasus-kasus yang diperkirakan mengandung unsur penyimpangan yang merugikan pemerintah pusat, pemerintah daerah, Badan Usaha Milik Negara, dan Badan Usaha Milik Daerah;
- o. melakukan pemeriksaan akuntan untuk memberikan pernyataan pendapat akuntan terhadap Badan Usaha Milik Negara, Badan Usaha Milik Daerah dan badan-badan lainnya yang dianggap perlu;
- p. melakukan pengawasan kantor akuntan publik.

Pada tahun 2002, Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 diubah dengan Keputusan Presiden Nomor 42 Tahun 2002 yang mengatur fungsi BPKP meliputi :

- 1). Pengkajian dan penyusunan kebijakan nasional dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
- 2). Perumusan pelaksanaan kebijakan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
- 3). Koordinasi kegiatan fungsional dalam pelaksanaan tugas BPKP.
- 4). Pemantauan, pemberian bimbingan, dan pembinaan terhadap kegiatan pengawasan keuangan dan pembangunan.
- 5). Penyelenggaraan, pembinaaan, dan pelayanan administrasi umum dibidang perencanaan umum, ketatausahaan, organisasi dan tatalaksana, kepegawaian, keuangan, kearsipan, persandingan, perlengkapan, dan rumah tangga.

Peraturan Pemerintah Nomor 64 Tahun 2005 tentang Perubahan Keenam Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen. Pasal 1 Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 menjelaskan bahwa Lembaga Pemerintah Non Departemen yang selanjutnya disebut LPND adalah lembaga pemerintah pusat yang dibentuk untuk melaksanakan tugas pemerintahan tertentu dari Presiden. LPND merupakan lembaga yang bekerja berdasarkan permintaan dari presiden dan wajib melaporkan hasil

kerjanya kepada presiden berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. BPKP merupakan LPND yang bertugas atas permintaan Presiden dan bertanggungjawab kepada Presiden. Permintaan disini juga dapat diartikan presiden telah memberikan persetujuan atas usulan pelaksanaan tugas apabila tugas tersebut sebelumnya diusulkan terlebih dahulu oleh pihak BPKP.

Laporan hasil pelaksanaan tugas tersebut wajib disampaikan terlebih dahulu kepada Presiden sebagai bahan pertimbangan untuk membuat keputusan, namun yang menjadi catatan disini adalah tugas yang diusulkan oleh pihak BPKP atau yang diminta oleh Presiden harus sesuai dengan aturan yang mendasarinya. BPKP mempunyai tugas melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan serta memiliki fungsi mengkaji, menyusun, dan melaksanakan kebijakan nasional di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan.¹⁴⁷ Jelas bahwa yang dititik beratkan sebagai tugas BPKP adalah mencakup pengawasan baik pengawasan keuangan, pelaksanaan pemerintahan dan pengawasan kinerja atas pelaksanaan pemerintahan.

Objek pengawasan BPKP dijelaskan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). BPKP berwenang melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi:

a. kegiatan yang bersifat lintas sektoral

¹⁴⁷ Pasal 52 Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001

b. kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden.

Jadi ranah pengawasan pelaksanaan pemerintahan yang menjadi tugas dan wewenang BPKP hanya pada kegiatan lintas sektoral dan kebendaharaan umum negara terlepas dari berdasarkan penugasan dari Presiden.

F. Kerangka Pemikiran



G. Definisi Operasional Variabel

Variabel dalam penelitian ini dapat digolongkan dalam dua bagian, yaitu :

1. Variabel bebas

Variabel yang mempengaruhi optimalisasi kewenangan dalam melakukan pengawasan dalam pengelolaan keuangan negara, yakni :

- (1) Substansi hukum, yang dimaksud dalam penelitian ini adalah ketentuan suatu peraturan perundang-undangan yang dilihat dari segi pemenuhan nilai-nilai fundamental, pemenuhan standar kejelasan norma dari segi subjek, objek pengaturan, wilayah dan waktu keberlakuan, kejelasan penyelesaian perkara
- (2) Sinergitas kewenangan BPK dan BPKP, yaitu keserasian, keselarasan hubungan antara BPK dan BPKP dalam melakukan pemeriksaan dan pengawasan terhadap tanggungjawab pengelolaan keuangan negara.
- (3) Faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas pengawasan BPK dan BPKP yang dimaksud dalam penelitian ini adalah faktor-faktor yang dipandang dapat mempengaruhi hasil pengawasan BPK dan BPKP dilihat dari kualitas sumber daya manusia, tindak lanjut laporan hasil pengawasan, efektivitas hukum budaya kerja dan partisipasi masyarakat.

Indikator-indikator variabel mengenai substansi hukum pengawasan pengelolaan keuangan negara oleh BPK meliputi :

- 1) Nilai-nilai fundamental yang dimaksud dalam penelitian ini adalah ketentuan yang diatur dalam konstitusi .
- 2) Subjek dan objek pengaturan yang dimaksud dalam penelitian ini mencakup tugas dan wewenang BPK.
- 3) Wilayah pengaturan yang dimaksud dalam penelitian ini adalah ruang lingkup pengawasan.
- 4) Waktu yang dimaksud dalam penelitian ini adalah jangka waktu pengawasan
- 5) Penyelesaian perkara yang dimaksud dalam penelitian ini mencakup tindak lanjut LHP BPK yang dilakukan oleh DPR, DPRD dan penegak hukum.

Indikator-indikator variabel sinergitas kewenangan BPK dan BPKP meliputi

- (1) Koordinasi antara BPK dan BPKP yang dimaksud dalam penelitian ini adalah suatu upaya koordinasi yang dilakukan oleh BPK dan BPKP dalam melakukan pengawasan pengelolaan keuangan negara.
- (2) Sinkronisasi pengawasan antara BPK dan BPKP yang dimaksud dalam penelitian ini adalah suatu upaya untuk menyelaraskan pelaksanaan pengawasan yang dimiliki oleh BPK dan BPKP agar terhindar dari terjadinya duplikasi kewenangan.

Indikator variabel faktor-faktor penghambat pemeriksaan keuangan negara adalah :

- (1) Kualitas sumber daya manusia yang dimaksud dalam penelitian ini adalah ketersediaan tenaga pengelola keuangan dan pengawas pengelolaan keuangan negara yang akuntabel.
- (2) Budaya kerja yang dimaksud dalam penelitian ini adalah etos kerja yang tercipta di kalangan aparat pengawas keuangan negara.
- (3) Tindak lanjut hasil pengawasan yang dimaksud dalam penelitian ini adalah upaya yang dilakukan oleh BPK dan BPKP dalam memantau tindak lanjut hasil pengawasan oleh entitas yang diawasi.
- (4) Efektivitas hukum yang dimaksud dalam penelitian ini adalah mengkaji implementasi pengawasan pengelolaan keuangan negara yang dilaksanakan oleh BPK.
- (5) Partisipasi masyarakat yang dimaksud dalam penelitian ini adalah peran masyarakat untuk turut serta melakukan pengawasan keuangan negara.

2. Variabel terikat

Dependent variabel adalah terwujudnya pengelolaan keuangan negara yang akuntabel.