

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 doktoral 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 propinsi 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	Jml	Nilai	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 Sadjjino, 2008, *Op.cit*, hlm.49

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

²³ Sadjjono, 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, kepastakaan 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 Admnistrasi 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 kadaulatan 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 spesialitas, 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.

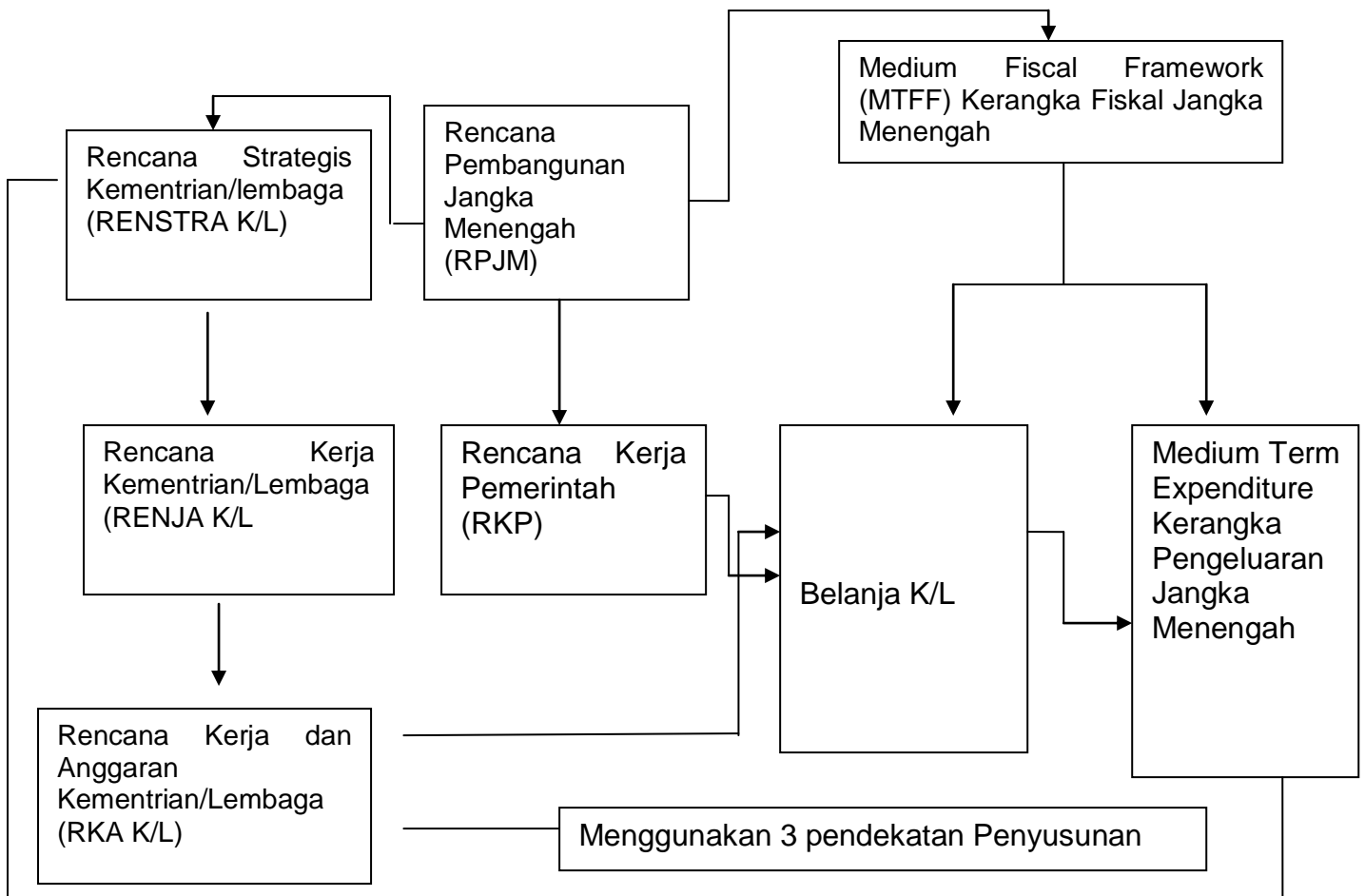
2. Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DIPA)

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 Stratejik, 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 corollate 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.S⁹³ 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 sasarannya 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 pengawas. 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 sebelumnya, 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:

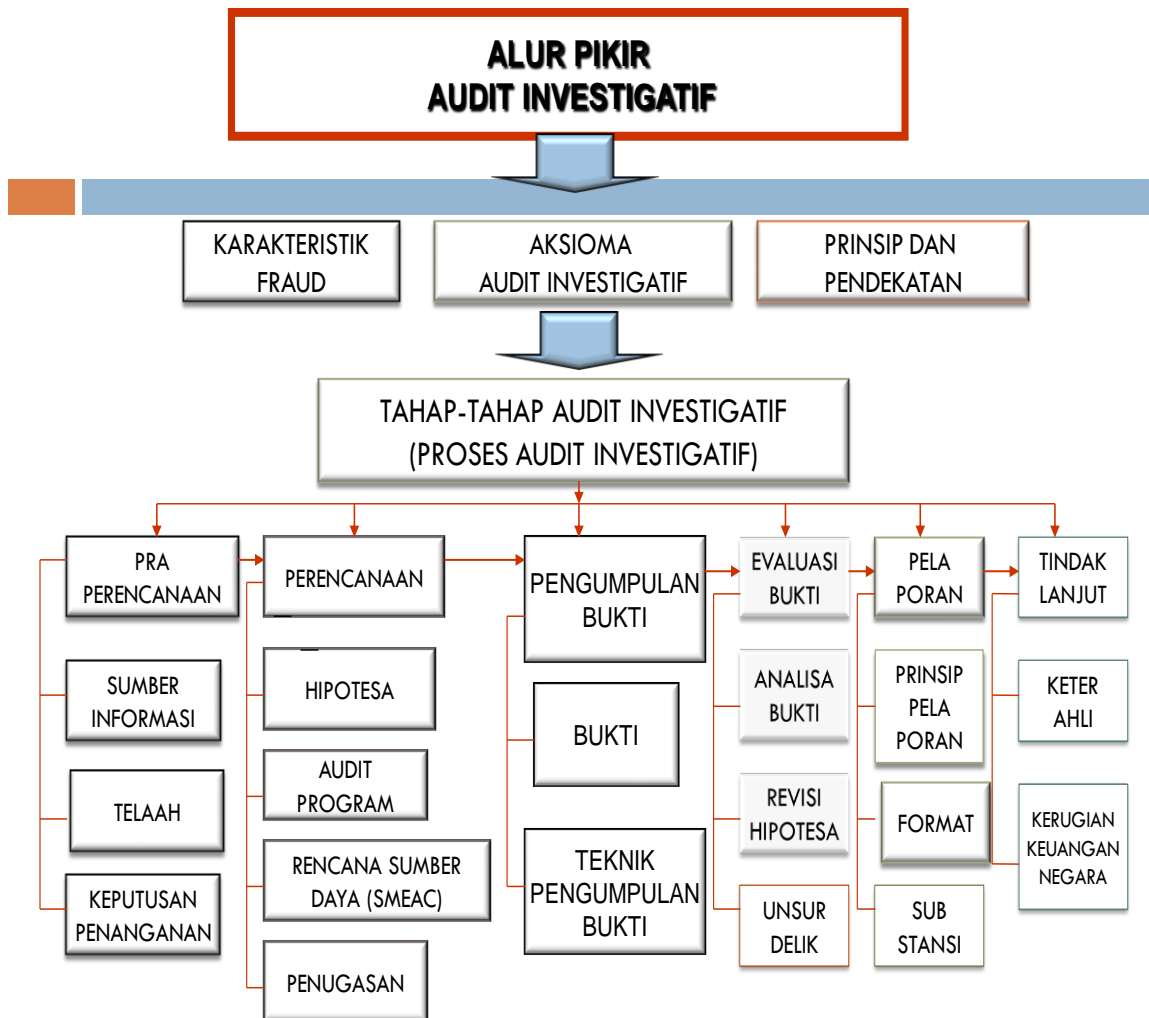
1. Apa yang dilaporkan masyarakat tidak terbukti.
2. Apa yang diadukan terbukti, misalnya terjadi penyimpangan dari suatu aturan atau ketentuan yang berlaku, namun tidak merugikan negara atau perusahaan.
3. Terjadi kerugian bagi perusahaan akibat perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh karyawan.
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 kejaksaan, 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 Pemeriksan 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 mengagungkan 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 mengagungkan 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, pembinaan, 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:

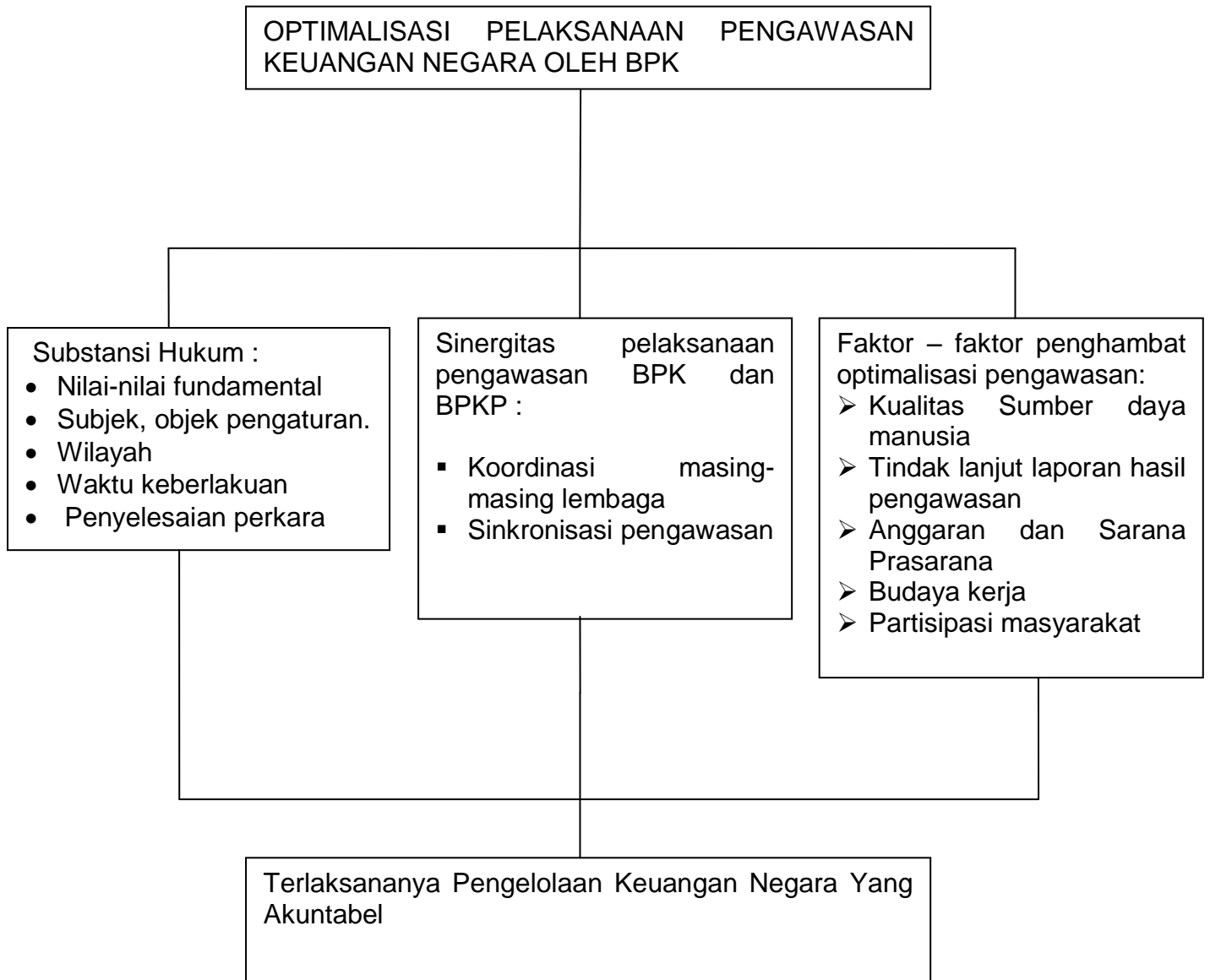
a. kegiatan yang bersifat lintas sektoral

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.

BAB III METODE PENELITIAN

1. Bentuk Penelitian

Pelaksanaan penelitian ini adalah suatu penelitian hukum yang akan mengkaji dan menganalisis aspek hukum pelaksanaan pengelolaan keuangan negara dalam 3 (tiga) tataran hukum, yaitu teori hukum (*rechtstheorie*), filsafat hukum (*rechtsfilosofie*) dan dogmatik hukum (*rechtsdogmatiek*). Teori hukum, filsafat hukum dan dogmatik hukum kemudian diarahkan pada praktek hukum yang menyangkut pembentukan hukum dan penerapan hukum.¹⁴⁸ Teori hukum dimaksudkan untuk menganalisis beberapa teori hukum yang berhubungan dengan optimalisasi kewenangan lembaga auditor dalam pengelolaan keuangan negara. Tataran filsafat hukum dimaksudkan untuk mengkaji prinsip-prinsip dasar yang menjadi landasan optimalisasi kewenangan lembaga auditor dalam melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara. Terakomodasinya kewenangan masing-masing lembaga tersebut dalam peraturan perundang-undangan menunjukkan adanya pembagian kewenangan yang jelas untuk mengoptimalkan pola pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara. Tataran dogmatik hukum dimaksudkan untuk melakukan pengkajian terhadap sinergitas kewenangan lembaga-lembaga auditor dalam menerapkan pola

¹⁴⁸Bruggink dalam Arief Sidharta, 1999, *Refleksi Tentang Hukum*, Bandung : Citra Aditya Bhakti

pemeriksaan keuangan negara dalam substansi peraturan perundang-undangan untuk kemudian dibuat suatu sistematika dan harmonisasi hukum.

Penelitian ini berbentuk *socio legal research*, yaitu suatu tipe penelitian yang orientasinya tertuju pada aspek hukum dan aspek non hukum yakni bekerjanya hukum dalam masyarakat. Hukum dikonsepsikan bukan hanya dimensi normatif tetapi dikonsepsikan pula sebagai suatu gejala empirik yang dapat diamati dalam konteks realitasnya di masyarakat. Dengan kata lain, penelitian ini mengkaji hukum baik dalam aspek *laws in books* maupun dalam aspek *laws in action*. Tujuan pokok penelitian tipe *socio legal research* adalah menguji apakah suatu aturan (postulat) normatif dapat atau tidak dapat digunakan untuk memecahkan suatu masalah hukum dalam kenyataan (*in concreto*).¹⁴⁹

B. Lokasi Penelitian

Lokasi penelitian yang penulis pilih dilakukan di kantor BPK-RI dan BPKP pusat yang ada di Jakarta dan kantor perwakilan yang ada di Provinsi Sulawesi Utara, Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara, Pemerintah Kota Tomohon, Pemerintah Kota Manado serta Lokasi penelitian ini ditetapkan karena di lokasi ini saya anggap dapat merepresentasikan penyelenggaraan pemeriksaan dan pengawasan terhadap tanggung jawab pengelolaan keuangan negara.

¹⁴⁹ Sunggono Bambang, 1997, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta : Raja Grafindo Perkasa, hlm. 91

C. Populasi dan Sampel Penelitian

1. Populasi

Populasi dalam penelitian ini meliputi :

1. Aparatur Pemerintah di Provinsi Sulawesi Utara
2. Aparatur Pemerintah di Kotamadya Tomohon
3. Aparatur BPK di Provinsi Sulawesi Utara
4. Aparatur BPKP di Provinsi Sulawesi Utara
5. Aparatur BPK di Jakarta
6. Aparatur BPKP di Jakarta

2. Sampel Penelitian

Sampel dalam penelitian ini ditetapkan menggunakan teknik purposif (*purposive sampling*) yang mengambil sampel pada unsur-unsur penyelenggara pemerintahan, yaitu :

1. Aparatur BPK-RI di pusat 10 orang,
2. Aparatur BPK- RI di Provinsi Sulawesi Utara 20 orang
3. Aparat BPKP di pusat 10 orang,
4. Aparatur BPKP di Provinsi Sulawesi Utara 20 orang,
5. Sekretaris Daerah 2 orang,
6. Inspektorat Provinsi Sulawesi Utara 10 orang
7. Inspektorat daerah Kota Tomohon 12 orang
7. Kepala Satuan Kerja Perangkat daerah (SKPD) sebagai pengguna anggaran 20 orang.

8. Kepala Dinas Pendapatan, Pengelola Keuangan dan Aset Daerah 2 orang.
9. Bendahara Umum Daerah 2 orang.
10. Bendahara Sekretariat Daerah 2 orang.
11. Bendahara Badan Pengolah Keuangan dan Aset Daerah 2 orang.
12. Bendahara SKPD 25 orang
13. Akademisi 13 orang

D. Jenis dan Teknik Pengumpulan Data

1. Jenis Data

Untuk merampungkan penelitian ini perlu dilakukan pengumpulan data primer dan sekunder. Data primer adalah data yang diperoleh lewat penelitian di lapangan (*field research*), sedangkan data sekunder adalah data yang diperoleh dari dokumen-dokumen hukum, yang berupa undang-undang, peraturan pemerintah, keputusan presiden dan literature-literatur hukum seperti buku, artikel dari media massa, hasil penelitian yang terkait dengan materi penelitian.

2. Teknik Pengumpulan Data

A. Data Primer

A.1. Cara Pengumpulan Data

Untuk penelitian ini penulis melakukan pengumpulan data primer dengan cara melakukan wawancara secara langsung dengan pihak-pihak yang terkait dengan penelitian ini, yaitu aparatur pemerintah yang bekerja di BPK-RI dan BPKP serta aparatur penyelenggara pemerintahan yang

mempunyai kewenangan untuk memberikan keterangan sehubungan dengan permasalahan dalam penelitian ini.

A.2. Instrumen Pengumpulan Data

Untuk mengumpulkan data agar dapat diperoleh jawaban yang sesuai dengan maksud penelitian ini, maka penulis menyusun kuisioner yang dibuat secara sistematis baik dalam bentuk tertutup maupun terbuka.

B. Data Sekunder

Data sekunder penulis kumpulkan dari peraturan perundang-undangan yang terkait dengan judul disertasi penulis serta hasil-hasil penelitian dan literatur- literatur hukum yang dapat mendukung keabsahan hasil penelitian ini.

E. Teknik Analisis Data

Data yang diperoleh dari penelitian ini akan dianalisis dengan cara mengkaji peraturan perundang-undangan yang relevan dengan menggunakan landasan teori yang ada.

BAB IV.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Substansi Hukum Pengawasan Terhadap Pengelolaan Keuangan Negara Oleh BPK

1. Pengaturan Kewenangan BPK dalam Perundang-undangan

Peraturan perundang-undangan merupakan setiap keputusan tertulis yang dikeluarkan oleh pejabat atau lingkungan jabatan yang berwenang yang berisi aturan tingkah laku yang bersifat atau mengikat secara umum.¹⁵⁰ Aturan-aturan tingkah laku yang mengikat secara umum itu dapat berisi ketentuan-ketentuan mengenai hak, kewajiban, fungsi, status atas suatu tatanan.¹⁵¹ Oleh karena hal-hal yang diatur bersifat umum, maka peraturan perundang-undangan juga bersifat abstrak. Sehingga secara singkat lazim disebut bahwa ciri-ciri kaidah peraturan perundang-undangan adalah umum-abstrak atau abstrak-umum. Hal tersebut dimaksudkan untuk membedakannya dengan keputusan tertulis pejabat atau lingkungan jabatan yang berwenang yang individual-konkret yang lazim disebut ketetapan atau penetapan (*beschikking*).

Perubahan pertama Undang-undang Dasar 1945, telah mengubah kekuasaan membentuk undang-undang, dari yang semula dipegang oleh presiden, beralih menjadi wewenang DPR. Penataan fungsi legislasi DPR

¹⁵⁰ Bagir Manan dan Kuntana Magnar, *ibid*, hlm. 123

¹⁵¹ Bagir Manan, 1992, *Dasar-dasar Perundang-undangan Indonesia*, Jakarta : Ind Hill Co, hlm. 3

ini tentunya memiliki pengaruh terhadap kualitas pembentukan peraturan perundang-undangan di Indonesia. Langkah-langkah ke arah pembentukan undang-undang yang lebih berkualitas, sebagai bagian dari ikhtiar untuk mendukung reformasi hukum, telah diimplementasikan melalui Program Legislasi Nasional (Prolegnas). Upaya perbaikan tersebut menyangkut proses pembentukannya (formal), maupun substansi yang diatur (materiil). Langkah-langkah ini diharapkan dapat memberikan jaminan, bahwa undang-undang yang dibentuk mampu menampung pelbagai kebutuhan dan perubahan yang cepat dalam pelaksanaan pembangunan.

Dikenal juga beberapa asas dalam penerapan suatu perundang-undangan, antara lain : *Lex posterior derogat legi priori*, (peraturan yang baru mengalahkan peraturanyang lama); *Lex specialist derogat legi generali* (peraturan yang khusus mengalahkan peraturan yang umum); *Lex superior derogat legi inferiori* (peraturan yang tinggi mengalahkan peraturan yang lebih rendah). Selain itu, jika makna suatu perundang-undangan tidak jelas, maka dapat ditafsirkan secara: grammatikal (menurut tata bahasa); Sistematis (hubungan keseluruhan antara pasal yang satu dengan lainnya); Historikal (melihat sejarah perkembangan terjadinya perundang-undangan), Teleologis (tujuan pembuatan peraturan); ekstensif (perluasan pengertian hukum); restriktif (mempersempit arti/istilah hukum)

Pasal 22A UUD NRI 1945 menyatakan bahwa :

“ Ketentuan lebih lanjut tentang tata cara peraturan perundang-undangan diatur dengan undang-undang.”

Ketentuan Pasal 22A UUD NRI 1945 tersebut ditindaklanjuti dengan ditetapkannya Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Dalam konsideran menimbang ada beberapa alasan yang bisa menggambarkan pentingnya undang-undang ini, antara lain yaitu :

1. pembentukan peraturan perundang-undangan merupakan salah satu syarat dalam rangka pembangunan hukum nasional yang hanya dapat terwujud apabila didukung oleh cara dan metode yang pasti, baku dan standar yang mengikat semua lembaga yang berwenang untuk membuat peraturan perundang-undangan.
2. untuk meningkatkan koordinasi dan kelancaran proses pembentukan peraturan perundang-undangan, maka negara Republik Indonesia sebagai negara yang berdasar atas hukum perlu memiliki peraturan mengenai pembentukan peraturan perundang-undangan.
3. selama ini ketentuan yang berkaitan dengan pembentukan peraturan perundang-undangan yang terdapat dalam beberapa peraturan perundang-undangan yang sudah tidak sesuai lagi dengan hukum ketatanegaraan Republik Indonesia.

Dilihat dari substansinya, Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan tidak hanya mengatur tata cara pembentukan undang-undang, tetapi juga mengatur mengenai kaidah pembentukan peraturan perundang-undangan sebagai landasan yuridis dalam pembuatan peraturan perundang-undangan baik di tingkat pusat maupun di daerah. Selanjutnya, dalam Pasal 7 Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan mengatur lima jenis instrumen hukum di Indonesia, yaitu :

- 1) Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- 2) Undang-undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang adalah peraturan yang dibentuk oleh dewan perwakilan rakyat dengan persetujuan bersama presiden, sedangkan peraturan pemerintah pengganti undang-undang adalah jenis peraturan perundang-undangan yang dibentuk oleh presiden dalam hal ihwal kegentingan yang memaksa.
- 3) Peraturan Pemerintah adalah jenis peraturan yang ditetapkan oleh presiden untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya.
- 4) Peraturan Presiden adalah jenis peraturan perundang-undangan yang ditetapkan oleh presiden untuk menjalankan undang-undang, peraturan pemerintah atau dalam rangka melaksanakan penyelenggaraan pemerintahan negara.

5) Peraturan Daerah yang terdiri atas peraturan daerah provinsi, peraturan daerah kabupaten/kota dan peraturan desa ditambah dengan peraturan-peraturan daerah yang ditambah dengan istilah khusus atau istimewa yang terdapat pada daerah otonomi khusus atau istimewa berdasarkan undang-undang yang mengatur keistimewaannya masing-masing.

1. Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945

Keberadaan konstitusi dalam suatu negara merupakan keharusan. Esensi dari negara hukum yang berkonstitusi adalah perlindungan terhadap hak warga negara. Eksistensi Indonesia sebagai negara hukum secara tegas disebutkan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD NRI 1945 yang menyatakan bahwa negara Indonesia adalah negara hukum. Selanjutnya Pasal 23E UUD NRI 1945 ayat (1) menentukan,

“ Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara diadakan satu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri.”

Rumusan tersebut berbeda dari rumusan asli Pasal 23 ayat (5) yang menyatakan,

“Untuk memeriksa tanggungjawab keuangan negara diadakan suatu badan pemeriksa keuangan.”

Semangat yang terkandung dari kata “satu” yang diubah dari kata “suatu” tersebut bahwa badan-badan lain yang selama masa Orde Baru melakukan fungsi pemeriksaan keuangan agar ditiadakan dan

diintegrasikan ke dalam Badan Pemeriksa Keuangan. Satu badan pemeriksa yang dimaksudkan ditentukan bersifat bebas dan mandiri. Dengan demikian kedudukan BPK tidak berada di bawah pemerintah, tetapi juga tidak berada di atas pemerintah. Dalam menjalankan tugasnya BPK bersifat bebas dan mandiri. Untuk menjamin independensinya itu, Pasal 23F ayat (2) UUD NRI 1945 menentukan bahwa, “pimpinan Badan Pemeriksa Keuangan diangkat dan dipilih dari dan oleh anggota.”

Pasal 23E UUD NRI 1945 ayat (2) menentukan,

“ Hasil pemeriksaan keuangan negara diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, sesuai dengan kewenangannya.”

Pada rumusan sebelumnya, Pasal 23 ayat (5) berbunyi,

“ Untuk memeriksa tanggungjawab tentang keuangan negara, diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang keberadaannya ditetapkan dengan undang-undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada DPR.”

Perubahan itu memperlihatkan bahwa jika sebelumnya BPK hanya memberitahukan hasil pemeriksaannya kepada DPR, sekarang diharuskan pula menyerahkannya kepada DPD dan DPRD sesuai dengan kewenangan masing-masing. Artinya, sekarang BPK tidak hanya menjadi mitra kerja DPR dalam melakukan pengawasan terhadap jalannya pemerintahan akan tetapi juga mitra kerja DPD dan DPRD.

Susunan organisasi BPK juga diperluas dan diperbesar sehingga dapat mencakup seluruh wilayah Republik Indonesia. Pasal 23G UUD NRI 1945 ayat (1) menyatakan,

“ Badan Pemeriksa Keuangan berkedudukan di ibu kota negara dan memiliki perwakilan di setiap propinsi.”

Oleh karena itu, dalam pemilihan anggota BPK oleh DPR diharuskan adanya keterlibatan DPD untuk memberikan pertimbangannya. Eksistensi BPK sebagai lembaga negara memang diakui terkait erat dengan fungsi pengawasan oleh wakil-wakil rakyat, namun keterlibatan lembaga DPR dan DPD dalam rekrutmen anggota BPK sebagai pencerminan kedaulatan rakyat tidak berarti bahwa calon anggota BPK itu harus direkrut berdasarkan logika representasi kedaulatan rakyat. BPK adalah lembaga teknis sebagai sub sistem dan bersifat komplementer terhadap sistem administrasi keuangan negara. BPK bukanlah lembaga politik yang mengutamakan prinsip representasi politik. BPK berada dalam keseimbangan hubungan antara politik, hukum dan administrasi keuangan negara. Oleh karena itu, keberadaan lembaga ini berhubungan erat dengan :

- (i) DPR dan DPD,
- (ii) presiden sebagai administrator negara yang tertinggi
- (iii) lembaga-lembaga penegakkan hukum yang menjalankan fungsi penyidikan, penuntutan dan peradilan.

2. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

Penyelenggaraan pemerintahan negara untuk mewujudkan tujuan bernegara menimbulkan hak dan kewajiban negara yang perlu dikelola dalam suatu sistem pengelolaan keuangan negara. Pengelolaan keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam UUD 1945 perlu dilaksanakan secara profesional, terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, yang terwujud dalam APBN dan APBD. Sebelum Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara diundangkan, pengelolaan keuangan negara masih mengacu pada ketentuan perundangan yang disusun pada masa kolonial Hindia Belanda yang berlaku berdasarkan Aturan Peralihan Undang-undang Dasar 1945, yaitu *Indische Comptabiliteitswet* (ICW) Stbl. 1925 No. 448) yang selanjutnya diubah dan diundangkan dalam Lembaran Negara 1954 Nomor 6, 1955 Nomor 49 dan terakhir dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1968, *Indische bedrijvenwet* (IBW) Stbl. 1927 No. 419 jo Stbl. 1936 Nomor 445 dan *Reglement voor Het Administratief Beheer (RAB)* Stbl. 1933 Nomor 381. Untuk pelaksanaan pemeriksaan pertanggungjawaban keuangan negara *digunakan Instructie ev verdere bepalingen voor de Algemene Rekenkamer (IAR)* Stbl.1933 Nomor 320. Dalam perkembangannya, peraturan-peraturan tersebut meskipun secara formal masih tetap berlaku, namun secara materil sebagian dari ketentuan dalam peraturan-peraturan tersebut tidak lagi dilaksanakan.

Kekosongan perundang-undangan ini membuat lemahnya sistem pengelolaan keuangan negara. Selama ini, kekosongan tersebut hanya dilengkapi dengan Keputusan Presiden, yang terakhir diantaranya diatur oleh Keputusan Presiden Nomor 42 Tahun 2000 tentang Pedoman Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dan Keputusan Presiden Nomor 80 Tahun 2003 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. Sebagaimana diketahui bahwa keputusan presiden di dalam tata hukum peraturan perundang-undangan tidak terlalu mengikat sebagaimana undang-undang.

Sebagai suatu negara yang berkedaulatan rakyat, berdasarkan hukum dan yang menyelenggarakan pemerintahan berdasarkan konstitusi sistem pengelolaan keuangan negara harus sesuai dengan aturan pokok yang ditetapkan dalam Undang-undang Dasar 1945. Dalam Undang-undang Dasar 1945 Bab VIII Hal Keuangan Pasal 23C, disebutkan bahwa:

“ Anggaran pendapatan dan belanja negara ditetapkan tiap-tiap tahun dan ditetapkan dengan undang-undang. hal-hal lain mengenai keuangan negara diatur dengan undang-undang.”

Pada tanggal 5 April 2003 telah diundangkan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 yang menjabarkan lebih lanjut aturan-aturan pokok yang telah ditetapkan dalam UUD NRI 1945 ke dalam asas-asas umum pengelolaan keuangan negara. Hal-hal baru dan/atau perubahan mendasar dalam ketentuan keuangan negara yang diatur dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara meliputi :

1. pengertian Dan ruang lingkup keuangan negara;
2. asas-asas umum pengelolaan keuangan negara;
3. kedudukan presiden sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara;
4. pendelegasian kekuasaan presiden kepada menteri keuangan dan menteri/pimpinan lembaga;
5. susunan APBn/APBD;
6. ketentuan mengenai penyusunan dan penetapan APBN/APBD
7. pengaturan Hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan bank sentral;
8. pengaturan Hubungan keuangan antara pemerintah daerah dengan pemerintah/lembaga asing;
9. pengaturan Hubungan keuangan antara pemerintah dengan perusahaan negara, perusahaan daerah dan perusahaan swasta serta dengan badan pengelola dana masyarakat;
10. penetapan bentuk dan batas waktu penyampaian laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD.

Sebagaimana ditegaskan dalam bagian Penjelasan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003, anggaran adalah alat akuntabilitas, manajemen, dan kebijakan ekonomi. Sebagai fungsi akuntabilitas, pengeluaran anggaran hendaknya dapat dipertanggungjawabkan dengan menunjukkan hasil (*result*) berupa *outcome* atau setidaknya *output* dari dibelanjakannya dana-dana publik tersebut. Sebagai alat manajemen, sistem

penganggaran selayaknya dapat membantu aktivitas berkelanjutan untuk memperbaiki efektifitas dan efisiensi program pemerintah. Sebagai instrumen kebijakan ekonomi, anggaran berfungsi untuk mewujudkan pertumbuhan dan stabilitas perekonomian serta pemerataan pendapatan dalam rangka mencapai tujuan bernegara.

Terdapat beberapa perbedaan antara Undang-undang Keuangan Negara dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1968 tentang Perubahan Pasal 7 *Indische Comptabiliteitswet (Staatsblad 1925 Nomor 149)*, antara lain yaitu :

1. Mengatur kewenangan para pejabat perbendaharaan sesuai dengan tanggung jawab yang seharusnya dimiliki oleh masing-masing.
2. Mendorong pelaksanaan pengelolaan anggaran menjadi lebih transparan.
3. Mendorong akuntabilitas pengelolaan anggaran sesuai standar yang diharapkan.
4. Undang-undang keuangan negara secara tegas memisahkan antara kewenangan administratif dan kewenangan kompatibel atau perbendaharaan. Artinya secara administratif yaitu kewenangan untuk mengambil keputusan yang dapat menyebabkan terjadinya pengeluaran negara yang telah tersedia dananya dalam APBN/APBD berada di tangan pimpinan departemen/lembaga teknis selaku pejabat pengguna anggaran. Kewenangan kompatibel/perbendaharaan untuk memutuskan apakah pengeluaran tersebut dapat atau tidak dapat

dibayarkan, berada di tangan menteri keuangan selaku bendahara umum negara.

Model atau sistem ini tentunya mengandung arti menjamin terselenggaranya mekanisme *checks and balance* sesuai dengan praktek yang sehat dalam pengelolaan keuangan negara secara universal.

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara membawa perubahan besar, yaitu berupa perubahan basis akuntansi pemerintahan di Indonesia, dari basis kas menuju basis akrual yang dilakukan secara bertahap. Sistem akuntansi keuangan negara yang berbasis kas bermanfaat untuk pengamanan dana melalui pagu anggaran. Tentunya cara ini tidak memberikan informasi atau data tentang penggunaan dana-dana negara yang telah dilaksanakan secara efektif dan efisien serta dalam bentuk aktivitas apa. Pelaksanaan pembukuan selama ini dikenal dengan pembukuan berbasis tunggal, dimana pencatatan pembukuan dilaksanakan melalui catatan pengeluaran sesuai dengan pagu anggaran dan kebutuhan yang direncanakan.

Perubahan lain dari akuntansi pemerintah yang dikembangkan saat ini adalah penerapan standar akuntansi pemerintah yang berisi tentang aturan-aturan prinsip dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah sesuai dengan amanat Pasal 32 ayat (1) undang-undang ini yang disebut dengan *accrual basis*, yaitu sistem akuntansi yang berbasis pada hak dan kewajiban. Tujuannya selain untuk informasi dan data, juga diharapkan dapat mengukur kinerja anggaran. Metode ini sering disebut

dengan pembukuan *double entry* dimana setiap transaksi tercatat secara berpasangan antara nilai pengeluaran dan nilai pendapatan yang diinginkan atau sesuai dengan penggunaan yang direncanakan dalam bentuk pencatatan aktivitas. Standar akuntansi pemerintah pada dasarnya meliputi semua kegiatan yang mencakup pengumpulan data, pengklasifikasian, pembukuan dan pelaporan atas transaksi keuangan pemerintah. Adapaun ciri dasar dari akuntansi pemerintahan tersebut, yaitu :

- a. Tidak bertujuan untuk mengukur laba. Tujuan pemerintah yaitu, memberikan pelayanan kepada masyarakat sehingga harus memberikan informasi keuangan mengenai sumber-sumber yang digunakan untuk pelayanan dan dari mana sumber-sumber tersebut diperoleh.
- b. Tidak ada kepentingan pemilik. Pemerintah tidak memiliki kekayaan sendiri sebagaimana perusahaan. Jika aset melebihi utang, kelebihan tersebut dapat dibagi-bagi kepada rakyat sebagaimana layaknya badan usaha komersial yang membagikan deviden pada akhir tahun buku.
- c. Adanya akuntansi anggaran. Akuntansi anggaran mencakup akuntansi atas estimasi pendapatan, apropriasi, estimasi pendapatan yang dialokasikan, otorisasi kredit anggaran, serta realisasi pendapatan dan belanja untuk pembuatan laporan yang menunjukkan/membuktikan ketaatan dengan syarat-syarat yang

ditetapkan dalam dokumen otorisasi kredit anggaran dan peraturan pelaksanaan anggaran yang berlaku.

Pada tabel di bawah ini disajikan struktur APBN menurut Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang terdiri dari:

- a. pendapatan negara dan hibah. Penerimaan APBN diperoleh dari berbagai sumber. Secara umum yaitu penerimaan pajak yang meliputi pajak penghasilan (PPh), pajak pertambahan nilai (PPN), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Perolehan atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), Cukai, dan pajak lainnya serta pajak perdagangan. Selain itu ada juga penerimaan negara bukan pajak (PNBP) yang meliputi penerimaan dan sumber daya alam, setoran laba BUMN, dan penerimaan bukan pajak lainnya. Dalam pengadministrasian penerimaan negara, departemen lembaga tidak boleh menggunakan penerimaan yang diperolehnya secara langsung untuk membiayai kebutuhannya.
- b. Belanja Negara. Belanja negara terdiri atas anggaran belanja pemerintah pusat, dana perimbangan serta dana otonomi khusus dan dana penyeimbang. Sebelum diundangkannya Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, anggaran belanja pemerintah pusat dibedakan atas pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan. Dana perimbangan terdiri atas dana bagi hasil, dana alokasi umum (DAU), dan dana alokasi khusus (DAK). Dana otonomi

husus dialokasikan untuk Provinsi Nanggroe Aceh Darusalam dan Provinsi Papua.

- c. Defisit dan Surplus merupakan selisih antara penerimaan dan pengeluaran. Pengeluaran yang melebihi penerimaan disebut defisit sedangkan penerimaan yang melebihi pengeluaran disebut surplus. Sejak tahun anggaran 2000, Indonesia menerapkan anggaran defisit menggantikan anggaran berimbang dan dinamis yang telah digunakan lebih dari tiga puluh tahun. Dalam tampilan APBN, dikenal dua istilah defisit anggaran, yaitu keseimbangan primer (*primary balance*) dan keseimbangan umum (*overall balance*). Keseimbangan primer adalah total penerimaan dikurangi belanja tidak termasuk pembayaran bunga. Keseimbangan umum adalah total penerimaan dikurangi belanja termasuk pembayaran bunga.
- d. Pembiayaan. Diperlukan untuk menutup defisit anggaran. Beberapa sumber pembiayaan yang sangat penting saat ini adalah pembiayaan dalam negeri (perbankan dan non perbankan) serta pembiayaan luar negeri (netto) yang merupakan selisih antara penarikan utang luar negeri (bruto) dengan pembayaran cicilan pokok utang luar negeri.

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mereformasi secara signifikan sistem penganggaran yang telah puluhan tahun diterapkan di Indonesia. Faktor-faktor yang mendorong reformasi di bidang penganggaran ini adalah :

- (1). Ada beberapa aspek dari proses penganggaran di Indonesia yang menghambat pendistribusian dana anggaran ke berbagai program;
- (2) Perkiraan pendapatan dan proyeksi anggaran negara tidak disiapkan dalam suatu kerangka makro;
- (3) Tidak ada suatu kerangka penyatuan anggaran (*unified framework for budgeting*) mengingat anggaran rutin dan pembangunan disiapkan secara terpisah;
- (4) Sistem penganggaran yang berlaku menimbulkan kurangnya informasi mengenai hasil suatu program (*program results*);
- (5) Pelaksanaan anggaran dan monitoring masih menjadi hal yang lemah;
- (6) Susunan alokasi anggaran yang cukup terinci, secara tidak langsung mencerminkan kontrol yang kuat, namun dalam realisasinya ditengarai menimbulkan berbagai penyimpangan (KKN) dan kebocoran anggaran.

Pokok-pokok reformasi penganggaran yang terpenting meliputi:

- (1) Penerapan pendekatan penganggaran dengan perspektif jangka menengah;
- (2) Memadukan (*unifying*) atau mengintegrasikan anggaran rutin dan anggaran pembangunan;
- (3) Penerapan anggaran berbasis kinerja.

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. Dalam undang-undang ini ditetapkan bahwa bahwa laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disampaikan berupa laporan keuangan yang terdiri atas laporan realisasi anggaran yang mencakup realisasi pendapatan dan belanja juga menjelaskan prestasi kerja setiap kementerian/lembaga atau SKPD, neraca, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintah. Laporan keuangan yang disampaikan oleh pemerintah diperiksa oleh BPK dengan ketentuan pemeriksaan itu harus selesai selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemerintah dan hasil pemeriksaan tersebut disampaikan kepada DPR/DPRD selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir.

3. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

Salah satu upaya konkret untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah adanya laporan pertanggungjawaban pemerintah dalam bentuk laporan keuangan yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan

informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk:

1. Membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan;
2. Menilai kondisi keuangan;
3. Mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan;
4. Membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Presiden menyampaikan rancangan undang-undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN kepada DPR berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran menyusun laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban pelaksanaan APBN pada kementerian negara/lembaga yang bersangkutan dan menyampaikannya kepada Presiden melalui Menteri Keuangan paling lambat dua bulan setelah tahun anggaran berakhir. Selanjutnya, pemeriksaan oleh BPK diselesaikan selambat-lambatnya dua bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemerintah pusat. Laporan keuangan pemerintah pusat yang telah diperiksa oleh BPK harus disampaikan kepada DPR selambat-lambatnya enam bulan setelah berakhirnya tahun anggaran yang bersangkutan.

Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara secara substansi merupakan hukum acara pemeriksaan. BPK memiliki landasan yang kuat dalam menyelenggarakan kewenangan pemeriksaan yang dimilikinya, yaitu untuk memeriksa pengelolaan keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah serta untuk memeriksa pertanggungjawaban atas pelaksanaan pengelolaan keuangan negara yang disampaikan oleh pemerintah. Hal ini dimungkinkan karena undang-undang ini secara tegas mengatur mengenai lingkup pemeriksaan, tentang apa yang akan dilakukan terhadap hasil pemeriksaan yang diperoleh serta mengenai tindakannya. Jika diperhatikan, undang-undang ini lebih dari sekedar hukum acara pemeriksaan. Undang-undang ini memberi legitimasi kepada BPK untuk mengambil tindakan pemulihan terhadap kerugian negara melalui kewenangan pengenaan ganti kerugian negara.

Tugas BPK meliputi pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Sehubungan dengan hal tersebut, BPK melakukan 3 (tiga) fungsi pemeriksaan, yaitu :

1. Pemeriksaan keuangan, adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah. Pemeriksaan ini dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan pernyataan tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam keuangan pemerintah.

2. Pemeriksaan kinerja, bertujuan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien serta memenuhi sasarannya secara efektif.
3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu, merupakan pemeriksaan dengan tujuan khusus yang dilakukan di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan khusus adalah pemeriksaan yang berkaitan dengan hal-hal keuangan dan pemeriksaan investigatif.

Pelaksanaan pemeriksaan didasarkan pada standar pemeriksaan yang disusun BPK dengan mempertimbangkan standar pemeriksaan yang berlaku di lingkungan audit secara internasional. Untuk memenuhi tujuan tersebut BPK telah menetapkan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Dalam kaitannya dengan hubungan kerja antara BPK dan aparat interen pemerintah dapat dilihat dalam Pasal 9 undang-undang ini yang menyatakan :

Ayat (1)

“Dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawas interen pemerintah.”

Ayat ini memberikan kebebasan memilih bagi auditor BPK untuk mau atau tidak mau memanfaatkan hasil pemeriksaan dari aparat interen pemerintah. Menurut pendapat peneliti, seyogyanya, hasil pemeriksaan

dari aparat interen sudah seharusnya dimanfaatkan oleh BPK sebagai titik tolak atau dasar untuk melakukan pemeriksaan sehingga BPK lebih mudah melakukan audit. Di lain pihak, agar pemeriksaan yang telah dilakukan oleh aparat interen pemerintah tidak mubazir, dengan demikian ada koordinasi antara BPK dan aparat interen pemerintah.

Ayat (2)

Untuk keperluan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), laporan hasil pemeriksaan interen pemerintah wajib disampaikan kepada BPK.

Ayat (3)

Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, BPK dapat menggunakan jasa pemeriksa dan/atau tenaga ahli dari luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK.

Jasa pemeriksa dan/atau tenaga ahli dari luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK adalah tenaga ahli yang memenuhi persyaratan yang sudah ditentukan oleh BPK, termasuk juga auditor di lingkungan aparat pengawasan interen pemerintah.

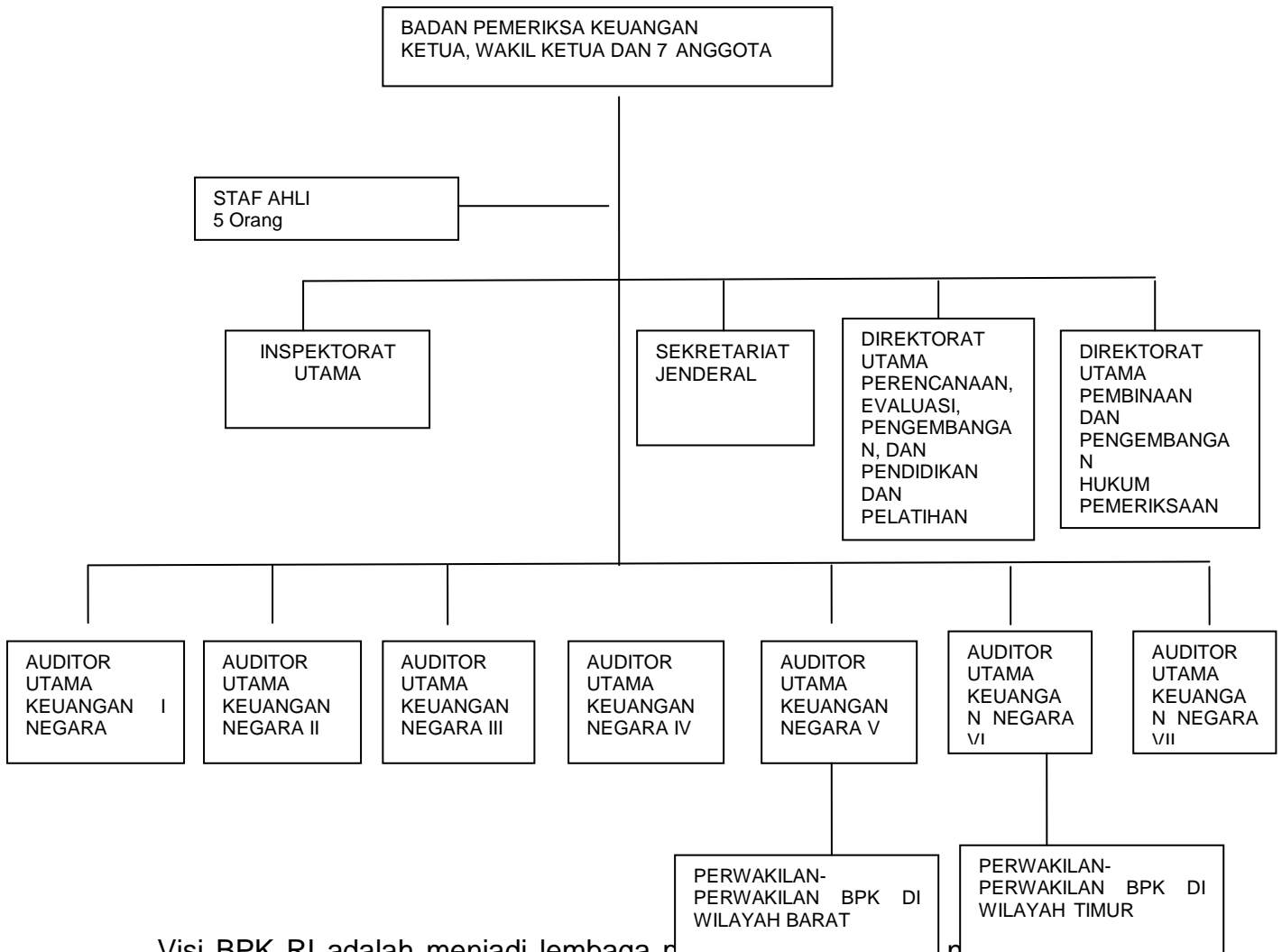
4. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

UUD 1945 memberikan posisi yang sangat tinggi pada BPK sebagai suatu lembaga negara. Tugas BPK adalah memelihara transparansi dan akuntabilitas seluruh aspek keuangan negara. BPK

bertugas untuk memeriksa semua asal usul dan besarnya penerimaan negara dari mana pun sumbernya. BPK bertugas untuk memeriksa di mana uang negara itu disimpan, sekaligus bertugas untuk memeriksa untuk apa uang negara tersebut dipergunakan. Keuangan negara di Indonesia bukan saja tercermin pada APBN dan APBD tetapi juga tercermin pada kegiatan BUMN dan BUMD, yayasan, dana pensiun maupun perusahaan yang terkait dengan kedinasan. Bahkan, keuangan negara juga mencakup bantuan atau subsidi kepada lembaga sosial milik swasta.

Struktur organisasi BPK terdiri dari 1 orang ketua merangkap anggota, 1 orang wakil ketua merangkap anggota, dan 7 orang anggota BPK dengan masa jabatan lima tahun dan dapat dipilih kembali untuk satu kali masa jabatan. Dalam organisasi BPK, 7 orang anggota ini dibagi untuk melakukan pembinaan atas suatu lingkup pemeriksaan. BPK dibantu oleh satu sekretariat Jenderal, satu Direktorat Utama Perencanaan, Evaluasi, Pengembangan, dan pendidikan dan latihan pemeriksaan keuangan negara, serta satu Direktorat Utama Pembinaan dan Pengembangan Hukum Pemeriksaan Keuangan Negara, dan 7 Auditorat Utama Keuangan Negara. Struktur Organisasi BPK diatur berdasarkan Keputusan Ketua BPK Nomor 34/K/I-VIII.3/6/2007 tanggal 15 Juni 2007, dapat dilihat pada skema berikut ini :

Bagan 3 Struktur Organisasi BPK



Visi BPK RI adalah menjadi lembaga pemeriksa keuangan negara yang bebas, mandiri, dan profesional serta berperan aktif dalam mewujudkan tata kelola keuangan negara yang akuntabel dan transparan.

Misi BPK RI adalah memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dalam rangka mendorong terwujudnya akuntabilitas dan transparansi keuangan negara, serta berperan aktif dalam mewujudkan pemerintahan yang baik, bersih dan transparan.

Tujuan strategis BPK adalah:

- a. Mewujudkan BPK RI sebagai lembaga pemeriksa keuangan negara yang independen dan profesional
- b. Memenuhi semua kebutuhan dan harapan pemilik kepentingan
- c. Mewujudkan BPK RI sebagai pusat regulator di bidang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara
- d. Mendorong terwujudnya tata kelola yang baik atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

5. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah

Pelaksanaan fungsi pemerintahan daerah akan terlaksana secara optimal apabila diikuti dengan pemberian sumber-sumber penerimaan yang cukup kepada daerah dengan mengacu pada Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Hal ini mensyaratkan bahwa setiap hak dan kewajiban daerah yang dapat dinilai dengan uang perlu untuk dikelola dalam suatu sistem pengelolaan keuangan daerah. Pengelolaan keuangan daerah sebagaimana dimaksud merupakan subsistem dari sistem pengelolaan keuangan negara dan elemen pokok dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah. Peraturan pemerintah ini dibuat didasarkan pada adanya keinginan dari pemerintah agar pengelolaan keuangan negara dan daerah dapat dilakukan secara efektif dan efisien.

Pokok-pokok muatan dalam peraturan pemerintah ini sebagaimana diuraikan dalam penjelasan peraturan ini mencakup :

- a. Pengaturan pada aspek perencanaan diarahkan agar seluruh proses penyusunan APBD semaksimal mungkin dapat menunjukkan latar belakang pengambilan keputusan dalam penetapan arah kebijakan umum, skala prioritas dan penetapan alokasi serta distribusi sumber daya dengan melibatkan masyarakat. Oleh karena itu dalam proses dan mekanisme penyusunan APBD yang diatur dalam peraturan pemerintah ini akan memperjelas siapa yang bertanggung jawab dan apa landasan pertanggungjawabannya.
- b. Dokumen penyusunan anggaran yang disampaikan oleh masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang disusun dalam format RKA SKPD harus betul-betul dapat menyajikan informasi yang jelas tentang tujuan, sasaran serta korelasi antara besaran anggaran (beban kerja dan harga satuan) dengan manfaat dan hasil yang ingin dicapai dari suatu kegiatan yang dianggarkan. Oleh karena itu penerapan anggaran berbasis kinerja mengandung makna bahwa setiap penyelenggara negara berkewajiban untuk bertanggung jawab atas hasil proses dan penggunaan sumber dayanya.
- c. APBD merupakan instrumen yang akan menjamin terciptanya disiplin dalam proses pengambilan keputusan terkait dengan kebijakan pendapatan maupun belanja daerah. Untuk menjamin agar APBD dapat disusun dan dilaksanakan dengan baik dan benar, maka dalam

peraturan ini diatur suatu landasan administratif dalam pengelolaan anggaran daerah yang mengatur antara lain prosedur dan teknis penganggaran yang harus diikuti secara tertib dan taat asas.

- d. Prinsip dalam disiplin daerah yang harus diperhatikan dalam penyusunan anggaran daerah antara lain bahwa :
1. pendapatan yang direncanakan merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan, sedangkan belanja yang dianggarkan merupakan batas tertinggi pengeluaran belanja.
 2. penganggaran pengeluaran harus didukung dengan adanya kepastian tersedianya penerimaan dalam jumlah yang cukup dan tidak dibenarkan melaksanakan kegiatan yang belum tersedia atau tidak mencukupi kredit anggarannya dalam APBD/Perubahan APBD.
 3. semua penerimaan dan pengeluaran daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBD dan dikeluarkan melalui Rekening Kas Umum Daerah.
- e. Aspek penting lainnya yang diatur dalam peraturan pemerintah ini adalah keterkaitan antara kebijakan (*policy*), perencanaan (*planning*), dengan penganggaran (*budget*) oleh pemerintah daerah, sehingga sinkron dengan berbagai kebijakan pemerintah sehingga tidak menimbulkan tumpang tindih pelaksanaan program dan kegiatan oleh pemerintah pusat dengan pemerintah daerah.

- f. Proses penyusunan APBD pada dasarnya bertujuan untuk menelaraskan kebijakan ekonomi makro dan sumber daya yang tersedia, mengalokasikan sumber daya secara tepat sesuai dengan kebijakan pemerintah dan mempersiapkan kondisi bagi pelaksanaan pengelolaan anggaran secara baik. Oleh karena itu pengaturan penyusunan anggaran merupakan hal penting agar dapat berfungsi sebagaimana diharapkan yaitu :
- 1). Dalam konteks kebijakan, anggaran memberikan arah kebijakan perekonomian dan menggambarkan secara tegas penggunaan sumberdaya yang dimiliki masyarakat.
 - 2) fungsi utama anggaran adalah untuk mencapai keseimbangan ekonomi makro dalam perekonomian.
 - 3) anggaran menjadi saran sekaligus pengendali untuk mengurangi ketimpangan dan kesenjangan dalam berbagai hal disuatu negara.
- g. Laporan realisasi anggaran
- h. Beberapa aspek yang diatur dalam peraturan pemerintah ini adalah memberikan peran dan tanggung jawab yang lebih besar kepada pejabat pelaksana anggaran, sistem pengawasan pengeluaran dan sistem pembayaran, manajemen kas dan perencanaan keuangan, pengelolaan piutang dan utang, pengelolaan investasi, pengelolaan barang milik daerah, larangan penyitaan uang dan barang milik

daerah dan/atau yang dikuasai negara/daerah, penatausahaan dan pertanggungjawaban APBD, serta akuntansi dan pelaporan.

Pengaturan pengawasan dalam peraturan pemerintah ini dapat dilihat dalam Bab XII tentang Pembinaan dan Pengawasan Pengelolaan Keuangan Daerah. Jenis dan bentuk pengawasan terhadap pengelolaan keuangan daerah, meliputi :

- a. pembinaan dan pengawasan
- b. pengendalian intern
- c. pemeriksaan ekstern.

Berdasarkan ketentuan Pasal 129 dan 131 peraturan pemerintah ini maka wewenang pembinaan pengelolaan keuangan daerah dilakukan oleh pemerintah, dalam hal ini dikoordinasikan oleh Menteri Dalam Negeri untuk daerah propinsi, dan gubernur untuk daerah kabupaten/kota. Ketentuan ini sejalan dengan amanat Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, namun terkait dengan fungsi pengawasan, peraturan pemerintah ini tidak memberikan pengaturan pelaksanaan secara lebih teknis padahal dalam Pasal 218 Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah telah memberikan delegasi kepada aparat pengawas interen pemerintah untuk melakukan pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah. Menurut pendapat peneliti, peraturan pemerintah ini mengalami kemunduran dalam hal pengaturan mengenai teknis pengawasan jika dibandingkan dengan Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.

Hal ini disebabkan karena pengawasan dalam peraturan pemerintah ini kembali diserahkan kepada menteri dalam negeri untuk daerah provinsi dan gubernur untuk daerah kabupaten/kota.

Pasal 135 peraturan pemerintah ini menyatakan bahwa :
“pemeriksaan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah dilakukan oleh BPK sesuai dengan peraturan perundang-undangan.”

Dengan demikian, kedudukan BPK sebagai badan pemeriksa eksternal kembali dipertegas dalam peraturan pemerintah ini.

7. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Undang-undang di bidang keuangan negara membawa implikasi perlunya sistem pengelolaan keuangan yang lebih akuntabel dan transparan. Hal ini baru dapat dicapai jika seluruh tingkat pimpinan menerapkan pengendalian atas keseluruhan kegiatan pada suatu instansi pemerintah, mulai perencanaan, pelaksanaan, pengawasan sampai dengan pertanggungjawaban harus dilaksanakan secara tertib, terkendali serta efektif dan efisien. Peraturan pemerintah ini dibuat untuk memenuhi ketentuan Pasal 58 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang menyatakan bahwa :

Ayat (1)

Dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku Kepala Pemerintahan

mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh.

Peran dan tanggung jawab pengendalian internal pemerintah dipegang oleh :

- 1). Presiden selaku kepala pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian internal.
- 2). Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan.
- 3). Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang pemerintahan masing-masing.
- 4). Gubernur/bupati/walikota mengatur lebih lanjut dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah yang dipimpinnya.

Ayat (2)

Sistem pengendalian intern sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

Sistem pengendalian intern yang akan dituangkan dalam peraturan pemerintah dimaksud dikonsultasikan dengan Badan Pemeriksa Keuangan.

SPIP diselenggarakan secara menyeluruh yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan

efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Penerapan unsur SPIP dilaksanakan menyatu dan menjadi bagian dari kegiatan instansi pemerintah yang terdiri atas unsur :

1. Lingkungan pengendalian adalah kondisi dalam instansi pemerintah yang memengaruhi efektivitas pengendalian intern.

Pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya

b. Penilaian risiko adalah kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah.

c. Kegiatan pengendalian adalah tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif.

d. Informasi dan komunikasi

informasi adalah data yang telah diolah dan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang

tertentu baik secara langsung maupun secara tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik.

1. Pemantauan dan pengendalian intern adalah proses penilaian atas mutu kinerja sistem pengendalian intern dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti.

Untuk memperkuat dan menunjang efektivitas sistem pengendalian intern dilakukan :

- a. pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara;
- b. pembinaan dan penyelenggaraan SPIP

Pengawasan intern dilakukan oleh aparat pengawasan intern melalui :

- a. audit adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektivitas, efisiensi dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah.
- b. reviu adalah penelaahan ulang bukti-bukti suatu kegiatan untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan, standar, rencana atau norma yang ditetapkan.
- c. evaluasi adalah rangkaian kegiatan membandingkan hasil atau prestasi suatu kegiatan dengan standar, rencana, atau norma yang telah ditetapkan dan menentukan faktor-faktor yang mempengaruhi

keberhasilan atau kegagalan suatu kegiatan dalam mencapai tujuan tertentu.

- d. pemantauan adalah proses penilaian kemajuan suatu program atau kegiatan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.
- e. kegiatan pengawasan lainnya antara lain berupa sosialisasi mengenai pengawasan, pendidikan dan pelatihan pengawasan, pembimbingan dan konsultasi, pengelolaan hasil pengawasan dan pemaparan hasil pengawasan.

Aparat pengawasan intern terdiri atas :

1. BPKP

BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi :

1. Kegiatan yang bersifat lintas sektoral merupakan kegiatan yang dalam pelaksanaannya melibatkan dua atau lebih lembaga kementerian negara/lembaga dan pemerintah daerah yang tidak dapat dilakukan oleh aparat pengawas intern pemerintah kementerian/lembaga, provinsi, atau kabupaten/kota karena keterbatasan kewenangan.
2. Kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh menteri keuangan selaku Bendahara Umum Negara
3. Kegiatan lain berdasarkan penugasan dari presiden.

- b. Inspektorat Jenderal melaksanakan pengawasan intern terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi kementerian negara/lembaga yang didanai dengan APBN.
- c. Inspektorat daerah melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah provinsi yang didanai dengan APBD.

2. Mekanisme Pengelolaan Keuangan Negara.

Pengelolaan APBN secara keseluruhan dilakukan melalui 4 tahap, yaitu tahap perencanaan APBN, tahap penetapan Undang-undang APBN, tahap pelaksanaan APBN, tahap pertanggungjawaban pelaksanaan APBN. Kegiatan-kegiatan yang dimulai dari perencanaan anggaran sampai ke perhitungan anggaran biasa disebut siklus APBN atau daur APBN.

1. Tahap Perencanaan dan Penganggaran

Perencanaan merupakan tahapan yang awal dari sebuah proses manajemen. Oleh karenanya harus dilakukan secara cermat, tepat dan akurat. Melalui perencanaan inilah akan diketahui arah, prioritas dan strategi yang akan diterapkan. Secara garis besar, tahap perencanaan dan penganggaran meliputi kegiatan :

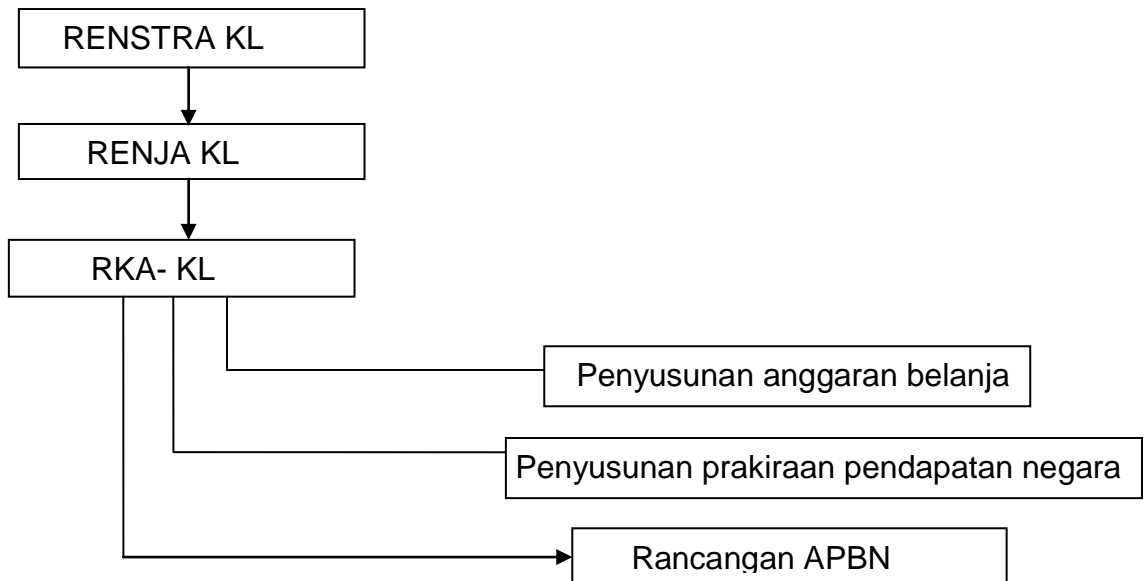
- a. Penyusunan Rencana Kerja Kementrian Negara/Lembaga (Renja-KL). Kementrian Negara/Lembaga menyusun Rencana Kerja Kementrian Negara/Lembaga yang memuat kebijakan, program dan kegiatan yang dilengkapi dengan sasaran kinerja dengan

menggunakan pagu indikatif untuk tahun anggaran yang disusun dan prakiraan maju (*forward estimate*)_untuk tahun anggaran berikutnya. Program dan kegiatan dalam Renja –KL disusun dengan pendekatan berbasis kinerja, kerangka pengeluaran jangka menengah, dan penganggaran terpadu. Penyusunan Renja-KL berpedoman pada Rencana Strategik Kementerian Negara/Lembaga dan mengacu pada prioritas pembangunan nasional dan pagu indikatif yang ditetapkan oleh Menteri Perencanaan dan Menteri Keuangan.

- b. Pembahasan rencana kerja kementerian negara/lembaga.
- c. Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga (RKA-KL)
- d. Penyusunan anggaran belanja.
- e. Penyusunan perkiraan pendapatan negara.
- f. Penyusunan Rancangan APBN.

Pelaksanaan perencanaan dan penganggaran APBN digambarkan dalam diagram berikut :

Bagan 4.
Siklus Perencanaan dan Penganggaran APBN



Sumber : Data primer : 2012

B. Tahap Penetapan Undang-undang APBN

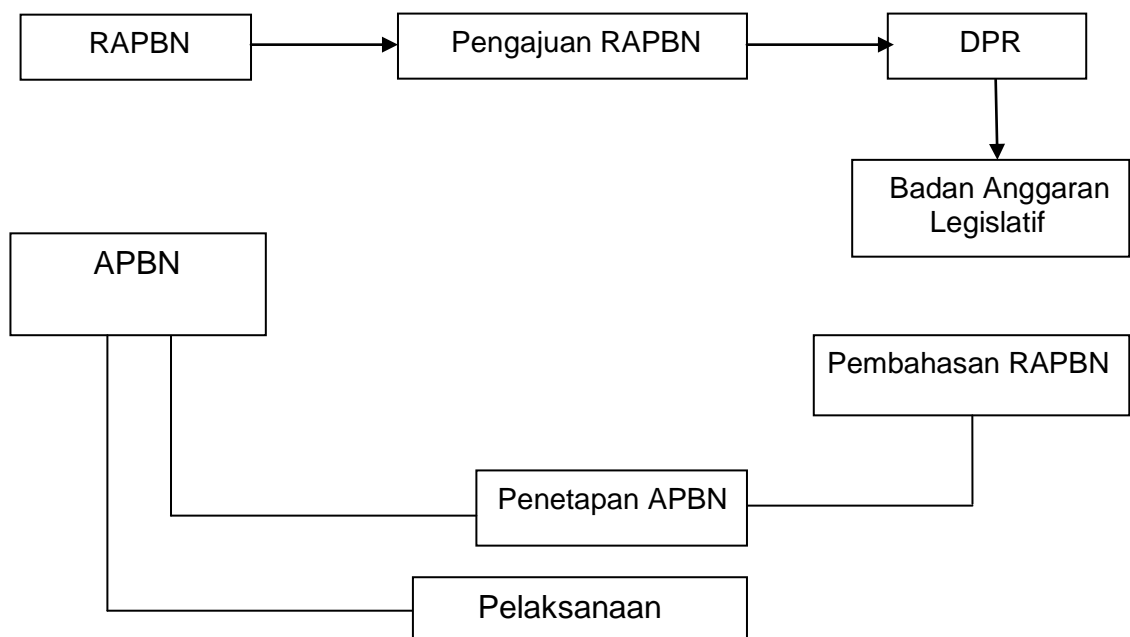
Proses penetapan dan pelaksanaan APBN secara ringkas dapat diuraikan sebagai berikut :

- 1) Persiapan rancangan APBN oleh pemerintah, yang meliputi penentuan asumsi dasar APBN, perkiraan penerimaan dan pengeluaran, skala prioritas dan penyusunan *budget exercise*.
- 2) Pengajuan rancangan APBN didahului dengan pembacaan pidato presiden sebagai pengantar Nota Keuangan dan Rancangan APBN yang berisi himpunan RKA-KL yang telah dibahas dalam sidang kabinet.

- 3) Pemerintah menyampaikan rancangan APBN kepada DPR untuk dibahas dalam sidang DPR selambat-lambatnya pertengahan Bulan Agustus
- 4) Dilakukan pembahasan antara menteri keuangan dan Badan Anggaran DPR, serta antara komisi-komisi dengan departemen/lembaga teknis terkait.
- 5) Penetapan Undang-undang APBN yang didalamnya memuat satuan anggaran, yaitu alokasi dana per departemen/lembaga, sektor, sub sektor, program dan proyek/kegiatan. Undang-undang APBN ditetapkan selambat-lambatnya pada akhir bulan Oktober.

Proses penetapan Undang-undang APBN dapat digambarkan dalam diagram berikut :

Bagan 5.
Penetapan Undang-undang APBN



(Sumber : Data primer : 2012)

C. Tahap Pelaksanaan APBN

Tahap ini pada intinya adalah merealisasikan APBN dengan sebaik-baiknya sehingga apa yang telah direncanakan mendapatkan realisasi keuangan dan capaian kinerja semaksimal mungkin. Proses pelaksanaan APBN dapat diringkas sebagai berikut :

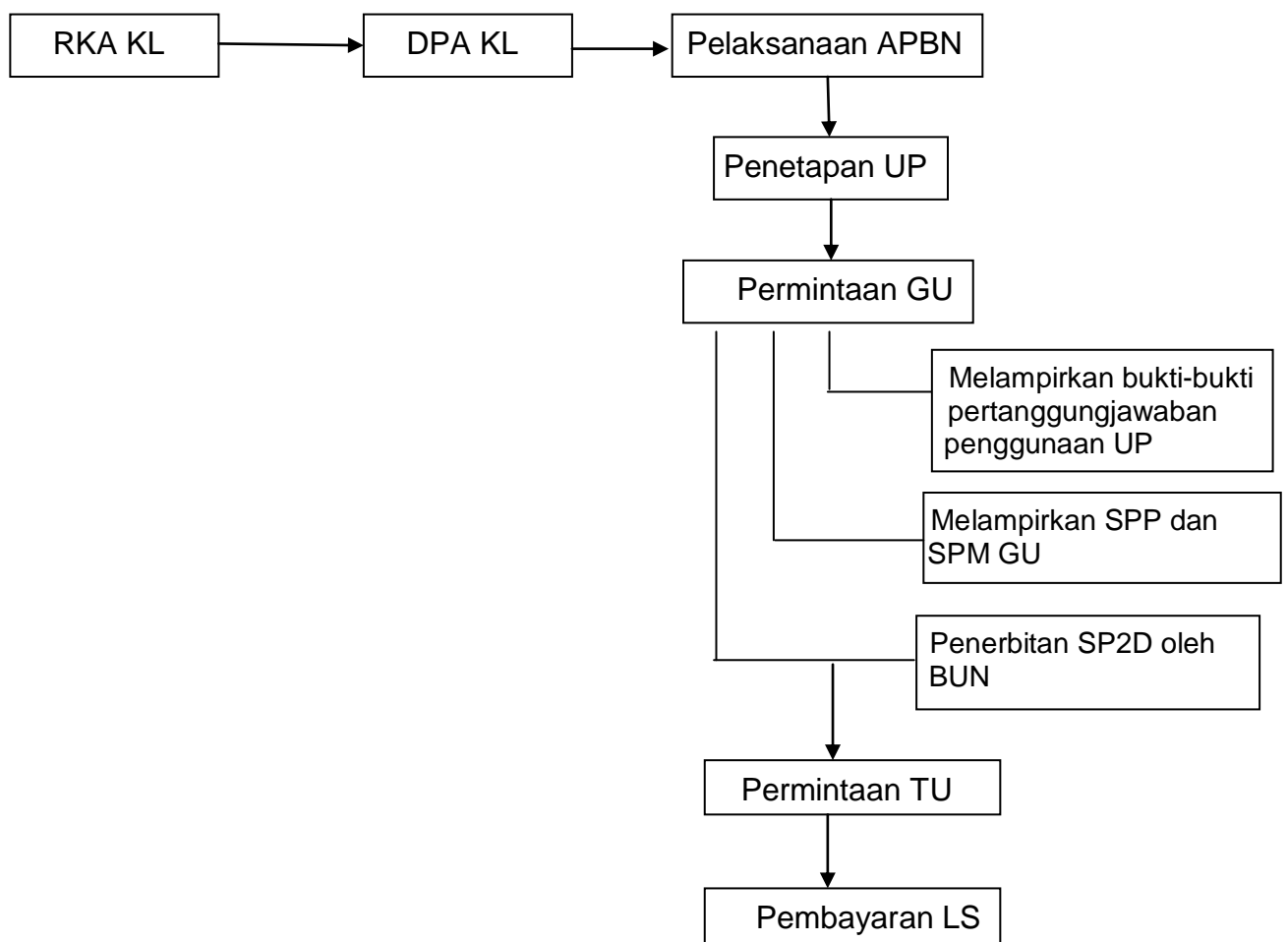
- 1) Untuk melaksanakan Rencana Kegiatan dan Anggaran setiap kementerian/lembaga maka dibuat suatu Dokumen Pelaksanaan Anggaran Kementerian/Lembaga (DPA KL).
- 2) Penetapan besaran Uang Persediaan (UP) setiap Kementerian/lembaga yang ditentukan oleh Menteri Keuangan dengan perhitungan sebagai berikut : total anggaran suatu kementerian/lembaga selama 1 (satu) tahun anggaran dikurangi belanja pegawai dan belanja pihak ketiga dibagi 12 (dua belas).
- 3) Uang Persediaan digunakan untuk membiayai belanja rutin kementerian/lembaga diluar belanja pegawai dan belanja pihak ketiga. Uang persediaan diberikan pada awal tahun anggaran untuk membiayai kegiatan rutin kementerian/lembaga sepanjang tahun. Jika UP habis terpakai, maka bendahara dapat meminta Ganti Uang Persediaan (GU) dengan mengajukan Surat Perintah Pembayaran, Surat Perintah Membayar disertai dengan bukti-bukti pertanggungjawaban atas penggunaan UP yang ditandatangani oleh Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran pada kementerian/lembaga.

- 4) 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.
- 5) Pembayaran ganti uang persediaan dilakukan oleh Bendahara Umum Negara (BUN) atau kuasa BUN dengan menerbitkan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D).
- 6) Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara (BUN) atau Kuasa BUN berhak menolak pengajuan permintaan ganti uang persediaan yang diajukan oleh bendahara pengeluaran apabila permohonan yang diajukan tidak disertai dengan bukti-bukti yang lengkap atau tidak sesuai dengan persyaratan yang telah ditetapkan.
- 7) Apabila dipandang UP yang telah ditetapkan tidak mencukupi untuk melaksanakan suatu kegiatan, maka pengguna anggaran pada kementerian/lembaga dapat mengajukan permintaan Tambahan Uang Persediaan (TU)
- 8) Untuk membiayai kegiatan non rutin, pengguna anggaran pada kementerian/lembaga dapat mengadakan kerja sama dengan pihak ketiga.

9) Pembayaran belanja pihak ketiga dilakukan melalui pembayaran langsung (LS) dengan menerbitkan Surat Perintah Membayar Langsung (SPM-LS) yang ditujukan ke rekening pihak ketiga. Pembayaran LS untuk membiayai kegiatan diatas 10 juta rupiah.

Proses pelaksanaan APBN dapat dilihat pada diagram pada halaman berikut ini :

Bagan 6
Proses Pelaksanaan APBN



(Sumber : Data primer : 2012)

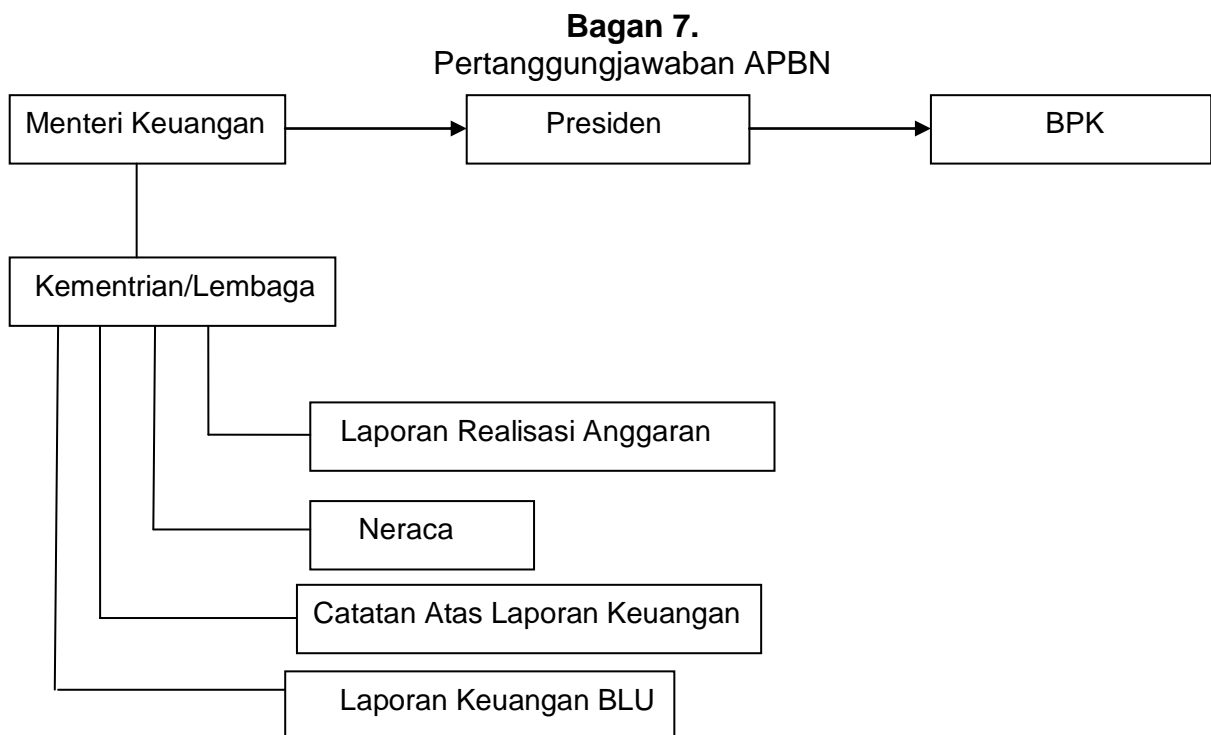
D. Tahap Pertanggungjawaban pelaksanaan APBN

Pertanggungjawaban keuangan negara dilaksanakan berdasarkan Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara Pasal 55 yang menentukan bahwa :

- (1) Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal menyusun laporan keuangan pemerintah pusat untuk disampaikan kepada presiden dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban pelaksanaan APBN.
- (2) Dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat sebagaimana dimaksud pada ayat (1) :
 - a. Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang menyusun dan menyampaikan laporan keuangan yang meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Catatan Atas Laporan Keuangan dilampiri laporan keuangan Badan Layanan Umum pada kementerian negara/lembaga masing-masing.
 - b. Laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada huruf a disampaikan kepada Menteri Keuangan selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah tahun anggaran berakhir.
 - c. Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara menyusun Laporan Arus Kas Pemerintah Pusat.
 - d. Menteri Keuangan selaku wakil pemerintah pusat dalam kekayaan negara yang dipisahkan menyusun ikhtisar laporan keuangan perusahaan negara.

- (3) Laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disampaikan Presiden kepada Badan Pemeriksa Keuangan paling lambat (3) bulan setelah tahun anggaran berakhir.
- (4) Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang memberikan pernyataan bahwa pengelolaan APBN telah diselenggarakan berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan akuntansi keuangan telah diselenggarakan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.
- (5) Ketentuan lebih lanjut mengenai laporan keuangan dan kinerja instansi pemerintah diatur dengan peraturan pemerintah.

Proses pertanggungjawaban keuangan APBN dapat digambarkan pada diagram berikut :



5. Tahap Pengawasan Pelaksanaan APBN

Pengawasan terhadap pelaksanaan keuangan negara dapat dilakukan dengan melakukan pengawasan dari dalam yang melibatkan pengawas intern, pengawasan dari luar yang melibatkan pengawas independen. Lembaga pengawas keuangan negara yang memiliki fungsi pemeriksaan umumnya merupakan lembaga fungsional atau lembaga khusus pengawasan seperti Inspektorat Jenderal, Satuan Pemeriksa Internal pada BUMN, Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan serta Inspektorat Daerah. Lembaga fungsional atau yang lebih dikenal dengan Aparat Pengawas Intern Pemerintah. Sesuai dengan Pasal 48 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mengatur bahwa APIP melakukan pengawasan yang berupa audit, reuiu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya.

DPR/DPD/DPRD juga berperan melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara. Peranan DPR/DPD/DPRD dalam penganggaran dijalankan berdasarkan fungsi-fungsi yang dimilikinya. Berdasarkan Pasal 20 UUD 194, DPR mempunyai tiga fungsi, yaitu fungsi legislasi, fungsi anggaran dan fungsi pengawasan. Pengawasan DPR/DPD/DPRD terhadap pelaksanaan APBN bukanlah untuk melakukan pemeriksaan, akan tetapi pengawasan yang lebih mengarah untuk menjamin pencapaian sasaran yang telah ditetapkan dalam Undang-

undang tentang APBN, namun demikian bukan berarti DPR/DPD/DPRD tidak boleh mengetahui hal-hal detail yang bersifat teknis.

1. **Pengawasan oleh BPK**

Pengawasan yang berupa pemeriksaan pengelolaan tanggungjawab keuangan negara dilakukan oleh BPK yang berfungsi sebagai satu lembaga negara yang bebas dan mandiri. Pasal 4 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan mengatur mengenai keanggotaan BPK, yang berbunyi sebagai berikut :

- (1) BPK mempunyai 9 (sembilan) orang anggota, yang keanggotaannya diresmikan dengan Keputusan Presiden.*
- (2) Susunan BPK terdiri atas seorang Ketua merangkap anggota, seorang Wakil Ketua merangkap anggota, dan 7 (tujuh) orang anggota.*
- (3) Keputusan Presiden sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diterbitkan paling lambat 30 (tiga puluh) hari sejak anggota BPK terpilih diajukan oleh DPR*

Pasal 6 undang-undang ini mengatur tentang tugas BPK, yaitu :

- (1) BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara yang dilakukan oleh 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.*

- (2) *Pelaksanaan pemeriksaan BPK sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dilakukan berdasarkan undang-undang tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara.*
- (3) *Pemeriksaan BPK mencakup pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.*
- (4) *Dalam hal pemeriksaan dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan ketentuan undang-undang, laporan hasil pemeriksaan tersebut wajib disampaikan kepada BPK dan dipublikasikan.*
- (5) *Dalam melaksanakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara sebagaimana dimaksud pada ayat (1), BPK melakukan pembahasan atas temuan pemeriksaan dengan objek yang diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan keuangan negara*
- (6) *Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pelaksanaan tugas BPK sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dengan peraturan BPK.*

Pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 6 ayat (2) undang-undang ini harus dilaksanakan berdasarkan ketentuan Pasal 6 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara yang mengatur sebagai berikut :

Penentuan obyek pemeriksaan, perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan, penentuan waktu dan metode pemeriksaan, serta

penyusunan dan penyajian laporan pemeriksaan dilakukan secara bebas dan mandiri oleh BPK.

Dalam melaksanakan pemeriksaan, BPK juga memperhatikan permintaan, saran dan pendapat lembaga perwakilan dan juga mempertimbangkan informasi dari pemerintah, bank sentral dan masyarakat. Perihal pelaksanaan pemeriksaan juga diatur dalam Pasal 9 ayat (1) bagian (a) Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Pasal 6 Ayat (3) mengatur tentang jenis pemeriksaan BPK yang terdiri atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah. Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini BPK yang didasarkan pada kriteria : (a) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, (b) kecukupan pengungkapan, (c) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (d) efektivitas sistem pengendalian intern.

Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan aspek efektivitas. Laporan hasil pemeriksaan kinerja memuat temuan, kesimpulan dan rekomendasi. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif dan pemeriksaan atas sistem

pengendalian intern pemerintah. Pemeriksaan investigatif adalah pemeriksaan dengan tujuan untuk mengungkap adanya indikasi kerugian negara dan/atau unsur pidana. Laporan hasil pemeriksaan tujuan tertentu memuat kesimpulan.

Tahun 2011, pemeriksaan BPK diprioritaskan pada pemeriksaan dengan tujuan tertentu dan pemeriksaan kinerja. Pemeriksaan keuangan dilakukan atas laporan keuangan pemerintah daerah tahun anggaran 2010 dan semester I tahun anggaran 2011, sedangkan semester II tahun anggaran 2011 akan diperiksa pada tahun 2012.

Tabel 6
Rencana Kerja BPK Tahun 2011

Entitas yang diperiksa	Pemeriksaan Keuangan	Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu	Pemeriksaan Kinerja	Pemberian Keterangan Ahli	Penghitungan Kerugian Negara
Pemerintah pusat	-	117	46	Sesuai permintaan	Sesuai permintaan
Pemerintah daerah	153	250	89		
Badan Usaha Milik Negara	1	16	3		
Badan Usaha Milik Daerah	1	44	9		
BHMN/BLU/Badan Lainnya	4	1	-		

(sumber : data primer : 2011)

Pada tabel di atas dapat dilihat bahwa, untuk pemeriksaan BPK pada pemerintah pusat diprioritaskan untuk pemeriksaan kinerja yang mencakup 46 lembaga/kementerian/departemen dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu yang mencakup 117 lembaga/kementerian/departemen. Pada pemerintah daerah, terdapat 153 daerah yang akan menjadi objek pemeriksaan keuangan oleh BPK, 250

daerah untuk pemeriksaan dengan tujuan tertentu, dan untuk pemeriksaan kinerja, BPK akan melakukan pemeriksaan di 89 daerah. Pada Badan Usaha Milik Negara, pemeriksaan keuangan hanya dilakukan pada 1 BHMN, pemeriksaan dengan tujuan tertentu akan dilakukan terhadap 16 BHMN, sedangkan pemeriksaan kinerja akan dilakukan terhadap 3 BHMN. Pemeriksaan keuangan oleh BPK akan dilakukan kepada 1 BHMD, pemeriksaan dengan tujuan tertentu akan dilakukan terhadap 44 BHMD, dan pemeriksaan kinerja akan dilakukan terhadap 9 BHMD. Dalam hal pemberian keterangan ahli di persidangan maupun permintaan perhitungan kerugian negara biasanya disesuaikan dengan permintaan secara tertulis yang diajukan oleh kepolisian maupun kejaksaan.

Pasal 10 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara mengatur mengenai pelaksanaan pemeriksaan yang memberikan kewenangan kepada pemeriksa untuk dapat :

- (1) *Meminta dokumen yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara.*
- (2) *Mengakses semua data yang disimpan di berbagai media, aset, lokasi dan segala jenis barang atau dokumen dalam penguasaan atau kendali dan entitas yang menjadi obyek pemeriksaan atau*

entitas lain yang dipandang perlu dalam pelaksanaan tugas pemeriksaannya.

(3) Melakukan penyegelan tempat penyimpanan uang, barang dan dokumen pengelolaan keuangan negara.

(4) Meminta keterangan kepada seseorang.

(5) Memotret, merekam dan/atau mengambil sampel sebagai alat bantu pemeriksaan.

Ketentuan Pasal 10 tersebut diatur juga dalam Pasal 9 ayat (1) huruf (b), (c), dan (d) Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Proses untuk melaksanakan suatu pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK terhadap suatu entitas dapat diuraikan berikut ini

- a. Penyusunan rencana kerja yang biasanya dilakukan pada akhir tahun atau paling lambat sampai pertengahan bulan pertama di awal tahun yang berjalan.
- b. Sebelum mulai melaksanakan suatu pemeriksaan, BPK wajib mengirimkan surat pemberitahuan perihal rencana pemeriksaan kepada entitas tertentu. Di dalam surat tersebut juga diberitahukan mengenai waktu/jadwal pemeriksaan dan jenis pemeriksaan.
- c. Jika waktu/jadwal pemeriksaan yang diajukan oleh BPK telah disepakati, maka pada waktu yang ditentukan, tim pemeriksa BPK dapat melapor kepada presiden/kepala daerah/pimpinan BHMN/BHMD dengan membawa surat tugas yang ditandatangani oleh

kepala BPK. Dalam surat tugas itu disebutkan susunan tim pemeriksa dan lamanya pelaksanaan pemeriksaan.

- d. Sebagai langkah awal untuk mulai melaksanakan pemeriksaan, BPK dapat meminta semua dokumen pengelolaan keuangan kepada pejabat atau pihak terkait.
- e. Setiap dokumen pengelolaan keuangan yang dimasukkan kepada pemeriksa akan diteliti.
- f. Pemeriksa dapat memanggil pihak-pihak terkait, misalnya pejabat, bendahara atau bahkan pihak ketiga yang terkait guna untuk dimintai keterangan. Setiap keterangan yang diberikan dibuat dalam bentuk tertulis dengan melampirkan identitas.
- g. Pemeriksa juga melakukan pemeriksaan di tempat. Pemeriksaan ini biasanya dilakukan untuk memeriksa aset dan uang kas di tangan bendahara yang nantinya akan disesuaikan dengan laporan keuangan yang ada.
- h. Jika terdapat terdapat kekurangan pada uang kas dan barang yang tidak dapat dipertanggungjawabkan atau dalam pandangan pemeriksa diragukan keabsahan dan kebenarannya, maka pemeriksa dapat mengenakan tuntutan ganti rugi kepada bendahara. Pengenaan ganti rugi ini sesuai dengan amanat Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang kemudian tata cara penyelesaian ganti kerugian negara/daerah tersebut diatur lebih lanjut dalam Peraturan BPK tentang Tuntutan Ganti Rugi Terhadap

Bendahara. Pengenaan ganti kerugian negara juga diatur dalam Pasal 22 dan Pasal 23 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004.

- i. Jika sampai jangka waktu yang ditentukan, pemeriksa belum dapat menyelesaikan pemeriksaan, maka pemeriksa dapat meminta perpanjangan waktu dengan kembali memasukkan surat tugas yang berisi tentang perpajangan waktu pemeriksaan sampai paling lambat 30 (tiga puluh) hari kedepan.
- j. Pemeriksa menyusun laporan hasil pemeriksaan setelah selesai melakukan pemeriksaan.
- k. Sebelum laporan hasil pemeriksaan diajukan kepada DPR/DPRD, pemerintah diberikan kesempatan untuk menanggapi temuan yang dikemukakan dalam laporan hasil pemeriksaan (untuk pemeriksaan keuangan). Tanggapan yang diberikan oleh pemerintah tersebut akan disertakan dalam laporan hasil pemeriksaan yang disampaikan kepada DPR/DPRD.
- l. Rekomendasi yang dimuat dalam laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada presiden/kepala daerah untuk ditindaklanjuti paling lambat 60 (enam puluh) hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima oleh presiden/kepala daerah.

Selebihnya dari undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan hanya mengatur mengenai keanggotaan BPK(Pasal 13- Pasal 22), hak keuangan/administratif dan protokoler, kekebalan dan larangan bagi anggota BPK (Pasal 26- Pasal 28), kode etik, kebebasan,

kemandirian dan akuntabilitas BPK (Pasal 29-Pasal 33). Pasal 35 mengatur tentang anggaran BPK yang mendapatkan porsi tersendiri dalam APBN dan diajukan langsung kepada DPR.

B. Pengawasan oleh BPKP

BPKP merupakan lembaga negara non departemen yang berada di bawah dan bertanggung jawab secara langsung kepada presiden, sehingga dengan demikian kedudukan BPKP merupakan bagian dari pemerintah. Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan menetapkan tugas dan tanggung jawab di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan yang dibebankan pemerintah kepada BPKP. Kemudian Keputusan Presiden ini diubah dengan Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah beberapa kali diubah, dan yang terakhir dengan Peraturan Presiden Nomor 64 Tahun 2005.

Pasal 1 Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan berbunyi :

- (1) Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, yang selanjutnya di dalam Keputusan Presiden ini disingkat BPKP, adalah suatu lembaga pemerintahan non departemen yang ada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada presiden.*
- (2) BPKP dipimpin oleh seorang kepala.*

Pasal 2 :

BPKP mempunyai tugas pokok :

- a. mempersiapkan perumusan kebijaksanaan pengawasan keuangan dan pembangunan;*
- b. menyelenggarakan pengawasan umum atas penguasaan dan pengurusan keuangan ;*
- c. menyelenggarakan pengawasan pembangunan.*

Pasal 3 :

Dalam melaksanakan tugas pokok sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2, BPKP mempunyai fungsi :

- a. merumuskan perencanaan dan program pelaksanaan pengawasan bagi BPKP dan mempersiapkan perumusan perencanaan dan program pelaksanaan pengawasan bagi seluruh aparat pengawasan pemerintah pusat dan daerah.*
- b. memberikan bimbingan dan pembinaan bidang pengawasan.*
- c. memonitor pelaksanaan rencana pengawasan dan mengadakan analisa atas hasil pengawasan seluruh aparat pengawasan pemerintah pusat dan daerah;*
- d. mempersiapkan pedoman pemeriksaan bagi seluruh aparat pengawasan pemerintah pusat dan pemerintah daerah;*
- e. melakukan koordinasi teknis mengenai pelaksanaan pengawasan yang dilakukan oleh aparat pemerintah pusat dan pemerintah daerah;*

- f. meningkatkan keterampilan teknis seluruh aparat pengawasan pemerintah pusat dan pemerintah daerah;*
- g. melakukan pengawasan terhadap semua penerimaan pemerintah pusat dan pemerintah 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 pengurusan 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 usaha lainnya yang seluruh atau sebagian kekayaannya dimiliki oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah;*
- k. melakukan pengawasan terhadap badan-badan lain yang seluruh atau sebagian keuangannya dibiayai oleh/atau disubsidi atas beban Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara termasuk badan-badan yang didalamnya terdapat kepentingan lain dari pemerintah pusat atau pemerintah daerah karena pemberian 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.*

Pasal 4 sampai dengan Pasal 39 mengatur tentang susunan organisasi BPKP dan penjabaran tugas dan fungsi kepala BPKP, deputi-deputi BPKP dan perwakilan di daerah dan luar negeri.

Pasal 40 Keputusan Presiden ini mengatur tentang tata kerja BPKP, yaitu:

Pengawasan sebagaimana dimaksud pada Pasal 3, mencakup :

- a. pemeriksaan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan;*
- b. penilaian tentang daya guna dan kehematan dalam penggunaan sarana yang tersedia;*

- c. *penilaian hasil guna dan manfaat yang direncanakan dari suatu program.*

Pasal 41 :

- (1) *Kepala BPKP atau pejabat BPKP berwenang melakukan pemeriksaan setempat dengan hak-hak sebagai berikut :*

- a. *memasuki semua kantor, bengkel, gudang, bangunan, tempat-tempat penimbunan dan sebagainya;*
- b. *melihat semua register, buku perhitungan, surat-surat bukti, notulen rapat direksi/komisaris/panitia dan sejenisnya, hasil survei, laporan-laporan pengelolaan dan surat-surat lainnya yang diperlukan dalam pemeriksaan;*
- c. *melakukan pengamatan kas, surat-surat berharga, gudang persediaan dan lain-lain;*
- d. *meminta laporan hasil pemeriksaan aparat pengawasan departemen/non departemen/daerah/Badan Usaha Milik Negara/Badan Usaha Milik Daerah.*

- (2) *Kepala BPKP atau pejabat yang ditunjuknya berwenang untuk meminta keterangan tentang tindak lanjut pemeriksaan, berwenang meminta keterangan kepada semua pejabat baik sipil maupun ABRI dan setiap orang baik perorangan atau dalam kedudukannya sebagai pejabat suatu badan/perusahaan swasta.*

- (3) *Kepala atau petugas BPKP yang ditugaskan melakukan pemeriksaan, berwenang meminta keterangan kepada semua pejabat baik sipil*

maupun ABRI dan setiap orang baik sebagai perorangan atau dalam kedudukannya sebagai pejabat suatu badan/perusahaan swasta.

- (4) Semua pejabat baik sipil maupun ABRI dan setiap orang baik sebagai perseorangan atau dalam kedudukannya sebagai pejabat suatu badan/perusahaan swasta yang ada hubungannya dengan obyek atau kegiatan yang diwajibkan memberikan keterangan yang diminta oleh kepala atau petugas BPKP yang ditugaskan untuk melakukan pemeriksaan.*

Kemudian Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan telah direvisi beberapa kali. Inti dari revisi ini adalah perubahan kedudukan, tugas, fungsi, kewenangan, susunan organisasi dan tata kerja beberapa lembaga pemerintah non departemen. Pasal 1 Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 mengatur tentang kedudukan lembaga pemerintah non departemen, yang berbunyi sebagai berikut :

- (1) Lembaga Pemerintah Non Departemen dalam Pemerintahan Negara Republik Indonesia, yang selanjutnya dalam Keputusan Presiden ini disebut LPND adalah lembaga pemerintah pusat yang dibentuk untuk melaksanakan tugas pemerintahan tertentu dari Presiden.*
- (2) LPND berada di bawah dan bertanggung jawab kepada Presiden.*

Pasal 2 :

LPND mempunyai tugas melaksanakan tugas pemerintahan tertentu dari Presiden sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Sebagai salah satu lembaga negara non departemen, Keputusan Presiden ini juga telah merevisi kedudukan, tugas, fungsi, wewenang, susunan organisasi BPKP. Tugas, fungsi dan kewenangan BPKP dalam Keputusan Presiden ini dapat dilihat dalam Pasal 52 – Pasal 54 sebagaimana yang diuraikan di bawah ini :

Pasal 52 :

“BPKP bertugas untuk melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”

Pasal 53 :

“ Dalam melaksanakan tugasnya, BPKP menyelenggarakan fungsi :

- a. Pengkajian dan penyusunan kebijakan nasional di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;*
- b. perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;*
- c. koordinasi kegiatan fungsional dalam pelaksanaan tugas BPKP;*
- d. pemantauan, pemberian bimbingan dan pembinaan terhadap kegiatan pengawasan keuangan dan pembangunan;*

- e. *penyelenggaraan pembinaan dan pelayanan administrasi umum di bidang perencanaan umum, ketatausahaan, organisasi dan tatalaksana, kepegawaian, keuangan, kearsipan, hukum, persandian, perlengkapan dan rumah tangga.*

Pasal 54 :

“dalam menyelenggarakan fungsi tersebut, BPKP mempunyai kewenangan :

- a. *penyusunan rencana nasional serta makro di bidangnya;*
- b. *perumusan kebijakan di bidangnya untuk mendukung pembangunan secara makro;*
- c. *penetapan sistem informasi di bidangnya;*
- d. *pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan otonomi daerah yang meliputi pemberian pedoman, bimbingan, pelatihan, arahan, dan supervisi di bidangnya;*
- e. *penetapan persyaratan akreditasi lembaga pendidikan dan sertifikasi tenaga profesional/ahli serta persyaratan jabatan di bidangnya;*
- f. *kewenangan lain sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yaitu :*
 - 1. *memasuki semua kantor, bengkel, gudang, bangunan, tempat-tempat penimbunan, dan sebagainya.*
 - 2. *meneliti semua catatan, data elektronik, dokumen, buku perhitungan dan sejenisnya, notulen rapat panitia dan sejenisnya,*

hasil survey laporan-laporan pengelolaan, dan surat-surat lainnya yang diperlukan dalam pengawasan;

3. *pengawasan kas, surat-surat berharga, gudang persediaan dan lain-lain;*
4. *meminta keterangan tentang tindak lanjut hasil pengawasan, baik hasil pengawasan BPKP sendiri maupun hasil pengawasan BPK dan lembaga pengawasan lainnya.*

Pengawasan oleh BPKP yang diterapkan dalam Keputusan Presiden ini merupakan jenis pengawasan represif atau pengawasan yang dilakukan setelah sebuah kegiatan atau proyek dilaksanakan. Pengawasan represif dapat diklasifikasikan menjadi dua bentuk, yaitu ;

- a. Pengawasan represif aktif adalah pengawasan yang dilakukan secara *face to face* antara pejabat yang mengawasi dan pejabat yang diawasi di tempat terjadinya aktivitas. Pemeriksaan tersebut dapat dilakukan terhadap bukti pengeluaran, pembebanan pengeluaran, efisiensi pengeluaran dan pemeriksaan terhadap buku kas, buku pembantu/buku penolong dan buku bank serta realisasi yang sebenarnya pada brankas atau pada saldo R/C pada bank pemerintah.
- b. Pengawasan represif pasif adalah pengawasan yang dilakukan dengan cara memverifikasi, meneliti dan mengevaluasi dokumen-dokumen SPJ yang dikirimkan oleh pejabat/bendaharawan yang diawasi.

Pasal 58 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara merupakan titik awal pengaturan sistem pengendalian intern pemerintah, yang berbunyi demikian:

- (1) dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku kepala pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh.*
- (2) Sistem pengendalian intern sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan dengan peraturan pemerintah.*

Ketentuan Pasal 58 tersebut ditindaklanjuti dengan ditetapkannya Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). SPIP merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Dalam Peraturan Pemerintah ini diatur tentang penguatan efektivitas penyelenggaraan SPIP yang diatur dalam Pasal 47 – Pasal 49 yang akan diuraikan di bawah ini :

Pasal 47 :

- (1) *Menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota bertanggung jawab atas efektivitas penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern di lingkungan masing-masing.*
- (2) *Untuk memperkuat dan menunjang efektivitas Sistem Pengendalian Intern sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan :*
 - a. *pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara; dan*
 - b. *pembinaan dan penyelenggaraan SPIP.*

Pasal 48 :

- (1) *Pengawasan intern sebagaimana dimaksud dalam Pasal 47 ayat (2) huruf (a) dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah.*
- (2) *Aparat Pengawasan intern pemerintah sebagaimana dimaksud pada ayat (1) melakukan pengawasan intern melalui :*
 - a. *audit;*
 - b. *reviu;*
 - c. *evaluasi;*
 - d. *pemantauan;*
 - e. *kegiatan pengawasan lainnya.*

Pasal 49 :

- (1) *Aparat pengawasan intern pemerintah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 48 ayat (1) terdiri atas :*
 - a. *BPKP;*

- b. Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern;*
 - c. Inspektorat Provinsi; dan*
 - d. Inspektorat Kabupaten/Kota.*
- (2) *BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi :*
- a. kegiatan yang bersifat lintas sektoral;*
 - b. kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara;*
 - c. kegiatan lain berdasarkan penugasan dari presiden.*

Setelah peraturan pemerintah ini ditetapkan, BPKP melakukan revitalisasi dan reposisi bentuk pengawasan. Sebelumnya BPKP menitikberatkan pada pengawasan represif sedangkan setelah peraturan pemerintah ini diterapkan, BPKP lebih mengedepankan pengawasan jenis pembinaan atau yang lebih dikenal dengan pengawasan preventif yang dilakukan dalam bentuk sosialisasi, asistensi atau pendampingan dan evaluasi. Agar pengawasan ini dapat berhasil, maka BPKP telah menandatangani *MoU (Memorandum of Understanding)* atau Nota Kesepahaman dengan berbagai pemerintah daerah dan departemen/lembaga sebagai mitra kerja. *MoU* tersebut bertujuan untuk membantu mitra kerja BPKP untuk meningkatkan kinerjanya dalam rangka mewujudkan *good governance*. Selain itu, BPKP juga menetapkan

Rencana Kerja dan Pemeriksaan yang dapat dilihat pada tabel di bawah ini :

Tabel 6
Rencana Kerja dan Pemeriksaan BPKP Tahun 2011

Kegiatan	Jumlah	Daerah/Instansi
Asistensi	404	Bogor, Ciamis, Indramayu, Samarinda, Kalimantan Timur, PDAM, Jawa Tengah, Wonogiri, Cepu, Kendari, Bombana, Kolaka Utara, Bitung.
Koordinasi dan Forum Koordinasi	5	Yogyakarta dan Jakarta
Sosialisasi	742	Jakarta, Kutai, Samarinda, Palu, Halmahera, Bali, Deli Serdang, Medan, Nias, Tanjung Balai, Bontang, NTT, Sulawesi Tenggara, Jawa Barat, Lampung, NAD, Sumatera Utara
Audit	5.341	PDAM, Pearl Oil, Bantuan Langsung, Ujung Pandang, Salatiga, Lombok Tengah, Nunukan, Subawa, Tegal, Tana Toraja, Pare-pare, Janeponto, Maros, Mamuju, Bontang, Blora, Lampung Selatan, Samarinda, Musi Rawas.
Evaluasi	2.518	Aceh Utara, Nusa Tenggara Timur, Bali, Pagar Alam, Balikpapan, Gunung Mas, Sikka, Banjo, Jakarta, Flores, Gayo, Lues, Halmahera.

Bantuan Teknis, Tenaga dan Operasional	208	Dumai, NAD, Kampar, Banten, Denpasar, Irian Jaya, Muara Enim, Sumatera Selatan, Yogyakarta, Bengkulu, Sulawesi Selatan.
Bantuan Luar Negeri (ADB, IBRD, UNDP dan IDA)	2.262	Mamasa, Lombok Tengah, Dompu, Kediri, Ciamis, Jenepono
Deseminasi	5	Jakarta
Bimbingan Teknis	1.171	Pemerintah Kota dan kabupaten
Review	149	Bogor, Ujung Pandang, Jakarta, Pontianak, Jambi, Bandung, Medan, Kolaka, Kendari, Gorontalo.
Kajian	39	Jakarta
Pendampingan	436	Cimahi, Bandung, Jakarta, Malang, Nganjuk, Pasuruan, Ponorogo, Kediri, Madiun, Magetan
Pemberian Keterangan Ahli	1.054	NAD, Lampung, Sumatera Selatan, Jakarta, Jambi, Riau, NTT, Banten, Bali, Sulawesi Tenggara.
Perhitungan Kerugian Negara	730	Sumatera, Kalimantan, Irian Jaya, Maluku, Nusa Tenggara, Bali, Jakarta, Sulawesi Tenggara.
Kegiatan-kegiatan lain	1.063	BUMN, BUMD, Pemerintah daerah

(Sumber : RKP BPKP 2011)

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa audit menempati peringkat teratas, yaitu sebanyak 5.341 kali. Kemudian kegiatan evaluasi menempati urutan kedua, yaitu sebanyak 2.518 kali, lalu Bantuan luar negeri sebanyak 2.262 kali. Bimbingan teknis yang menjadi prioritas BPKP setelah diterapkannya SPIP direncanakan akan dilakukan

sebanyak 1.171 kali pada berbagai kementerian/lembaga/pemerintah daerah. Pemberian keterangan ahli yang dibutuhkan oleh pihak yang berwenang direncanakan akan dilaksanakan sebanyak 1.054 kali serta kegiatan-kegiatan BPKP lainnya yang diperkirakan dapat membantu pemerintah untuk mewujudkan *good governance* direncanakan akan dilaksanakan sebanyak 1.063 kali.

Secara garis besar kegiatan BPKP dikelompokkan ke dalam 4 (empat) kelompok, yaitu :

- 1) audit;
- 2) konsultasi, asistensi dan evaluasi;
- 3) pemberantasan KKN; dan
- 4) pendidikan dan pelatihan pengawasan

Kegiatan audit mencakup APBN, APBD, Laporan keuangan dan kinerja BUMN/BUMD/Badan usaha lainnya, Pemanfaatan pinjaman dan hibah luar negeri, Kredit Usaha Tani (KUT) dan Kredit Ketahanan Pangan (KKP), Peningkatan penerimaan negara, termasuk penerimaan negara bukan pajak, dana *off balance sheet* BUMN maupun yayasan yang terkait, dana *off balance budget* pada departemen/LPND, audit tindak lanjut atas temuan-temuan pemeriksaan, audit khusus (audit investigasi) untuk mengungkapkan adanya indikasi tindak pidana korupsi dan penyimpangan lainnya sepanjang hal itu membutuhkan keahlian di bidangnya, serta audit lainnya yang menurut pemerintah bersifat perlu dan urgen untuk segera dilakukan. Di bidang konsultasi, asistensi dan

evaluasi, BPKP berperan sebagai konsultan bagi para stakeholder menuju tata pemerintahan yang baik, yang mencakup : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP), Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD), *Good Corporate Government* (GCG) pada BUMN/BUMD. Di bidang pendidikan dan pelatihan pengawasan, BPKP menjadi instansi pembina untuk mengembangkan Jabatan Fungsional Auditor (JFA) di lingkungan instansi pemerintah. Setiap auditor harus memiliki sertifikat sebagai pejabat fungsional auditor. Pendidikan dan pelatihan pengawasan biasanya diselenggarakan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan BPKP (Pusdiklatwas).

C. Kesuaian Norma Pengawasan Keuangan Negara Oleh BPK dan BPKP

Kesesuaian norma dalam penelitian ini merujuk pada pendapat Hans Kelsen yang mengkualifikasikan hukum sebagai sesuatu yang murni formil. Jadi, tata hukum adalah suatu sistem norma.¹⁵² Tatanan hukum bukanlah sebuah sistem norma terkoordinir yang berkedudukan sama, melainkan sebuah hierarki norma hukum dengan berbagai jenjang. Karakteristik korelasi antara satu norma dengan norma lainnya dalam tata hukum yang hirarkis dapat dipahami melalui deskripsi Hans Kelsen, berikut ini :

“ the relation between the norm regulating the creation of another norm and this other norm may be presented as a relationship of super and sub-ordination, which is a spasio-temporal figure of speech. The

¹⁵² Lihat dalam Achmad Ruslan, op.cit, hlm. 44.

*norm determining the creation of another norm is the superior, the norm created according to this regulation, the inferior norm. The legal order, especially the legal order the personification of which is state, is therefore not a system of norm coordinated to each other, standing, so to speak, side by side on the same level, but the hierarchy of different level of norms.*¹⁵³

Inti deskripsi tersebut dapat dimaknai : 1) peraturan perundang-undangan yang lebih rendah harus bersumber dari suatu perundang-undangan yang lebih tinggi; 2) isi atau materi muatan peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh menyimpang atau bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

Terkait dengan substansi norma dasar, Hans Kelsen membedakan dua jenis norma, yaitu norma statis (*the static system of norm*) dan norma dinamis (*the dynamic system of norm*). Sistem norma statis adalah sistem yang melihat suatu norma dari segi isi atau materi muatan norma itu sendiri. Isinya menunjukkan kualitas yang terbukti secara langsung menjamin validitasnya. Sistem norma dinamis adalah sistem yang melihat suatu norma yang pembentukannya sesuai dengan prosedur yang ditentukan oleh konstitusi. Sistem norma dinamis dilahirkan oleh pihak yang berwenang dan bersumber dari norma yang lebih tinggi.¹⁵⁴ Kewenangan pembentukan norma ini bersifat delegasi, yaitu berasal dari otoritas yang lebih tinggi kemudian diserahkan kepada otoritas lainnya yang lebih rendah tingkatannya.

¹⁵³ Ibid.

¹⁵⁴ Ibid, hlm. 46

Konsep sistem hukum dinamis yang dikonstruksikan oleh Hans Kelsen ingin menunjukkan bahwa organ-organ negara yang mempunyai kewenangan membentuk hukum dapat ditelusuri validitasnya melalui suatu hubungan kelembagaan yang hirarkis.¹⁵⁵ Hirarki menurut sistem norma dinamis tentu saja disesuaikan dengan struktur kelembagaan/ketatanegaraan yang dianut oleh suatu negara dalam konstitusinya. Dengan demikian, dengan melihat baik dari aspek materi muatan norma tersebut maupun aspek organ yang membentuknya tidak boleh bertentangan dengan norma yang lebih tinggi.

Kesesuaian atau ketidaksesuaian antara suatu norma dengan norma lainnya dari tingkatan yang berbeda dapat dilihat pada pernyataan Hans Kelsen dibawah ini :

“ There can, therefore, never exist any absolute guarantee that the lower norm corresponds to the higher norm. The possibility that the lower norm does not correspond to the higher norm which determines the former’s creation and content, especially that the lower has another content than the one prescribed by the higher norm, is not aor all excluded. But as soon as the case has become res judicata, the opinion that the individual norm of the decision does not correspond the general norm which has to be applied by it, is without juristic importance. The law applying organ has either, autorized by the legal order, created new substansive law; or it has, according to its own assertion, applied preexisting substansive law. In the later case, the assertion of the court of last resort decisive.”¹⁵⁶

Inti dari pernyataan tersebut adalah tidak ada jaminan norma yang lebih rendah selalu sesuai dengan norma yang lebih tinggi yang menentukan

¹⁵⁵ Ibid hlm. 47

¹⁵⁶ Ibid hl, 47-48

pembentukan dan materi muatan norma yang lebih rendah tersebut. Penentuan sesuai atau tidaknya suatu norma diserahkan kepada lembaga yang berwenang, yaitu pengadilan. Pada prinsipnya, suatu norma hukum selalu sah atau valid. Jika dikemudian hari, norma tersebut dianggap tidak valid, maka keberlakuan norma tersebut dapat dibatalkan oleh suatu lembaga yang kompeten dengan alasan tertentu menurut hukum.

Sebagaimana telah diketahui, bahwa pengaturan kelembagaan BPK sebagai lembaga pemeriksa keuangan negara yang bebas dan mandiri telah diatur dalam konstitusi dan ditindaklanjuti dengan undang-undang. Undang-undang dibentuk oleh DPR sebagaimana telah diatur dalam Pasal 20 ayat (1) UUD 1945 yang menyatakan bahwa, Dewan Perwakilan Rakyat memegang kekuasaan membentuk undang-undang. Kemudian, setiap rancangan undang-undang tersebut dibahas oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan presiden secara bersama-sama.¹⁵⁷ Dengan demikian jelaslah bahwa kewenangan membentuk undang-undang berada di tangan DPR yang kemudian dibahas bersama-sama dengan presiden untuk mendapatkan persetujuan bersama. Pada umumnya, materi muatan suatu undang-undang mengatur tentang :

- a. mengatur lebih lanjut tentang ketentuan undang-undang dasar 1945, yang meliputi :
 1. hak asasi manusia;
 2. hak dan kewajiban warga negara;

¹⁵⁷ Lihat Pasal 20 ayat (2) UUD 1945

3. pelaksanaan dan penegakan kedaulatan negara serta pembagian kekuasaan negara;
 4. wilayah negara dan pembagian daerah;
 5. kewarganegaraan dan kependudukan;
 6. keuangan negara,
- b. Diperintahkan oleh undang-undang untuk diatur dengan undang-undang.¹⁵⁸

Pengaturan kedudukan BPK dalam undang-undang sebagai lembaga auditif berkenaan dengan pemeriksaan keuangan negara yang dilaksanakan oleh pemerintah.¹⁵⁹ Legitimasi yang diberikan oleh konstitusi terhadap kedudukan BPK tersebut membuat BPK sebagai lembaga *super body* yang kebal terhadap pemeriksaan, meskipun lembaga ini menggunakan APBN sebagai biaya operasional kerjanya¹⁶⁰. Dilihat dari sudut prinsip manajemen, tidak jelas kepada lembaga negara mana BPK bertanggungjawab. Dengan demikian, lembaga ini tidak dapat diminta pertanggungjawabannya, baik atas diri sendiri maupun atas tugas-tugas yang dilakukannya. Hal ini disebabkan konstitusi secara teknis hanya mengatur tentang kedudukan BPK sebagai lembaga negara yang independen untuk melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang hasilnya diberitahukan kepada

¹⁵⁸ Lihat Pasal 8 UUD 1945; Achamd Ruslan, ibid hlm 203

¹⁵⁹ Lihat Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

¹⁶⁰ Arifin Soeriaatmadja, 2009, *Keuangan Publik....*, op.cit. hlm 207

DPR/DPD/DPRD yang berfungsi melakukan fungsi kontrol dan yang memiliki hak bujet .

Keberadaan BPK sebagai lembaga negara di luar tiga lembaga negara dalam sistem ketatanegaraan berdasarkan Trias Politika adalah tidak tepat dan tidak lazim¹⁶¹. Oleh sebab itu BPK sebaiknya ditempatkan di bawah badan legislatif sehingga dapat memperkuat fungsi kontrol dan fungsi hak bujet DPR. Di Amerika Serikat lembaga yang serupa dengan BPK dikenal dengan *General Accounting Office (GAO)* yang berada dan bertanggung jawab kepada kongres. Dalam perkembangan terakhir, GAO tidak lagi melakukan *voucher audit*, tetapi sudah beralih pada *program evaluation*. Di Belanda, dikenal dengan *Algemeene Rekenkamer (ARK)*. Istilah yang sama dengan sebutan untuk BPK pada zaman Hindia Belanda, bertanggung jawab kepada Raja Belanda, sedangkan untuk daerah jajahan Belanda, ARK tersebut bertanggung jawab kepada *minister van kolonien*. Demikian juga hendaknya BPK tidak lagi melakukan pemeriksaan bersifat mikro teknis, tetapi seharusnya melakukan pemeriksaan yang bersifat makro strategis, sehingga keberadaan BPK lebih mempunyai makna dibanding hanya sekedar memeriksa pembukuan.

Dalam kaitannya dengan pengawasan dan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara, hubungan antara lembaga pengawas dan pemeriksa keuangan negara dapat dilihat dalam Pasal 58 Undang-undang

¹⁶¹ Soeria Atmadja Arifin, ibid hlm 207

Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang mensyaratkan bahwa pemerintah mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan. Pengaturan tersebut ditetapkan dalam suatu peraturan pemerintah setelah berkonsultasi dengan BPK. Sebagai tindak lanjut dari pasal tersebut, pemerintah telah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Interen Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Interen Pemerintah diatur mengenai pengertian dan tugas pengawasan intern meliputi audit, evaluasi, reviu, dan pengawasan lainnya. Permasalahan pengertian dan tugas pengawasan intern yang dianggap duplikasi dengan tugas pemeriksaan oleh BPK adalah sebagai berikut:

1. Pengertian pengawasan intern lebih terfokus pada audit dibandingkan dengan fungsi pengendalian sebagai bagian dari fungsi manajemen pemerintah. Peraturan pemerintah ini lebih menekankan dan menjelaskan secara detail tugas pengawas intern dalam bentuk audit dibandingkan dengan evaluasi, reviu dan pengawasan lainnya. Sebagai contoh terkait audit, Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mengatur tentang standar audit, kualifikasi pemeriksanya dan laporannya.
2. Pengertian dan tugas pengawasan intern berupa audit dapat menimbulkan duplikasi dengan peran pemeriksaan BPK. Hal ini

terlihat dari pengertian dalam peraturan pemerintah ini tentang audit yang mirip dengan pengertian pemeriksaan, yaitu proses indentifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektivitas, efisiensi dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah.¹⁶² Peraturan Pemerintah ini mengatur bahwa APIP diberikan kewenangan untuk melakukan audit yang mencakup audit kinerja dan audit dengan tujuan tertentu. Audit kinerja mencakup audit atas pengelolaan keuangan negara dan pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang terdiri atas aspek kehematan, efisiensi dan efektivitas tertentu, sedangkan audit dengan tujuan tertentu adalah audit yang tidak termasuk dalam audit kinerja.¹⁶³ Jika BPK sesuai dengan undang-undang diberikan kewenangan untuk melakukan 3 (tiga) jenis pemeriksaan, yaitu pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu maka APIP diberikan kewenangan untuk melakukan 2 (dua) jenis audit, yaitu audit kinerja dan audit dengan tujuan tertentu. Akan tetapi yang menjadi persoalan adalah kewenangan APIP melakukan audit kinerja yang didalamnya juga mencakup audit pengelolaan keuangan negara. Menurut peneliti pasal inilah yang menjadi sumber perdebatan. Hal ini disebabkan

¹⁶² Pasal 1 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 bandingkan dengan penjelasan Pasal 48 ayat (2) huruf a.

¹⁶³ Pasal 50 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008

ketidakmampuan pemerintah mendefinisikan secara jelas perbedaan pengertian audit dan pemeriksaan serta kewenangan untuk melakukan pemeriksaan yang dimiliki oleh BPK dan kewenangan audit yang dimiliki oleh APIP.

3. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tidak selaras dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Tanggungjawab Keuangan Negara terkait dengan tidak adanya ketentuan mengenai penyampaian laporan hasil pengawasan intern kepada BPK untuk dapat dimanfaatkan. Dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 9 diatur tentang hasil pengawasan aparat intern pemerintah yang dapat dimanfaatkan oleh BPK, oleh sebab itu setiap laporan hasil pemeriksaan aparat intern wajib disampaikan kepada BPK. mekanisme penyampaian laporan hasil pemeriksaan oleh aparat intern kepada BPK tidak diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.
4. Pembinaan aparat pengawasan intern oleh BPKP tidak selaras dengan desentralisasi pengelolaan keuangan negara/daerah dan otonomi daerah.

Penetapan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 memberi dampak terhadap pemeriksaan BPK terkait dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil pemeriksaan, serta hubungan BPK dengan aparat pengawasan intern pemerintah. Sesuai dengan amanat konstitusi, fungsi BPK bukan hanya untuk melakukan *pre audit* akan tetapi

juga *post audit*. Artinya, BPK tidak lagi hanya memeriksa pertanggungjawaban keuangan negara akan tetapi juga memeriksa bagaimana keuangan negara itu digunakan oleh pemerintah. Jadi BPK meneliti proses penggunaan keuangan negara hingga pertanggungjawabannya. Oleh karena semakin kompleks dan luasnya fungsi pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK tidak jarang membuat BPK tidak dapat menjangkau seluruh aspek. Misalnya saja yang terjadi di Pemerintah Kota Tomohon, BPK baru melakukan pemeriksaan pada bulan September 2011 untuk pemeriksaan tahun anggaran periode 2010. Jumlah anggota pemeriksa 5 (lima) orang, yang terdiri dari 1 (satu) orang ketua merangkap anggota dan 4 (empat) orang anggota, dengan pembagian tugas 1 (satu) orang memeriksa aset, 3 orang memeriksa bukti-bukti pertanggungjawaban keuangan dan 1 orang yang melakukan konfirmasi terhadap saksi-saksi yang dianggap penting untuk dimintai keterangan. Jangka waktu pemeriksaan 60 (enam puluh) hari.

Jangka waktu pemeriksaan selama 60 (enam puluh) hari merupakan waktu yang relatif singkat untuk dapat melakukan pemeriksaan secara menyeluruh aspek pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Untuk menyiasatinya, tim pemeriksa BPK melakukan pemeriksaan dengan sistem sampling. Jadi hanya SKPD tertentu yang dipandang mendapat porsi besar dalam APBD, misalnya Sekretariat Daerah, Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah, Dinas Pekerjaan Umum, Dinas Kesehatan, Dinas Pertamanan dan

Persampahan, Badan Perencanaan Pembangunan Daerah serta Inspektorat Daerah yang diperiksa, sedangkan SKPD-SKPD yang mendapat porsi anggaran kecil dalam APBD tidak diperiksa. Hal itulah yang menjadi dasar bagi BPK untuk mengeluarkan Laporan Hasil Pemeriksaan.

Peneliti berpendapat sistem pemeriksaan secara sampling yang diterapkan oleh BPK saat ini dapat memberi dampak negatif bahkan tidak menutup kemungkinan harapan untuk dapat minimalisir kerugian keuangan negara akibat pengelolaan yang salah tidak dapat terwujud. BPK bukanlah lembaga *super body* yang mampu bekerja sendiri. BPK membutuhkan bantuan APIP untuk mewujudkan suatu pengelolaan keuangan negara yang efektif. Disinilah BPKP dapat berperan penting. BPKP dapat membantu pemerintah mempersiapkan revidi laporan keuangan pemerintah sebelum diperiksa oleh BPK. Selain dapat meminimalisir kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah juga dapat mencegah sedini mungkin temuan BPK akibat *maladministrasi* dan dugaan kerugian negara.

Ditilik dari hierarkis peraturan perundang-undangan, posisi BPK lebih kuat. Hal ini disebabkan BPK merupakan lembaga auxiliary yang dilegitimasi oleh konstitusi dan undang-undang, sedangkan BPKP hanya

diperkuat dengan Keputusan Presiden. Sri Mulyani berpendapat ¹⁶⁴ bahwa kehadiran BPKP masih sangat dibutuhkan, karena BPKP dapat difungsikan sebagai *early warning* sebelum adanya temuan BPK. BPKP memperoleh delegasi dari presiden sebagai sistem internal pengedali pemerintah. Oleh sebab itu, untuk memperkuat posisi BPKP tersebut, BPKP membutuhkan payung hukum yang lebih kuat.

Pemberian legitimasi bagi APIP untuk melakukan audit sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 50 menurut peneliti sudah tepat. Hanya saja perlu diatur lebih lanjut yang mana porsi pemeriksaan BPK dan yang APIP, sehingga nantinya hasil pemeriksaan oleh masing-masing lembaga dapat saling dimanfaatkan.

B. Sinergitas Kewenangan Antara BPK dan BPKP dalam melakukan Pengawasan Pengelolaan Keuangan Negara

1. Koordinasi Pelaksanaan Kewenangan Pengawasan oleh BPK dan BPKP

Dalam pengertian manajemen organisasi, koordinasi dapat dimaknai sebagai tindakan menyelaraskan tugas atau pekerjaan agar tidak terjadi kekacauan dan saling lempar tanggung jawab dengan jalan menghubungkan, mempersatukan, dan menyelaraskan pekerjaan bawahan. Koordinasi dapat dikatakan sebagai suatu proses

¹⁶⁴Anonim, BPKP Butuh Payung Hukum Yang Lebih Kuat , <http://www.hukumonline.com/berita/baca/hol16256/bpkp-butuh-payung-hukum-yang-kuat>, tanggal akses 12 September 2011

pengintegrasian tujuan-tujuan dan kegiatan-kegiatan pada satuan-satuan yang terpisah (departemen atau bidang-bidang yang terpisah) dari suatu organisasi untuk mencapai tujuan organisasi secara efisien. Suatu koordinasi dapat berjalan secara efektif jika ada komunikasi. Secara langsung koordinasi tergantung pada perolehan, penyebaran dan pemrosesan informasi. Semakin besar ketidakpastian tugas yang dikoordinasi, semakin membutuhkan informasi karena pada dasarnya koordinasi merupakan pemrosesan suatu informasi.

Pengawasan di lingkup intern atas penyelenggaraan pemerintahan dilaksanakan dengan mengacu pada Peraturan Presiden Nomor 9 Tahun 2005 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Kementrian Negara RI dan Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah. Ruang lingkup Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 2005 adalah penetapan kebijakan nasional serta koordinasi pelaksanaan kebijakan nasional pengawasan oleh Kementrian Pendayagunaan Aparatur Negara, sedangkan Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005 adalah tentang penetapan kebijakan dan koordinasi pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah oleh Departemen Dalam Negeri. Dengan adanya kedua ketentuan tersebut, maka diharapkan dapat menyinergikan pengawasan intern oleh AP/IP Pusat dan AP/IP daerah. Untuk mengetahui seberapa efektifnya koordinasi di antara badan pengawas internal, peneliti membagikan

kuisisioner kepada 150 responden. Hasil kuisisioner dapat dilihat pada tabel di bawah ini :

Tabel 8

Pendapat Responden Mengenai Koordinasi Pelaksanaan Pengawasan Antar Lembaga Pengawas Internal

No	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	P (%)
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Ada koordinasi	-	-	-	-	-	-
2.	Cukup koordinasi	-	-	-	-	-	-
2.	Kurang koordinasi	7	-	33	-	40	26.66
3.	Tidak ada koordinasi	23	30	28	13	94	62.67
4.	Tidak tahu	-	-	16	-	16	10.66
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data dokumen diolah: 2011)

Hasil kuisisioner memperlihatkan bahwa tidak ada koordinasi antar lembaga pengawas ketika hendak melakukan kegiatan pengawasan. Sebanyak 40 responden atau sekitar 26.66% menyatakan bahwa masih kurangnya koordinasi antar badan pengawas. Responden mengemukakan alasan bahwa koordinasi yang terjalin biasanya hanya antara inspektorat provinsi dan inspektorat kabupaten/kota mengenai pemberitahuan jadwal pengawasan ke daerah-daerah kabupaten/kota yang dilakukan oleh inspektorat provinsi dan antara inspektorat daerah dengan BPK mengenai permintaan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh inspektorat.

Permintaan hasil pemeriksaan inspektorat pun bukan menjadi suatu keharusan bagi BPK.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Alex Uguy¹⁶⁵ koordinasi antar inspektorat daerah hanya sebatas pemberitahuan pelaksanaan jadwal pengawasan. Terkait dengan hasil pengawasan, biasanya hal itu dilaporkan langsung kepada kepala daerah dan instansi terkait. Jika terdapat temuan yang harus ditindaklanjuti oleh sebuah instansi, maka instansi tersebut langsung berurusan dengan inspektorat provinsi. Koordinasi antara inspektorat kota dengan BPK biasanya hanya menyangkut permintaan hasil pemeriksaan yang telah dilaksanakan oleh inspektorat daerah. Berdasarkan hasil wawancara dengan Tugiyatno, kepala Sub bagian data dan laporan BPKP Perwakilan Provinsi Sulawesi Utara¹⁶⁶, Inspektorat daerah tidak pernah mengkoordinasikan kegiatan pengawasan yang akan mereka laksanakan dengan pihak BPKP.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, sebagai pembina APIP BPKP seharusnya mendapatkan pemberitahuan mengenai pelaksanaan pengawasan dan laporan hasil pengawasan tersebut.¹⁶⁷ Suatu koordinasi jika dilaksanakan secara efektif dan efisien tentulah dapat memberi manfaat, antara lain :

1. sasaran pelatihan bagi auditor melalui pertukaran teknik, prosedur audit, gagasan, dan informasi yang baru dan berbeda.

¹⁶⁵ Kepala Inspektorat Kota Tomohon. Wawancara dilakukan pada tanggal 26 Juli 2011

¹⁶⁶ Wawancara dilakukan pada tanggal 14 Juli 2011

¹⁶⁷ Lihat Pasal 59 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.

2. membuka peluang untuk mengidentifikasi pekerjaan audit intern yang belum tertangani di masa mendatang.
3. auditor intern memperoleh pemahaman yang lebih baik atas independensi, standar audit, tujuan audit dan mendorong untuk lebih profesional.
4. sarana penilaian eksternal auditor atas efektivitas fungsi audit intern.

Berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK temuan akibat kelemahan SPI masih terjadi dari tahun ke tahun. Hal ini memberikan gambaran bahwa sekalipun sudah ada regulasi tentang sistem pengendalian intern pemerintah yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 namun pada implementasinya hal tersebut belum dapat memberikan dampak terhadap pengelolaan keuangan negara. Kasus-kasus akibat kelemahan SPI antara lain :

1. kelemahan sistem pengendalian dan pelaporan, yaitu kelemahan pada sistem pengendalian yang terkait dengan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan.
2. kelemahan sistem pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja yang terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa.
3. kelemahan struktur pengendalian intern, yaitu kelemahan yang terkait dengan ada/tidaknya struktur pengendalian intern atau efektivitas struktur pengendalian intern yang ada pada entitas yang diperiksa.

Berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK Tahun 2011, jumlah kasus yang diakibatkan oleh karena kelemahan SPI, ketidakhematan, ketidakefisienan, ketidakefektifan dan penyimpangan administrasi berjumlah 7.671 kasus senilai 6,99 triliun. BPK merekomendasikan agar segera dilakukan tindakan administratif/ perbaikan SPI. Tabel berikut ini menyajikan temuan pemeriksaan BPK pada tahun 2011.

Tabel 9

Temuan Pemeriksaan BPK Tahun 2011

No.	Kelompok Temuan	Keuangan		Kinerja		PDTT		Total	
		Kasus	Nilai	Kasus	Nilai	Kasus	Nilai	Kasus	Nilai
1.	Kerugian	766	555,63	26	144,27	1.527	965,67	2.319	1.655,57
2.	Potensi kerugian	130	409,41	5	4,70	511	6.205,01	646	6.619,13
3.	Kekurangan penerimaan	486	262,30	21	40,86	1.469	4.666,19	1.976	4.966,36
	Sub Total I	1.382	1.227,35	52	189,84	3.507	11.836,88	4.941	13.254,07
4.	Administrasi	1.003	-	-	-	1.434	-	2.437	-
5.	Ketidakhematan	108	178,02	-	-	249	1.417,62	357	1.565,95
6.	Ketidakefisienan	-	-	-	-	5	55,18	5	55,18
7.	Ketidakefektifan	145	336,40	-	-	549	5.012,72	694	5.349,12
8.	SPI	1.869	-	-	-	2.309	-	4.718	-
	Sub Total II	3.125	514,43	-	-	4.546	6.485	7.671	6.999,67
	Total	4.507	1.741,78	52	189,84	8.053	18.322,42	12.612	20.254,04

(Sumber : LHP BPK Tahun 2011)

Menurut peneliti masalah tumpang tindih pengawasan sesungguhnya tidak perlu dipermasalahkan sepanjang audit yang dilakukan oleh berbagai badan audit mempunyai tujuan dan manfaat yang berbeda. Dengan melaksanakan koordinasi yang efektif dan berkesinambungan, masalah tumpang tindih tentu dapat diatasi. Untuk itu diperlukan hal-hal sebagai berikut :

1. melaksanakan koordinasi dan keterpaduan bidang tugas dan kewenangan dalam pelaksanaan audit agar ada kejelasan hasil audit yang dapat dipertanggungjawabkan objektivitasnya.
2. meningkatkan kemampuan dan keahlian seluruh auditor agar mampu melaksanakan berbagai jenis audit dan tujuan audit yang beragam.
3. memelihara komunikasi yang baik antar auditor dalam semangat partisipatif dan apresiatif akan kewenangan satu sama lain.
4. melaksanakan koordinasi secara konsisten dan konsekuen sesuai kewajiban dan kewenangan masing-masing lembaga audit internal dalam kerangka alternatif seperti koeksistensi, koordinasi dan kerjasama, serta memungkinkan membentuk integrasi substansif dari segi *brainware* dan *software* pengawasan.
5. melembagakan kerangka alternatif seperti koeksistensi, koordinasi dan kerjasama atau integrasi aparat pengawasan dalam satu wadah.

Untuk menjaga agar komunikasi dan koordinasi terus terjalin secara berkesinambungan maka APIP dapat menyelenggarakan kegiatan koordinasi. Kegiatan koordinasi yang diselenggarakan oleh APIP mencakup :

1. Rapat Koordinasi Pengawasan (Rakorwas)

Untuk meningkatkan koordinasi pengawasan di antara jajaran APIP perlu dilaksanakan Rapat Koordinasi Pengawasan (Rakorwas) guna diperoleh kesamaan persepsi mengenai kebijakan pengawasan, memantapkan sinergi pengawasan, dan sekaligus mengeliminasi

adanya tumpang tindih pengawasan. Rakorwas diselenggarakan dalam bentuk Rakorwas Nasional yang diikuti oleh unsur APIP Pusat dan Daerah, Rakorwas antar APIP Pusat, Rakorwas APIP Regional dan Rakorwas APIP Daerah. Rakorwas ini bertujuan untuk membahas isu-isu pengawasan yang relevan. Rakorwas diselenggarakan oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Departemen Dalam Negeri.

2. Koordinasi Pelaporan

Koordinasi pelaporan dilakukan melalui pengiriman laporan dari satu APIP ke APIP lainnya yang membutuhkan, misalnya Inspektorat Jenderal mengirim laporan hasil pengawasan terhadap penggunaan dana dekonsentrasi kepada Inspektorat Provinsi dengan tembusan kepada BPKP. Koordinasi pelaporan juga perlu dilaksanakan antara APIP dengan BPK sebagaimana yang diamanatkan oleh Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Selanjutnya, bagaimana dengan hubungan koordinasi antara APIP dan BPK? Untuk menjawab pertanyaan tersebut, peneliti telah membagikan kuisisioner kepada 150 responden. Hasil kuisisioner dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 10
**Pendapat Responden Mengenai Koordinasi Pelaksanaan
 Pengawasan Antara BPK dan APIP**

No	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	P (%)
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Ada koordinasi	-	-	-	-	-	-
2.	Cukup koordinasi	-	-	-	-	-	-
2.	Kurang koordinasi	14	-	46	-	60	40.00
3.	Tidak ada koordinasi	16	30	27	13	86	57.33
4.	Tidak tahu	-	-	4	-	4	2.66
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data dokumen diolah, 2011)

Hasil kuisioner memperlihatkan bahwa tidak ada koordinasi yang terjalin antara APIP dan BPK. Sebanyak 60 responden atau sekitar 40% yang berpendapat sudah ada koordinasi hanya masih kurang intens dilakukan. 86 responden atau sekitar 57.33% yang menyatakan bahwa tidak ada koordinasi antara APIP dan BPK dan hanya 4 responden atau sekitar 2.66% yang tidak memberikan pendapat.

Sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 9 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, diatur bahwa BPK dapat meminta hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh lembaga internal pemerintah. Pasal ini mensyaratkan adanya hubungan koordinasi antara pengawas intern dan ekstern pemerintah yang bertujuan untuk memudahkan BPK dalam melakukan

pemeriksaan keuangan negara dari segi makro-nya. Disamping itu, dengan adanya koordinasi tentunya bukan tidak memberi manfaat bagi BPK. Manfaat itu antara lain :

1. auditor ekstern memperoleh pemahaman yang lebih mendalam dari kegiatan auditan melalui pengalaman auditor intern.
2. hubungan dengan auditan lebih baik karena ada kesan keterlibatannya melalui koordinasi.
3. auditor ekstern dimungkinkan lebih mengkonsentrasikan pada kegiatan audit yang lebih signifikan.
4. auditor ekstern memperoleh pembelajaran yang bermanfaat dari kegiatan koordinasi.

Kita tidak dapat menutup mata, bahwa yang menjadi kendala terbesar BPK saat ini untuk mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang baik, salah satunya adalah kurangnya tenaga auditor yang berkompeten. BPKP mempunyai tenaga auditor yang profesional dengan jumlah yang jauh lebih banyak daripada yang dimiliki oleh BPK. Dengan membangun sebuah hubungan yang baik melalui pelaksanaan koordinasi yang berkesinambungan maka niscaya masalah BPK akan terselesaikan.

Dalam aspek pengawasan keuangan negara, DPR mempunyai kepentingan kuat untuk melakukan pengawasan terhadapnya. Hal demikian disebabkan karena uang yang digunakan untuk membiayai kegiatan-kegiatan negara adalah uang yang diperoleh dari rakyat. Penjelasan Undang-undang dasar 1945 naskah asli menegaskan bahwa :

“ Oleh karena penetapan belanja mengenai hak rakyat untuk menentukan nasibnya sendiri, maka tindakan yang menempatkan beban kepada rakyat, sebagai pajak dan lain-lainya harus ditetapkan dengan undang-undang, yaitu dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat.”

Persetujuan DPR terhadap anggaran negara yang diajukan oleh pemerintah sebenarnya mempunyai makna pengawasan juga. Hal demikian disebabkan persetujuan yang diberikan DPR bukan berarti membebaskan pemerintah melakukan segala aktivitas yang berkaitan dengan anggaran negara. Adanya pengawasan terhadap pelaksanaan anggaran negara sebenarnya diarahkan kemudian pada upaya menindaklanjuti hasil pengawasan sehingga ada sanksi hukum.

Dalam hal mengatasi kelemahan sekaligus membangun sistem keuangan Negara yang transparan dan akuntabel agar lembaga legislatif dalam hal ini DPR, DPD, dan DPRD membentuk panitia akuntabilitas publik guna mendorong pemerintah menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK serta memantau pelaksanaan keuangan negara secara lebih efektif, efisien, dan profesional. Karena legislatif sebagai lembaga pemegang hak budget yang menyetujui pertanggungjawaban atas pelaksanaan keuangan negara bisa berperan lebih efektif sesuai dengan fungsi dan peraturan yang berlaku.

Hubungan antara BPK dengan DPR terjadi karena kewajiban BPK memberitahukan hasil pemeriksaannya kepada DPR sebagai bahan

pelaksanaan tugasnya mengawasi penyelenggaraan pemerintahan termasuk pengelolaan keuangan negara. Untuk mengatur tata cara penyerahan hasil pemeriksaan BPK telah disusun Kesepakatan Bersama antara Pimpinan BPK dan DPR tanggal 25 Januari 1977 yang dikukuhkan kembali dengan Ketetapan MPR-RI No.III/TAP/MPR/1978 Pasal 10 ayat (3) mengatur mengenai : pemberitahuan hasil pemeriksaan BPK-RI, penyampaian Buku Hasil Pemeriksaan Semester (HAPSEM) BPK kepada DPR, dan pertemuan-pertemuan lain dalam hal diperlukan bahan-bahan atau penjelasan khusus tentang suatu masalah yang menyangkut keuangan negara dan yang menjadi kewenangan BPK.

Kesepakatan tersebut di atas telah diperbaharui pada tanggal 15 Desember 1998 dengan dilakukan penandatanganan Kesepakatan Bersama antara Pimpinan BPK dan Pimpinan DPR yang isinya antara lain mengatur kembali tentang Tata Cara Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan BPK kepada DPR, yang mencakup : pemberitahuan hasil pemeriksaan BPK, Nota Hasil Pemeriksaan BPK atas Perhitungan Anggaran Negara, dan pertemuan BPK dengan Komisi I sampai dengan komisi IX. Materi kesepakatan dimaksud adalah sebagai berikut :

- a. Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan BPK kepada DPR. Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan dilakukan dengan tata cara formal, dalam upacara yang dihadiri oleh Pimpinan beserta seluruh Anggota DPR-RI dan Pimpinan BPK-RI beserta Pejabat Eselon I dan II, sedangkan penyampaian Hasil Pemeriksaan Parsial/individual kepada Pimpinan

DPR-RI dilaksanakan oleh Sekretaris Jenderal BPK-RI melalui Sekretaris Jenderal DPR-RI.

Setelah diberlakukannya Undang-Undang Nomor 4 Tahun 1999 tentang Susunan dan Kedudukan MPR, DPR dan DPRD telah terjadi perubahan tata cara penyerahan HAPSEM oleh BPK kepada DPR, yaitu sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 33 ayat (2) huruf d yang memuat bahwa penyerahan Hasil Pemeriksaan Semester (HAPSEM) oleh BPK-RI kepada DPR-RI dilakukan dalam Sidang Paripurna DPR-RI. Penyerahan HAPSEM yang dilaksanakan sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 33 Undang-Undang Nomor 4 Tahun 1999.

Terkait dengan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK belum dilaksanakan secara optimal oleh DPR. Padahal laporan hasil pemeriksaan BPK dapat dimanfaatkan secara maksimal untuk melaksanakan fungsi anggaran dan pengawasan. Menurut Achsanul Kosasih, anggota Komisi XI DPR, laporan hasil pemeriksaan BPK belum pernah dijadikan dasar bagi komisi-komisi di DPR untuk melaksanakan fungsi pengawasan dan anggaran, padahal seharusnya laporan hasil pemeriksaan BPK akan mempengaruhi DPR dalam memberikan persetujuan anggaran tahun berikutnya, namun hal ini belum berjalan dengan baik.

Mekanisme tindak lanjut laporan hasil pemeriksaan BPK telah diatur dalam Pasal 166 dan Pasal 167 Tata Tertib DPR. Dalam Pasal 166 diatur :

- (1) DPR membahas hasil pemeriksaan atas pertanggungjawaban keuangan negara yang diberitahukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dalam bentuk Hasil Pemeriksaan Semester, yang disampaikan dalam Rapat Paripurna untuk dipergunakan sebagai bahan pengawasan.
- (2) DPR menugaskan Komisi untuk membahas dan menindaklanjuti Hasil Pemeriksaan Semester sebagaimana dimaksud pada ayat (1).
- (3) Untuk keperluan pembahasan dan mempelajari Hasil Pemeriksaan Semester, Komisi dapat mengadakan konsultasi dengan unsur Badan Pemeriksa Keuangan untuk mengklarifikasi hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan sesuai dengan ruang lingkup tugas komisi.
- (4) Hasil pembahasan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dijadikan bahan rapat kerja atau rapat dengar pendapat.
- (5) Hasil rapat kerja atau rapat dengar pendapat sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dilaporkan secara tertulis kepada pimpinan DPR.
- (6) Pimpinan DPR mengadakan konsultasi pimpinan-pimpinan fraksi untuk membahas laporan tertulis sebagaimana dimaksud pada ayat (5).

(7) Apabila hasil konsultasi sebagaimana dimaksud pada ayat (6) menyimpulkan terdapat kasus yang perlu untuk ditindaklanjuti, maka dilakukan :

- a. dalam kasus yang diduga merupakan tindak pidana, maka pimpinan DPR menyampaikan kasus tersebut kepada kepolisian/kejaksaan untuk diproses lebih lanjut.
- b. dalam hal kasus yang diduga perlu diberikan sanksi administratif, maka pimpinan DPR menyampaikan kepada pimpinan instansi yang bersangkutan untuk diproses lebih lanjut.

Untuk mewujudkan sistem pengawasan yang optimal maka harus ditetapkan pendekatan terstruktur dan terintegrasi mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan, pelaporan dan tindak lanjut hasil pengawasan oleh semua pihak dan unit kerja yang berkepentingan yang menjadi objek pengawasan dan pengguna informasi hasil pengawasan. Dibutuhkan kerja sama bukan hanya antara pengawas internal dan eksternal akan tetapi juga kerja sama dengan lembaga yudikatif. Sesuai dengan amanat UUD 1945, bahwa jika didapati dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara ditemukan adanya indikasi tindak pidana kerugian negara, maka hal tersebut menjadi kewenangan dari lembaga penyidik.

Dalam rangka mendukung optimalisasi pelaksanaan tugas dan fungsi masing-masing lembaga secara seimbang dan proporsional dalam mewujudkan penyelenggaraan negara yang bersih dan bebas dari KKN,

maka BPK-RI memandang perlu untuk mengadakan suatu bentuk kerja sama dengan Kejaksaan Agung. Kerja sama ini bertujuan agar dapat dicapai suatu koordinasi kerja yang baik dalam melakukan tindakan hukum atas temuan-temuan pemeriksaan BPK-RI atas pengelolaan keuangan negara yang diduga terdapat sangkaan tindak pidana korupsi, untuk dapat diproses secara cepat, tepat dan tuntas dengan menggunakan instrumen pidana atau perdata. Kerja sama tersebut dituangkan dalam suatu Kesepakatan Bersama Ketua BPK-RI dengan Jaksa Agung RI Nomor : 62/S/I-III/6/2000_Kep-129/J.A/06/2000 tanggal 19 Juni 2000.

Tahun 2011, BPK menemukan kasus kerugian negara/daerah/perusahaan sebanyak 2.319 kasus senilai 1,66 triliun. Kerugian negara/daerah/perusahaan tersebut antara lain diakibatkan oleh adanya belanja fiktif, kekurangan volume pekerjaan/barang, kenaikan harga/mark up, kelebihan pembayaran selain kekurangan volume, pembayaran honorarium ganda, biaya perjalanan dinas ganda, fiktif dan/atau melebihi standar serta penggunaan uang untuk kepentingan pribadi. Presentase banyaknya kasus kerugian tersebut, peneliti sajikan dalam bentuk tabel yang dapat dilihat berikut ini :

Tabel 11
Prosentase Kasus Kerugian Negara/Daerah/Perusahaan Tahun 2011

No.	Jenis Kerugian	Jumlah Kasus	Prosentase	Nilai (dalam miliar Rp)	Ket.
1.	Kekurangan volume pekerjaan/barang	697	30,06%	189.03	Ditemukan dalam pelaksanaan belanja pada pemerintah daerah
2.	Kelebihan pembayaran selain kekurangan volume pekerjaan/barang	403	17,34%	151,22	Ditemukan dalam pelaksanaan belanja pada pemerintah daerah
3.	Belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan	358	15.44%	244,57	Ditemukan dalam pelaksanaan belanja pada pemerintah daerah
4.	Pembayaran honorarium ganda, perjalanan dinas fiktif/ganda dan/atau melebihi standar	180	7,76%	34.59	Ditemukan dalam pelaksanaan belanja pada pemerintah daerah

(Sumber : Data dokumen diolah : 2012)

Berdasarkan hasil pemeriksaan sejak tahun 2005 sampai dengan tahun 2011, BPK telah memberikan 216.122 rekomendasi senilai 121,34 triliun. Rekomendasi tersebut harus ditindaklanjuti oleh entitas yang diperiksa antara lain dengan melakukan perbaikan SPI, tindakan administratif, penyetoran kas dan/atau penyerahan aset ke negara/daerah/perusahaan. Hasil pemantauan tindak lanjut rekomendasi BPK tersebut dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 12

**Pemantauan Tindak Lanjut Rekomendasi BPK
Tahun 2005 -Tahun 2011**

(dalam miliar rupiah)

Entitas	Rekomendasi		Status Pemantauan Tindak Lanjut						Rekomendasi yg ditindaklanjuti dg penyetoran ke kas negara daerah/perusaha aan Nilai
			Sesuai dg rekomendasi		Belum sesuai dg rekomendasi		Tidak ditindaklanjuti		
	Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai	
Pemerintah Pusat	26.167	46.401	17.323	16.752	5.092	16.501	3.752	13.147	14.837
Pemerintah daerah	182.973	38.212	106.152	10.882	40.553	20.210	36.268	7.119	7.477
BUMN	6.433	20.397	3.551	12.552	1.324	4.112	1.558	3.732	8.020
BHMN, KKKS dan Badan Usaha Lainnya	549	16.334	284	11.350	125	4.612	140	372	0,00
Total	216.122	121.346	127.310	51.537	47.094	45.435	41.718	24.372	30.336

(Sumber : Data dokumen diolah, 2012)

Berdasarkan tabel di atas, maka dapat dilihat dari 216.122 kasus senilai 121,346 triliun, hanya 127.310 kasus senilai 51,537 triliun yang sudah ditindaklanjuti. Sisanya 47.094 kasus senilai 45,435 triliun sudah ditindaklanjuti namun belum sesuai dengan rekomendasi atau masih dalam proses penyelesaian tindak lanjut dan 41.435 kasus senilai 24,372 triliun tidak ditindaklanjuti. Sekitar 30,336 triliun telah disetorkan kembali ke kas negara/daerah/perusahaan.

Kemudian BPK juga memantau penyelesaian kerugian negara/daerah pada 897 entitas dari 2.129 entitas yang meliputi instansi pusat, instansi daerah, BUMN dan BUMD. Hasil pemantauan kerugian negara/daerah menunjukkan bahwa sebanyak 516 kasus kerugian negara/daerah senilai 761,50 miliar, yang telah dilunasi sebanyak 168

kasus senilai 7,68 miliar, sementara diangsur sebanyak 152 kasus senilai 7,61 miliar. Sisanya sebanyak 348 kasus senilai 746,15 miliar belum ditindaklanjuti oleh entitas. Dari 348 kasus tersebut, ada 13 kasus yang telah diserahkan BPK kepada penyidik untuk ditindaklanjuti karena adanya dugaan tindak pidana korupsi.

Sejak dari tahun 2003 sampai dengan tahun 2011, terdapat 318 kasus senilai 33,87 triliun dari LHP BPK yang berindikasi tindak pidana korupsi. 186 kasus diantaranya telah ditindaklanjuti oleh penyidik, baik kejaksaan, kepolisian maupun KPK. 37 kasus sudah dilimpahkan kepada penyidik lainnya, 21 kasus sementara dilakukan ekspos/telaahan/koordinasi, 30 kasus dalam tahap penyelidikan, 10 kasus dalam tahap penyidikan, 2 kasus dalam proses sidang, 11 kasus dalam tahap penuntutan di pengadilan, 64 kasus dalam tahap vonis/banding/kasasi, dan 11 kasus yang telah di-SP3. Sisanya 132 kasus belum ditindaklanjuti.

Perkembangan opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang ada di Sulawesi Utara sejak tahun 2006-2011 dapat dikatakan belum sesuai dengan yang diharapkan. Hal ini dilihat dari 16 daerah kabupaten/kota yang ada, hanya 1 daerah yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian dari BPK, yaitu Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara. Opini Wajar Dengan Pengecualian diberikan kepada 2 daerah, yaitu Pemerintah Kabupaten Minahasa dan Pemerintah Kota Bitung. Opini Tidak Wajar diberikan kepada 6 daerah, yaitu Pemerintah

Kabupaten Bolaang Mongondow, Pemerintah Kabupaten Bolaang Mongondow Utara, Pemerintah Kabupaten Siau, Tagulandang, Biaro, Pemerintah Kabupaten Talaud, Pemerintah Kabupaten Sangihe dan Pemerintah Kabupaten Kotamobagu. BPK memberikan Opini Tidak Memberikan Pendapat kepada 7 daerah, yaitu Kabupaten Bolaang Mongondow Selatan, Kabupaten Bolaang Mongodow Timur, Kabupaten Minahasa Selatan, Kabupaten Minahasa Tenggara, Kota Manado dan Kota Tomohon. Perkembangan opini BPK dari tahun 2006-2011 tersebut dapat dilihat pada tabel di bawah ini

Tabel 13

Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Utara Tahun 2006-2011

No.	Entitas	Opini Tahun					
		2006	2007	2008	2009	2010	2011
1.	Provinsi Sulawesi Utara	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
2.	Kab. Bolaang Mongondow				WDP	WDP	TW
3.	Kab. Bolaang Mongondow Selatan				WDP	TMP	TMP
4.	Kab. Bolaang Mongodow Timur				WDP	TMP	TMP
5.	Kab. Bolaang Mongodow Utara			WDP	WDP	TW	TW
6.	Kab. Sangihe	WDP	TMP	WDP	TW	TW	TW
7.	Kab. Siau, Tagulandang, Biaro			WDP	WDP	TW	TW
8.	Kab. Talaud	TMP	TMP	TMP	TMP	TMP	TW
9.	Kab. Minahasa	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
10.	Kab. Minahasa Selatan	TMP	TMP	TW	TW	TMP	TMP
11.	Kab. Minahasa Tenggara			TMP	TMP	TMP	TMP
12.	Kab. Minahasa Utara	TMP	TMP	WDP	WDP	TMP	TMP
13.	Kota Bitung	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
14.	Kota Kotamobagu			WDP	WDP	TW	TW

No.	Entitas	Opini Tahun					
		2006	2007	2008	2009	2010	2011
15.	Kota Manado	TW	TMP	WDP	TW	TMP	TMP
16.	Kota Tomohon	TMP	WDP	TW	TW	TMP	TMP

(Sumber : Data dokumen diolah : 2012)

Kemudian, pada tabel di bawah ini akan peneliti sajikan perkembangan pemantauan terhadap tindaklanjut atas rekomendasi BPK tahun 2011 di Sulawesi Utara.

Tabel 14
Pemantauan Tindaklanjut Rekomendasi BPK di Sulawesi Utara
Tahun 2011

Entitas	Rekomendasi		Status Pemantauan Tindak Lanjut						Rekomendasi yg ditindak lanjuti 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	48	621.22	-	-	-	-	48	621.22	-
Kab. Bolaang Mongondow	88	2.221,41	-	41,22	2	86.88	86	2.093.30	41,22
Kab. Bolaang Mongondow Selatan	23	1,034,41			1	-	31	1.434.41	-
Kab. Bolaang Mongodow Timur	69	1.498.98	5	-	17	197,82	47	1.301,42	-
Kab. Bolaang Mongodow Utara	29	5.051.81	-	-	-	-	29	5.051.81	-
Kab. Sangihe	46	1.201.74	31	-	9	1.201,74	6	-	-
Kab. Siau, Tagulandang, Biaro	37	2.010.22	-	-	-	-	37	2.010.22	-
Kab. Talaud	39	4.485.30	-	-	-	-	39	4.485.30	-
Kab. Minahasa	38	416.38	-	-	-	-	38	416.38	-
Kab. Minahasa Selatan	84	31.686.38		11,00	1	39,00	83	31.636.38	-
Kab. Minahasa Tenggara	61	66.05.36		19.20	61	6.586,16	-	-	19,20
Kab. Minahasa Utara	50	1.102,75	-	-	-	-	50	1.102,75	-
Kota Bitung	93	532,66	-	-	-	-	93	532,66	-
Kota Kotamobagu	58	1.725,91	-	7,50	1	8,83	57	1.709,87	7,50
Kota Manado	156	4.564,00	-	50,00	1	401,50	115	4.112,50	50,00
Kota Tomohon	81	66.564,02	-	138,75	3	1.866,30	78	64.558	138,75

Berdasarkan tabel di atas maka dapat dilihat hanya beberapa daerah kabupaten/kota yang telah melakukan tindak lanjut dengan melakukan penyetoran kembali ke kas negara/daerah/perusahaan, yaitu Kota Kotamobagu, Kota Manado, Kota Tomohon, Kabupaten Bolaang Mongondow, dan Kabupaten Minahasa Tenggara.

BPKP juga diberi kewenangan untuk melakukan audit investigatif atas tindak pidana korupsi dan membantu instansi penyidik (Kejaksaan, Kepolisian dan KPK) dalam melakukan perhitungan kerugian negara terkait tindak pidana korupsi. Agar kerjasama dapat berjalan baik, maka antara pimpinan Kepolisian, Kejaksaan dan BPKP telah diadakan suatu perjanjian yang dituangkan dalam sebuah MoU tertanggal : 28 September 2007 Nomor : Kep-109/A/JA/09/2007- No. Pol : B/2718/IX/2007- Nomor : KEP-1093/K/D6/2007 tentang Kerjasama dalam penanganan kasus penyimpangan pengelolaan keuangan negara yang berindikasi tindak pidana korupsi termasuk Dana Non Budgeter.

Berdasarkan atas kerjasama tersebut, BPKP telah melakukan audit investigatif dengan jumlah kasus yang ditangani sebanyak 2.329 kasus. Selain itu telah diterbitkan pula laporan evaluasi atas hambatan kelancaran pembangunan sebanyak 340 laporan. Pemberian keterangan ahli dalam perkara tindak pidana korupsi di sidang pengadilan tindak pidana korupsi sebanyak 2.136 kali.

Nilai temuan hasil audit investigatif dalam ekuivalen Rupiah senilai Rp 11,95 Triliun terdiri atas Rp10,06 triliun, US\$228.72 juta, RM21,93 juta,

KIP 5,47 juta, GBP2.160,24, Yuan10,27 juta dan Yen58,52 juta. Jumlah temuan hasil audit periode tahun 2009-2010 yang berasal dari audit keuangan, audit operasional, audit kinerja dan audit investigasi non tindak pidana korupsi (non tindak pidana korupsi) adalah sebanyak 50.863 kejadian senilai Rp33,87 triliun dan telah ditindaklanjuti sebanyak 35.232 kejadian senilai Rp23,47 triliun.

Hasil pemantauan pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi BPK tersebut menunjukkan masih rendahnya kesadaran *auditee* untuk menindaklanjuti rekomendasi BPK. Butuh pengawasan yang bersinergi antara BPKP, BPK dan DPR agar dapat terwujud pengelolaan keuangan negara yang akuntabel dan transparan. BPKP bertumpu pada pencegahan (preventif) dan peningkatan kapasitas internal pemerintah karena ia adalah bagian dari pemerintah yang bertugas menjaga agar aktivitas pemerintahan tetap berada di ranah yang benar.

2. Sinkronisasi Kewenangan Pengawasan Pengelolaan Keuangan Negara Antara BPK dan BPKP

Dalam perspektif pembangunan, kebijakan sebagai dasar atau garis sikap atau pedoman untuk pelaksanaan dan pengambilan keputusan harus mempertimbangkan aspek manajemen yang melingkupinya. Aspek manajemen tersebut adalah perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan yang pada dasarnya terbentuk karena adanya hubungan administrasi negara dan menunjukkan adanya

hubungan tertentu dari pihak penguasa dan warga masyarakat, yang tidak diatur dalam hukum perdata. Dalam konsep manajemen pemerintahan, hubungan ini tercipta sebagai suatu hubungan hukum karena dipertahankan dan diberikan sanksi oleh pemerintah sendiri.

Pengawasan merupakan bagian yang tidak pernah terpisahkan dalam fungsi manajemen. Walaupun pengawasan merupakan bagian terakhir dalam urutan manajemen organisasi, namun keberadaan dalam urutan tersebut tidak mengurangi fungsi vitalnya dalam manajemen. Pengawasan dapat digunakan sebagai salah satu alat ukur dimana roda organisasi dapat berjalan dengan baik atau tidak dalam pencapaian tujuan suatu organisasi.

Pengawasan merupakan salah satu fungsi manajemen yang sangat penting. Keberadaan fungsi ini memang kurang disukai karena pengawasan bertugas untuk mengoreksi kinerja manajemen. Fungsi kontrol saat ini cenderung diabaikan, dilupakan, dianggap tidak perlu atau bahkan disalah artikan.

Pengawasan tidak hanya berlaku pada skala manajemen kecil saja, melainkan organisasi setingkat negara juga membutuhkan pengawasan. Pengawasan menjadi bagian tidak terpisahkan dalam penyelenggaraan negara, khususnya dalam pengelolaan keuangan negara. Keuangan negara merupakan bagian yang perlu diawasi karena jika tidak diawasi akan menyebabkan tidak tercapainya tujuan negara bahkan akan menyebabkan kerugian bagi negara itu sendiri. Segala urusan yang

berkaitan dengan kepentingan negara, khususnya dalam hal keuangan negara harus diiringi dengan pengawasan agar dapat berjalan sesuai dengan tujuan dan aturan yang telah ditetapkan. Untuk mewujudkan hal tersebut diperlukan lembaga yang berfungsi melakukan pengawasan terhadap struktur maupun fungsi manajemen.

Dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) tahun 2009-2013 menyangkut menciptakan Indonesia yang adil dan demokratis khususnya pada bab 14 mengenai penciptaan pemerintahan yang bersih dan berwibawa, pemerintah menetapkan 3 (tiga) kebijakan, yang salah satunya menyangkut penanggulangan penyalahgunaan kewenangan dalam bentuk praktik-praktik KKN dengan cara :

- a. penerapan prinsip tata pemerintahan yang baik (*good governance*) pada semua lini pemerintahan dan pada kegiatan.
- b. pemberian sanksi yang seberat-beratnya bagi pelaku KKN sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- c. peningkatan efektifitas pengawasan aparatur negara melalui koordinasi dan sinergi pengawasan internal, eksternal dan pengawasan masyarakat.
- d. peningkatan budaya kerja aparatur yang bermoral, profesional dan bertanggung jawab.
- e. percepatan pelaksanaan tindak lanjut hasil-hasil pengawasan dan pemeriksaan.

- f. peningkatan pemberdayaan penyelenggara negara, dunia usaha dan masyarakat dalam pemberantasan KKN.

Untuk menjamin terwujudnya arah kebijakan sebagaimana yang telah diatur dalam RPJMN, khususnya butir (c) dan (e), maka pemerintah menetapkan satu program yaitu Program peningkatan pengawasan dan akuntabilitas aparatur negara. Program ini bertujuan untuk menyempurnakan dan mengefektifkan sistem pengawasan dan audit serta sistem akuntabilitas kinerja untuk mewujudkan aparatur negara yang bersih, akuntabel dan bebas KKN.

Pokok –pokok dalam program ini antara lain, meliputi :

1. meningkatkan intensitas dan kualitas pelaksanaan pengawasan dan audit internal, eksternal dan pengawasan masyarakat.
2. menata dan menyempurnakan kebijakan sistem, struktur kelembagaan dan prosedur pengawasan yang independen, efektif, efisien, transparan dan terakunkan.
3. meningkatkan tindak lanjut hasil temua pengawasan secara hukum.
4. meningkatkan koordinasi pengawasan yang lebih komprehensif.
5. mengembangkan penerapan pengawasan berbasis kinerja.
6. mengembangkan tenaga pemeriksa yang profesional.
7. mengembangkan sistem akuntabilitas kinerja dan mendorong peningkatan implementasinya pada seluruh instansi.

8. mengembangkan dan meningkatkan sistem informasi aparat pengawas fungsional pemerintah dan perbaikan kualitas informasi pengawasan.
9. melakukan evaluasi berkala atas temuan dan hasil pengawasan.

Kata pemeriksaan seringkali digunakan secara bersamaan dengan kata pengawasan. Sehingga dalam praktik, tidak heran jika kedua istilah tersebut digunakan secara bergantian, karena kedua istilah itu sangat sulit dipisahkan. Sebagaimana diketahui pengawasan merupakan proses pengamatan terhadap suatu kegiatan dalam manajemen organisasi untuk menjamin agar semua pekerjaan telah dilaksanakan sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan. Pengawasan dapat dilakukan pada awal, tengah ataupun pada akhir kegiatan sedangkan pemeriksaan merupakan suatu proses kegiatan untuk meneliti, menyelidiki, menguji secara sistematis semua obyek serta menilai kebenaran fakta dan temuan yang kemudian dituangkan dalam bentuk berita acara pemeriksaan. Pemeriksaan biasanya hanya dilakukan pada akhir kegiatan. Dengan kata lain, kegiatan pemeriksaan merupakan bagian dari pengawasan.

Secara universal diakui bahwa pengawasan intern dan pengawasan ekstern berperan dalam mendorong perwujudan pemerintahan yang baik (*good governance*) melalui peningkatan akuntabilitas dan transparansi instansi pemerintah yang diawasi. Pengawasan intern pemerintah merupakan alat pengawasan eksekutif.

Ruang lingkup pengawasan intern lebih luas daripada pengawasan ekstern yang hanya melakukan pengawasan melalui kegiatan audit. Pengawasan intern pemerintah merupakan salah satu unsur manajemen yang sangat penting dalam penyelenggaraan pemerintahan. Tujuan utama pengawasan intern adalah membantu pimpinan instansi pemerintah meningkatkan keberdayaan institusi pemerintah melalui kegiatan pengawasan yang mampu memberikan keyakinan/jaminan (*quality assurance*) yang memadai bagi pencapaian kinerja pemerintah yang telah ditetapkan, dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang baik. Pengawasan intern pemerintah dilaksanakan melalui berbagai bentuk kegiatan pengawasan yaitu audit, evaluasi, review, pemantauan, dan kegiatan-kegiatan asistensi, konsultasi serta sosialisasi tentang masalah-masalah yang berhubungan dengan sistem administrasi keuangan dan penyelenggaraan pemerintahan.

Dalam penyelenggaraan pengawasan intern, kegiatan-kegiatan di luar kegiatan audit mempunyai kedudukan dan manfaat yang sama pentingnya dengan kegiatan kegiatan audit, karena seluruh kegiatan tersebut bersifat membantu pimpinan instansi pemerintah dalam meningkatkan kinerja organisasi. Pengawasan intern mempunyai hubungan yang sangat erat dengan pengendalian intern karena pengawasan intern merupakan bagian dari pengendalian intern instansi pemerintah yang bersifat menyeluruh. Pengawasan intern diperlukan oleh pimpinan instansi pemerintah untuk memberikan keyakinan bahwa sistem

pengendalian intern di dalam instansi yang dipimpinnya telah berjalan secara efektif. Lembaga pengawasan intern melakukan evaluasi secara berkala maupun sewaktu-waktu terhadap kehandalan dan efektivitas sistem pengendalian intern. Hasil evaluasi sistem pengendalian intern disampaikan kepada pimpinan instansi pemerintah serta unsur-unsur pimpinan lainnya dalam instansi pemerintah yang dipandang perlu untuk menindaklanjuti hasil evaluasi dan pengawasan tersebut.

Agar lembaga pengawasan intern dapat berperan secara efektif dan efisien, terdapat dua faktor mendasar yang perlu dipenuhi yaitu: *pertama*, adanya standar kegiatan pengawasan intern yang diterima secara umum dan diakui secara meluas dalam dunia pengawasan intern, dan *kedua*, adanya lingkungan yang mendukung, yang meliputi :

- a) Dasar hukum yang memberikan batasan tentang sistem, prinsip, dan fungsi pengawasan intern.
- b) Sistem manajemen yang jelas dan berfungsi dengan baik pada obyek yang diawasi.
- c) Independensi yang cukup.
- d) Mandat pengawasan yang jelas meliputi ruang lingkup dan jenis kegiatan pengawasan.
- e) Supervisi atas pelaksanaan tugas pengawasan.

Pengawasan fungsional (pengawasan intern dan pengawasan ekstern) yang dilaksanakan oleh aparat pengawasan ekstern pemerintah, yaitu BPK RI dan APIP yang terdiri atas BPKP, Inspektorat Jenderal

Departemen, Unit Pengawasan Kementerian/LPND (Inspektorat Utama/Inspektorat) serta Inspektorat Provinsi, Kabupaten dan Kota, menunjukkan bahwa jumlah lembaga pengawasan yang banyak tersebut tidak diikuti dengan kinerja yang diharapkan. Pengawasan tidak dapat dilaksanakan secara efektif dan efisien. Hal ini dilihat dari tetap terjadinya penyimpangan yang berulang-ulang dalam bentuk kerugian negara, rendahnya keberhasilan dan efisiensi pelaksanaan kegiatan yang diawasi serta terjadinya tumpang tindih dalam pelaksanaan pengawasan. Hal ini berarti bahwa peran dan fungsi pengawasan intern dan pengawasan ekstern belum dapat mendorong terwujudnya pemerintahan yang baik.

Ismail Mohamad¹⁶⁸ menyatakan bahwa perubahan paradigma pengawasan internal yang telah meluas dari sekedar *wacthdog* (menemukan penyimpangan) ke posisi yang lebih luas yaitu pada efektifitas pencapaian misi dan tujuan organisasi, mendorong pelaksanaan pengawasan ke arah pemberian nilai tambah yang optimal. Lebih lanjut dikatakan bahwa, terdapat 3 (tiga) tantangan dalam melaksanakan pengawasan saat ini, yaitu :

1. praktik-praktik KKN yang cenderung semakin meluas;
2. kelembagaan pengawasan dan tumpang tindih pengawasan. Masing-masing lembaga pengawasan terkesan berjalan sendiri-sendiri,

¹⁶⁸ Ismail Mohamad, 2004, *Transformasi Aparat Intern Pemerintah : Tantangan dan Harapan*. Makalah. Disampaikan dalam acara seminar IAI Kompartemen Akuntan Sektor Publik. Jakarta. 13 Januari 2004

sehingga belum terbentuk sinergi, baik antara pengawas internal dan eksternal maupun sesama pengawas internal.

3. kurangnya perhatian dari manajemen instansi untuk membangun sistem pengendalian yang andal, sehingga mengurangi kualitas pelaksanaan pengawasan dan tindak lanjut hasil pengawasan.

B.J. Sumarlin¹⁶⁹ mengemukakan pendapat yang hampir sama. Menurutnya, dengan semakin besarnya tuntutan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan negara yang didasarkan pada prinsip-prinsip *good governance*, maka kebutuhan terhadap peran pengawasan akan semakin meningkat. Pengawasan perlu dilaksanakan secara optimal yaitu dilaksanakan secara efektif dan efisien serta bermanfaat bagi *auditee*, dalam hal ini organisasi, pemerintah dan negara dalam merealisasikan program/tujuan secara efektif, efisien dan ekonomis. Pengalaman menunjukkan bahwa banyaknya aparat pengawasan justru menimbulkan inefisiensi, karena timbulnya pemeriksaan yang bertubi-tubi dan tumpang tindih diantara berbagai aparat pengawasan intern pemerintah, serta antara aparat pengawasan intern pemerintah dan aparat ekstern pemerintah.

Terkait dengan masalah tumpang tindih pengawasan yang dilakukan oleh aparat internal dengan eksternal pemerintah serta sesama aparat internal, peneliti membagikan kuisioner kepada 150 responden.

¹⁶⁹ B.J. Sumarlin., 2004, *Pokok-pokok Sambutan Tentang Optimalisasi Pengawasan Manajemen Pemerintah Menuju Terciptanya Good Governance*. Makalah. Disampaikan dalam acara seminar IAI Kompartemen Akuntan Sektor Publik. Jakarta. 13 Januari 2004.

Kuisisioner ini bertujuan untuk mengetahui pendapat responden mengenai masalah pengawasan yang dilakukan oleh APIP dan BPK. Hasil kuisisioner dapat dilihat pada tabel di bawah ini

Tabel 15
Pendapat Responden Mengenai Tumpang Tindih Pengawasan

No	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	P (%)
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Ya			23	6	29	19.33
2.	Tidak	30	30	27	7	94	62.66
3.	Tidak tahu			21		21	14.00
4.	Ragu-ragu			6		6	4.00
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data primer diolah, 2011)

Berdasarkan data di atas, memperlihatkan bahwa sebanyak 29 responden atau sekitar 19.33% yang berpendapat bahwa terjadi tumpang tindih pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawas. Responden berpendapat terjadinya tumpang tindih pengawasan karena banyaknya pemeriksaan yang dilakukan oleh lembaga yang berbeda dalam kurun waktu yang hampir bersamaan. Sebanyak 94 responden atau sekitar 62.6% yang berpendapat tidak terjadi tumpang tindih. Sebanyak 21 responden atau sekitar 14% yang menyatakan tidak tahu dan sebanyak 6 responden atau hanya sekitar 4% yang berpendapat masih ragu-ragu.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Jeane Bolang,¹⁷⁰ berpendapat bahwa pola pengawasan yang diterapkan sekarang terkesan tidak ada koordinasi. Hal ini dirasakan langsung oleh instansi yang diperiksa. Misalnya saja, sekarang ini Inspektorat provinsi sementara melakukan pemeriksaan, di lain pihak instansi juga diperhadapkan dengan pemeriksaan BPK. Walaupun inspektorat provinsi hanya melakukan pemeriksaan selama 2-3 hari, akan tetapi cukup membuat repot. Secara otomatis waktu yang ada juga habis hanya untuk menghadapi pemeriksaan yang datang silih berganti.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Jefry Korengkeng,¹⁷¹ Inspektorat provinsi melakukan pengawasan ke daerah-daerah sesuai dengan jadwal yang ada dan telah ditetapkan dalam rencana kerja SKPD. Sekiranya memang bertabrakan dengan pemeriksaan pihak lain, BPK misalnya maka bisa dibijaksanai jadwal pemeriksaan ditukar dengan daerah lain. Misalnya, Kabupaten Minahasa Selatan sedang menghadapi pemeriksaan BPK ketika inspektorat provinsi juga hendak melakukan pengawasan. Guna menghindari hal tersebut, inspektorat akan melakukan pengawasan di daerah lain, misalnya Kabupaten Minahasa Tenggara. Sesuai surat tugas, inspektorat diberikan waktu 30 (tiga puluh) hari dalam melakukan pengawasan di suatu daerah yang meliputi seluruh instansi yang ada. Otomatis tetap akan terbentur dengan waktu pemeriksaan BPK.

¹⁷⁰ Kepala Badan Pemberdayaan Masyarakat Kota Tomohon. Wawancara dilakukan pada tanggal 4 September 2011.

¹⁷¹ Kepala Inspektorat Provinsi Sulawesi Utara. Wawancara dilakukan pada tanggal 3 Agustus

Karena inspektorat telah selesai melakukan pengawasan di daerah lain sementara BPK belum selesai. Selain itu, sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah disebutkan bahwa Inspektorat melakukan reviu laporan keuangan pemerintah daerah sebelum diserahkan kepada BPK Perwakilan.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Alex Uguy,¹⁷² inspektorat daerah biasanya melakukan monitoring dimulai pada triwulan III. Pengawasan mencakup pemeriksaan kinerja dan keuangan SKPD. Jika dikatakan ada tumpang tindih pengawasan dengan pengawas lainnya, inspektorat kota tidak mengalami hal tersebut. Inspektorat provinsi yang akan melakukan pemeriksaan di semua instansi mengirim surat pemberitahuan kepada sekretaris daerah dengan tembusan inspektorat kota.

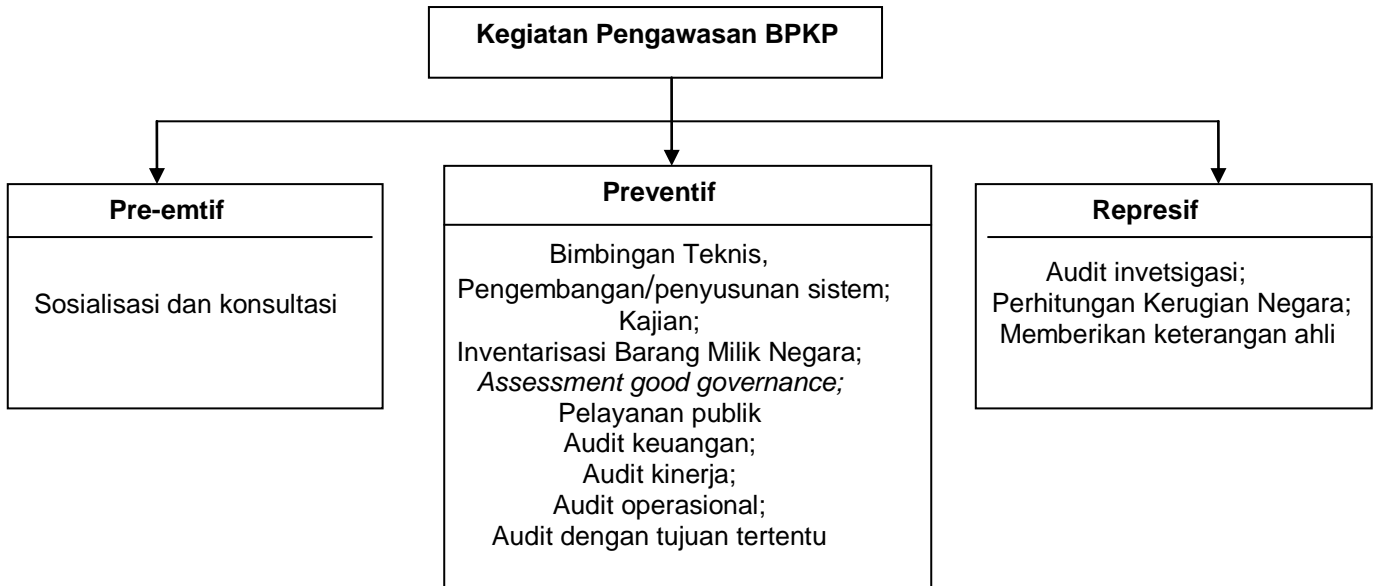
Berdasarkan hasil wawancara dengan Hendrik Mapaliey¹⁷³ sejak diundangkannya Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, fungsi BPKP sebagai pengawas hanya berdasarkan permintaan saja. BPKP tidak mempunyai jadwal pengawasan ke daerah-daerah seperti sebelumnya, kecuali untuk daerah-daerah yang sudah menandatangani MoU dengan BPKP.

¹⁷² Kepala Inspektorat Daerah Kota Tomohon. Wawancara dilakukan pada tanggal 26 Juli 2011

¹⁷³ Kepala Tata Usaha BPKP Perwakilan Sulawesi Utara. Wawancara dilakukan pada tanggal 13 Juli 2011

BPKP sesuai fungsi dan kewenangannya sebagai pengawas internal pemerintah, melakukan 3 (tiga) jenis pengawasan, yaitu pengawasan pre-emptif, pengawasan preventif dan pengawasan represif. Pengawasan pre-emptif dilakukan untuk membantu pemerintah meningkatkan kesadaran (*awareness*) untuk mencegah timbulnya *moral hazards*, mendorong partisipasi masyarakat untuk membantu pemerintah dalam memberantas korupsi melalui sosialisasi dan pendidikan dan pelatihan. Pengawasan preventif dilakukan untuk membantu pemerintah mengembangkan sistem dan prosedur untuk perbaikan manajemen, mencegah dan mendeteksi secara dini permasalahan-permasalahan yang timbul di dalam penyelenggaraan pemerintahan, sedangkan pengawasan represif diterapkan untuk membantu pemerintah melakukan upaya pemberantasan korupsi melalui sinergi antara Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang bertanggung jawab kepada Presiden dan aparat penegak hukum (kepolisian, kejaksaan dan Komisi Pemberantasan Korupsi). Ketiga jenis kegiatan pengawasan tersebut peneliti gambarkan pada bagan berikut ini :

**Bagan 8
Kegiatan Pengawasan BPKP**



(Sumber : Data dokumen diolah : 2011)

**Tabel 16
Realisasi Pencapaian Kinerja Tahun 2010**

Kegiatan Pengawasan	Rencana Penugasan	Realisasi Penugasan	Capaian %
Audit :			
- Audit dengan tujuan tertentu	735	748	101.77
- Audit investigasi	462	527	114.07
- Audit keuangan	1.506	1.577	104.71
- Audit kinerja	830	1.112	133.98
- Audit operasional	897	1.133	126.31
- Perhitungan kerugian negara	911	1.437	157.74
Jumlah	5.341	6.534	122.34

Sumber : LAKIP BPKP 2010.

Tabel di atas mencerminkan bahwa dalam pengawasan internal pemerintah terdapat pos-pos untuk melakukan pengawasan represif dalam bentuk audit. Walaupun BPKP melakukan audit, namun audit tersebut berbeda dengan audit yang dilakukan oleh BPK. Tindakan BPKP melakukan audit hanya untuk kepentingan lembaga yang diperiksa atau sebagai *second opinion* atas hasil pemeriksaan BPK. Dalam

melakukan audit BPKP tidak memberikan opini, namun setiap temuan yang terdapat dalam rekomendasi BPKP wajib ditindaklanjuti oleh *auditee*.

Sebagai bagian dari lembaga internal pemerintah, oleh undang-undang BPKP diberikan tanggung jawab untuk membina APIP. Pembinaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 59 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Untuk melaksanakan ketentuan tersebut, BPKP berupaya bersinergi dengan lembaga pengawas intern lainnya. BPKP telah melaksanakan kegiatan penguatan dan pembinaan penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) baik untuk internal BPKP maupun pada kementerian/lembaga pemerintah pusat dan daerah, BUMN, BUMD, Badan Usaha Lainnya dan kesetjenan lembaga negara, dalam bentuk penyusunan pedoman teknis, sosialisasi, bimbingan dan konsultasi, diklat, dan peningkatan kompetensi auditor.

Untuk mengetahui sejauhmana sinergitas pelaksanaan kewenangan pengawasan antara BPKP dan aparat interen lainnya,peneliti telah membagikan 150 kuisisioner kepada responden. Hasil kuisisioner dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 17

**Pendapat Responden Mengenai Sinkronisasi Pelaksanaan
Pengawasan Antara BPKP dan Aparat Intern Lainnya**

No	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	P (%)
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Sinkron	-	-	-	-	-	-
2.	Cukup sinkron						
3.	Kurang sinkron	23	12	-	13	48	32.00
4.	Tidak sinkron	7	18	20	-	45	30.00
5.	Tidak tahu	-	-	57	-	57	38.00
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data dokumen diolah, 2011)

Tabel di atas menunjukkan bahwa tidak ada responden yang menyatakan ada sinkronisasi dan sinergi pengawasan antara BPKP dan aparat intern lainnya. 48 responden atau 32% berpendapat bahwa sinergi dan sinkronisasi untuk melakukan pengawasan antara BPKP dan aparat intern lainnya dipandang masih kurang. Responden mengemukakan alasan bahwa pengawasan yang dilakukan oleh masing-masing aparat intern terkesan berjalan sendiri-sendiri. 45 responden atau 30% yang berpendapat bahwa tidak ada sinergitas dan sinkronisasi dalam pelaksanaan pengawasan, dengan alasan setiap aparat intern dapat melakukan pengawasan sesuai dengan rencana kerja masing-masing lembaga. 57 responden atau 38% yang tidak menjawab. Jadi, berdasarkan hasil kuisioner di atas peneliti menyimpulkan bahwa aparat pengawasan intern pemerintah bekerja berdasarkan rencana kerja masing-masing lembaga. Hal inilah yang menimbulkan kesan bahwa masing-masing aparat intern itu berjalan sendiri-sendiri. Melihat fenomena

tersebut tidak heran jika ada pendapat yang mengatakan bahwa lembaga pengawas internal pemerintah belum berperan efektif dalam melakukan pengawasan keuangan negara.

Dalam pandangan peneliti, pengembangan sinergi pengawasan sesama APIP dapat dilakukan dengan cara *mutual adjustment* atau koordinasi yang baik, *direct supervision* atau melalui proses *peer review*, serta standardisasi input, proses kerja maupun output. Selanjutnya, upaya pengembangan sinergi pengawasan APIP dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut :

1. Penajaman peran jajaran APIP dalam struktur pengawasan intern secara keseluruhan. Dalam kaitan ini, Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara (Menpan) yang bertanggung jawab di bidang koordinasi pengawasan dapat memainkan peran sebagai *strategic apex*, yaitu menyinergikan gerak dan langkah pengawasan intern dalam rangka mendorong peningkatan kinerja organisasi pemerintahan dan membangun *good governance*. Dalam konteks penajaman peran ini pun, perlu pula dikukuhkan APIP yang secara teknis berfungsi sebagai *technostructure* dan *middle line*.
2. Revitalisasi penerapan Standar Audit dan Kode Etik pada jajaran APIP. Dengan karakteristik yang relatif spesifik mengingat basis disiplin keilmuan dan profesinya, fungsi pengawasan intern perlu merevitalisasi penerapan standar audit dan kode etik dalam pelaksanaan tugas pengawasan. Dengan penerapan standar audit

dan kode etik secara sungguh-sungguh dan konsisten, maka pola perilaku aparat pengawasan dapat terprediksi dan terkendali. Hal ini berarti bahwa secara tidak langsung akan terwujud standarisasi keahlian, keterampilan dan pengetahuan sumber daya manusia pengawasan, standarisasi proses kerja pelaksanaan audit, serta standarisasi hasil kerja audit pada tataran mikro yang pada akhirnya akan berpengaruh pada tataran makro.

3. Pengembangan aturan main dan program kerja. Aturan main pelaksanaan tugas pengawasan dan program kerja APIP yang dituangkan dalam peraturan perundangan perlu disusun dan ditetapkan. Selain sebagai acuan kalangan APIP, hal ini juga diperlukan bagi pihak auditan.
4. Pengembangan prosedur kerja dan dukungan teknologi informasi dan komunikasi. Prosedur kerja baku perlu dikembangkan untuk menginternalisasikan proses sinergi pengawasan, baik pada tahapan perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, serta pemantauan dan evaluasi tindak lanjut.

Keselarasan hubungan antara BPK dan BPKP belum terlihat dalam melakukan pengawasan keuangan negara. Hal ini terlihat dari opini BPK terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah dari tahun ke tahun yang tak juga membaik. Opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) dan Tidak Wajar (TW) diberikan oleh BPK sebagian besar disebabkan kelemahan sistem pengendalian intern (SPI) atas

laporan keuangan pemerintah. Kelemahan tersebut tercermin dari belum memadainya pengendalian fisik atas aset, kelemahan manajemen kas, pencatatan transaksi yang belum akurat dan tepat waktu serta masalah disiplin anggaran.

Kelemahan SPI yang sering terjadi terutama dalam pengendalian aset tetap seperti nilai aset tetap tidak dikapitalisasi dengan biaya-biaya yang telah dikeluarkan, perbedaan pencatatan antara saldo aset tetap pada neraca dengan dokumen sumber dan penyajian aset tetap tidak didasarkan hasil inventarisasi dan penilaian. Hal-hal tersebut berpengaruh terhadap saldo aset tetap sehingga mempengaruhi kewajaran laporan keuangan. Kelemahan SPI lainnya yang juga berpengaruh terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan antara lain : pengelolaan kas belum tertib, nilai persediaan yang dilaporkan tidak berdasarkan inventarisasi fisik, pencatatan penyertaan modal pemerintah dan dana bergulir tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah, realisasi belanja yang tidak sesuai dengan peruntukannya, dan peraturan-peraturan tentang pengelolaan keuangan belum dibuat. Opini atas LKPP/LKPD juga dipengaruhi oleh ketidakpatuhan entitas terhadap ketentuan perundang-undangan dalam kerangka pelaksanaan APBN/APBD dan pelaporan keuangan. Ketidakpatuhan atas ketentuan perundang-undangan ini yang dapat mempengaruhi opini LKPP/LKPD adalah ketidakpatuhan yang mempunyai dampak material terhadap penyajian kewajaran laporan keuangan.

Untuk mewujudkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dibutuhkan pendampingan dan asistensi BPKP dalam rangka penataan, perbaikan, dan pengembangan sistem manajemen keuangan. Selain hal tersebut, Setiap lembaga tentunya selalu akan berusaha untuk memperbaiki efektifitas kinerja dan pelaporan yang sesuai dengan prinsip-prinsip pengawasan serta peraturan dan perundang-undangan yang berlaku, agar sesuai dengan harapan semua pihak dan mencapai tujuan pengawasan yang efektif. Untuk mencapai hasil pengawasan dan pelaporan yang terbaik maka dibutuhkan langkah-langkah yang efektif, antara lain: *pertama*, Sistem pembukuan harus sesuai dengan yang diterapkan oleh Menteri Keuangan dan peraturan yang berlaku, *kedua*, Sistem aplikasi teknologi komputer yang bisa menjamin sinkronisasi dan integrasi data keuangan, *ketiga*, inventarisasi aset, *keempat*, jadwal waktu penyusunan laporan keuangan, *kelima*, Pemeriksaan serta pertanggungjawaban anggaran, dan *keenam*, kualitas asuransi atas laporan keuangan departemen/daerah.

Sinergi dan sinkronisasi pelaksanaan fungsi pengawasan yang dilakukan oleh BPK dan BPKP belum memberi hasil yang memuaskan. BPKP dan lembaga APIP lainnya dipandang belum melakukan fungsinya secara optimal. Untuk mengetahui sejauhmana BPK dan BPKP telah bersinergi dalam pelaksanaan fungsi pengawasan, maka peneliti telah membagi 150 kuisioner kepada responden. Hasil penelitian dapat dilihat pada tabel di bawah ini.

Tabel 18

Pendapat Responden Mengenai Sinergitas Pelaksanaan Fungsi Pengawasan oleh BPK dan BPKP

No	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	P (%)
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Sinergis	-	-	-	-	-	-
2.	Cukup sinergis						
3.	Kurangnya sinergis	12	7	-	-	19	12.66
4.	Tidak sinergis	18	23	-	13	54	36.00
5.	Tidak tahu	-	-	77	-	77	51.33
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data dokume diolah, 2011)

Berdasarkan hasil kuisisioner di atas, dapat dilihat bahwa tidak ada responden yang berpendapat bahwa ada kesinergisan hubungan antara BPK dan BPKP. Sebanyak 19 responden atau sekitar 12.66% yang menyatakan sinergitas dan sinkronisasi masih kurang terjalin antara BPK dan BPKP. Sebanyak 54 responden atau 36% yang berpendapat bahwa tidak ada kesinergisan antara BPK dan BPKP dan sebanyak 77 responden atau sekitar 51.33% yang tidak memberikan pendapat.

Guna mendukung fungsi pengawasan di unit dan instansi pemerintah, BPK RI memberikan suatu dorongan percepatan perbaikan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara dengan dua langkah yang perlu segera diterapkan, yaitu:

- 1) Mewajibkan semua instansi pemerintah membuat *Management Representative Letter* (MRL), hal ini menegaskan bahwa instansi yang bersangkutan bertanggung jawab atas kewajaran penyajian laporan keuangan yang disampaikan kepada BPK,

- 2) Mewajibkan semua instansi pemerintah menyusun *action plan* perbaikan laporan keuangannya. Hal ini meliputi:
- a) Sistem pembukuan,
 - b) Sistem informasi,
 - c) Penggunaan sistem perbendaharaan tunggal,
 - d) Inventarisasi aset dan hutang,
 - e) Pemenuhan jadwal laporan keuangan,
 - f) Memperbaiki pengawas internal,
 - g) meningkatkan kualitas sumber daya manusia.

Untuk mewujudkan hal tersebut, pimpinan instansi agar lebih proaktif untuk mendorong terciptanya laporan keuangan pemerintah yang baik sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yaitu konsultasi dengan pihak BPK secara lebih intensif, penertiban berbagai pungutan di luar pajak, pertanggungjawaban secara berkala lebih ditekankan lagi.

C. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pelaksanaan Kewenangan BPK dan BPKP

1. Sumber daya manusia

Sejak tahun 2003 dan 2004 di Indonesia telah terjadi perubahan fundamental pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, yaitu dengan diundangkannya paket undang-undang di bidang keuangan negara. Paket undang-undang keuangan negara tersebut meletakkan dasar pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagai pengganti aturan Pemerintah Hindia Belanda – Indische

Comptabiliteitswet (ICW). Paket Undang undang keuangan negara diikuti dengan berbagai peraturan pelaksanaannya yang menuntut perubahan mendasar dalam pengelolaan keuangan negara yang lebih jelas dan pertanggungjawaban yang lebih cepat dan lebih lengkap sesuai standar akuntansi pemerintahan sesuai Peraturan Pemerintah Nomor. 24 Tahun 2005.

Perubahan tersebut bukan tanpa masalah. Secara umum, permasalahan tersebut dapat diklasifikasikan dalam dua kategori, yaitu *masalah pertama* adalah penyiapan infrastruktur sistem administrasi yang digunakan untuk menjalankan regulasi baru tersebut. Permasalahan ini meliputi antara lain sistem akuntansi, sistem administrasi aset, dan sistem teknologi informasi. *Masalah kedua* yang lebih berat adalah penyiapan aparat yang berkualitas (*qualified*) untuk menjalankan regulasi baru tersebut. Untuk menunjukkan beratnya masalah ini dapat dilihat dari ketergantungan banyak daerah (kabupaten dan kota) pada "jasa konsultan" untuk menyiapkan laporan keuangannya sampai dengan tahun 2010 ini.

Kesuksesan proses reformasi keuangan yang fundamental memerlukan peluang, strategi dan taktik yang tepat¹⁷⁴. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mewajibkan pemerintah menggunakan basis akrual secara penuh selambat-lambatnya tahun 2008. International Federation of Accountans (IFAC) mengategorikan

¹⁷⁴ Schik, Allen, 2002, *Opportunity, Strategy and Tactics in Reforming Public Management*; OECD Journal on Budgeting 2, no.3, hlm.8

perubahan sistem pelaporan dan akuntansi dari *cash basis* menjadi *accrual basis* merupakan perubahan yang fundamental yang perlu dikelola dan dipersiapkan dengan baik. IFAC mensyaratkan agar proses transfer tersebut berjalan dengan lancar perlu persiapan memadai yang meliputi :

1. adanya mandat dari peraturan perundang-undangan yang jelas;
2. komitmen politik;
3. komitmen dari pimpinan pemerintah pusat dan daerah;
4. Sumber daya manusia yang memadai;
5. kemampuan teknologi dan sistem informasi yang memadai;
6. wewenang dalam melakukan perubahan yang didukung oleh lembaga legislatif.

Memperbaiki tata-kelola keuangan negara harus dijalankan melalui reformasi birokrasi dimana perbaikan sumber daya manusia menduduki peranan sentral untuk meningkatkan kompetensi dan produktivitas layanan publik. Untuk dapat menjalankan program perbaikan tatakelola keuangan negara yang dilakukan melalui peningkatan kapasitas sumber daya manusia, terlebih dulu perlu dikaji kondisi sumber daya manusia yang ada.

Menghadapi berbagai permasalahan kualitas laporan keuangan, tenaga akuntan yang handal sangat dibutuhkan, bukan hanya pada sektor publik akan tetapi juga pada pemerintah, baik sebagai pelaksana kebijakan maupun sebagai penentu kebijakan. Sejak paket undang-undang keuangan negara ditetapkan pada tahun 2003, pemerintah masih

diperhadapkan pada permasalahan penyajian laporan keuangan yang dianggap layak sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah. Untuk itu, peneliti telah melakukan survei dengan mengambil sampel dari pegawai pelaksana langsung tugas-tugas keuangan negara.

Tabel 19

Pendapat Responden (SKPD) Terhadap Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan Negara oleh BPK

n=20

No.	Kategori Jawaban	Responden	f	P (%)
		SKPD		
1.	Memadai	1	1	5
2.	Cukup memadai	3	3	15
3.	Kurang memadai	16	16	80
4.	Tidak memadai	-	-	
5.	Tidak tahu	-	-	
Jumlah		20	20	100

(Sumber : data dokumen diolah :2011)

Berdasarkan tabel di atas memperlihatkan bahwa pelaksanaan kewenangan BPK terhadap pemeriksaan pengelolaan keuangan negara di SKPD menunjukkan data bahwa kewenangan itu kurang memadai (80%). Hal ini dimaknai bahwa pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara di SKPD hanya terbatas meminta laporan keuangan dan dukungan bukti (SPJ). Ini dipandang kurang memadai karena tidak dilakukan klarifikasi melalui wawancara terhadap kuasa pengguna anggaran (KPA) atau Pejabat Pembuat Komitmen (PPK).

Tabel 20

Pendapat Responden (SKPD) Terhadap Pelaksanaan Pengawasan Keuangan Negara oleh BPK

n=20

No.	Kategori Jawaban	Responden	f	P (%)
		SKPD		
1.	Optimal			
2.	Cukup optimal			
3.	Kurang optimal			
4.	Tidak optimal	19	19	95
5.	Tidak tahu	1	1	5
Jumlah		20	20	100

(Sumber : data dokumen diolah :2011)

Berdasarkan tabel diatas memperlihatkan bahwa pelaksanaan kewenangan BPK dibidang pengawasan pengelolaan keuangan negara 95% tidak optimal. Ketidakefektifan ini disebabkan BPK sebagai lembaga pengawas eksternal hanya menerima dan menggunakan laporan pengawasan inspektorat daerah. Sementara inspektorat daerah berkedudukan sebagai pejabat struktural daerah sehingga laporan pemeriksaan pengawasan keuangan selalu dikonsultasikan dengan atasan langsung yang kemungkinan hal-hal yang bersifat mempengaruhi laporan hasil pemeriksaan tidak dimasukkan. Seyogyanya BPK sebagai lembaga yang dibentuk oleh UUD melakukan pengawasan tanpa dipengaruhi oleh laporan hasil pengawasan oleh inspektorat daerah.

Tabel 21

**Pendapat Responden Mengenai Sumber Daya Manusia dalam
Pengelolaan Keuangan Negara**

n = 120

No.	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	p
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Memadai	-	-	5	-	5	3.33
2.	Cukup memadai	-	-	-	-	-	-
3.	Kurang memadai	13	30	7	-	70	46.66
4.	Tidak memadai	17	-	21	13	51	34.00
5.	Tidak tahu	-	-	24	-	24	16.00
Jumlah		30	30	57	13	150	100

(Sumber : data dokumen diolah, 2011)

Hasil penelitian memperlihatkan adanya masalah sumber daya manusia untuk melaksanakan suatu tata kelola keuangan negara sebagaimana yang dicita-citakan oleh undang-undang. Masalah pertama yang terdeteksi dalam penelitian tersebut berkaitan dengan alokasi pegawai pada unit pengelola keuangan. Data hasil kuesioner memperlihatkan bahwa hanya 5 responden atau sekitar 3.33% yang berpendapat bahwa sumber daya manusia pengelolaan keuangan negara sudah memadai. Mayoritas, yaitu sebanyak 70 responden atau sebesar 46.66% mengemukakan pendapat bahwa unit pengelola keuangan negara diisi oleh pegawai yang kurang memahami urgensi pengelolaan keuangan negara. Sebanyak 51 responden atau sebesar 34% yang benar-benar tidak memadai dan sebanyak 24 responden atau sebesar 16% yang tidak mengemukakan pendapat atau tidak menjawab.

Ketidakmemadaan sumber daya manusia tersebut juga dilihat dari latar belakang pendidikan masing-masing pengelola keuangan negara yang dapat dilihat pada tabel di bawah ini :

Tabel 22

**Pendapat Responden Mengenai Latar Belakang Pendidikan
Pengelola Keuangan Negara**

No.	Kategori Jawaban	f	p
1.	SMU	30	20%
2.	Diploma	-	-
3.	Sarjana	64	76%
4.	Pascasarjana	6	4%
Jumlah		150	100%

(Sumber : data dokumen diolah : 2011)

Hasil penelitian memperlihatkan bahwa 76% atau 64 responden berlatar belakang pendidikan sarjana, 20% atau sebanyak 30 responden berlatar pendidikan SMU dan hanya 4% atau 6 responden yang berpendidikan pascasarjana. Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa responden yang berlatar pendidikan sarjana terbagi atas 25 responden berpendidikan Sarjana Hukum, 23 responden berpendidikan Sarjana Ekonomi, yang terdiri atas 17 responden Sarjana Ekonomi jurusan manajemen dan 6 responden Sarjana Ekonomi akuntansi, sedangkan sisanya 16 responden berasal dari berbagai latar belakang ilmu, antara lain 5 responden Sarjana Sosial, 2 responden Sarjana Pertanian, 6 responden Sarjana Komputer, dan 3 responden Sarjana Teknik.

Responden yang diteliti mengemukakan alasan-alasan terkait dengan permasalahan di atas, yaitu :

- (1) tidak memiliki atau kekurangan sumber daya manusia berlatar belakang pendidikan akuntansi;
- (2) belum ada kebijakan rekrutmen pegawai berlatar belakang akuntansi;
- (3) walaupun sumber daya manusia tersebut bukan berlatar belakang pendidikan akuntansi, akan tetapi mereka dianggap mampu menjalankan/ melaksanakan tugas dengan modal diklat dan bimbingan;
- (4) adanya kebijakan pimpinan;
- (5) pihak manajemen telah mengajukan usulan tentang formasi personil yang dibutuhkan kepada Kementerian Pemberdayaan Aparatur Negara, tetapi usulan formasi tersebut dirubah/direvisi untuk disesuaikan dengan rencana strategi pemerintah pusat.

Akuntabilitas merupakan ukuran yang menunjukkan aktivitas birokrasi publik atau pelayan yang dilakukan oleh pemerintah apakah sudah sesuai dengan norma dan nilai-nilai yang dianut oleh rakyat. Dapat dikatakan bahwa birokrasi yang memadai merupakan syarat penting bagi peningkatan kualitas pelayan publik. Sebab birokrasi merupakan ujung tombak pemerintah dan menjadi titik krusial bagi arah perkembangan demokrasi Indonesia pascareformasi.

Perbaikan transparansi dan akuntabilitas fiskal merupakan bagian terpenting dari penegakan tata kelola pemerintahan yang baik.

Transparansi dan akuntabilitas harus diwujudkan dalam lima tahapan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara yang mencakup : perencanaan dan penganggaran, pelaksanaan anggaran, akuntansi, pelaporan dan pertanggungjawaban anggaran, pengawasan internal dan pemeriksaan oleh auditor eksternal yang independen. Di bidang akuntansi, pelaporan dan pertanggungjawaban diperlukan adanya standar dan sistem akuntansi yang baku dan diterapkan secara konsisten sehingga pelaporan dan pertanggungjawaban keuangan dapat disajikan secara lengkap dan tepat waktu.

Selain masalah latar belakang pendidikan, masalah kedua yang terdeteksi dalam penelitian ini berkaitan dengan tingkat pemahaman dasar staf mengenai administrasi keuangan negara yang dilihat dari pendapat responden dari kalangan BPK, BPKP, aparatur pemerintah daerah dan akademisi. Dari hasil penelitian diperoleh bahwa rata-rata tingkat pemahaman dasar staf mengenai administrasi keuangan negara masih sangat rendah. Tabel di berikut ini menunjukkan bahwa dari 150 responden tingkat pemahaman terhadap administrasi keuangan negara hanya 6.00%. Angka ini jelas mengkhawatirkan, terlebih lagi jika diketahui bahwa yang ditanyakan dalam kuisisioner hanya pengetahuan dasar, bukan tata-cara pembukuan detail yang membutuhkan kompetensi lebih tinggi di bidang akuntansi.

Tabel 23

Pendapat Responden Mengenai Administrasi Keuangan Negara**n = 150**

No.	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	p
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Paham	-	-	6	3	9	6.00
2.	Cukup paham						
3.	Kurang paham	-	21	33	-	54	36.00
4.	Tidak paham	30	9	32	10	81	54.00
5.	Tidak tahu	-	-	6	-	6	4.00
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data dokumen yang diolah, 2011)

Sebanyak 54 responden atau sekitar 36% yang kurang paham, sebanyak 81 responden atau 54% yang tidak paham dan 6 responden atau 4% yang tidak menjawab. Hal ini menunjukkan bahwa pemahaman staf terhadap administrasi keuangan negara masih sangat minim, yaitu sebesar 90% dari total responden.

Tingkat pemahaman dasar yang diteliti meliputi pemahaman atas lingkup keuangan negara, bentuk pertanggungjawaban keuangan negara, batas penyampaian laporan keuangan, standar akuntansi yang digunakan, dan substansi standar akuntansi pemerintahan. Hasil penelitian terkait dengan pemahaman dasar tersebut dapat dilihat pada tabel berikut ini.

Tabel 24

Pendapat Responden tentang Lingkup Keuangan Negara**n = 150**

No.	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	p
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Sejalan	-	-	25	-	25	16.67
2.	Cukup sejalan						
3.	Kurang sejalan	30	30	21	13	94	62.67
4.	Tidak sejalan	-	-	23	-	23	15.33
5.	Tidak tahu	-	-	8	-	8	5.33
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data primer diolah, 2011)

Dari tabel di atas, dapat dilihat bahwa dari 150 responden, aparatur yang paham mengenai lingkup keuangan negara hanya sebanyak 25 responden atau sekitar 16.67%. Sebanyak 94 responden atau 62.67% yang masih kurang paham, 23 responden atau sebesar 15.33% yang tidak paham dan 8 responden atau sebesar 5.33% yang tidak memberikan jawaban.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Harold Lolowang¹⁷⁵, dari 77 orang pegawai yang ada, hanya 2 orang yang berlatar pendidikan akuntansi. Untuk menutupi kekurangan sumber daya teknis tersebut, SKPD berupaya mengikutsertakan pegawai dalam berbagai pelatihan keuangan, bahkan secara khusus meminta bantuan kepada BPKP untuk

¹⁷⁵ Kepala Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kota Tomohon Wawancara dilakukan pada tanggal 4 September 2011.

memberikan pelatihan teknis mengenai pengelolaan keuangan. Hal ini bertujuan untuk keseragaman visi dalam hal teknis pengelolaan keuangan daerah.

Selanjutnya peneliti juga melakukan penelitian terhadap pemahaman dasar pengelola keuangan negara terhadap bentuk pertanggungjawaban keuangan negara. Hasil penelitian dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 25

Pendapat Responden terhadap Bentuk Pertanggungjawaban Keuangan Negara

n = 150

No.	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	p
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Paham	3	4	23	-	30	20.00
2.	Cukup paham						
3.	Kurang paham	19	9	23	13	64	42.67
4.	Tidak paham	8	17	19	-	44	29.33
5.	Tidak menjawab	-	-	12	-	12	8.00
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data dokumen yang diolah, 2011)

Berdasarkan tabel di atas, maka dapat disimpulkan bahwa aparatur pemerintah yang memahami bentuk pertanggungjawaban keuangan negara sebanyak 30 responden atau sebesar 20%. Pemahaman responden terhadap bentuk pertanggungjawaban keuangan negara hanya terbatas pada pembuatan surat pertanggungjawaban (SPJ) penerimaan dan pengeluaran keuangan negara sesuai dengan anggaran yang sudah ada, tidak termasuk penyajian laporan keuangan masing-masing SKPD. Terdapat 64 responden atau 42.67% yang masih kurang paham.

Sebanyak 44 responden atau 29.33% yang sama sekali tidak memahami dan 12 responden atau sebesar 8% yang tidak memberikan jawaban.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Vera Lumi,¹⁷⁶ bendahara-bendahara SKPD belum tahu mengenai tata kelola keuangan yang baik. Mereka selama ini bekerja hanya berdasarkan arahan dari Dinas DPPKAD. Jadi, jikalau ada staf DPPKAD yang salah memberikan pengarahan, maka seluruh pekerjaan bendahara akan salah semuanya. Hal ini didapati ketika melakukan asistensi, sebagian besar bendahara mempertanyakan bagaimana mekanisme pengurusan uang, dalam hal ini pengurusan Uang Persediaan (UP), Ganti Uang Persediaan (GU), Tambahan Uang Persediaan (TU) dan Pembayaran Langsung (LS) menurut undang-undang.

Bagaimana cara pemerintah mengelola keuangan dapat dilihat dari laporan keuangan pemerintah yang telah disusun menurut standar akuntansi yang telah ditetapkan. Menyusun sebuah laporan keuangan bukanlah hal yang mudah, dibutuhkan ketekunan dan kehandalan untuk dapat memahami dengan benar seluk beluknya. suatu laporan keuangan yang berkualitas harus memenuhi beberapa kriteria, yaitu relevan, handal, dapat dibandingkan serta dapat dipahami. Untuk mengetahui sejauhmana pemahaman para pengelola keuangan dalam menyusun dan membuat

¹⁷⁶ Pengawas BPKP Perwakilan Sulawesi Utara. Wawancara dilakukan pada tanggal 2 September 2011

sebuah laporan keuangan, peneliti membagikan 150 kuisisioner kepada responden. Hasil kuisisioner dapat dilihat pada tabel di bawah ini

Tabel 26

Pendapat Responden terhadap Penyusunan Laporan Keuangan SKPD

n = 150

No.	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	p
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Tahu	-	-	37	7	44	29.33
2.	Cukup tahu						
3.	Kurang tahu	30	16	40	-	86	57.33
4.	Tidak tahu	-	14	-	6	20	13.33
5.	Tidak menjawab	-	-	-	-	-	-
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data dokumen diolah, 2011)

Berdasarkan hasil kuisisioner di atas, dapat diketahui bahwa 44 responden atau sebesar 29.33% yang paham penyusunan laporan keuangan SKPD. Sebagian besar dari responden berpendapat bahwa mereka memahami penyusunan laporan keuangan SKPD yang terdiri dari Buku Kas Umum (BKU), Laporan belanja administratif. Sebesar 86 responden atau sekitar 57.33% yang belum memahami penyusunan laporan keuangan SKPD secara benar. Padahal Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah pada Lampiran D, telah diatur format laporan keuangan SKPD yang dapat dengan mudah diikuti oleh para PPK dan PPTK SKPD, antara lain Buku Kas Umum, Surat Pengesahan Rincian Belanja Administratif, Laporan Prognosis dan Realisasi Anggaran, serta Buku Rincian Objek Pendapatan dan Pengeluaran. Sebanyak 20 responden atau sekitar 13.33% yang benar-benar tidak paham.

Untuk meminimalisir kurangnya kesiapan sumber daya manusia sebagai pengelola keuangan negara, pemerintah melalui SKPD-SKPD berupaya mengikutsertakan para pengelola keuangan tersebut dalam berbagai pelatihan peningkatan kompetensi pengelolaan keuangan negara. Pelatihan yang dikemas dalam bentuk bimbingan teknis tersebut diselenggarakan oleh lembaga-lembaga pelatihan pemerintah dan swasta, bertujuan untuk membantu para pengelola keuangan SKPD dalam memahami urgensi tata kelola keuangan yang akuntabel serta bagaimana penerapannya dalam bentuk pertanggungjawaban keuangan yang baik. Pemberi materi adalah widyaiswara dari Departemen Keuangan, BPK serta akademisi atau pihak lain yang dipandang berkompeten dan terkait dengan materi pelatihan. Pelatihan diselenggarakan selama kurang lebih 3 (tiga) hari di Jakarta atau di kota-kota lainnya tergantung pihak penyelenggara dengan kontribusi antara Rp. 3.500.000,- (tiga juta lima ratus ribu rupiah) – Rp. 3.750.000,- (tiga juta tujuh ratus lima puluh ribu rupiah) per peserta.

Sejauhmana pelatihan tersebut dapat memberi dampak yang berarti, dapat dilihat pada tabel di berikut ini.

Tabel 27

**Pendapat Responden terhadap Pelatihan Peningkatan Kompetensi
Pengelola Keuangan Negara**

n = 150

No.	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	p
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Meningkat	-	-	-	-	-	-
2.	Cukup meningkat						
3.	Kurang meningkat	27	11	43	-	81	54.00
4.	Tidak meningkat	-	17	34	-	51	34.00
5.	Tidak tahu	3	2	-	13	18	12.00
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data dokumen diolah, 2011)

Hasil kuisioner di atas, memperlihatkan bahwa sebanyak 81 responden atau sebesar 54% yang kurang paham dengan substansi pelatihan yang diikuti. Responden dari kalangan BPK dan BPKP mengemukakan alasan bahwa dengan banyaknya pelatihan peningkatan kompetensi yang diikuti oleh para pengelola keuangan negara dari setiap SKPD tidak diimbangi dengan tata cara pengelolaan keuangan negara yang baik. Hal ini dibuktikan dengan masih ditemukannya berbagai kesalahan dalam pengelolaan keuangan. Sebanyak 51 responden atau sebesar 34% yang tidak memahami materi diklat yang diberikan. Sebanyak 13 responden atau sekitar 12% yang sama sekali tidak paham.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Fabiono,¹⁷⁷ sebagian besar PPK SKPD tidak memahami bidang tugasnya. Laporan keuangan dalam bentuk Buku Kas Umum dan Surat Pengesahan Pertanggungjawaban Penerimaan dan Pengeluaran yang menjadi tanggung jawab bendahara, dibuat oleh PPK. Penyusunan laporan keuangan yang seharusnya dibuat oleh PPK justru sama sekali belum dibuat. Bendahara hanya tahu bagaimana membuat surat pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan.

Jargon "*the right man in the right place*" diharapkan tidak hanya menjadi sekedar wacana dari pemerintah dalam menempatkan seseorang untuk menduduki posisi tertentu. Kompetensi aparatur sangat berpengaruh pada hasil kinerjanya. Demikian halnya dalam pengelolaan keuangan, dibutuhkan aparatur yang mempunyai *knowledge, skills and attitude* di bidang akuntansi sehingga dapat diserahi tanggung jawab untuk melakukan pencatatan suatu entitas keuangan hingga penyusunan laporan keuangan.

Selain faktor kompetensi sumber daya manusia yang bertugas untuk membuat laporan keuangan, peran auditor internal dalam hal ini APIP menjadi sangat dibutuhkan. APIP berfungsi untuk memeriksa dan mengawasi apakah kinerja aparatur sudah sesuai dengan tugasnya dan bagaimana pencapaian hasil kinerjanya. APIP diharapkan dapat

¹⁷⁷ Staf Ahli Walikota Tomohon Bidang keuangan, seorang akademisi dari Universitas Sam Ratulangi, Manado. Wawancara dilakukan pada tanggal 5 September 2011

berpartisipasi langsung dalam melakukan verifikasi laporan keuangan sehingga dapat memberi keyakinan mengenai kewajaran sebuah laporan keuangan kepada pemeriksa eksternal.

Pengawasan intern pemerintah merupakan alat pengawasan eksekutif. Ruang lingkup pengawasan intern lebih luas daripada pengawasan ekstern yang hanya melakukan pengawasan melalui kegiatan audit. Pengawasan intern pemerintah merupakan salah satu unsur manajemen yang sangat penting dalam penyelenggaraan pemerintahan. Tujuan utama pengawasan intern adalah membantu pimpinan instansi pemerintah meningkatkan pemberdayaan institusi pemerintah melalui kegiatan pengawasan yang mampu memberikan keyakinan/jaminan (*quality assurance*) yang memadai bagi pencapaian kinerja pemerintah yang telah ditetapkan, untuk mewujudkan suatu tata pemerintahan yang baik. Pengawasan intern pemerintah dilaksanakan melalui berbagai bentuk kegiatan pengawasan yaitu audit, evaluasi, review, pemantauan, dan kegiatan-kegiatan asistensi, konsultasi serta sosialisasi tentang masalah-masalah yang berhubungan dengan sistem administrasi keuangan dan penyelenggaraan pemerintahan.

Sejak reformasi digulirkan pada tahun 1998 dan konstitusi semakin memperkuat peran BPK, BPKP yang sebelumnya memegang peranan penting dalam melakukan pengawasan pada masa Orde Baru, secara perlahan-lahan fungsinya sebagai lembaga pengawas dibagi-bagi kepada Inspektorat Jenderal, Inspektorat Daerah. Perubahan fungsi BPKP

ke arah *quality assurance* dan *consulting* memberikan dampak yang signifikan, terutama dilihat dari aspek sumber daya manusia dan etos kerja. Sekalipun fungsi pengawasan sudah dibagi-bagi kepada Inspektorat Jenderal dan Inspektorat Daerah, namun Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mengamanatkan bahwa BPKP yang bertanggungjawab untuk melakukan pembinaan atas penyelenggaraan Sistem Pengendalian Interen Pemerintah, yang mencakup :

- a. penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan SPIP,
- b. sosialisasi SPIP,
- c. pendidikan dan pelatihan SPIP,
- d. pembimbingan dan konsultasi SPIP,
- e. peningkatan kompetensi auditor aparat pengawasan intern pemerintah.¹⁷⁸

Untuk dapat melaksanakan semua kewajiban yang dibebankan kepada BPKP, BPKP terkendala dengan kurangnya kualitas sumber daya manusia. Sumber daya manusia yang dimiliki oleh BPKP untuk melakukan pengawasan dianggap belum memenuhi kualifikasi yang memadai. BPKP mempunyai sumber daya manusia yang sebagian besar berlatar belakang akuntansi. Hal ini menyebabkan pengawasan di sektor lain kurang dikuasai oleh auditor BPKP, yang berakibat pada hasil pengawasan yang

¹⁷⁸ Pasal 59 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

hanya berfokus pada masalah laporan akuntansi dari kegiatan-kegiatan atau proyek yang dilakukan oleh instansi tersebut serta mengabaikan ranah audit kinerja yang merupakan bidang manajemen.

Saat ini BPKP memiliki sumber daya manusia sebanyak 5.927 orang¹⁷⁹. Tabel di bawah ini menyajikan pengelompokan sumber daya manusia yang dimiliki oleh BPKP berdasarkan strata pendidikan dan jabatan.

Tabel 28

Kelompok Jabatan BPKP

Jabatan	Jumlah	%
Struktural	419 orang	7,07
Fungsional auditor	3.324 orang	56,08
Fungsional analisis kepegawaian	61 orang	1,03
Fungsional widyaiswara	20 orang	0,034
Fungsional analisis arsiparis	104 orang	1.75
Fungsional analisis pranata komputer	62 orang	1.05
Fungsional dokter	5 orang	0.08
Fungsional perawat	3 orang	0.03
Non struktural/fungsional	685 orang	11.56
Fungsional umum	1.244 orang	20.99

(Sumber : Administrasi Kepegawaian BPKP, 2011)

Pada tabel di atas menunjukkan bahwa jabatan fungsional auditor BPKP mempunyai jumlah pegawai terbesar, yaitu sebanyak 3.324 orang atau sekitar 56.08% dari jumlah keseluruhan pegawai yang dimiliki oleh BPKP. Jabatan fungsional auditor dipegang oleh pegawai yang mempunyai kompetensi sebagai pemeriksa dengan latar belakang pendidikan akuntansi. Kemudian ada jabatan fungsional umum, sebanyak 1.244

¹⁷⁹ Data diperoleh dari bagian administrasi kepegawaian BPKP tahun 2011

orang atau sekitar 20.99%. Jabatan non struktural/fungsional dijabat oleh 685 orang atau sekitar 11.56% dan jabatan struktural BPKP hanya dijabat sekitar 419 orang atau sekitar 7.07%.

Jabatan yang diberikan berdasarkan latar belakang pendidikan masing-masing pegawai. Di bawah ini peneliti menyajikan tabel latar belakang pendidikan di lingkungan BPKP.

Tabel 29
Tingkat Pendidikan Pegawai BPKP

Pendidikan	Jumlah	Prosentase (%)
Strata 3	11 orang	0.19
Strata 2	455 orang	7.68
Strata 1/Diploma IV	2.743 orang	46.28
Diploma III/Sarjana muda	1.554 orang	26.22
Diploma I	5 orang	0.08
SLTA	1.045 orang	17.63
SLTP	50 orang	0.84
SD	64 orang	1.08

(Sumber : Administrasi Kepegawaian BPKP, 2011)

Tabel di atas menunjukkan bahwa Strata I/Diploma IV menempati urutan teratas, yaitu sebanyak 2.743 orang atau sekitar 46.28%. Kemudian pegawai dengan latar belakang pendidikan Diploma III/ Sarjana muda sebanyak 1.554 orang atau sekitar 26.22%, SLTA dengan jumlah 1.045 orang atau sekitar 17.63%. Dari data tersebut dapat diketahui bahwa jabatan yang ada di BPKP tidak didukung dengan pendidikan yang memadai. Cukup banyak sumber daya manusia yang menduduki strata jabatan yang tinggi namun tidak diimbangi dengan pendidikan yang tinggi.

Menurut Hendrik Mapalieu,¹⁸⁰ hal lain yang juga mempengaruhi sumber daya manusia dalam hal pengawasan keuangan dan pembangunan di BPKP adalah kegiatan ataupun proyek. Kegiatan atau proyek sebagai objek pengawasan lebih banyak jumlahnya dibandingkan dengan jumlah sumber daya manusia yang ada untuk melakukan pengawasan. Ini yang menyebabkan BPKP tidak dapat melakukan pengawasan dalam waktu bersamaan dan secara keseluruhan. BPKP harus melakukan pengawasan di kabupaten/kota seluruh Indonesia, sedangkan jumlah sumber daya manusia tidak mencukupi untuk melaksanakan pengawasan dalam waktu bersamaan.

BPKP tidak berpangku tangan melihat kekurangan tersebut. Berbagai langkah ditempuh untuk meningkatkan kompetensi sumber daya manusia yang dimiliki oleh BPKP melalui keikutsertaan aparat BPKP dalam berbagai pelatihan. Pada perspektif pertumbuhan dan pembelajaran, BPKP terus meningkatkan kapabilitas sumber daya manusia (*Human Capital*) yang dilaksanakan melalui Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan yang terus melakukan peningkatan layanan melalui sertifikasi kediklatan oleh lembaga sertifikasi dalam negeri dan luar negeri. Lembaga Administrasi Negara (LAN) telah memberikan akreditasi untuk 5 (lima) jenis diklat kedinasan, 5 (lima) jenis diklat sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA), dan 3 (tiga) jenis diklat teknis substansi. Secara internasional, TUV-NORD memberikan pengakuan

¹⁸⁰ Wawancara dilakukan pada tanggal 13 Juli 2011

penerapan sistem manajemen mutu di Pusdiklatwas BPKP dengan menerbitkan sertifikat ISO 9001:2000 pada tahun 2008. Pada tahun 2010, ISO 9001-2000 dapat dipertahankan dan diperoleh sertifikat baru IWA-2 yang berarti diakuinya penerapan sistem manajemen mutu khusus lembaga kediklatan.

Dalam tahun 2011 telah terdikat 7.840 orang peserta yang terdiri dari diklat pimpinan, diklat teknis substansi, dan diklat fungsional auditor baik yang berasal dari lingkungan BPKP maupun di luar BPKP sehingga rasio sumber daya manusia yang memenuhi kompetensi dibandingkan dengan yang dibutuhkan dapat tercapai. Selain itu, BPKP sebagai pembina JFA telah membina 221 unit APIP dengan jumlah auditor sebanyak 8.645 orang.

Secara kuantitas jumlah sumber daya manusia yang dimiliki oleh BPK sangat kecil dibandingkan dengan jumlah auditor internal yang dimiliki oleh BPKP. Secara kualitas, kemampuan BPK dapat diibaratkan masih di bawah rata-rata dibandingkan dengan kualitas yang dimiliki oleh BPKP. Padahal kemandirian dan independensi kelembagaan BPK sangat tergantung dari integritas personel BPK itu sendiri.

Berdasarkan data yang peneliti peroleh dari bagian administrasi kepegawaian BPK, tercatat jumlah personel BPK sampai tahun 2011 sebanyak 2.850 orang. Jumlah ini dapat digolongkan berdasarkan strata pendidikan yang terdiri dari : 1 orang atau 0.03% berlatar pendidikan S3, sebanyak 319 orang atau 11,2% berlatar pendidikan S2, sebanyak 1.754

orang atau sebesar 61,6% berlatar pendidikan S1, sebanyak 132 orang atau sebesar 4,6% berlatar pendidikan D3, dan sebanyak 644 orang atau sebesar 22,5% berlatar pendidikan SMU. Kemudian jika diklasifikasikan menurut strata jabatan, maka diperoleh data yang terdiri atas : tenaga teknis auditor sebanyak 2.382 orang atau sebesar 99,3% dan tenaga administrasi sebanyak 418 orang atau hanya sebesar 14,7%. Sampai dengan tahun 2010, BPK telah membuka formasi untuk penambahan tenaga auditor yang berkualitas sebanyak 1000 orang, namun yang terealisasi hanya sebanyak 687 orang.

Menurut Bambang Adiputraanta¹⁸¹, sumber daya yang dimiliki oleh BPK saat ini memang sangat kurang. Untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara saja terkadang BPK tidak memiliki tenaga auditor yang cukup. Di Sulawesi Utara, terdapat 3 (tiga) daerah kotamadya, 11 (enam) kabupaten dan 1 (satu) provinsi. 1 (satu) tim pemeriksa terdiri dari 5 orang. Jika dikalikan 15 (sepuluh) daerah, dibutuhkan sekitar 75 (tujuh puluh lima) orang. Tenaga pemeriksa di BPK perwakilan Sulawesi Utara hanya terdiri 55 (lima puluh lima) orang, yang berarti hanya cukup untuk melakukan pemeriksaan di 11 (sebelas) daerah kabupaten/kota. Jadi BPK kekurangan 20 (dua puluh) orang, yang secara otomatis BPK tidak dapat melakukan pemeriksaan secara serentak di seluruh daerah kabupaten/kota. Padahal sesuai dengan amanat undang-undang, pemeriksaan oleh BPK dilakukan selamat-lambatnya 60

¹⁸¹ Kepala BPK Perwakilan Sulawesi Utara. Wawancara dilakukan pada tanggal 24 Juli 2011

(enam puluh) hari setelah tahun anggaran berakhir. Untuk menyasati hal tersebut, pemeriksaan yang dilakukan di setiap daerah kabupaten/kota dilaksanakan secara bergantian.

Sebagaimana diketahui, jumlah obyek yang harus diperiksa BPK sangat banyak. Di sisi lain, BPK memiliki keterbatasan sumber daya yang dimiliki seperti SDM dan anggaran. Oleh karena itu untuk dapat mencapai hasil pemeriksaan yang optimal, BPK membutuhkan suatu strategi pemeriksaan yang terstruktur, yaitu dengan melakukan penentuan prioritas pemeriksaan. Secara garis besar prioritas pemeriksaan BPK diarahkan terhadap obyek-obyek sebagai berikut: *Pertama*, pemeriksaan atas laporan keuangan yang harus dilakukan setiap tahun. *Kedua*, pemeriksaan pada sisi penerimaan dan pengeluaran negara, baik ditingkat pusat maupun daerah. Pemeriksaan bidang penerimaan negara antara lain pemeriksaan sektor pajak, penerimaan negara bukan pajak (PNBP), privatisasi BUMN, penjualan aset negara/daerah, serta divestasi aset Perusahaan Pengelola Aset (PPA). Pada sisi pengeluaran, pemeriksaan diprioritaskan pada obyek-obyek yang membebani keuangan negara seperti subsidi. Prioritas *ketiga* adalah pemeriksaan terhadap pengeluaran negara yang rawan KKN misalnya, dalam pengadaan barang dan jasa pemerintah. Prioritas *keempat* BPK adalah pemeriksaan sektor-sektor yang strategis bagi perekonomian dan menyangkut hajat hidup orang banyak.

Guna meningkatkan kompetensi para auditor BPK, BPK telah bekerja sama dengan berbagai lembaga audit lainnya di luar negeri. Kerja sama tersebut antara lain berupa pendidikan dan pelatihan bagi pegawai BPK. Di bawah ini merupakan lembaga-lembaga auditor yang mempunyai hubungan kerja sama dengan BPK dalam hal peningkatan kualitas sumber daya manusia:

1. General Accounting Office (GAO). Kerja sama dengan GAO secara khusus dilakukan dengan diberikannya bantuan kepada pegawai BPK-RI untuk mengikuti GAO Fellowship Program. Sejak tahun 1983, US-GAO memberikan kesempatan kepada pegawai BPK-RI untuk mengikuti GAO Fellowship Program, yaitu program yang merupakan program pelatihan yang diselenggarakan oleh GAO dan beberapa Negara Anggota INTOSAI. Program pelatihan ini diberikan di Kantor Pusat GAO di Washington, dilanjutkan dengan program magang di beberapa kantor GAO negara bagian di Amerika Serikat.
2. National Audit Office (NAO), New Zealand. Salah satu program pelatihan audit dengan *Office of The Controller and Auditor General*, New Zealand, adalah memberikan kesempatan kepada para pegawai BPK di lingkungan ASOSAI untuk melakukan Job Attachment, yang terdiri dari program 4 bulanan dan program satu tahunan. Sejak dimulainya program ini pada tahun 1997, BPK-RI telah ikut aktif mengirimkan pegawainya, baik untuk program jangka pendek (4 bulan) maupun jangka panjang (satu tahun).

Menurut peneliti, untuk mendapatkan hasil pengawasan dan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara dibutuhkan sumber daya yang berintegritas. Untuk mendapatkan sumber daya manusia yang berintegritas, terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan, antara lain proses rekrutmen, pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, penempatan yang lebih tepat, sistem penggajian/insentif, pola pembinaan dan karier pegawai. Hal tersebut sejalan dengan tipe ideal birokrasi yang dicetuskan oleh Max Weber yaitu adanya sistem hierarki, tugas-tugas, pembagian wewenang, tanggung jawab, sistem *reward*, dan sistem kontrol.

2. Anggaran dan Sarana Prasarana

BPK maupun BPKP dituntut untuk dapat melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan di pundaknya secara optimal. Selain terkendala dengan sumber daya manusia, pelaksanaan fungsi pengawasan dan pemeriksaan juga menemui kendala dari segi anggaran dan sarana prasana. Sebagaimana yang diketahui anggaran dan sarana prasarana merupakan penunjang untuk dapat melaksanakan pekerjaan.

Anggaran menjadi faktor penentu dalam kegiatan atau aktivitas pengawasan dan pemeriksaan. Walaupun bukan semata-mata faktor penentu keberhasilan, akan tetapi faktor ini menjadi penunjang manakala lembaga seperti BPK dan BPKP ingin menyukseskan kegiatannya. Anggaran yang dialokasikan merupakan modal untuk membiayai seluruh kegiatan, mulai dari biaya yang dikeluarkan untuk melakukan pengawasan dan pemeriksaan, *salary* bagi aparat-aparat yang melakukan pengawasan

dan pemeriksaan, pengadaan barang dan jasa hingga peningkatan kinerja dan kompetensi bagi aparat itu sendiri.

Anggaran dapat menjadi hambatan manakala tidak ada prinsip *money follow function*. Untuk menunjang penyelenggaraan fungsi pengawasan keuangan negara, di tahun 2012 ini BPK mendapatkan alokasi dana sebesar Rp. 3,02 triliun. Jumlah ini mengalami peningkatan sebesar Rp. 208,71 miliar dari anggaran sebelumnya sebesar Rp. 2,81 triliun. Penambahan dana tersebut akan digunakan untuk mencukupi kekurangan pos anggaran pada program dukungan manajemen dan tugas teknis lainnya di BPK. Anggaran BPK dijabarkan dalam 5 (lima) program pokok yang perinciannya dapat dilihat pada tabel di bawah ini :

Tabel 30

Rincian Anggaran BPK Tahun Anggaran 2012

No.	Rincian Program	Pagu Anggaran
1.	Program Peningkatan sarana dan prasarana aparatur BPK	Rp. 907,08 miliar
2.	Program Pengawasan dan peningkatan akuntabilitas aparatur BPK	Rp. 20,5 miliar
3.	Program kepaniteraan kerugian negara/daerah, pengembangan dan pelayanan hukum	Rp. 27,4 miliar
4.	Program Peningkatan mutu pelayanan aparatur dan pemeriksaan keuangan negara	Rp. 110,6 miliar
5.	Program pemeriksaan keuangan negara	Rp. 760 miliar
6.	Program dukungan manajemen dan pelaksanaan tugas teknis	Rp. 1.82 triliun

(Sumber : Rencana Kerja dan Anggaran BPK, 2012)

Berdasarkan tabel tersebut di atas, dapat dilihat bahwa Program dukungan manajemen dan pelaksana tugas teknis mendapat porsi

anggaran terbesar, yaitu sekitar Rp. 1.82 triliun yang digunakan untuk membayar gaji pegawai. Meningkat sekitar Rp. 690 miliar atau sekitar 61% dari tahun sebelumnya yang sebesar Rp. 1.13 triliun. Kemudian ada program peningkatan sarana dan prasarana aparatur yang mendapat alokasi dana sebesar Rp. 907,08 miliar. Program ini memprioritaskan pada pembukaan kantor perwakilan baru serta pengadaan sarana dan prasarana penunjang kinerja aparatur BPK. Ada juga program pemeriksaan keuangan negara dengan alokasi dana sebesar Rp. 760 miliar, yang digunakan untuk membiayai kebutuhan para aparatur pemeriksa keuangan negara, yang antara lain terdiri dari akomodasi, transportasi, lembur dan lain sebagainya. Setelah itu ada juga program peningkatan mutu pelayanan aparatur dan pemeriksaan keuangan negara, yaitu sebesar Rp. 110,6 miliar yang dialokasikan untuk peningkatan kompetensi auditor.

Tahun 2012, BPKP mendapat alokasi dana sebesar Rp. 714.013.457.000,- . Anggaran ini naik sebesar Rp. 7.405.865.000 atau sekitar 1.2% dari anggaran tahun sebelumnya yang berjumlah Rp. 706.607.592.000,- . Anggaran tersebut sudah termasuk dengan pinjaman luar negeri sebesar Rp. 15.527.792.000,- dan hibah sebesar Rp. 5.214.465.000,-. Dengan demikian, anggaran BPKP yang berasal dari APBN sebesar Rp. 693.721.200.000,-. Perincian penggunaan anggaran dijabarkan dalam 3 (tiga) program dan jenis belanja yang dapat dilihat pada tabel di bawah ini

Tabel 31**Rincian Anggaran BPKP Tahun Anggaran 2012**

Kode Rekening	Program/Jenis Belanja	Pagu Anggaran
089.01.01.	Program Dukungan manajemen dan pelaksanaan teknis tugas lainnya	
	- Belanja Pegawai	Rp. 290.503.900.000
	- Belanja Modal	Rp. 130.000.000
	- Belanja Barang	Rp. 150.214.057.000
089.01.02	Program Peningkatan sarana dan prasarana	
	- Belanja modal	Rp. 17.365.500.000
089.01.06	Program Pengawasan intern akuntabilitas keuangan negara dan pembinaan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah	
	- Belanja barang	Rp. 155.800.000.000

(Sumber : Rencana Kegiatan dan Anggaran, 2012)

Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat bahwa sebagian besar anggaran BPKP terserap untuk belanja pegawai, yaitu sebesar Rp. 290.503.900,-. Kemudian, peruntukkan untuk belanja barang pada program pengawasan intern akuntabilitas keuangan negara dan pembinaan SPIP sebesar Rp. 155.800.000.000,- dan belanja barang pada program dukungan manajemen dan pelaksanaan teknis tugas lainnya sebesar Rp. 150.214.057.000,-.

Selain anggaran, hambatan lainnya yang menjadi masalah dalam melaksanakan pengawasan/pemeriksaan adalah sarana prasarana yang masih minim. Untuk memenuhi kebutuhan tersebut, diupayakan pengadaan sarana dan prasarana, yang anggarannya berasal dari

anggaran BPKP. Tabel di bawah ini merupakan realisasi pengadaan barang di lingkungan BPKP.

Tabel 32

Realisasi Pengadaan Barang di Lingkungan BPKP

No.	Uraian	Target	Realisasi	%
1.	Pengadaan Sarana Prasarana Gedung	2.029	2.119	104.44%
2.	Pengadaan kendaraan dinas operasional	3	3	100%
3.	Pengadaan tanah dan pematangan lahan	29.764	31.046	104.31%
4.	Pengembangan gedung kantor	12.607	9.417	74.70%
	Jumlah	44.403	42.585	95.91%

(Sumber : LAKIP BPKP tahun 2011)

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa capaian realisasi pengadaan barang di lingkungan BPKP jika dirata-ratakan adalah sebesar 95.91%. Untuk pengadaan sarana dan prasarana gedung terealisasi sebesar 2.119 atau sekira 104.44% dari yang ditargetkan sebesar 2.026. Ada juga pengadaan tanah dan pematangan lahan terealisasi sebesar 31.046 atau sekira dengan 104.31% dari yang ditargetkan sebesar 29.764.

Kekurangan sarana dan prasarana dapat ditutupi oleh BPKP dengan mengembangkan ketersediaan sistem informasi (*information capital*) yang andal dan organisasi (*organization capital*) yang tepat yang diharapkan dapat menjadi penentu keberhasilan organisasi. Sejak tahun

2008, BPKP telah membangun 2 sistem, mengimplementasikan 5 sistem, dan memelihara 8 sistem. Arah pengembangan sistem di BPKP mengalami kemajuan yang sangat pesat, yang semula didisain untuk memfasilitasi kebutuhan pimpinan BPKP dalam memantau kinerja unit kerja dan personel BPKP, kemudian berkembang untuk menyediakan *tools* bagi Presiden dalam memantau progress kinerja kementerian, lembaga dan BUMN/BUMD yang secara *real time* diperkenalkan sebagai *President Accountability System (PASs)*.

Pada tahun 2008 juga telah dikembangkan dua sistem yaitu pembangunan portal PASs dan data *warehouse*. Pengembangan kedua sistem ini masih memerlukan kelanjutan agar dapat dijalankan secara sempurna dan menyeluruh. Hal ini dikarenakan sistem ini merupakan sistem besar yang membutuhkan waktu cukup lama untuk mencapai tahap matang (*maturity level*), khususnya dalam proses verifikasi dan validasinya karena terkait dengan masukan data/informasi dari semua instansi pemerintah. Dalam proses pengembangannya, serangkaian pertemuan telah dilakukan dengan beberapa instansi pemerintah.

Praktik penganggaran meliputi suatu proses panjang sejak perencanaan, pelaksanaan dan penatausahaan anggaran, serta pertanggungjawaban dan pemeriksaan anggaran. Seluruh proses penganggaran adanya kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem manajemen keuangan negara tersebut dapat dikelompokkan ke dalam tiga sistem utama, yaitu:

1. Sistem perencanaan anggaran yang menghasilkan output berupa APBN/APBD;
2. Sistem pelaksanaan dan penatausahaan anggaran menghasilkan output berupa bukti transaksi dan catatan pembukuan;
3. Sistem pertanggungjawaban dan pemeriksaan anggaran menghasilkan output berupa laporan keuangan pemerintah dan laporan hasil pemeriksaan;

Ketiga sistem tersebut merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dan merupakan satu siklus yang berurutan.

Penelitian ini memperlihatkan bahwa, belum diterapkan sistem informasi yang memadai untuk membantu mempercepat proses tersebut, misalnya dengan mengembangkan suatu sistem komputerisasi yang mampu menyimpan dan mengolah data-data dalam jumlah besar dan perhitungan-perhitungan yang kompleks menjadi informasi yang mudah dibaca dan diakses oleh pihak-pihak yang terlibat dalam proses perencanaan, penganggaran dan pengawasan pada satu tahun anggaran tertentu serta menjadi acuan untuk tahun-tahun selanjutnya. Oleh karena belum adanya sistem informasi yang memadai itulah yang menjadi salah satu penyebab kelemahan dalam monitoring data. Sebenarnya, masing-masing kementerian/lembaga/badan sudah memiliki suatu sistem informasi pembentukan data (pusat data), namun masing-masing berdiri sendiri dan tidak terintegrasi. Belum adanya kerja sama pembentukan

pusat data mengakibatkan masing-masing data tidak bisa disalingsilangkan (*cross-check*) untuk menguji kebenarannya.

BPKP telah menerapkan Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA) untuk membantu pemerintah di daerah-daerah dalam menyiapkan sebuah laporan keuangan. Berdasarkan hasil wawancara dengan Vera Lumi,¹⁸² SIMDA memudahkan pemerintah daerah, dalam hal ini SKPD menyiapkan suatu laporan keuangan yang berbasis database. Cara untuk mengaplikasikan SIMDA dapat dilakukan, sebagai berikut :

- a. pertama-tama, bendahara harus memasukkan (*input*) APBD, mulai dari program/kegiatan sampai dengan rincian belanja per program/kegiatan dan pagu anggaran.
- b. kemudian, untuk mencetak (*print out*) suatu dokumen keuangan, bendahara tinggal memilih program/kegiatan yang dipilih, memasukkan jumlah dana yang diminta, kemudian memilih dokumen apa yang akan dicetak. Misalnya, bendahara ingin mengajukan permintaan pencairan dana untuk ganti uang persediaan. Bendahara memilih program/kegiatan yang mana yang akan diminta ganti uang, memasukkan jumlah dana kemudian memilih jenis dokumen yang akan dicetak, yaitu Surat Permintaan Pembayaran (SPP), Surat Perintah Membayar (SPM), surat pernyataan Peruntukan Ganti Uang Persediaan, lembar verifikasi yang akan ditandatangani oleh PPK SKPD.

¹⁸² Wawancara dilakukan pada tanggal 28 Desember 2011.

- c. untuk mencetak suatu laporan keuangan SKPD, bendahara terlebih dahulu harus memasukkan surat pertanggungjawaban bendahara, yaitu rincian pertanggungjawaban penggunaan dana dalam bentuk nota-nota pembayaran yang telah diberi nomor, tanggal dan jenis pembayaran, nomor dan tanggal penerbitan SP2D, nomor dan tanggal SPP dan nomor dan tanggal SPM. Kemudian pilih jenis laporan keuangan yang akan dicetak.

Program aplikasi SIMDA versi 2.1 ini dibuat sebagai tindak lanjut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Permendagri tersebut menjelaskan siklus keuangan daerah mulai dari tahapan perencanaan, penganggaran, penatausahaan, serta akuntansi dan pertanggungjawaban keuangan daerah. Selain itu juga disajikan sistem dan prosedur keuangan daerah beserta contoh-contoh formulir yang bisa digunakan oleh pemda baik secara manual maupun terkomputerisasi (*computerized*). Penyajian laporan keuangan dalam permendagri ini telah sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Program ini diharapkan dapat memudahkan pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerahnya.

Terkait dengan sistem pemeriksaan yang dilaksanakan oleh lembaga-lembaga pemeriksa, mereka masih menerapkan pemeriksaan dengan cara manual, yaitu dengan meneliti dokumen-dokumen keuangan satu per satu dan kemudian disesuaikan dengan laporan-laporan

keuangan. Tahapan pemeriksaan dokumen-dokumen keuangan yang dilakukan oleh inspektorat daerah Kota Tomohon dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Pemeriksa meminta semua dokumen-dokumen yang berkaitan dengan keuangan, baik itu pertanggungjawaban keuangan yang dilakukan oleh bendahara pengeluaran, bukti-bukti setoran pajak, bukti setoran pendapatan, buku-buku register, laporan-laporan keuangan yang disusun oleh bendahara dan telah ditandatangani oleh pimpinan, daftar inventaris aset dan laporan aset.
- b. Tim pemeriksa yang biasanya terdiri atas 5 (lima) orang akan mulai meneliti setiap dokumen-dokumen keuangan yang disesuaikan dengan laporan-laporan keuangan yang telah dibuat oleh bendahara. Pemeriksa akan berbagi tugas, misalnya ada 1 (satu) orang yang bertanggungjawab memeriksa pendapatan, ada 1 (satu) orang yang bertanggungjawab memeriksa aset, ada 2 (dua) orang yang bertanggungjawab memeriksa pengeluaran, dan 1 (satu) orang yang bertanggungjawab memeriksa laporan-laporan keuangan dan bukti setoran pajak serta buku-buku register.
- c. hasil pemeriksaan masing-masing pemeriksa tersebut nantinya akan disatukan untuk kemudian dituangkan dalam satu laporan hasil pemeriksaan.
- d. sebelum laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada kepala daerah, maka SKPD diberikan kesempatan untuk menanggapi

temuan tersebut. Tanggapan atas temuan akan dilampirkan bersama-sama dengan laporan hasil pemeriksaan.

- e. setiap temuan yang disebutkan dalam laporan hasil pemeriksaan wajib untuk ditindaklanjuti oleh SKPD dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari.

Cara ini tentunya membutuhkan waktu yang lama dan tenaga pemeriksa yang banyak. Dibutuhkan satu terobosan yang dapat mempermudah kerja pemeriksa sekaligus juga dapat menghemat waktu, tenaga dan biaya.

Untuk mempermudah kerja pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan, BPK telah membuat program yang dikenal dengan Sinergi Nasional Sistem Informasi (SNSI) atau yang lebih dikenal dengan BPK Sinergi. SNSI dibentuk dengan tujuan untuk mensinergikan data elektronik BPK (*E-BPK*) dengan data elektronik yang dimiliki oleh *auditee* (*E-Auditee*). Menurut Hadi Poernomo,¹⁸³ pembentukan pusat data elektronik atau lebih populer dengan sebutan BPK Sinergi itu untuk menyimpan data keuangan dan non keuangan. Konsep BPK Sinergi tersebut untuk mewujudkan efisiensi dan efektifitas pemeriksaan BPK dengan strategi *link and match* yang diharapkan mampu mengurangi praktik KKN secara sistemik. Proses pemeriksaan secara elektronik atau *e-auditee* merupakan penggabungan *e-BPK* dengan *e-auditee* melalui proses *link and match* yang secara teknis dapat menghubungkan jaringan server BPK dengan server auditee. Dengan demikian, kami dapat mengakses secara

¹⁸³ Wawancara dilakukan pada tanggal 11 Januari 2012.

langsung dan *real time* data yang dimiliki auditee. Bila proses *link and match* data berjalan dengan baik maka pemeriksa BPK bisa melakukan pemeriksaan secara lebih mudah dan cepat, tanpa harus datang ke kantor auditee. Untuk mendapatkan kebenaran data, pemeriksa BPK dapat melakukan korespondensi dengan pihak auditee, termasuk datang langsung ke lapangan atau kantor auditee untuk memperoleh bukti fisik dan bukti lainnya.

Terdapat manfaat yang diperoleh BPK dengan adanya pusat data dan *e auditee*, antara lain yaitu :

1. Mengurangi KKN secara sistemik;
2. Mendukung optimalisasi penerimaan negara;
3. Mendukung efisiensi dan efektivitas pengeluaran negara;
4. penghematan biaya pemeriksaan;
5. penghematan biaya dan tempat penyimpanan dokumen;
6. memperluas cakupan pemeriksaan;
7. mengurangi persinggungan antara pemeriksa BPK dan auditee, yang selama ini diindikasikan dapat membuka peluang terjadinya KKN.

Sebagai langkah awal, BPK telah menyusun *roadmap e-Audit*, mulai tahap penerbitan MoU yang disertai penyusunan Juknis dan penetapan *grand design e-Audit* serta peningkatan keamanan komunikasi data pada tahun 2010 sampai dengan optimalisasi infrastruktur e-Audit tahun 2014. Sampai dengan Bulan Maret 2012, BPK telah

menandatangani nota kesepahaman (MoU) dengan 555 (lima ratus lima puluh lima) entitas yang terdiri dari :

1. Lembaga Negara : 6 entitas
2. Kementrian : 34 entitas
3. LPND : 42 entitas
4. BUMN : 143 entitas
5. Pemerintah daerah : 330 entitas

Pada implementasi tahun 2011, e-Audit antara lain difokuskan pada sosialisasi penerapan e-Audit, pengembangan infrastruktur e-Audit Tahap I, pemeriksaan Teknologi Informasi BPK oleh pihak independen, dan penguatan *software* pendukung pelaksanaan e-Audit. Implementasinya nanti, BPK akan melakukan beberapa langkah, *pertama*, akan terbentuk pusat data BPK dengan menggabungkan data elektronik BPK (e-BPK) yang terkoneksi langsung dengan data elektronik *auditee* (*e-auditee*). Dibutuhkan infrastruktur komunikasi data, antara lain : kajian lokasi dan tipe pengoperasian DRC, pengembangan data center, dan penambahan kapasitas storage. Selain itu dibutuhkan juga infrastruktur pendukung, antara lain yaitu pengadaan ACL Desktop dan ACL Exchange. Dari 555 (lima ratus lima puluh lima) entitas, hanya 7 entitas yang sudah terkoneksi, yaitu :

1. Kementrian Pendidikan Nasional
2. BPPT
3. Kementrian Komunikasi Informasi

4. Kementerian Kebudayaan dan Pariwisata
5. Pemerintah Provinsi Jawa Barat
6. Pemerintah Kota Depok
7. Pemerintah Provinsi DKI Jakarta

Kedua, hal ini tentu akan mempermudah pelaksanaan pemeriksaan BPK, dan *ketiga*, mendorong transparansi dan akuntabilitas data auditee. Sistem e-audit ini digagas setelah menyadari bahwa audit laporan keuangan secara manual memiliki potensi *human error* lebih tinggi akibat keterbatasan sumber daya manusia yang dimiliki BPK. Padahal berdasarkan amanat undang-undang, BPK hanya diberi waktu selama 2 (dua) bulan atau 60 (enam puluh) hari untuk menyelesaikan audit keuangan lembaga penyelenggara negara.

Dengan penerapan e-Audit ini, laporan keuangan yang dihasilkan oleh lembaga penyelenggara negara tidak hanya memiliki kebenaran materi administratif tetapi juga menggambarkan *key performance indicator* (KPI) dari setiap satu sen rupiah yang dibelanjakan, ini berarti bahwa *output* dan *outcome* dari berapa rupiah uang dibelanjakan, akan terlacak jadi apa? Kualitas seperti apa? Efisiensi seperti apa? Apakah benar seperti itu yang akan dibangun? Dengan berbasis e-audit, diharapkan sinergi pembangunan dapat terjadi, yaitu *progrowth*, *progood*, *projob*, dan *pro-environment*. Pemanfaatan teknologi informasi (TI) telah menjadi suatu kebutuhan dalam pengelolaan dan pelaksanaan pelayanan di *sector public*. Hal tersebut dapat dilihat dari semakin luasnya penggunaan

teknologi informasi pada unit-unit pemerintah dan BUMN/BUMD. Pemanfaatan teknologi informasi di sektor publik diwujudkan antara lain dengan penggunaan dan pengelolaan database dalam pengelolaan data keuangan maupun data non keuangan.

Hasil pemeriksaan yang lebih cepat dan lebih luas cakupannya ini diharapkan dapat dimanfaatkan oleh lembaga perwakilan rakyat untuk mendukung fungsi pengawasan dan penganggaran. Bagi pemerintah dapat digunakan untuk bahan penyelidikan dan penyidikan guna penegakan hukum jika ada indikasi terjadinya kerugian negara.

4. Budaya Kerja

Dikaitkan dengan reformasi pengelolaan keuangan negara, butuh waktu yang panjang untuk merubah paradigma berpikir dan berperilaku para pengelola keuangan negara, pengawas dan pemeriksa. Birokrasi yang berbelit-belit, sistem pengawasan yang terkesan ingin saling mendahului, mekanisme pemeriksaan yang dilakukan oleh berbagai aparat pemeriksa yang mengklaim diri sebagai pihak yang paling berhak, merupakan sebagian kecil dari contoh yang menunjukkan bahwa masih minimnya kesadaran berbagai pihak untuk menerapkan aturan-aturan hukum yang ada. Dampak reformasi yang telah merubah sistem pengawasan dan tata pemerintahan, berpengaruh juga pada etos kerja para pegawai BPKP serta lembaga pengawas internal lainnya, antara lain Inspektorat Daerah. BPKP yang pada masa Orde Baru merupakan lembaga pengawas yang mempunyai pengaruh besar, secara perlahan-

lahan dikebiri fungsinya.¹⁸⁴ Penguatan kembali fungsi-fungsi lembaga pengawas eksternal, yaitu BPK dan lembaga internal pemerintah, Inspektorat Jenderal dan Inspektorat Daerah serta merta membuat fungsi yang selama ini dijalankan oleh BPKP berkurang. Pada akhirnya beredar isu untuk membubarkan BPKP agar tercipta suatu kondisi pengawasan yang lebih efektif dan efisien.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Glen Siwu¹⁸⁵ fungsi pengawasan yang dilakukan oleh BPKP saat ini lebih mengarah pada asistensi dan reviu laporan keuangan pemerintah. Itu pun dilakukan jika sudah ada *Memorandum of Understanding* dengan pemerintah atau ada permintaan khusus, demikian halnya dengan fungsi audit. Audit dilakukan oleh BPKP jika ada permintaan dari pemerintah. Jadi BPKP sekarang ini tidak serta dapat melakukan pengawasan secara *continue* lagi seperti sebelumnya. Fungsi tersebut sudah menjadi bagian tanggung jawab inspektorat jenderal dan inspektorat daerah serta akuntan publik untuk BUMN/BUMD.

Perubahan fungsi BPKP ke arah *quality assurance* dan *consulting* memberi dampak bahwa ada pegawai BPKP yang tidak menghendaki terjadinya perubahan tersebut karena sudah terbiasa dengan budaya kerja yang ada. Perubahan itu berdampak pada kinerjanya yang

¹⁸⁴ Agung Suseno, *Eksistensi BPKP Dalam Pengawasan dan Keuangan*, Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi, volume 17, edisi Januari-April, Jakarta : Pasca Sarjana Ilmu Administrasi Fisip UI, hlm. 15

¹⁸⁵ Auditor BPKP Perwakilan Sulawesi Utara . Wawancara dilakukan pada tanggal 4 September 2011

cenderung menurun. Hal ini diakui oleh Adil Hamonangan Pangihutan Simanjuntak, Kepala BPKP perwakilan Sulawesi Utara¹⁸⁶ mengenai dampak perubahan fungsi pengawasan yang dilakukan oleh BPKP. Menurutnya, ketika Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mulai diterapkan, butuh penyesuaian kembali fungsi pengawasan yang dilakukan oleh BPKP. Restrukturisasi pegawai, pemisahan fungsi-fungsi pengawasan dalam lingkungan BPKP dilakukan untuk menyesuaikan dengan SPIP. Hal tersebut berakibat pada penurunan etos kerja pegawainya. Mereka yang sebelumnya disibukkan dengan berbagai tugas pengawasan dan sudah merasa nyaman dengan posisinya, tiba-tiba berubah. Sekarang ini sifat pengawasan BPKP lebih banyak menunggu permintaan dari *stakeholder* saja.

Dalam rangka pembenahan internal yang disesuaikan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengawasan Internal Pemerintah, BPKP telah melaksanakan langkah reformasi birokrasi di lingkungan BPKP sesuai Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/15/M.PAN/7/2008. Secara umum BPKP telah mempersiapkan dan menyelesaikan seluruh program dan kegiatan reformasi birokrasi, antara lain penyusunan uraian jabatan (struktural, fungsional umum dan fungsional tertentu), pemeringkatan jabatan dalam rangka penyusunan rencana perubahan remunerasi di

¹⁸⁶ Wawancara dilakukan pada tanggal 23 Juli 2011.

BPKP, penyusunan *Standard Operating Procedures (SOP)* pelaksanaan tupoksi di lingkungan BPKP, *mapping* kompetensi individu, dan sistem penilaian kinerja individu. BPKP terus berusaha mengembangkan kapasitasnya (*capacity building*) dengan meningkatkan kompetensi SDM baik melalui pengiriman pegawai BPKP untuk mengikuti pendidikan gelar program pascasarjana di beberapa perguruan tinggi yang ditunjuk maupun seleksi pegawai BPKP untuk mendapatkan sertifikat *Certified Internal Auditor (CIA)*. Jumlah pegawai yang mengikuti rintisan pendidikan gelar tahun 2009 adalah 34 orang, yaitu 3 orang mengikuti jenjang strata 3 dan 31 orang mengikuti jenjang strata 2. Sebanyak 30 pegawai berhasil lulus kualifikasi dan mengikuti pelatihan CIA dan selanjutnya akan mengikuti ujian sertifikat CIA.

Terkait dengan perubahan fungsi pengawasan tersebut dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 33

Pendapat Responden terhadap Budaya Kerja Pengawasan yang diterapkan sekarang ini

n=150

No.	Kategori Jawaban	Kategori Responden				f	p
		BPK	BPKP	Aparatur Pemerintah	Akademisi		
1.	Setuju	17	10	10	13	50	33.33
2.	Cukup setuju						
3.	Kurang Setuju	13	13	9	-	35	23.33
4.	Tidak Setuju	-	7	32	-	39	26.00
5.	Tidak Tahu	-	-	26	-	26	17.33
Jumlah		30	30	77	13	150	100

(Sumber : Data dokumen diolah, 2011)

Hasil penelitian memperlihatkan sebanyak 50 orang responden atau sekitar 33.33% yang setuju dengan perubahan fungsi pengawasan yang tidak lagi menitikberatkan pelaksanaan pengawasan hanya di bawah kendali BPKP, akan tetapi dibagi-bagi kepada lembaga pengawas lainnya. Kemudian sekitar 35 responden atau sekitar 23.33% yang kurang setuju. Sebagian besar dari responden yang kurang setuju berasal dari inspektorat daerah, mereka berpendapat bahwa kurangnya sumber daya manusia yang ada di inspektorat daerah dapat menjadi salah satu penghambat untuk melaksanakan pengawasan yang optimal. Sebanyak 39 responden atau 26% yang tidak setuju dan sebanyak 26 responden atau sekitar 17.33% yang tidak memberikan menjawab.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Jefry Korengeng¹⁸⁷ setelah Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 diterapkan, pengawasan yang dilakukan oleh inspektorat propinsi memang semakin kompleks, karena selain harus melakukan pengawasan di semua instansi di Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara, inpektorat propinsi juga harus melakukan monitoring ke semua daerah kabupaten/kota yang ada. Monitoring yang dilakukan di tahun-tahun sebelumnya untuk daerah kabupaten/kota, biasanya hanya dilakukan secara sampling, akan tetapi mulai tahun ini, kegiatan monitoring dan evaluasi akan dilakukan di semua instansi yang ada di seluruh daerah.

¹⁸⁷ Kepala Inspektorat Provinsi Sulawesi Utara. Wawancara dilakukan pada tanggal 3 Agustus 2011

Salah satu hal yang patut diwaspadai dalam perubahan fungsi pengawasan antara lain penyimpangan yang dilakukan oleh pengawas. Bentuk penyimpangan dapat diminimalisir dengan menerapkan sistem penggajian/insentif yang baik. Selama ini berkembang persepsi negatif di kalangan aparatur pemerintah mengenai esensi pengawasan, padahal jika ditilik lebih jauh, tujuan pengawasan pada intinya adalah menjamin pekerjaan mengikuti rencana, mencegah kekeliruan, memperbaiki efisiensi, mewujudkan ketertiban pada pekerjaan, menjajaki dan memperbaiki kekeliruan secara lebih mudah dan meyakinkan, mengenali dan menggambarkan prestasi yang maksimal serta memperbaiki kualitas manajemen secara keseluruhan.

Makna sebenarnya dari pengawasan telah menjadi opini negatif dalam pandangan para aparatur yang diawasi. Mereka berpendapat bahwa pengawasan yang dilakukan hanya bertujuan untuk mencari kesalahan, kolusi atau persengkongkolan dapat dilakukan antara pengawas dan pihak yang diawasi,¹⁸⁸ yang pada akhirnya menimbulkan sikap meremehkan para pengawas inspektorat, atau ada juga yang memanfaatkan hubungan kekerabatan dengan pengawas. Ada beberapa pihak yang berpendapat bahwa hasil pengawasan yang dilakukan oleh Inspektorat Daerah dapat dirubah setelah ada kesepakatan-kesepakatan tertentu yang dilakukan oleh pihak pengawas dan pihak yang diawasi.¹⁸⁹

¹⁸⁸ Agung Suseno, op.cit. hlm, 15

¹⁸⁹ Manado Post edisi 14 April 2011, hlm. 23

Citra inspektorat daerah sudah tercoreng di kalangan aparaturnya pemerintah.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Alex Uguy¹⁹⁰, praktek-praktek semacam itu masih terjadi di kalangan pengawas dan pihak yang diawasi. Apalagi jika selama melakukan pengawasan, pengawas menemukan hal-hal yang tidak sesuai peruntukannya, terlebih khusus yang menyangkut pertanggungjawaban keuangan. Kesepakatan antara pengawas dan instansi akan dibuat untuk merubah hasil pemeriksaan sebelum dituangkan dalam bentuk laporan hasil pemeriksaan. Buruknya pengelolaan keuangan dan kinerja pegawai di instansi tertentu akan mempengaruhi citra seorang pejabat di mata kepala daerah. Selain itu, laporan hasil pemeriksaan inspektorat biasanya juga diminta oleh BPK.

Pengelolaan keuangan negara yang belum menunjukkan tanda-tanda perbaikan menjadi sorotan banyak pihak. Pemerintah dipandang belum mampu mempertanggungjawabkan penggunaan keuangan negara dilihat dari sudut pandang BPK. Padahal sejak tahun 2003, berbagai aturan untuk menunjang terlaksananya pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel sudah dibuat dan diundangkan.

Pada hakekatnya fungsi pemeriksaan oleh BPK dan pengawasan oleh APIP harus berjalan seiringan. APIP difungsikan untuk mencegah kebocoran dan pelanggaran serta mengarahkan sedangkan BPK difungsikan sebagai pihak yang melakukan pemeriksaan. Pada dasarnya

¹⁹⁰ Kepala Inspektorat Kota Tomohon. Wawancara dilakukan pada tanggal 26 Juli 2011

jika fungsi-fungsi ini bisa dijalankan sebagaimana yang telah ditetapkan, maka isu *overlapping* kewenangan tidak akan muncul ke permukaan. Pelaksanaan fungsi kelembagaan negara masih menjadi perhatian banyak pihak. Terlebih lagi, LKPP tahun 2009 yang baru beberapa waktu lalu disampaikan oleh ketua BPK di sidang DPR dinyatakan *disclaimer* untuk kesekian kalinya. Hal ini membuktikan masih banyaknya catatan dalam penyelenggaraan negara terutama penyelenggaraan fungsi kelembagaan negara. Kaitannya penyelenggaraan kelembagaan negara tersebut terhadap opini BPK antara lain perihal keefesiensian dan keefektifan lembaga negara dalam melaksanakan deskripsi tugasnya untuk menunjang pelaksanaan pemerintahan yang dalam hal ini adalah penguasaan dan administrasi aset negara.

Kemudian, yang mendapat sorotan publik, adalah kesimpangsiuran pelaksanaan wewenang masing-masing lembaga negara. Tentunya pembentukan suatu lembaga negara mempunyai tujuan dan harapan tertentu dimana hal tersebut sesuai dengan undang-undang ataupun peraturan lainnya yang mendasari pembentukan lembaga tersebut. Kesimpangsiuran wewenang tersebut saat ini terjadi pada dua lembaga pemeriksa. Lembaga pertama adalah BPK yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, dan selanjutnya BPKP yang dibentuk berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Lembaga Negara Non Departemen.

Publik mempertanyakan mengenai kewenangan melakukan pemeriksaan, bagaimana mungkin terjadi kesimpangsiuran bahkan *overlap* pelaksanaan wewenang terjadi? Hal ini yang harus kita sorot bersama, mengingat keberhasilan pelaksanaan pemerintahan sangat terkait dengan keberhasilan masing-masing lembaga Negara melaksanakan deskripsi tugasnya masing-masing yang tentunya dengan tujuan menunjang pelaksanaan pemerintahan agar lebih baik.

Keputusan Presiden No 103 tahun 2001 ini menjelaskan mengenai pembentukan Lembaga Pemerintah Non Departemen yang didalamnya diuraikan hal-hal yang menjadi fungsi, tugas, wewenang dan pertanggungjawaban lembaga tersebut. 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. Kemudian dalam Pasal 3 Keputusan Presiden tersebut, yang termasuk LPND diantaranya adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang juga disandingkan dengan BAPPENAS, BPS, BIN dst.

Berdasarkan pasal tersebut jelas bahwa posisi 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 dan keputusan. Harus digaris bawahi dan yang menjadi catatan disini adalah tugas yang diusulkan oleh pihak BPKP atau yang diminta oleh Presiden harus sesuai dengan aturan yang mendasarinya. Berdasarkan Pasal 52 Keppres ini 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. Jelas bahwa yang dititikberatkan sebagai tugas BPKP adalah mencakup pengawasan baik pengawasan keuangan pelaksanaan pemerintahan dan pengawasan kinerja pelaksanaan pemerintahan. Lalu dimana ranah pengawasan pelaksanaan pemerintah atau yang menjadi objek pengawasan? Hal tersebut dijelaskan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Berdasarkan PP tersebut BPKP merupakan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden dan berwenang melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi:

1. kegiatan yang bersifat lintas sektoral

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

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 telah merubah paradigma internal auditor. Perubahan itu akan peneliti sajikan dalam bentuk tabel di bawah ini :

Tabel 34
Paradigma Baru Internal Auditor

URAIAN	PARADIGMA LAMA	PARADIGMA BARU
Peran	<i>Wachtdog</i>	<i>Consultant and catalyst</i>
Pendekatan	Detektif (mendeteksi masalah)	Direktif, Preventiv, Detektif, Korektif dan perbaikan sistem
Sikap	Tidak equal	Mitra
Ketaatan	Terhadap semua kebijakan	<i>Policy</i> yang relevan
Fokus	Kelemahan/ penyimpangan	Tata kelola, manajemen resiko dan kinerja
Hubungan dengan manajemen	Terbatas	Intens (<i>support for management making process</i>)
<i>Tools</i>	<i>Financial/compliance audit</i>	<i>Financial, compliance, operasional, assessment, monitoring, evaluasi, reuiu, analisis, dll</i>
URAIAN	PARADIGMA LAMA	PARADIGMA BARU
Orientasi	<i>Past</i>	<i>On going dan future</i>

(Sumber : Data dokumen diolah :2012)

Menurut Peraturan Presiden Nomor 4 Tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara, dinyatakan bahwa BPKP mempunyai peran untuk :

1. Asistensi kepada kementerian/lembaga/pemerintah daerah untuk meningkatkan pemahaman bagi pejabat pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara/daerah, meningkatkan kepatuhan

terhadap peraturan perundang-undangan dan meningkatkan kualitas laporan keuangan dan tata kelola.

2. Evaluasi terhadap penyerapan anggaran kementerian/ lembaga/ pemerintah daerah, dan memberikan rekomendasi langkah-langkah strategis percepatan penyerapan anggaran
3. Audit tujuan tertentu terhadap program-program strategis nasional yang mendapat perhatian publik dan menjadi isu terkini.
4. Rencana aksi yang jelas, tepat dan terjadual dalam mendorong penyelenggaraan SPIP pada setiap kementerian/lembaga/ pemerintah daerah.

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.

Kemudian Fungsi pemeriksaan, sesuai dengan 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 Tanggungjawab Keuangan Negara, dan berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 ada pada Badan Pemeriksaan Keuangan. Dalam Undang-Undang ini yang dimaksud dengan Badan Pemeriksa Keuangan, yang selanjutnya disingkat BPK, adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara

sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.¹⁹¹ Berdasarkan Pasal 6, BPK memiliki tugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, lembaga negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. Kemudian, berdasarkan Pasal 7, BPK menyerahkan hasil pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara kepada DPR, DPD, dan DPRD sesuai dengan kewenangannya. Dengan demikian jelas bahwa fungsi pemeriksaan terhadap entitas/lembaga-lembaga Negara ada pada tugas dan kewenangan BPK.

Dengan mengetahui landasan hukum pembentukan masing-masing lembaga negara diatas, tentunya kita dapat menyimpulkan polemik kesimpangsiuran pelaksanaan wewenang antara BPK dan BPKP. Hal ini harus segera diluruskan, karena menyangkut *compliance* terhadap undang-undang dan menyangkut pelaksanaan tugas dan wewenang aparatur negara dalam ikut mendukung pelaksanaan pemerintahan. Apabila dibiarkan berlarut-larut publik akan menilai adanya ketidakjelasan deskripsi tugas lembaga negara yang mencerminkan ketidakefisienan dan ketidakefektifan pelaksanaan pemerintahan.

¹⁹¹ Pasal 1 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

5. Partisipasi Masyarakat

Pasal 1 Undang-undang Dasar 1945 dinyatakan bahwa “kedaulatan berada di tangan rakyat dan dilaksanakan menurut Undang-undang Dasar.” Hal ini mengandung arti bahwa setiap penyelenggara negara wajib untuk menjalankan tugas dan fungsinya sesuai dengan aspirasi dan tuntutan hati nurani rakyatnya. Masyarakat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi, diharapkan dapat melakukan kontrol sosial secara optimal terhadap penyelenggaraan negara.

Peran masyarakat juga dapat dilihat pada sistem pengelolaan keuangan negara/daerah. Setiap tahapan dalam sistem pengelolaan keuangan negara/daerah dirancang untuk diselenggarakan secara transparan dan melibatkan sebesar-besarnya peran serta masyarakat. Secara detail, di setiap tahapan proses penganggaran, transparansi dan peran serta (partisipasi) masyarakat dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Tahap Perencanaan Anggaran

Aspirasi masyarakat dalam pembangunan dihimpun pemerintah melalui jaring aspirasi masyarakat (jaring asmara) dan musyawarah perencanaan pembangunan (musrenbang). Jaring asmara biasanya dilakukan secara langsung oleh pejabat negara ketika turun ke masyarakat dan/atau dilakukan oleh DPR/DPRD saat kunjungan ke daerah pemilihannya di masa reses. Hasil dari jaring asmara ini akan direspon melalui program kerja yang akan dibahas dalam suatu forum yang dikenal dengan sebutan Musyawarah Perencanaan

Pembangunan (Musrenbang). Forum tersebut dimulai dari tingkat desa, kecamatan, kemudian kabupaten-kota, provinsi, hingga ke tingkat nasional. Di setiap tingkat, selalu terjadi seleksi program yang diajukan sehingga perlu ada penentuan prioritas mengingat keterbatasan anggaran pemerintah; dan kesesuaian dengan rencana pembangunan jangka menengah (RPJM) yang telah disepakati. Tarik menarik kepentingan sering kali terjadi di Musrenbang, baik di tingkat kecamatan, kabupaten/kota, maupun provinsi. Bahkan, ketika sudah disepakati dalam musrenbang kabupaten/kota/provinsi serta diwujudkan dalam rancangan anggaran pendapatan dan belanja daerah (R-APBD), program tersebut masih harus dibahas bersama DPRD. Pada tahap ini, sering terjadi kesulitan untuk menetapkan suatu titik temu sehingga pembahasan dan persetujuan anggaran di DPRD dapat berlarut-larut. Seperti halnya dengan daerah, di tingkat nasional, RAPBN juga harus dibahas secara mendalam dengan DPR untuk mendapat persetujuan. Pada tahap perencanaan anggaran, meskipun keterlibatan masyarakat sudah berjalan, namun transparansi keterlibatan dan hasil-hasilnya harus dijaga dengan baik. Dengan kemajuan teknologi komunikasi dan informasi (*Information and Communication Technology/ICT*) sekarang ini, sejak awal informasi terkait dengan rencana program dan kegiatan, serta besaran anggaran yang tersedia harus terbuka kepada masyarakat. Melalui website yang dikelola oleh DPR dan DPRD, atau Pemerintah, maupun saluran

komunikasi dan informasi yang lain, masyarakat bisa memantau dan mengetahui perkembangan proses penyusunan perencanaan anggaran. Dengan demikian, jika ada program atau kegiatan yang tiba-tiba muncul atau tidak sesuai dengan aspirasi masyarakat, maka masyarakat bisa mempertanyakannya. Dengan proses demikian, kemungkinan adanya kolusi antara oknum pemerintah dengan oknum DPR/DPRD yang mengarah pada praktik korupsi dalam perencanaan anggaran (mafia anggaran) dapat dicegah.

2. Tahap Pelaksanaan dan Penatausahaan Anggaran

Setelah anggaran disahkan, pelaksanaan anggaran dimulai baik dari sisi pengumpulan pendapatan yang ditargetkan maupun dari sisi belanja yang direncanakan. Pada tahap pelaksanaan anggaran dilakukan pula proses akuntansi (administrasi pencatatan) dengan berpedoman kepada standar akuntansi pemerintah. Untuk menumbuhkan rasa simpati masyarakat terhadap kebijakan pemerintah dalam rangka pelaksanaan anggaran, masyarakat harus diberikan kesempatan mempelajari kebijakan tersebut dan turut membangun bersama. Dalam hal ini, yang harus dilaksanakan adalah transparansi pemerintah atas semua program dan kegiatan yang akan dan telah dilaksanakan di segala sektor yang diberdayakan. Dengan demikian, masyarakat diberi kesempatan mengkaji dan menilai sejauh mana dan ke arah mana program pembangunan yang dilakukan pemerintah. Jika masyarakat mampu memahami arah pembangunan, maka rasa simpati

yang berujung pada partisipasi publik akan dapat diraih. Masyarakat yang merasa dilibatkan pada setiap penentuan kebijakan akan sukarela turut serta membangun. Oleh karenanya, untuk menumbuhkan motivasi masyarakat agar terus berkarya dan turut andil dalam pembangunan maka diperlukan kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah. Pada tahap ini, selain adanya keterbukaan atas pelaksanaan anggaran yang ditunjukkan dengan adanya catatan atas pelaksanaan anggaran yang dapat diketahui dan dipelajari oleh masyarakat, juga diberikan kesempatan kepada masyarakat untuk memberikan masukan dan kritik atas pelaksanaan anggaran yang tercermin pada program-program pemerintah. Dengan adanya kemajuan teknologi informasi dan komunikasi saat ini, sudah semestinya tidak ada kendala bagi masyarakat untuk berpartisipasi aktif dalam proses pelaksanaan anggaran dan memberikan masukan perbaikan.

3. Tahap Pertanggungjawaban dan pemeriksaan Anggaran

Pada akhir periode atau waktu-waktu tertentu yang ditetapkan, pemerintah wajib membuat laporan pertanggungjawaban dalam bentuk laporan keuangan, sebagai bagian yang tak terpisahkan dari proses akuntansi yang berlangsung selama proses pelaksanaan anggaran. Laporan keuangan yang disusun terdiri dari neraca, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Selanjutnya, laporan pertanggungjawaban tersebut akan diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Hasil pemeriksaan akan menjadi

masukannya atau umpan balik untuk proses penganggaran pada tahun berikutnya. Dalam konteks ini, masyarakat dapat menjalankan fungsi kontrol terhadap pertanggungjawaban yang dibuat oleh pemerintah dengan memperhatikan laporan hasil pemeriksaan BPK. Inilah konsekuensi bahwa laporan keuangan pemerintah dimuat pada Lembaran Negara dalam bentuk peraturan perundang-undangan. Begitupun hasil pemeriksaan BPK dinyatakan oleh undang-undang setelah disampaikan kepada lembaga perwakilan dinyatakan terbuka untuk umum. Oleh karena itu, ikhtisar hasil pemeriksaan BPK dimuat dalam website BPK agar dapat diakses oleh masyarakat. Dengan mempelajari laporan keuangan pemerintah dan hasil pemeriksaan BPK, akuntabilitas publik dapat ditingkatkan karena masyarakat dapat memberikan masukan agar pemerintah dapat bekerja lebih optimal. Dari sisi pemerintah, fungsi kontrol masyarakat ini akan mendorong pemerintah untuk meningkatkan kinerjanya sebagai bentuk pertanggungjawaban atas keterlibatan masyarakat tersebut. Siklus proses penganggaran yang transparan dan akuntabel serta melibatkan partisipasi masyarakat tersebut merupakan konsep ideal yang dapat menciptakan suatu sistem pengendalian terhadap proses penganggaran. Sistem pengendalian tersebut jika dapat diterapkan secara konsekuen, dapat diharapkan mampu mencegah dan meminimalkan terjadinya penyimpangan anggaran yang mengarah

pada praktik korupsi yang dilakukan oleh oknum pejabat pemerintah dan anggota lembaga perwakilan.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

1. Substansi hukum pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara oleh BPK belum optimal dan sehingga tidak menjamin terciptanya kepastian hukum, kemanfaatan hukum dan keadilan, oleh karena bidang yang menjadi sasaran pemeriksaan, yaitu pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Dari ketiga bidang pemeriksaan hanya pemeriksaan keuangan yang rutin dilaksanakan setiap tahun sementara pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu dilakukan atas dasar permintaan. Hal ini menunjukkan adanya kelemahan substansi hukum karena pemeriksaan kinerja tidak menjadi obyek pemeriksaan secara rutin, padahal untuk menentukan efektivitas dan efisiensi akuntabilitas penggunaan keuangan negara sangat ditentukan oleh kinerja. Bahkan pelaksanaan pengawasan pengelolaan keuangan oleh SKPD hanya menggunakan hasil pengawasan dari laporan inspektorat daerah. Hal ini kurang sejalan dengan prinsip anggaran berbasis kinerja yang menuntut kejelasan *output*, *outcome*, *benefit* dan *impact*. BPK juga tidak memiliki kriteria yang jelas, rasional dan obyektif untuk menentukan sample terhadap institusi pemerintah yang menjadi sasaran pemeriksaan keuangan negara. Selain kelemahan di atas hasil

temuan pemeriksaan BPK yang bersifat kerugian negara belum diatur secara jelas dalam peraturan perundang-undangan. Kelemahan tersebut terkait dengan tidak jelasnya batas waktu pengembalian kerugian negara. Dari segi rasio sumber daya aparatur BPK berjumlah 2.850 orang dan yang berstatus tenaga auditor 1.740 orang. Jumlah tersebut tentunya sangat tidak memadai jika dibandingkan dengan jumlah instansi yang tersebar di 33 provinsi dan 549 kabupaten/kota.

2. Kewenangan pemeriksaan yang dimiliki oleh BPK dan BPKP menunjukkan adanya tumpang tindih pemeriksaan dari segi obyek pemeriksaan. Hal ini mengakibatkan terjadinya perbedaan hasil pemeriksaan yang berimplikasi pada ada tidaknya pelanggaran hukum dalam konteks pengelolaan keuangan negara negara maupun dalam pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara.
3. Faktor penghambat sehingga belum optimalnya pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara karena BPK dalam melakukan fungsi pengawasan hanya menggunakan hasil laporan hasil pengawasan inspektorat daerah. Secara kualitas dan kuantitas belum didukung dengan sumberdaya manusia, dukungan pendanaan yang sangat bergantung pada eksekutif dan DPR serta terbatasnya ruang lingkup kerja kelembagaan BPK.

B. Saran

1. Hendaknya dalam konteks ini perlu dilakukan revisi Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan

Tanggung jawab Keuangan Negara khususnya terhadap obyek pemeriksaan obyek pemeriksaan BPK tanpa membedakan antara pemeriksaan rutin dan pemeriksaan berdasarkan permintaan. Untuk menghindari adanya perbedaan hasil pengawasan maka fungsi-fungsi pemeriksaan dan pengawasan pengelolaan keuangan negara seharusnya terintegrasi pada BPK sebagai lembaga konstitusional. Agar pelaksanaan fungsi kewenangan BPK dapat optimal maka perlu dilakukan perluasan ruang lingkup kerja kelembagaan sampai ke daerah kabupaten/kota dengan terlebih dahulu melakukan amandemen Pasal 23G UUD NRI 1945.

2. Hendaknya institusi yang melaksanakan fungsi pengawasan di bidang pengelolaan keuangan negara menggunakan landasan hukum yang sama, orientasi yang sama, dan filosofi yang sama pula. Oleh karena itu lembaga pengawasan yang ada di daerah tidak lagi berstatus jabatan struktural akan tetapi berstatus jabatan fungsional yang kesemuanya bertanggungjawab pada pemerintah pusat.
3. Perlunya mencegah dan meningkatkan kompetensi dan kapasitas sumber daya aparatur pengawasan disamping *political will* dari pemerintah dan adanya dukungan atau akses dimana masyarakat dapat berpartisipasi. Untuk mengoptimalkan pemeriksaan dan pengawasan perlu adanya kemandirian pengelolaan keuangan yang dalam prakteknya terjadi dualisme pengurusan anggaran. Di satu pihak UUD hanya mengatur pengajuan anggaran langsung ke DPR

akan tetapi dalam prakteknya pengajuan anggaran BPK dilakukan melalui pemerintah.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Razak, 2004. *Analisis Hukum Tentang Tata Cara Pembentukan Peraturan Daerah*. Jurnal Ammanagappa volume 12. Makasar : Universitas Hasanuddin,
- Abdullah Faisal, 2009. *Jalan Terjal Good Governance; Prinsip, Knsep dan Tantangan Dalam Negara Hukum*. Makasar : Pukap,
- Achmad Ruslan, 2005, *Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dan Kualitas Produk Hukumnya*, Disertasi. Universitas Hasanuddin: Makassar.
- , 2011, *Teori dan Panduan Praktik Pembentukan Peraturan Perundang-undangan di Indonesia*, Yogyakarta : Rangkang Education dan Pukap Indonesia
- A.K. Pringgodigdo, 1974. *Tiga Undang-undang Dasar*, cet. 4 Jakarta: Pembangunan;
- Achmad Ali, 2009, *Menguak Teori Hukum dan Teori Peradilan Termasuk Interpretasi Undang-undang Volume 1*, Jakarta : Kencana.
- Alrasid Harun. 1993. *Masalah Pengisian Jabatan Presiden (Sejak Sidang Panitia Persiapan Kemerdekaan Indonesia 1945 samapi sidang Majelis Permusyawaratan Rakyat 1993)*. Disertasi Ilmu Hukum. Jakarta : Universitas Indonesia;
- 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.
- Amiq Bahrul, 2010, *Aspek Hukum Pengawasan Pengelolaan Keuangan Daerah*, Yogyakarta : Laksbang Mediatama
- Ann Van Wynen Thomas, 1975. *A. World Rule of Law*, Dallas-USA : SMU Press, sebagaimana dikutip oleh Munir Fuady, *Negara Hukum Modern*. Refika Aditama, Bandung. 2009,
- Arrens dan Loebbecke , 1997, *Auditing Pendekatan Terpadu*, cet. 2, Jakarta : Salemba empat;

- Arifin P. Soeria Atmadja, 1983, *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara*, Jakarta : Gramedia
- _____, 2009. *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum; Teori, Kritik dan Praktik* , Jakarta : Rajawali Press;
- Armia Muhammad Siddiq Tgk, 2009, *Perkembangan Pemikiran Teori Ilmu Hukum*, Jakarta : Pradnya Paramita
- Arthur Mass. *Area and Power : A Theory of Local Government*. Glencoe, Illinois. The Free Press
- Attamimi Hamid .A. 1992. ,Perbedaan Antara Peraturan Perundang-undangan dan Peraturan Kebijakan, Pidato pada Dies Natalis PTIK ke-46, Jakarta 17 Juni 1992.
- Badan Pemeriksa Keuangan, 1995, *Standar Auditing Pemerintahan Tahun 1995*, Jakarta : Sekretariat Jenderal BPK RI.
- _____.2002. *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Jakarta : Sekretariat Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan;
- _____, 2006, *Rancangan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Jakarta : Sekretariat Jenderal BPK
- Carl.C. Friedrich. 1967. *Constitutional Government and Democracy : Theorie and Practice in Europe and America*.5th edition, weltham Mass, Blaidsdell Publishing Company.
- C.F. Strong, 2004. *Konstitusi-konstitusi Politik Modern : Studi Perbandingan Tentang Sejarah dan Bentuk-bentuk Konstitusi Dunia* (terj.), Bandung : Nusa Media;
- C.S.T. Kansil dan Christine Kansil. 2008. *Hukum Keuangan dan Perbendaharaan Negara*. Jakarta : Pradnya Paramita.
- Daniel S. Lev, 1990, *Dari Dewi Keadilan Ke Pohon Beringin*, dalam *Hukum dan Politik Indonesia: Kesenambungan dan Perubahan*, Jakarta : LP3S
- Dicey, A. V. 1973. *An Introduction to the Study of Law of the Constitution, Introduction*. by E. C. S. Wade, 10th edn. London (diterjemahkan oleh Nurhadi M.A), 2008, *Pengantar Studi Hukum Konstitusi*, Bandung : Musa Media

- Donald Black, 1976, *The Behaviour of Law*, New York Academic Press
- Ence Iriyanto Baso, 2008, *Negara Hukum dan Hak Uji Konstitusionalitas Mahkamah Konstitusi*, Bandung :Alumni,
- Erlangga Yadi, *Desentralisasi Vs Good Governance*, [http://www.sukabumikota.go.id/artikel/Desentralisasi Vs Good Governance/pdf](http://www.sukabumikota.go.id/artikel/Desentralisasi_Vs_Good_Governance/pdf).
- Fahrojih Ikhwan dan Mokh. Najih, 2008. *Menggugat Peran DPR dan BPK dalam Reformasi Keuangan Negara*
- Faisal Abdullah, 2009. *Jalan Terjal Good Governance; Prinsip, Knsep dan Tantangan Dalam Negara Hukum*. Makasar : Pukap,
- Gadjong Agussalim Andi. 2007. *Pemerintahan Daerah. Kajian Politik dan Hukum*. Bogor : Ghalia Indonesia
- Galang Asmara, 2005, *Ombudsman Nasional Dalam Sistem Pemerintahan Negara Republik Indonesia*, Yogyakarta : Laksbang,
- Green Mind Community. 2009. *Teori dan Politik Hukum Tata Negara*. Yogyakarta : Total Media;
- Goedhart C, 1973, *Garis-garis Besar Ilmu Keuangan Negara*, terjemahan Ratmoko, Jakarta.
- Hadi M, 1980 , *Administrasi Keuangan Negara RI*, Jakarta';
- Hafifah Sj. Sumarto, 2003, *Inovasi, Partisipasi dan Good Governance*, Jakarta : Yayasan Obor Indonesia,
- Hardiman Budiman F., 2008, *Demokrasi Deliberatif*. Yogyakarta : Kanisius;
- Harimurti Widagdo, 2004, *Partai Politik dalam Pemerintahan Demokratis*, Makalah dalam seminar :” Partai Politik dalam membangun Bangkalan Pasca Pemilu 2004, *Demokrasi Jurnal Hukum dan Sosial Politik*. Fakultas Hukum Trunojoyo,
- Harun Alrasyid .1993, *Masalah Pengisian Jabatan Presiden (Sejak sidang Panitia Persiapan Kemerdekaan Indonesia 1945 sampai sidang Majelis Permusyawaratan Rakyat 1993)*. Disertasi Ilmu Hukum, Jakarta , Universitas Indonesia.

- H.D. van wijk, 1984 *Hoofdstukken van Administratief Recht*, Vuga Uitgeverij B.V.S Gravenhage;
- Heinrich Triepel, 1942. *Delegation und Mandat I,-Offentlichen Recht*. Berlin : Stuttgart;
- Ismail Sunny.1977. *Pergeseran Kekuasaan Eksekutif*, Jakarta : Aksara Baru
- Jack. H. Negel. 1975. *The Description Analisis of Power*. New Heaven, Yale University Press.
- Jimly Asshiddiqie1994. *Gagasan Kedaulatan Rakyat dalam Konstitusi dan Pelaksanaannya di Indonesia*. Jakarta : Konstitusi Press;
- _____2002. *Konsolidasi Naskah UUD 1945 Setelah Perubahan Keempat*. Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia : Jakarta.
- _____.2006 Cet. Ketiga. *Sengketa Kewenangan Konstitusional Lembaga Negara*, Jakarta : Konsitusi Press;
- . 2006 Cet. Kedua. *Konstitusi dan Konstitualisme Indonesia*, Jakarta :Konstitusi Press
- 2006. *Perkembangan dan Konsolidasi Lembaga Negara Pasca Reformasi*. Jakarta : Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi;
- _____2009. *Menuju Negara Hukum yang Demokratis*. Jakarta : Buana Ilmu Populer
- K.C. Wheare, 2003, *Konstitusi-konstitusi Modern*. Surabaya : Pustaka Evreka,
- Kelsen Hans. 1974. *General Theory of Law and State*. New York : Rusell & Rusell;
- 1974. *Pure Theory of Law*. Berkley : Universitas of California Press;
- Kosasih Ruchyat, 1998, *Peranan Pengawasan Melekat pada Badan Usaha dan Instansi Pemerintah*, Majalah Akuntansi edisi Nomor 8 Tahun Ketujuh, Jakarta,

- Kusuma Mahmud, 2009, *Menyelami Semangat Hukum Progresif; Terapi Paradigmatik Bagi Lemahnya Hukum Indonesia*. Yogyakarta : Antonylib;
- Latief Abdul, 2007, *Mahkamah Konstitusi Dalam Upaya Mewujudkan Negara Hukum Demokratis*. Yogyakarta : Kreasi Total Media,
- La Ode Husein, 2005, *Hubungan Fungsi Pengawasan Dewan Perwakilan Rakyat dengan Badan Pemeriksa Keuangan dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia*, Bandung : Utomo.
- Lawrence Friedman, 2009, *The Legal System : A Social Science Perspective*, (Terjemahan M. Khozim), Bandung : Nusamedia.
- Malang Corruption Watch, 2005, *Panduan Memahami Anggaran Publik*, Malang : Intrans.
- Manan Bagir, 1990, *Hubungan Antara Pusat dan Daerah Menurut Asas Desentralisasi Berdasarkan Undang-undang Dasar 1945*, Bandung : Universitas Padjajaran,
- Miftah Toha, 1999, *Transparansi dan Pertanggungjawaban Publik Terhadap Tindakan Pemerintah*, Makalah Seminar Hukum Nasional ke-7. Jakarta,
- _____, 2003, *Birokrasi Politik di Indonesia*, Jakarta : Raja Grafindo Perkasa,
- Minarno Nur Basuki, 2010, *Penyalahgunaan Wewenang Dalam Pengelolaan Keuangan Negara*, Leksbang Mediatama
- Mochtar Kusumaatmadja. 1986. *Hukum, Masyarakat dan Pembinaan Hukum Nasional*. Bandung : Bina Cipta;
- Moh. Kusnardi dan Harmaily Ibrahim. *Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia*, Jakarta : Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas HUKUM Universitas Indonesia;
- Moksa 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
- Mufiz Ali, 1986, *Pengantar Administrasi Negara*, Jakarta : Karunika
- Mulyadi dan Setiawan, *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*, Yogyakarta,

- Muhammad Djafar Saidi, 2008, *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta : Rajawali Press,
- Mulyadi, 2002, *Auditing*, cet. IV, Jakarta : Salemba Empat;
- Munawir H.S., 1999, *Auditing Modern*, Jakarta : BPFE,
- Munir Fuady, *Negara Hukum Modern*. Refika Aditama, Bandung. 2009;
- Nawawi Hadari, 1989, *Pengawasan Melekat di Lingkungan Aparatur Negara*, Jakarta : Erlangga Sinar Grafika,
- Ni'matul Huda, 2003, *Politik Ketatanegaraan Indonesia : Kajian Terhadap Dinamika Perubahan UUD 1945*, Yogyakarta : FH UII Press,
- _____, 2005, *Negara Hukum, Demokrasi dan Judicial Review*, Yogyakarta : UII Press;
- _____, 2005, *Hukum Tata Negara Indonesia*, Jakarta : Raja Grafindo Perkasa;
- N.E. Algra, H.R.W, Gokkel, Saleh Adiwinata, SH, H. Boerhanuddin, St. Batoetah, SH. *Kamus Istilah Fockema Andreae Belanda – Indonesia*, Jakarta, Binacipta, 1983
- Philipus M. Hadjon, 1987, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia*, Surabaya : Bina Ilmu,
- _____, 1993, *Pengantar Hukum Administrasi*, Yogyakarta : Gajah Mada University Press
- Plato. 1986. *The Laws*. Penguin Classics,. Diterjemahkan dan diberi kata pengantar oleh Trevor J. Saunders.
- Prajudi Atmosudirdjo. 1981. *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta : Ghalia Indonesia;
- Pruitt Dean G dan Jeffrey Z. Rubin, 2004, *Teori Konflik Sosial*, Yogyakarta : Pustaka Pelajar,
- Ridwan H.R., 2006, *Hukum Administrasi Negara*, Yogyakarta : UII Press, Mochtar Kusumaatmadja, 1986, *Hukum, Masyarakat dan Pembinaan Hukum Nasional*, Bandung : Bina Cipta,
- Salim H.S, 2010, *Perkembangan Teori Dalam Ilmu Hukum*, Jakarta : Raja Grafindo Perkasa;

- Sadjijono, 2008, *Memahami Beberapa Bab Pokok Hukum Administrasi*. Yogyakarta : Lakbang Pressindo,
- Satjipto Raharjo, 1986, *Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung
- _____ 1991, *Setengah Abad Hukum Indonesia dalam Refleksi Kebudayaan*, Jakarta,
- Sibuea Hotma P, 2010, *Asas Negara Hukum, Peraturan Kebijakan dan Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik*, Jakarta : Erlangga
- S.B. Joedono. 1999. *BPK-RI dan Reformasi Kembali ke Dasar-dasar (Back to basics)*. Majalah Pemeriksa 69 (Maret-April 1999)
- S.F. Marbun dan Moh. Mahfud MD, 1987, *Pokok-pokok Hukum Administrasi Negara*, Yogyakarta : Liberty
- S.F. Marbun , 2001, *Dimensi-dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*, Yogyakarta : UII Press
- _____, 2003, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di Indonesia*. Yogyakarta : UII Press,
- Simatupang Dian Puji N., 2005, *Determinasi Kebijakan Anggaran Negara*, Jakarta : Papis Sinar Sinanti;
- Sjachran Basah, 1986. *Perlindungan Hukum Terhadap Sikap Tindak Administrasi Negara*, Orasi Ilmiah. Disampaikan pada Dies Natalis XXIX Universitas Padjajaran, Bandung;
- Sunggono Bambang, 1997, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta : Raja Grafindo Perkasa,
- Titik Triwulan Tutiek. 2008. *Pokok-pokok Hukum Tata Negara Indonesia Pasca Amandemen UUD 1945*. Jakarta : Cerdar Pustaka;
- T.O. Ihromi dalam Antropologi Hukum : Sebuah Bunga Rampai. Jakarta : Yayasan Obor,
- Van Wijk H.D. 1984. *Hoofdstukken van Admistratief Recht*. Vuga Uitgeverij: B. V. S. Gravenhage
- Vincent J. Browne *"The Control of Public Budget* . Public Affairs Press

Von Schmid. (penerjemah R. Wiratno dkk) 1986. Ahli-ahli Pemikir Besar tentang Negara dan Hukum dari Plato sampe Kant (de Groot Denkers Over Staat en Recht van Plato tot Kant), Jakarta. : Pembangunan

W. Riawan Tjandra. 2006. *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta : Grasindo.