

**PELAKSANAAN PEMERIKSAAN ATAS LAPORAN KEUANGAN  
PEMERINTAH DAERAH (LKPD) OLEH BADAN PEMERIKSA KEUANGAN**

**DITINJAU DARI ASPEK HUKUM**

**(Studi Kasus Di Wilayah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta)**

**TESIS**



**OLEH**

**OKTI KUSSRINI**

**Nomor Mahasiswa : 05912150**  
**BKU : Hukum Tata Negara/Administrasi Negara**  
**Program Studi : Ilmu Hukum**

**UNIVERSITAS ISLAM INDONESIA  
PROGRAM PASCASARJANA FAKULTAS HUKUM  
2009**

**PELAKSANAAN PEMERIKSAAN ATAS LAPORAN KEUANGAN  
PEMERINTAH DAERAH (LKPD)  
OLEH BADAN PEMERIKSA KEUANGAN  
DITINJAU DARI ASPEK HUKUM  
(Studi Kasus Di Wilayah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta)**

**TESIS  
OLEH**

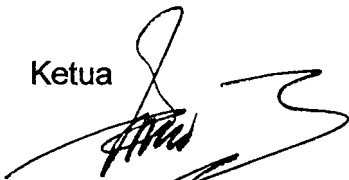
**OKTI KUSSRINI**

Nomor Mahasiswa : 05912150  
BKU : Hukum Tata Negara/Administrasi Negara  
Program Studi : Ilmu Hukum

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji  
pada tanggal 2 Juli 2009 dan dinyatakan LULUS

Tim Penguji

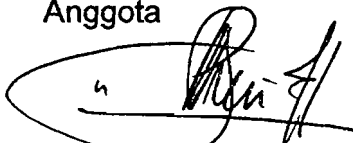
Ketua



**Dr. Mustaqiem, S.H.,MSi**

Tanggal .....

Anggota



**Ni'matul Huda, S.H.,M.Hum.**

Tanggal .....

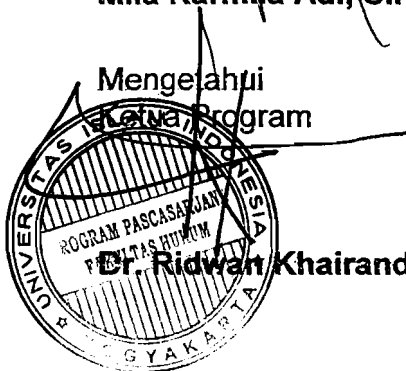
Anggota



**Mila Karmila Adi, S.H.,M.H.**

Tanggal *28 Juli 2009* .....

Mengetahui  
Ketua Program



**Dr. Ridwan Khairandy, S.H.,M.H.**

Tanggal .....

**PERSEMBAHAN:**

*Karya tulis ini dipersembahkan untuk Suami dan anak-anakku:*

1. *Agus Suprianton (Anton)*
2. *Rafli Muhammad Agustian*
3. *Ranni Aisyah Febrianti*

*Serta bagi Almarhum Ayahandaku : R. Imam Suhadi Adiwimarta, BcHk yang telah memberikan dorongan dan semangat yang sangat berarti bagi diriku dan masa depanku.....*

## KATA PENGANTAR



**Assalaamu'alaikum Wr. Wb.**

Puji syukur kehadirat Allah SWT, atas berkat dan hidayah-Nya, tesis yang berjudul: “Pelaksanaan Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Oleh Badan Pemeriksa Keuangan Ditinjau Dari Aspek Hukum” ini dapat diselesaikan dengan semestinya.

Penyusunan Tesis ini dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk menyelesaikan pendidikan Program Pasca Sarjana Magister Hukum di Fakultas Hukum Universitas Islam Indonesia (UII) Yogyakarta.

Penulis menyadari bahwa penyusunan Tesis ini masih jauh dari kesempurnaan seperti yang diharapkan, hal ini karena keterbatasan penulis mengenai waktu, kemampuan serta pengetahuan. Oleh karena itu kritik dan saran yang sifatnya membangun selalu penulis harapkan untuk sempurnanya tulisan ini.

Tesis ini tidak akan terwujud tanpa adanya bimbingan, bantuan baik moril maupun materiil dari berbagai pihak selama penulisan ini. Pada kesempatan ini penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada semua pihak yang telah memberikan bantuan maupun dorongan, terutama kepada:

1. Dr Mustaqiem, SH., MSi, sebagai Dosen pembimbing I dan DR. Hj. Ni'matul Huda, SH. MHum, sebagai Dosen pembimbing II, atas dedikasi, komitmen, dan dukungan dalam memberikan bimbingan disela kesibukan yang padat, penulis memperoleh begitu banyak masukan yang menambah nilai dari tesis ini.
2. Dr. Ridwan Khairandy, S.H.,M.H.selaku Direktur Program Pascasarjana Magister Hukum Fakultas Hukum UII
3. Mila Karmila Adi, SH. MH, selaku Dosen Penguji Tesis ;

4. Sri Hastuti Puspitasari, SH. MHum, selaku Sekretaris Program Pasca Sarjana Magister Hukum pada Fakultas Hukum UII dan para dosen pengajar serta tenaga administrasi (Pak Sutik, Mbak Elmi dan Mbak Ika dan lain-lain) di lingkungan Program pasca Sarjana Magister Hukum di Fakultas Hukum UII baik di Kampus Cik Ditiro dan Kampus Taman Siswa.
5. Dra. Evita Eriati, MM., Kepala Perwakilan BPK RI Provinsi Jateng di Semarang yang telah memberikan ijin kepada penulis untuk mengikuti Pendidikan Program pasca Sarjana Magister Hukum UII di Yogyakarta pada waktu beliau menjabat sebagai Kepala Perwakilan BPK RI Provinsi DIY dan Provinsi Jawa Tengah di Yogyakarta.
6. Hermawan Yusianto, SE.MSi, Kepala Bagian Akuntansi pada Pemda Kabupaten Gunung Kidul
7. Hj. Sri Hartanti Kustiningsih, SH dan DR. Tintin Kustantinah, DEA, kakak ku yang telah memberikan bantuan materiil dan dorongan moril bagi diriku untuk menyelesaikan studi.
8. Seluruh Keluarga besar R. Imam Suhadi Adiwimarta dan Keluarga besar H. Mahmud Abdul Ghoni serta teman-teman dari BKU Hukum Tata Negara (Pak Sapardiyono, Pak Johan, Pak Tony, Eko Riyadi, Ma'sum Ahmad dan Pak Andar Rujito) serta teman-teman se angkatan XVII (Chairul, Agung, Puji, Chepy, Bu Prapti dan lain-lain), seluruh rekan-rekan Auditor (khususnya Elly Widyastuti, SE.Ak.) dan Staf pegawai BPK RI Kantor Perwakilan Provinsi Jawa Tengah di Semarang atas bantuan, doa dan simpatinya yang telah membesarkan hati dan memberikan semangat penulis dalam menyelesaikan tesis ini.

Terhadap semua bantuan, pengorbanan dan doa yang telah diberikan, penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya, semoga Allah SWT memberikan balasan yang setimpal dan menghitungnya sebagai amal kebaikan. Akhirnya semoga tesis yang sederhana ini bermanfaat kepada para pembaca dan semua pihak yang memerlukannya.

Wassalaamu'alaikum Wr. Wb.

Yogyakarta, Juli 2009

PENULIS

## ABSTRAK

Pemeriksaan laporan keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) adalah mengemban amanah dalam tiga paket peraturan perundang-undangan keuangan negara yang mencakup 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 atas Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara. Pemeriksaan ini bertujuan untuk memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah.

Dalam hal ini perlu diketahui mengenai sistem pemeriksaan atas LKPD yang dipergunakan oleh BPK RI, kriteria yang dipergunakan dalam menentukan adanya pelanggaran hukum dari hasil pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK yang diserahkan kepada DPRD. Hasil penelitian menunjukkan masih adanya perbedaan penggunaan peraturan serta perbedaan pemahaman persepsi atas aturan yang dipakai dalam penentuan kriteria hasil pemeriksaan oleh Auditor BPK dalam melakukan pemeriksaan atas LKPD.

Hasil Pemeriksaan tentang LKPD ditindaklanjuti oleh Pemerintah Daerah yang bersangkutan serta dipergunakan oleh DPRD untuk menjadi pertimbangan dalam mengesahkan Peraturan Daerah atas Realisasi APBD tahun sebelumnya.

## DAFTAR ISI

BAB I	PENDAHULUAN	
	A. Latar Belakang.....	1
	B. Perumusan Masalah.....	9
	C. Tujuan Penelitian.....	9
	D. Manfaat Penelitian.....	10
	E. Kerangka Teoritis.....	10
	F. Metode Penelitian.....	25
BAB II	TINJAUAN UMUM TENTANG NEGARA HUKUM, OTONOMI DAERAH, PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH DAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA	
	A. Negara Hukum.....	29
	B. Otonomi Daerah.....	55
	C. Pengelolaan Keuangan Daerah.....	67
	D. Tugas Dan Wewenang Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.....	80
	E. Sejarah Pengaturan Tentang Pemeriksaan Keuangan Negara.....	87
BAB III	PELAKSANAAN PEMERIKSAAN ATAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH OLEH BADAN PEMERIKSA KEUANGAN DITINJAU DARI ASPEK HUKUM	
	A. Gambaran Umum Penelitian.....	101
	B. Peran BPK Dalam Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).....	120
	C. Sistem Pemeriksaan BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).....	129
	D. Kriteria Yang Dipergunakan Oleh BPK Untuk Menentukan Ada Tidaknya Pelanggaran Hukum Dalam Pemeriksaan Atas LKPD.....	140
	E. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).....	151

<b>BAB IV</b>	<b>PENUTUP</b>	
	A. Kesimpulan .....	158
	B. Saran.....	158
	DAFTAR PUSTAKA	161



# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. LATAR BELAKANG

Dalam pembentukan pemerintahan negara, menimbulkan hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang yang perlu dikelola dalam suatu Sistem Pengelolaan Keuangan Negara seperti yang diatur dalam Bab VIII UUD 1945:

”Hal Keuangan, mengatur tentang ketentuan pajak, mata uang dan anggaran pendapatan dan belanja negara, oleh karena itu sistem pengelolaan keuangan negara harus dilaksanakan secara profesional, transparan dan bertanggungjawab”.

Setiap pengelolaan keuangan haruslah dilakukan sesuai aturan yang benar, dan untuk menjamin hal tersebut diperlukan mekanisme pemeriksaan yang disebut *financial audit*. Pemeriksaan keuangan itu sendiri sebenarnya merupakan bagian yang juga tidak terpisahkan dari fungsi pengawasan terhadap kinerja pemerintahan secara umum. Kontrol atau pengawasan terhadap kinerja pemerintahan haruslah dilakukan secara simultan dan menyeluruh sejak dari tahap 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 mencari kesalahan, melainkan juga untuk meluruskan yang bengkok dan memberikan arah dan bimbingan agar pelaksanaan tugas-tugas dan fungsi-fungsi

kelembagaan dapat tetap berada di dalam koridor aturan yang berlaku. Artinya, pemeriksaan dapat berfungsi preventif dan dapat pula berfungsi korektif dan kuratif.

Paket Peraturan Perundang-undangan keuangan negara yang mencakup 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 atas Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara, telah menetapkan landasan dalam pengelolaan keuangan negara baik dari aspek perencanaan, pengelolaan, pertanggungjawaban, dan pengawasan. Dalam rangka pemeriksaan keuangan negara, pertama, kita perlu mengerti dengan tepat, apa yang dimaksud dengan pemeriksaan, dan kedua apa pula yang dimaksud dengan keuangan negara. Pemeriksaan adalah terjemahan dari perkataan *auditing* yang memang lazim dalam sistem administrasi dan manajemen keuangan modern. Di zaman modern, tidak ada pengelolaan keuangan yang dapat dibebaskan dari keharusan *auditing* sebagai jaminan bahwa pengelolaan keuangan itu memang sesuai dengan norma-norma aturan yang berlaku (*rule of games*). Keharusan *auditing* ini tidak hanya berlaku di dunia keuangan publik tetapi juga di lingkungan dunia usaha dan bahkan di lapangan keperdataan pada umumnya.<sup>1</sup>

Pelaksanaan desentralisasi dan otonomi daerah mengacu pada Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah telah mengatur fungsi dan kewenangan daerah serta Undang-undang Nomor 33 tahun 2004

---

<sup>1</sup> Jimly Asshidiqie, *Sengketa Kewenangan Antar lembaga Negara*, Konstitusi Press, Jakarta, 2005

tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah mengatur alokasi dana yang diperlukan daerah untuk menyelenggarakan kewenangan. Tujuan utama pengelolaan keuangan pemerintah daerah adalah meliputi: (1) Tanggung jawab; (2) Memenuhi kewajiban keuangan; (3) Kejujuran; (4) Hasil guna dan dayaguna; dan (5) Pengendalian.

*Pertanggungjawaban (Accountability)*: Pemerintah daerah harus mempertanggungjawabkan tugas keuangannya kepada lembaga atau orang yang berkepentingan yang sah. Lembaga atau orang itu termasuk pemerintah pusat; dewan perwakilan rakyat daerah; kepala daerah (orang yang membawahi semua satuan tata usaha); dan masyarakat umum. Adapun unsur-unsur penting tanggung jawab mencakup keabsahan, setiap transaksi keuangan harus berpangkal pada wewenang hukum tertentu; dan pengawasan, tatacara yang efektif untuk menjaga kekayaan uang dan barang, mencegah penghamburan dan penyelewengan, dan memastikan semua pendapatan yang sah benar-benar terpungut, jelas sumbernya dan tepat penggunaannya.

*Mampu memenuhi kewajiban Keuangan*: Keuangan daerah harus ditata sedemikian rupa sehingga mampu melunasi semua ikatan keuangan, jangka pendek dan jangka panjang (termasuk pinjaman jangka panjang). *Kejujuran*, Urusan keuangan harus diserahkan pada pegawai yang jujur, dan kesempatan untuk berbuat curang diperkecil. *Hasil Guna (Effectiveness) dan daya guna (Efficiency) kegiatan Daerah*, Tata cara mengurus keuangan daerah harus sedemikian rupa sehingga memungkinkan program dapat direncanakan dan

dilaksanakan untuk mencapai tujuan pemerintah daerah dengan biaya serendah-rendahnya dan dalam waktu secepat-cepatnya.

*Pengendalian:* Petugas keuangan pemerintah daerah, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, dan petugas pengawas harus melakukan pengendalian agar semua tujuan tersebut di atas tercapai; mereka harus mengusahakan agar selalu mendapat informasi yang diperlukan untuk memantau pelaksanaan penerimaan dan pengeluaran dan untuk membandingkan penerimaan dan pengeluaran dengan rencana dan sasaran.<sup>2</sup>

Dengan demikian pemerintah daerah dalam melaksanakan pengelolaan keuangan di daerah harus sesuai tujuan tersebut di atas dan memenuhi unsur-unsur dari sistem keuangan pemerintah daerah. Unsur tersebut antara lain Unsur berkala dan unsur hukum serta Unsur-unsur luar dan dalam. Penjelasannya sebagai berikut:<sup>3</sup>

(1) *Unsur Berkala dan Unsur Hukum*

(a) Unsur berkala mencakup unsur-unsur yang menjadi bagian dari kegiatan-kegiatan berkala dalam setahun, yakni, menyusun program dan anggaran; pengeluaran dan penerimaan anggaran; urusan uang keluar dan uang masuk; mencatat dan melaporkan transaksi keuangan.

(b) Unsur hukum mencakup unsur-unsur pengaturan dan pemantauan kegiatan berkala, yakni: undang-undang dan peraturan keuangan; transaksi dan pemeriksaan keuangan dari dalam.

(2) *Unsur-unsur Luar dan Dalam*

---

<sup>2</sup> Nick Devas, Brian Binder, Anne Booth, Kenneth Davey, *Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia*, UI-Press, Jakarta, 1989, hlm.279

<sup>3</sup> Nick Devas, Brian Binder, Anne Booth, Kenneth Davey, *Ibid.*, hlm.280

- (a) Unsur luar meliputi pengawasan yang dikenakan terhadap pemerintah daerah oleh pejabat-pejabat pengawas yang lebih tinggi (BPKP atau Inspektur Jenderal Departemen Dalam Negeri, sedangkan pengawasan terhadap Kabupaten/kota oleh Gubernur sebagai Kepala Daerah Propinsi), berdasarkan hukum, peraturan dan pedoman; ratifikasi mengenai anggaran dan peraturan keuangan, laporan kebutuhan dan pemeriksaan keuangan dari luar.
- (b) Unsur dalam ialah unsur pengawasan dan pelaporan yang diadakan dan dilakukan oleh pemerintah daerah bagi pedoman para pejabat keuangan pemerintah daerah. Unsur-unsur itu yang terpenting ialah prosedur berkala seperti tersebut di atas, beserta peraturan-peraturan keuangan yang dirumuskan sendiri dan pemeriksaan keuangan dari dalam.

Menurut ketentuan Pasal 1 butir 7 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, maka tanggungjawab keuangan negara adalah kewajiban pemerintah untuk melaksanakan pengelolaan keuangan negara secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, dan transparan, dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan. Kata-kata negara dan pemerintahan dalam pasal tersebut di muka termasuk di dalamnya adalah menyangkut pemerintahan daerah otonom, sehingga pelaksanaan APBD merupakan bagian dari pengelolaan keuangan daerah oleh karena itu pertanggungjawaban pelaksanaan APBD harus pula dimaknai sebagai bagian

pengelolaan keuangan daerah. Dengan demikian pertanggungjawaban pelaksanaan APBD merupakan bentuk kewajiban dari Pemerintah Daerah untuk melaksanakan keuangan daerah secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, dan transparan, dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.

Eksistensi pengaturan yang menyangkut bidang akuntansi (pertanggungjawaban) dan transparansi sehubungan dengan tanggungjawab pemerintahan daerah dalam pelaksanaan APBD. Dalam rangka pengelolaan keuangan yang akuntabel dan transparan, Pemerintah Daerah wajib menyampaikan pertanggungjawaban dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang terdiri dari :

1. Laporan Realisasi Anggaran,
2. Neraca,
3. Laporan Arus Kas, dan
4. Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah ini disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dan perlu diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terlebih dahulu sebelum dilaporkan kepada masyarakat melalui DPRD. Pemeriksaan laporan keuangan Pemerintah Daerah oleh BPK yang merupakan lembaga negara yang independen dan profesional dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah.

Dalam pemeriksaan atas pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah tidak bisa dilepaskan dari produk hukum yang ditetapkan oleh Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah sebagai dasar pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah produk hukum yang dikeluarkan oleh pemerintah senantiasa berubah-ubah disesuaikan dengan perubahan Undang-Undang tentang Pemerintahan Daerah dari Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 menjadi Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004. Setelah disahkannya Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah yang merupakan revisi dari Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999, maka PP Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan Dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, yang diganti dengan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Dalam melakukan tugas pemeriksaan pertanggungjawaban keuangan daerah, auditor dari BPK RI tidak bisa lepas dari perubahan pengaturan tentang pengelolaan keuangan daerah dan pelaksanaan peraturan tersebut oleh pelaksana pengelolaan keuangan daerah di entitas-entitas yang diperiksa oleh auditor BPK.

BPK RI Perwakilan Yogyakarta dalam melaksanakan tugasnya mempunyai lingkup tugas untuk Pemeriksaan Keuangan di wilayah Propinsi DIY yaitu : Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta, Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman, Kabupaten Gunungkidul dan Kabupaten Bantul sedangkan untuk wilayah Provinsi Jawa Tengah sebanyak 36 Entitas yang meliputi Provinsi Jawa Tengah dan 35 (tiga puluh lima) kabupaten/kota di

Provinsi Jawa Tengah. Sesuai dengan Pasal 16 ayat (1) Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara disebutkan bahwa :

” Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini”. Penjelasan Pasal 16 ayat (1) menyebutkan bahwa Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria (i) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, (ii) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), (iii) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (iv) efektivitas sistem pengendalian intern. Terdapat 4 (empat) jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yakni (i) opini wajar tanpa pengecualian/WTP (*unqualified opinion*), (ii) opini wajar dengan pengecualian/WDP (*qualified opinion*), (iii) opini tidak wajar (*adversed opinion*), dan (iv) pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*)”.

Dari klasifikasi atas opini yang diberikan oleh pemeriksa tersebut, maka berdasarkan Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2005, 2006 dan 2007 diketahui LHP atas pemeriksaan LKPD Tahun 2006 yang diberikan opini oleh BPK pada tahun 2007 untuk wilayah DIY, Jawa Tengah dan Jawa Timur yang telah diberikan opini sesuai dengan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004.



Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) setelah diperiksa oleh BPK kemudian diserahkan kepada DPRD untuk menjadi bahan pertimbangan bagi DPRD untuk mengesahkan Perhitungan APBD tahun yang bersangkutan.

## **B. PERUMUSAN MASALAH**

Dengan demikian rumusan masalah yang akan dikemukakan dalam penulisan ini adalah sebagai berikut :

1. Bagaimana sistem pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) selama periode tahun 2004 sampai dengan tahun 2006?
2. Kriteria apa yang dipergunakan sebagai dasar penentuan ada atau tidaknya pelanggaran hukum dalam Hasil Pemeriksaan atas LKPD oleh BPK?
3. Bagaimana Hasil Pemeriksaan atas LKPD oleh BPK beserta tindak lanjut atas Hasil Pemeriksaan yang telah diserahkan kepada DPRD di wilayah Propinsi DIY?

## **C. TUJUAN PENELITIAN**

1. Untuk mengetahui Sistem pemeriksaan atas LKPD oleh BPK
2. Untuk mengetahui kriteria yang dipergunakan sebagai dasar penentuan ada atau tidaknya pelanggaran hukum dalam Hasil Pemeriksaan atas LKPD oleh BPK.
3. Untuk mengetahui tentang hasil pemeriksaan atas LKPD oleh BPK beserta tindak lanjutnya setelah hasil pemeriksaan BPK yang telah diserahkan kepada DPRD di wilayah Propinsi DIY.

#### D. MANFAAT PENELITIAN

Hasil dari penelitian ini, diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut ;

1. Memberikan kontribusi akademik terhadap pengembangan ilmu hukum, khususnya Hukum Tata Negara terutama tentang perkembangan peraturan tentang pengelolaan keuangan daerah setelah era otonomi daerah
2. Menjadikan kajian yang informatif kepada khalayak luas atas implikasi hukum yang timbul dari adanya hasil pemeriksaan BPK atas pertanggungjawaban keuangan daerah.

#### E. KERANGKA TEORITIS

Ide negara hukum, selain terkait dengan konsep "rechtstaat" dan "the rule of law", juga berkaitan dengan konsep "nomocracy" yang berasal dari perkataan 'nomos' dan 'cratos'. *Nomos* berarti norma, sedangkan *cratos* adalah kekuasaan. Yang dibayangkan sebagai faktor penentu dalam penyelenggaraan kekuasaan adalah norma atau hukum. Oleh karena itu, istilah nomokrasi itu berkaitan dengan ide kedaulatan hukum atau prinsip hukum sebagai kekuasaan tertinggi. Dimana konsep negara hukum di Eropa Continental dikembangkan dengan istilah Jerman, yaitu "*rechtstaat*" sedangkan di dalam tradisi Anglo Saxon Amerika dikenal dengan sebutan "*The rule of law*".<sup>4</sup> Aristoteles mengaitkan pengertian negara hukum dengan arti daripada negara dalam perumusannya yang masih terikat kepada "polis".

---

<sup>4</sup> Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*, Kerjasama Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia dan Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2004, hlm.122

Dimana beliau berpendapat bahwa pengertian negara hukum itu timbul dari polis yang mempunyai negara kecil, seperti kota dan berpenduduk sedikit, tidak seperti negara-negara sekarang ini yang mempunyai wilayah sangat luas dan berpenduduk banyak. Dalam polis itu segala urusan negara dilakukan dengan musyawarah, dimana seluruh warga negaranya ikut serta dalam penyelenggaraan negara.<sup>5</sup>

Lebih jauh Aristoteles mengemukakan bahwa suatu negara yang baik adalah negara yang diperintah dengan konstitusi, dimana ada tiga unsur penting dari pemerintahan yang berkonstitusi adalah sebagai berikut :

1. Pemerintah dilaksanakan untuk kepentingan umum;
2. Pemerintah dilaksanakan menurut hukum yang berdasarkan ketentuan-ketentuan umum, bukan hukum yang dibuat secara sewenang-wenang yang mengenyampingkan konvensi dan konstitusi
3. Pemerintah berkonstitusi berarti pemerintahan yang dilaksanakan atas kehendak rakyat, bukan berupa paksaan dan tekanan.<sup>6</sup>

Negara merupakan organisasi kekuatan yang tidak bisa terlepas dari masalah ketertiban, yang dengan sendirinya memerlukan adanya pengawasan. Negara Indonesia dalam sistem pemerintahannya menganut paham Negara Hukum (*Rechtsstaat*) dan Negara Kesejahteraan (*Welfare state*) yang mendambakan suatu masyarakat yang tertib, adil dan makmur, sedangkan di sisi lain kegiatan pembangunan nasional yang sedang dilaksanakan, hal ini

---

<sup>5</sup> Moh. Kusnardi dan Harmaily Ibrahim, *Hukum Tata Negara Indonesia*, Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia dan CV. Sinar Bakti, Jakarta, 1987, hlm.152.

<sup>6</sup> Ibid.

jelas akan menghadapi banyak tantangan dengan permasalahan yang sangat kompleks sifatnya, yang dapat membuka peluang terjadinya ketidaktertiban dalam semua bidang kehidupan, maka pengawasan sangat diperlukan.<sup>7</sup>

Organisasi kekuasaan tersebut hanya dapat berhasil dengan baik mencapai tujuannya bilamana seluruh aspek manajemen dalam organisasi tersebut berfungsi sebagaimana mestinya dan semua unsur pendukung organisasi tersebut melaksanakan tugasnya masing-masing dengan tertib sesuai rencana yang telah ditentukan, dan selalu memegang teguh disiplin berdasarkan prinsip-prinsip organisasi dan mengindahkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku serta kebijaksanaan dan prosedur kerja yang telah direncanakan dan digariskan oleh pimpinan organisasi.

Pengawasan dalam suatu organisasi sebagai hal yang sangat penting artinya apabila dalam kehidupan organisasi terjadi ketidaktertiban, yang disebabkan oleh banyak faktor, baik yang datang dari lingkungan dalam organisasi sendiri dan belum berfungsinya sistem pengendalian manajemen dalam organisasi, maupun yang datang dari luar lingkungan organisasi yakni perumusan ketentuan perundang-undangan yang bermakna ganda dapat membuka peluang suasana tidak tertib dan lain sebagainya.

Kemudian untuk mengatasi ketidaktertiban dalam organisasi Negara dan pembangunan nasional adalah peningkatan disiplin nasional yang

---

<sup>7</sup> Ibid.

dipelopori oleh aparatur negara menuju terwujudnya pemerintah yang bersih dan berwibawa.<sup>8</sup>

Pelaksanaan otonomi daerah sesuai dengan Pasal 18 ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 menentukan bahwa: "Negara Kesatuan Republik Indonesia dibagi atas daerah-daerah Provinsi dan Daerah Provinsi itu dibagi atas Kabupaten dan Kota, itu mempunyai pemerintahan daerah, yang diatur dengan undang-undang". Baik secara konseptual maupun hukum, pasal-pasal baru pemerintahan daerah dalam Undang-Undang Dasar memuat berbagai paradigma baru dan arah politik Pemerintahan Daerah yang baru pula. Hal-hal tersebut tampak dari prinsip-prinsip dan ketentuan-ketentuan berikut:<sup>9</sup>

- 1) Prinsip daerah mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan (Pasal 18 ayat (20)). Dalam Pemerintahan Daerah hanya ada pemerintahan otonomi (termasuk tugas pembantuan). Tidak ada lagi unsur pemerintahan sentralisasi dalam Pemerintahan Daerah. Gubernur, bupati, walikota semata-mata sebagai penyelenggara otonomi di daerah.
- 2) Prinsip menjalankan otonomi seluas-luasnya (Pasal 18 ayat (50)). Daerah berhak mengatur dan mengurus segala urusan atau fungsi pemerintahan yang oleh undang-undang tidak ditentukan sebagai yang diselenggarakan Pusat.

---

<sup>8</sup> Viktor M. Situmorang dan M. Tahir, *Aspek Hukum Pengawasan Melekat dalam Lingkungan Aparat Pemerintah*, Rineka Cipta, Jakarta, 1998, hlm.2

<sup>9</sup> Ni'matul Huda, *Otonomi Daerah (Filosofi, Sejarah Perkembangan dan Problematika)*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2005, hlm.20

- 3) Prinsip Kekhususan dan keragaman daerah (Pasal 18A ayat (1)) Prinsip ini mengandung makna bahwa bentuk dan isi otonomi daerah tidak harus seragam. Bentuk dan isi otonomi daerah ditentukan oleh berbagai keadaan khusus dan keragaman setiap daerah
- 4) Prinsip mengakui dan menghormati kesatuan masyarakat hukum adat beserta hak-hak tradisionalnya (Pasal 18B ayat (2))
- 5) Prinsip mengakui dan menghormati Pemerintahan Daerah yang bersifat khusus dan istimewa (Pasal 18B ayat(1)) Ketentuan ini mendukung keberadaan berbagai satuan pemerintahan bersifat khusus atau istimewa (baik tingkat provinsi, kabupaten dan kota, atau desa).
- 6) Prinsip badan perwakilan dipilih langsung dalam suatu pemilihan umum (Pasal 18 ayat(3))
- 7) Prinsip hubungan pusat dan daerah harus dilaksanakan secara selaras dan adil (Pasal 18A ayat (2))

Sebagai tindak lanjut dari Pasal tersebut telah dikeluarkan Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, Pasal 1 angka 5 menyatakan bahwa Otonomi Daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan perundang-undangan.

Pemberian otonomi daerah seluas-luasnya berarti pemberian kewenangan dan keleluasaan (diskresi) kepada daerah untuk mengelola dan memanfaatkan sumber daya daerah secara otonom. Daerah tersebut mempunyai kewenangan dalam seluruh bidang pemerintahan, kecuali

kewenangan dalam bidang politik luar negeri, pertahanan keamanan, peradilan, moneter dan fiskal, agama serta kewenangan bidang lain.<sup>10</sup> Dengan kata lain, tidak semua urusan pemerintahan diselenggarakan sendiri oleh Pemerintah (pusat), melainkan wajib menjalankan prinsip pembagian kewenangan pada Daerah-daerah tersebut ditempuh melalui mekanisme penyerahan dan atau pengakuan atas usul daerah terhadap bagian urusan-urusan pemerintah yang akan diatur dan diurusnya.<sup>11</sup>

Pelaksanaan pembagian kewenangan pada daerah-daerah tersebut dikenal melalui penyerahan dan/atau pelimpahan serta penambahan urusan Pemerintah (Pusat) atau Pemerintah Daerah tingkat atasnya kepada daerah menjadi daerah otonom.

Menurut Bagir Manan,<sup>12</sup> terdapat satuan-satuan pemerintahan lebih rendah, yang juga melakukan wewenang, tugas dan tanggung jawab dalam melaksanakan sebagian urusan pemerintahan yang diserahkan atau dibiarkan atau yang diakui sebagai urusan daerah yang bersangkutan. Salah satu cara mengatasi persoalan atas hubungan kewenangan Pemerintah dan daerah-daerah tersebut adalah mengadakan pengaturan dan pelaksanaan pengawasan terhadap kewenangan untuk mengatur urusan pemerintahan oleh Daerah-daerah pemerintahan. Pengawasan itu sangat penting, karena pengawasan merupakan salah satu usaha untuk menjamin terselenggaranya pemerintahan

---

<sup>10</sup> Kewenangan bidang lain (tertentu) dimaksud diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2007 tentang Pembagian Urusan Pemerintahan.

<sup>11</sup> Penjelasan Angka 3 pada Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah .

<sup>12</sup> Bagir Manan, *Hubungan Antara Pusat dan Daerah Menurut UUD 1945*, Sinar Harapan, Jakarta, 1994, hlm.3.

dan keserasian antara penyelenggaraan pemerintahan oleh daerah-daerah dengan pemerintahan, serta untuk menjamin kelancaran penyelenggaraan pemerintahan secara berdayaguna dan berhasilguna dalam suatu ikatan negara kesatuan.

Dalam menyelenggarakan tugas pemerintahan pada umumnya, haruslah diusahakan selalu adanya keserasian atau harmoni antara tindakan Pusat atau Negara dengan tindakan Daerah, agar dengan demikian kesatuan negara dapat tetap terpelihara.

Prof. Oppenheim mengatakan, "kebebasan bagian-bagian negara sama sekali tidak boleh berakhir dengan kehancuran hubungan Negara. Di dalam pengawasan tertinggi letaknya jaminan, bahwa selalu terdapat keserasian antara pelaksanaan bebas dari tugas Pemerintah Daerah dan kebebasan pelaksanaan tugas negara oleh penguasa negara itu".<sup>13</sup>

Menurut George R. Terry menyatakan sebagai berikut : *Control is to determine what is accomplished evaluate it, and apply corrective measures, if needed to ensure results in keeping with the plan.*"<sup>14</sup> Terjemahan bebas : Pengawasan adalah untuk menentukan apa yang telah dicapai, mengadakan evaluasi atasnya, dan mengambil tindakan-tindakan korektif, bila diperlukan, untuk menjamin agar hasilnya sesuai dengan rencana.

Memperhatikan dari pengertian tersebut nampak bahwa pengawasan dititikberatkan pada tindakan evaluasi serta koreksi terhadap hasil yang telah dicapai, dengan maksud agar hasil tersebut sesuai dengan rencana, demikian

---

<sup>13</sup> Irawan Soejito, *Pengawasan Terhadap Peraturan Daerah dan Keputusan Kepala Daerah*, PT. Bina Aksara, Jakarta, 1983, hlm.9.

<sup>14</sup> Inu Kencana Syafei, *Manajemen Pemerintahan*, PT. Perca, Jakarta, 1998, hlm.60.



tindakan pengawasan ini tidak dilakukan terhadap suatu proses kegiatan yang sedang berjalan, akan tetapi justru pada akhir suatu kegiatan, setelah kegiatan tersebut menghasilkan sesuatu.

Sedangkan Henry Fayol menyebutkan : "*Control consist in verivying wheter everything occur in conformity with the plan adopted, the instruction issued and principles established. It has for object to point out weaknesses and errors order to rectivy then prevent recurrence*".<sup>15</sup>

Pengawasan terdiri dari pengujian apakah segala sesuatu berlangsung sesuai dengan rencana yang telah ditentukan dengan instruksi yang telah diberikan dan dengan prinsip-prinsip yang telah digariskan. Ia bertujuan untuk menunjukkan (menemukan) kelemahan-kelemahan dan kesalahan-kesalahan dengan maksud untuk memperbaiki dan mencegah terulangnya kembali.

Tindakan menilai (menguji) apakah sesuatu telah berjalan sesuai dengan rencana yang telah ditentukan. Dengan pengawasan tersebut akan dapat ditemukan kesalahan-kesalahan yang akhirnya kesalahan-kesalahan tersebut dapat diperbaiki. Dari pengertian ini dapat dilihat bahwa pengawasan hakekatnya suatu diperbaiki dan yang terpenting jangan sampai kesalahan terulang kembali.

Rumusan pengertian tentang pengawasan yang cukup menarik diberikan oleh Suyamto sebagai berikut : "*Pengawasan adalah segala usaha atau kegiatan untuk mengetahui dan menilai kenyataan yang sebenarnya*

---

<sup>15</sup> Muchsan, *Sistem Pengawasan Terhadap Perbuatan Aparat Pemerintahan dan Peradilan Tata Usaha Negara di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 2000, hlm.37

*mengenai pelaksanaan tugas atau kegiatan, apakah sesuai dengan semestinya atau tidak”*.<sup>16</sup>

Pengawasan merupakan bagian penting dalam proses penyelenggaraan pemerintahan. Tanpa adanya fungsi kontrol, kekuasaan dalam sebuah negara akan berjalan sesuai kehendak dan interpretasi pemegang kekuasaan (*authority power*). Dalam kondisi demikian, aspirasi masyarakat sebagai pemegang kedaulatan relatif terabaikan. Dalam hal ini masyarakat dapat melakukan proses penyelesaian sengketa hukum tata pemerintahan yang diselesaikan melalui proses pengadilan.

Apabila bicara pengawasan maka tindakan (*action*) selanjutnya adalah kegiatan pemeriksaan yang dilakukan oleh para pemeriksa yang ada pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Pengertian pemeriksaan adalah merupakan salah satu bentuk atau kegiatan dalam rangka pelaksanaan fungsi pengawasan. Pemeriksaan dikenal dalam bahasa Inggris adalah *Auditing* yang menurut kamus Eric L. Kohler adalah *”Inspeksi yang dilakukan oleh pihak ketiga atas pembukuan termasuk analisa, pengujian (test) konfirmasi dan pembuktian lainnya”*.<sup>17</sup> Pemeriksaan merupakan tindakan membandingkan keadaan sebenarnya di lapangan (*das sein*) dengan keadaan seharusnya menurut ketentuan perundang-undangan (*das sollen*). Oleh karena itu kiranya dapat dipahami bahwa norma pemeriksaan hanya berlaku bagi kegiatan pengawasan dalam bentuk pemeriksaan itu dan tidak

---

<sup>16</sup> Sujamto, *Beberapa Pengertian di Bidang Pengawasan*, Ghafia Indonesia, Jakarta, 1986, hlm.17.

<sup>17</sup> Sujamto, *Ibid*, hlm.17.

berlaku bagi kegiatan-kegiatan lain dalam rangka fungsi pengawasan, yang tidak berupa pemeriksaan.

Berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945, dijumpai tiga mekanisme pengawasan penyelenggaraan Negara sebagai rambu preventif maupun represif ketatanegaraan. *Pertama*, pengawasan penyelenggaraan negara dengan mekanisme pembentukan Undang-Undang, rakyat melalui wakilnya di DPR mengawasi dalam arti ikut menentukan apa yang akan diatur penyelenggara negara dengan Undang-undang (preventif), *Kedua*, pengawasan penyelenggaraan negara dengan mekanisme penentuan Anggaran pendapatan dan belanja Negara. Rakyat melalui wakilnya mengadakan pengawasan terhadap hal ikhwal keuangan negara dengan ikut menentukan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Disamping pengawasan yang terumus secara jelas dalam undang-Undang Dasar 1945, dapat pula dikemukakan; *ketiga*, adalah pengawasan fungsional dan yuridis (ketatanegaraan) lazimnya mengkhhususkan diri dari fungsi eksekutif.

Pemeriksaan menurut Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan negara, menyatakan : ” *Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara.*” Untuk itu seluruh kegiatan dalam rangka melaksanakan fungsi pengawasan, diperlukan satu norma yang lebih umum,

yang menunjukkan bahwa istilah ini pada umumnya menunjukkan bahwa jenis-jenis pemerintahan dalam hal mana pertanggungjawaban terhadap ketentuan atau undang-undang publik dibebankan pada departemen atau dewan eksekutif, yang harus mengundurkan diri apabila penolakan terhadap kinerja mereka dinyatakan melalui mosi tidak percaya, di dalam majelis legislatif, atau melalui pembatalan terhadap suatu undang-undang penting yang dipatuhi mereka.

Dalam istilah hukum Belanda dikenal dua istilah yaitu *aansprakelijk* dan *verantwoordelijk*. *Aansprakelijk* berarti "*Verbonden, verantwoordelijk, in rechte gehouden voor enige schuld of voor de gevolgen van enig feit of enige handeling* (terikat, bertanggungjawab, bertanggungjawab menurut hukum atas kesalahan atau akibat suatu perbuatan), sedangkan *verantwoordelijk* berarti "*verplicht tot het afleggen van verantwoording en tot het dragen van event toerekenbare schade (desgevordered), in rechte of in bestuursverband*" (kewajiban untuk memikul tanggung jawab dan kewajiban untuk menanggung kerugian yang muncul (jika diperlukan), baik dalam hukum maupun dalam hubungan pemerintahan).<sup>19</sup>

Dalam penyelenggaraan kenegaraan dan pemerintahan, pertanggungjawaban itu melekat pada jabatan, yang secara yuridis dilekati dengan kewenangan. Dalam perspektif hukum, adanya kewenangan itulah yang memunculkan adanya pertanggungjawaban. Pemberian wewenang tertentu untuk melakukan tindakan hukum tertentu, menimbulkan

---

<sup>19</sup> Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, UII Press, Yogyakarta, 2003, hlm.250.

pertanggungjawaban atas penggunaan wewenang tersebut. A.D. Belinfante mengatakan (tidak seorangpun dapat melaksanakan kewenangan tanpa memikul kewajiban tanggung jawab atau tanpa ada pelaksanaan pengawasan).<sup>20</sup> Menurut Suwoto, dalam sistem pembagian kekuasaan berlaku prinsip bahwa setiap kekuasaan wajib dipertanggungjawabkan. Oleh karena itu setiap pemberian kekuasaan, harus sudah dipikirkan beban tanggung jawab bagi setiap penerima kekuasaan. Kesiadaan untuk melaksanakan tanggungjawab harus secara inklusif sudah diterima pada waktu menerima kekuasaan.<sup>21</sup> Suwoto menyebutkan bahwa, *pengertian tanggung jawab mengandung dua aspek, yaitu aspek internal dan aspek eksternal*. Pertanggungjawaban yang beraspek internal, hanya diwujudkan dalam bentuk laporan pelaksanaan kekuasaan. Pertanggungjawaban dengan aspek eksternal, adalah pertanggungjawaban terhadap pihak ketiga, apabila dalam melaksanakan kekuasaan itu menimbulkan suatu derita atau kerugian.

Pemeriksaan keuangan adalah merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari fungsi pengawasan kinerja pemerintahan secara umum. Kontrol atau pengawasan terhadap kinerja pemerintahan harus dilakukan secara simultan dan menyeluruh sejak dari tahap 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 mencari kesalahan, melainkan juga untuk meluruskan yang bengkok dan

---

<sup>20</sup> A.D. Belinfante, et.al., *Beginselen van Nederlandse Staatsrecht*, Alphen aan den Rijn, 1983, hlm.21

<sup>21</sup> Suwoto, *Kekuasaan dan Tanggung Jawab Presiden Republik Indonesia*, Disertasi Program Pasca Sarjana Universitas Airlangga, Surabaya, 1990, hlm.75

memberikan arah dan bimbingan agar pelaksanaan tugas-tugas dan fungsi kelembagaan dapat tetap berada di dalam koridor aturan yang berlaku. Artinya, pemeriksaan dapat berfungsi preventif dan dapat pula berfungsi korektif dan kuratif.<sup>22</sup>

Mengenai apa yang dimaksud dengan keuangan negara, dapat ditegaskan bahwa dalam konsepsi asli UUD 1945, sebagaimana disahkan pada tanggal 18 Agustus 1945, memang dibedakan secara jelas antara pengertian keuangan negara dan keuangan daerah. Uang negara menurut pengertian asli UUD 1945 adalah *"uang milik negara yang bukan milik pribadi siapa-siapa yang terkait dengan anggaran pendapatan dan belanja negara sebagaimana ditentukan dalam UUD 1945"*. Sebaliknya yang dimaksud dengan uang daerah adalah *"uang milik negara yang bukan milik pribadi siapa-siapa yang terkait dengan anggaran pendapatan dan belanja daerah sebagaimana ditentukan dalam peraturan perundang-undangan"*.

Selanjutnya, Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 juga menyatakan, *"Untuk memeriksa tanggungjawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan, yang peraturannya ditetapkan dengan Undang-undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada DPR"*. Selanjutnya, dalam Penjelasan Pasal 23 ayat (5) ditegaskan pula bahwa *"Cara pemerintah mempergunakan uang belanja yang sudah disetujui oleh DPR harus sepadan dengan keputusan tersebut. Untuk memeriksa tanggungjawab pemerintah itu perlu ada suatu badan yang terlepas dari pengaruh dan kekuasaan"*

---

<sup>22</sup> Jimly Asshidiqie, *Op.Cit.*, hlm.111.

*pemerintah. Suatu badan yang tunduk kepada pemerintah tidak dapat melakukan kewajiban yang seberat itu. Sebaliknya, badan itu bukanlah pula badan yang berdiri di atas pemerintah. Sebab itu kekuasaan dan kewajiban badan itu ditetapkan dengan undang-undang.*" Dari penjelasan di atas, Badan Pemeriksa Keuangan mempunyai kedudukan tidak di atas pemerintah, melainkan di luar pemerintah dan bersifat otonom atau independen.

Setelah UUD 1945 diubah, khususnya pada perubahan Ketiga tahun 2001, ketentuan-ketentuan UUD mengenai keuangan negara dan pengelolaan keuangan negara serta struktur organisasi dan kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan berubah secara sangat mendasar, jika sebelumnya uang negara terbatas kepada pengertian uang negara dalam konteks Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), maka sekarang keuangan negara itu meluas pengertiannya sehingga mencakup uang milik negara yang terdapat dalam atau dikuasai oleh subyek hukum badan perdata atau perorangan siapa saja, asalkan merupakan uang atau aset yang merupakan milik negara, tetap termasuk dalam pengertian uang negara.<sup>23</sup>

Di samping itu pengertian uang dan keuangan negara itu menurut Pasal 23 UUD 1945 yang baru juga tidak hanya terbatas kepada pengertian anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN), tetapi juga dalam konteks anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD). Oleh karena itu, hasil pemeriksaan keuangan negara oleh BPK menurut Pasal 23E ayat (2) UUD 1945, "...diserahkan kepada DPR, DPD dan DPRD, sesuai dengan kewenangannya". Bahkan ditegaskan pula dalam Pasal 23E ayat (3), "Hasil pemeriksaan tersebut

---

<sup>23</sup> *Ibid.*, hlm. 118.

ditindaklanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang-undang”.

Fungsi BPK sebenarnya pada pokoknya terdiri atas 3 (tiga) bidang, yaitu fungsi *operatif*, fungsi *justisi*, dan fungsi *advisory*.<sup>24</sup> Bentuk pelaksanaan ketiga fungsi itu adalah

- (i) Fungsi *operatif* berupa pemeriksaan, pengawasan, dan penyelidikan atas penguasaan, pengurusan dan pengelolaan kekayaan negara;
- (ii) Fungsi *yudikatif* 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; dan
- (iii) Fungsi *advisory* yaitu memberikan pertimbangan kepada pemerintah mengenai pengurusan dan pengelolaan keuangan negara.

## F. METODE PENELITIAN

### 1. Jenis penelitian

Dalam penelitian ini menggunakan jenis penelitian gabungan antara studi empiris yaitu melakukan wawancara dengan pihak-pihak terkait yang bertalian dengan permasalahan yang diteliti, yaitu aspek-aspek hukum dalam pemeriksaan atas pertanggungjawaban keuangan daerah. Selanjutnya dengan jenis doktrinal digunakan juga hanya sebagai

---

<sup>24</sup> *Ibid*, hlm.120



sekunder, seperti kamus dan ensiklopedi yang berkaitan dengan tema thesis ini.

c. Tempat dan lokasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan di wilayah Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta yang menjadi lingkup wilayah pemeriksaan Kantor Perwakilan BPK RI di Yogyakarta, sehingga diharapkan dapat menghimpun keadaan dan fenomena di lapangan. Karena masalah yang diangkat dalam hal ini adalah aspek hukum dari pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), maka penelitian ini dilakukan di kantor Perwakilan BPK RI di Yogyakarta, beberapa Pemerintah Daerah Kabupaten/kota di Propinsi DIY dengan pertimbangan sebagai berikut:

- Kesesuaian dengan substansi penelitian;
- Dapat memberikan masukan berupa orang, program, struktur, interaksi dan sebagainya sesuai dengan kebutuhan deskripsi yang mendalam;

d. Pengumpulan Data

Dalam upaya untuk mendapatkan validitas data, sehingga akan diperoleh data yang akurat sebagai bahan kajian maka cara pengumpulan data dalam penelitian ini adalah meliputi :

- Wawancara, yaitu mengadakan tanya jawab secara langsung dengan pihak-pihak yang dipandang dapat menunjang sebagai sumber data. Wawancara ini dilakukan dengan cara mengajukan pertanyaan-pertanyaan yang terstruktur maupun tidak terstruktur.

- Studi pustaka, dimaksudkan untuk memperoleh data-data pendukung dari obyek penelitian yang diperoleh melalui literatur-literatur peraturan perundang-undangan, makalah, buku-buku yang berhubungan dengan karya tulis ini dan sebagainya dari berbagai dokumen.

e. Analisis Data

Dalam penelitian ini digunakan metode penelitian kualitatif yaitu cara penelitian yang menghasilkan data deskriptif analitis. Data hasil analisis tersebut kemudian akan digunakan untuk menarik kesimpulan dengan menggunakan metode berpikir deduktif, yaitu pola pikir yang mendasarkan fakta-fakta atau hal-hal yang bersifat umum lalu disimpulkan ke hal-hal yang bersifat khusus. Data yang diperoleh diolah dan dianalisis secara kualitatif yang menghasilkan data deskriptif analitis, dimana data yang diperoleh kemudian disusun secara sistematis dan disajikan dalam bentuk uraian atau kalimat-kalimat sehingga sampai pada kesimpulan dan dipelajari sebagai sesuatu yang utuh.

f. Subyek Penelitian :

Yang menjadi subyek dari penelitian ini adalah Kepala Perwakilan BPK RI di Yogyakarta selaku Pemeriksa yang melakukan pemeriksaan atas LKPD di wilayah Provinsi DIY beserta Kepala Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) selaku penyusun LKPD di tingkat Pemerintahan Daerah.

## BAB II

### TINJAUAN UMUM TENTANG NEGARA HUKUM, OTONOMI DAERAH, PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH DAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

#### A. NEGARA HUKUM

Pengertian negara hukum masih terus berkembang sampai sekarang. Pertama kali dikemukakan tentang cita negara hukum dalam Abad XVII di Inggris dan merupakan latar belakang Revolusi Tahun 1688, hal ini merupakan reaksi terhadap kesewenang-wenangan di masa lampau. Oleh karena itu unsur-unsur negara hukum mempunyai hubungan yang erat dengan sejarah dan perkembangan masyarakat dari suatu bangsa.<sup>26</sup>

Konsep negara hukum untuk pertama sekali dikemukakan oleh Plato, seseorang yang menurut Von Schmid adalah "pemikir besar tentang negara dan hukum" lahir di Athena pada tahun 429 SM dan meninggal dunia pada tahun 347 SM. Pada saat usia Plato sudah lanjut dan sudah banyak pengalaman, Plato mulai mengubah pendiriannya dengan memberikan perhatian dan arti yang lebih tinggi pada hukum dengan berpendapat bahwa penyelenggaraan pemerintahan yang baik ialah yang diatur oleh hukum hal ini dituangkan dalam karya ilmiahnya yang berjudul "*Nomoi*".<sup>27</sup>

Cita Plato ini kemudian dilanjutkan oleh muridnya bernama Aristoteles yang lahir di Macedonia pada tahun 384 SM dalam karya ilmiahnya yang relevan dengan masalah negara yang berjudul *Politica*. Menurut Aristoteles, suatu negara yang baik ialah negara yang diperintah dengan konstitusi dan

---

<sup>26</sup> Azhary, *Negara Hukum Indonesia-Analisis Yuridis Normatif tentang Unsur-unsurnya*, UI-Press, Jakarta, 1995, hlm. 1

<sup>27</sup> *Ibid*, hlm. 70.

berkedaulatan hukum. Ia mengatakan: "Aturan yang konstitusional dalam negara berkaitan secara erat, juga dengan pertanyaan kembali apakah lebih baik diatur oleh manusia atau hukum terbaik, selama suatu pemerintahan menurut hukum, oleh sebab itu supremasi hukum diterima oleh Aristoteles sebagai tanda negara yang baik dan bukan semata-mata sebagai keperluan yang tak selayaknya"<sup>28</sup>

Dikemukakan juga bahwa ada tiga unsur dari pemerintahan berkonstitusi, yaitu *pertama*, pemerintahan dilaksanakan untuk kepentingan umum; *kedua*, pemerintahan dilaksanakan menurut hukum yang berdasar ketentuan-ketentuan umum, bukan hukum yang dibuat secara sewenang-wenang yang menyampingkan konvensi dan konstitusi; *ketiga*, pemerintahan berkonstitusi berarti pemerintahan yang dilaksanakan atas kehendak rakyat, bukan berupa paksaan-tekanan seperti yang dilaksanakan pemerintahan *despotis*. Pemikiran ini jelas sekali merupakan kelanjutan dari cita pemikiran Plato yang merupakan cita negara hukum yang dikenal sekarang. Ketiga unsur yang dikemukakan Aristoteles ini dapat ditemukan di semua negara hukum. Dalam bukunya *Politica*, Aristoteles mengatakan:

"Konstitusi merupakan penyusunan jabatan dalam suatu negara, dan menentukan apa yang dimaksudkan dengan badan pemerintahan, dan apa akhir dari setiap masyarakat, konstitusi merupakan aturan-aturan, dan penguasa harus mengatur negara menurut aturan-aturan tersebut".

---

<sup>28</sup> *Ibid*, Hlm. 170.

Niccolo Machiavelli (1469-1627), seorang pemikir Renaissance dari Italia dengan bukunya yang terkenal, *Il Principe* (Sang Pangeran), mengajarkan bahwa tujuan negara yang selalu hendak dituju ialah tercapainya tata tertib dan ketentraman, dan itu hanya dapat dicapai oleh pemerintahan seorang raja yang absolut. Tujuan negara itu dapat dicapai dengan mengerahkan segala kemampuan terutama militer yang berarti dengan kekerasan, tipuan, atau cara yang jahat sekalipun. Bagi Machiavelli, hukum dan kekuasaan itu identik. Barangsiapa mempunyai kekuasaan, ia mempunyai hukum; dan barangsiapa tidak mempunyai kekuasaan, ia juga tidak mempunyai hukum. Pemikiran Machiavelli telah menghalalkan segala cara untuk mendapatkan kekuasaan.<sup>29</sup> Meskipun cita negara hukum telah lahir sekian abad yang lalu, hingga saat ini tidaklah mudah untuk mewujudkannya dalam kehidupan bernegara.

Dalam perkembangannya, terdapat korelasi yang jelas antara negara hukum yang bertumpu pada konstitusi, dengan kedaulatan rakyat yang dijalankan dengan sistem demokrasi. Dalam sistem demokrasi, partisipasi rakyat merupakan esensi dasarnya. Dengan kata lain, negara harus ditopang dengan sistem demokrasi. Demokrasi tanpa pengaturan hukum akan kehilangan bentuk dan arah, sedangkan hukum tanpa demokrasi akan

---

<sup>29</sup> Lili Rasjidi, dan Arif Sidharta, *Filsafat Hukum Mazhab dan Refleksinya*, Rosda Karya, Bandung, 1994, hlm.180.

kehilangan makna. Demokrasi merupakan cara paling aman untuk mempertahankan kontrol atas negara hukum.<sup>30</sup>

Dalam Ensiklopedia Indonesia, istilah "negara hukum" (*rechtstaat*) dilawankan dengan istilah "negara kekuasaan" (*machtstaat*). Istilah "negara hukum" dirumuskan sebagai berikut :<sup>31</sup>

- a. Negara hukum (*rechtstaat*): negara bertujuan untuk menyelenggarakan ketertiban hukum, yakni tata tertib yang umumnya berdasarkan hukum yang terdapat pada rakyat. Negara hukum menjaga ketertiban hukum supaya jangan terganggu, dan agar semuanya berjalan menurut hukum.
- b. Sedangkan negara Kekuasaan (*machtstaat*): negara yang bertujuan untuk memelihara dan mempertahankan kekuasaan semata-mata. Gumpowics, antara lain mengajarkan, bahwa negara itu tidak lain adalah "*Eine Organisation der Herrschaft einer Minoritar uber eine Majoritarit* (organisasi dari kekuasaan golongan kecil atas golongan besar). Menurut pendapatnya, hukum berdasarkan ketaatan golongan yang lemah kepada golongan kuat.

Definisi yang paling sederhana dari negara hukum adalah pandangan yang menyatakan bahwa negara hukum berinteraksi langsung dengan penekanan akan pentingnya pemberian jaminan atas hak-hak perorangan dan pembatasan terhadap kekuasaan politik, serta pandangan yang menganggap pengadilan tidak dapat dikaitkan dengan lembaga lain manapun. Dalam hal

---

<sup>30</sup> Muhammad Tahir Azhary, *Negara Hukum Suatu Studi tentang Prinsip-prinsipnya Dilihat dari Segi Hukum Islam, Implementasinya pada Periode Negara Madinah dan Masa Kini*, Bulan Bintang, Jakarta, 1991, hlm.66.

<sup>31</sup> Negara Hukum, *Ensiklopedia Indonesia (N-Z)*, N.V, W. Van Hoeve, hlm.983-984

ini, lembaga peradilan menjadi sebuah tataran yang independen dalam arti terbebas dari pengaruh kekuasaan lain terutama oleh eksekutif.<sup>32</sup>

Supomo, dalam bukunya Undang-undang Dasar Sementara Republik Indonesia, mengartikan istilah negara hukum sebagai berikut: "...bahwa Republik Indonesia dibentuk sebagai negara hukum artinya negara akan tunduk pada hukum, peraturan-peraturan hukum berlaku pula bagi segala badan dan alat-alat perlengkapan negara" serta "Negara hukum menjamin adanya tertib hukum dalam masyarakat yang artinya memberi perlindungan hukum pada masyarakat: antara hukum dan kekuasaan ada hubungan timbal balik".<sup>33</sup>

Sedangkan Joeniarto, dalam bukunya Negara Hukum, merumuskannya sebagai berikut : Asas negara hukum atau asas *the rule of law*, berarti dalam penyelenggaraan negara, tindakan-tindakan penguasanya harus didasarkan pada hukum, bukan didasarkan kekuasaan atau kemauan penguasanya belaka, dengan maksud untuk membatasi kekuasaan penguasa dan bertujuan melindungi kepentingan masyarakatnya, yaitu perlindungan terhadap hak-hak asasi anggota masyarakatnya dari tindakan sewenang-wenang.<sup>34</sup>

Perkembangan tipe negara hukum membawa konsekuensi terhadap peranan hukum administrasi negara. Semakin sedikit campur tangan negara dalam kehidupan masyarakat akan semakin kecil pula peranan hukum administrasi negara didalamnya. Sebaliknya dengan semakin intensifnya

---

<sup>32</sup> Daniel S. Lev, *Hukum dan Politik di Indonesia; Kesenambungan dan Perubahan*, LP3ES, Jakarta, 1990, hlm. 392

<sup>33</sup> Ellydar Chaidir, *Negara Hukum, Demokrasi dan Konstalasi Ketatanegaraan Indonesia*, Kreasi Total Media, Yogyakarta, 2007, hlm.7

<sup>34</sup> Joeniarto, *Negara Hukum*, YBP Gadjah Mada, Yogyakarta, 1968, hlm.53.

campur tangan negara akan semakin besar pula peranan hukum administrasi negara.<sup>35</sup>

Beberapa tipe negara hukum dapat dijelaskan sebagai berikut :

a. Negara Polisi/*Polizei Staat*

Negara polisi ialah negara yang menyelenggarakan keamanan dan kemakmuran atau perekonomian. Pada tipe ini negara bertugas menjaga tata tertib saja atau dengan kata lain negara jaga malam. Pemerintahan bersifat *monarchie absolut*. Ciri dari tipe negara ini:<sup>36</sup>

- 1) Penyelenggaraan negara positif (*bestuur*);
- 2) Penyelenggaraan negara negatif (menolak bahaya yang mengancam negara/keamanan atau menjaga keamanan dan negara hukum, demokrasi dan *Judicial Review* tata tertib)

Negara polisi terkenal dengan slogannya "*Sollus publica supreme lex*" (kepentingan umum sebagai yang harus diutamakan). Dan yang menentukan mana yang umum dan mana yang bukan adalah raja. Rajalah yang menentukan apa itu kepentingan umum, "*L'etat c'est moi*" (negara adalah aku (raja)). Jadi bukan ditentukan oleh yang berkepentingan sendiri, yaitu orang banyak atau rakyat. Kebebasan, mengeluarkan pendapat, apalagi mengkritik raja menjadi tabu bagi rakyat Perancis.<sup>37</sup>

Berdasarkan pengamatan mengenai praktek kenegaraan dan pemikiran kenegaraan baik di Eropa maupun Inggris, dapatlah dikatakan

---

<sup>35</sup> Ni'matul Huda, *Negara Hukum, Demokrasi dan Judicial Review*, UII Press, Yogyakarta, 2005, hlm.2

<sup>36</sup> Frans Magnis Suseno, *Mencari sosok Demokrasi, Sebuah Telaah Filosofis*, Gramedia, Jakarta, 1997, hlm.58

<sup>37</sup> Azhary, *Op.Cit.*, hlm.34-35



bahwa kekuasaan absolut raja-raja semuanya bersandar pada tipe negara polisi. Seluruh penyelenggaraan kehidupan bernegara berada di tangan raja, atau setidaknya tidaknya diselenggarakan dengan bantuan lembaga bawahannya atas perintah raja. Dan apabila penyelenggaraan kehidupan bernegara, yaitu penyelenggaraan ketertiban dan keamanan, serta penyelenggaraan kemakmuran, dilaksanakan oleh negara, maka tentulah akan menimbulkan keresahan, karena rakyat merasa dirugikan. Keresahan timbul karena rakyat tidak diikutsertakan dalam pelaksanaan kehidupan bernegara sesuai dengan keinginan rakyat.<sup>38</sup>

Oleh karena rakyat tidak mempunyai hak terhadap raja, dan segala sesuatunya ditentukan oleh raja, maka waktu itu belum dikenal Hukum Administrasi Negara. Yang ada hanya suatu cabang ilmu pengetahuan tentang bagaimana caranya raja harus memerintah agar rakyat menjadi makmur, yang disebut "*bestuurskunde*" atau "*bestuursleer*". Seperti diketahui bahwa Hukum Administrasi Negara atau *bestuursrecht* itu lahir setelah kedudukan raja dan rakyat itu sama.<sup>39</sup>

Pada tipe negara polisi ini, walaupun mungkin ada hukum administrasi, barangkali masih terlalu sempit. Artinya sama dengan suatu negara yang berbentuk monarki absolut, dimana Hukum Administrasi Negara hanya berbentuk instruksi-instruksi (*instructiefrecht*) yang harus diindahkan oleh aparat negara dalam melaksanakan tugasnya, sekaligus merupakan aturan tentang bagaimana alat perlengkapan negara

---

<sup>38</sup> *Ibid.*, hlm.37

<sup>39</sup> Moh.Kusnardi dan Hermaily Ibrahim, *Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia*, Pusat Studi HTN UI dan Sinar Bakti, Jakarta,1980, hlm.114-115.

melaksanakan fungsinya. Oleh karena itu, dalam negara berbentuk monarki absolut ini lapangan pekerjaan administrasi negara hanyalah terbatas pada mempertahankan peraturan-peraturan serta keputusan-keputusan yang dibuat oleh raja.<sup>40</sup> Jadi, kalau dikaitkan dengan arti hukum administrasi dalam pengertian yang sebenarnya, tentu saja dalam *Polizei staat* semasa *absolute monarchie* dan *beperkte monarchie* belum ada persoalan mengenai *Administratief Recht*.<sup>41</sup>

b. Negara Hukum Liberal

Praktek negara polisi telah menimbulkan efek negatif yaitu tindakan sewenang-wenang, dan tidak hanya mengabaikan kepentingan masyarakat, tetapi juga menyalahgunakan wewenangnya untuk kepentingan sendiri ataupun kelompoknya.

Praktek kekuasaan sewenang-wenang dapat dilihat pada pemerintahan Louis XIV dari Perancis, yang berakibat pada munculnya Revolusi Perancis pada tahun 1789. Sejarah negara hukum di Perancis dapat dianggap dimulai sejak revolusi 4 Juli 1789 itu. Kalau pada masa sebelumnya yang berperan dalam kegiatan kenegaraan bersama raja hanya kaum bangsawan dan para pendeta saja, maka sejak saat itu, kaum *Borjuis* mulai memegang peranan dalam kegiatan kehidupan bernegara. Semakin lama peran kaum borjuis ini semakin besar, terutama ketika raja memerlukan dana yang semakin besar untuk membiayai peperangan. Raja

---

<sup>40</sup> Muchsan, *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 1982, hlm.52.

<sup>41</sup> Amrah Muslimin, *Beberapa Asas-asas dan Pengertian-pengertian Tentang Administrasi dan Hukum Administrasi*, Alumni, Bandung, 1980, hlm.11.

memerlukan bantuan dana yang cukup besar dari kaum *borjuis*. Akibatnya, peranan kaum *borjuis* dalam mengatur negara pun menjadi semakin besar. Kehadiran golongan borjuis yang turut berperan dalam pemerintahan telah memberikan pengaruh yang cukup besar bagi lahirnya negara hukum di Perancis maupun di Jerman. Oleh karena itu, konsep negara hukum hasil pemikiran kaum *borjuis* liberal ini pun dinamakan Negara Hukum Liberal.<sup>42</sup>

Konsep negara hukum oleh Immanuel Kant ditulis dalam karya ilmiahnya yang berjudul *Methodische Anfangsgrunde der Rechtslehre*. Sebagaimana telah dikemukakan, bahwa pihak yang bereaksi terhadap negara polizei adalah orang-orang kaya yang pandai, yang disebut sebagai kaum *borjuis* liberal.

Tipe negara hukum liberal ini menghendaki agar negara berstatus pasif. Artinya, rakyat harus tunduk pada peraturan-peraturan negara. Penguasa dalam bertindak sesuai dengan hukum. Di sini, kaum liberal menghendaki agar antara penguasa dan yang dikuasai ada suatu persetujuan dalam bentuk hukum, serta persetujuan yang menguasai penguasa.

Menurut Kant, kaum *borjuis* menginginkan agar hak-hak dan kebebasan pribadi masing-masing tidak diganggu, mereka tidak ingin dirugikan. Yang mereka inginkan adalah penyelenggaraan perekonomian atau kemakmuran yang diserahkan kepada mereka. Negara tidak boleh

---

<sup>42</sup> Ibid.

turut campur dalam penyelenggaraan perekonomian tersebut. Jadi hanya *Wohlfart Polizei*, sedangkan *Secherheit Polizei* yaitu penjaga tata tertib dan keamanan tetap diselenggarakan oleh negara. Jadi fungsi negara dalam negara Hukum Liberal ini hanyalah menjaga tata tertib dan keamanan, oleh karenanya negara hukumnya disebut sebagai negara Hukum Jaga Malam (*Nachtwaker Staat*).<sup>43</sup>

Penyelenggaraan perekonomian dalam negara hukum liberal beraskan persaingan bebas, *laisse faire, laissez passer*, siapa yang kuat dia yang menang. Kepentingan masyarakat tidak usah diperhatikan, yang penting mereka (kaum liberal) mendapatkan keuntungan sebesar-besarnya. Dengan demikian, penyelenggaraan perekonomian yang diserahkan penuh kepada swasta, tanpa pemerintah atau negara turut campur, tidak mendatangkan kemakmuran bagi rakyat banyak, yang makmur hanyalah konglomerat kaum liberal semata. Menurut Utrecht, negara hukum semacam ini disebut negara hukum klasik (*klassieke rechtstaat*).<sup>44</sup>

Lapangan pekerjaan administrasi negara dalam negara hukum semacam ini, hanyalah membuat dan mempertahankan hukum. Jadi dalam negara hukum yang sempit ini, Hukum Administrasi Negara mulai muncul, meskipun masih terbatas. Oleh sebab itulah, unsur-unsur yang terdapat dalam negara hukum yang sempit ini memuat adanya peradilan administrasi sebagai unsur keempat.

---

<sup>43</sup> *Ibid.*, hlm.45

<sup>44</sup> Muchsan, *Op.Cit.*, hlm.52.

Terhadap konsep negara hukum liberal ini Franz Magnis memberikan kritik sebagai berikut : "Dilihat dari prinsip subsidiaritas, penolakan liberalisme klasik terhadap tanggung jawab sosial negara adalah sewenang-wenang. Liberalisme tidak dapat mengemukakan alasan mengapa tugas negara untuk menunjang kehidupan masyarakat dibatasi pada bidang keamanan dan dinyatakan tidak berlaku bagi bidang kesejahteraan. Harapan bahwa kesejahteraan umum dijamin dengan lebih baik melalui usaha egois masing-masing individu tidak pernah meyakinkan dan oleh sejarah telah dibuktikan salah sebagaimana kelihatan dalam kenyataan bahwa dalam sistem ekonomi liberal murni seluruh kelas buruh industri jatuh ke dalam suatu tingkat kemelaratan yang amat memilukan. Penolakan terhadap tanggung jawab sosial negara atas nama kebebasan hanya melayani kepentingan borjusi liberal sendiri."

Tujuan cita negara hukum tidak tercapai dengan konsep Negara Hukum Liberal. Konsep ini kemudian diperbaiki oleh Sarjana dari Jerman, yaitu Frederich Julius Stahl.

c. Negara Hukum Formal

Negara hukum formal adalah negara hukum yang mendapat pengesahan dari rakyat. Segala tindakan penguasa yang memerlukan bentuk hukum tertentu, harus berdasarkan undang-undang. Negara hukum formal ini disebut pula dengan negara demokratis yang berlandaskan negara hukum.

Dengan pengaruh paham liberal dari Rousseau, F.J. Stahl menyusun negara hukum formal dengan unsur-unsur utamanya sebagai berikut :<sup>45</sup>

- 1) Adanya jaminan terhadap hak-hak asasi.
- 2) Penyelenggaraan negara berdasarkan trias politica (pemisahan kekuasaan).
- 3) Pemerintahan didasarkan pada undang-undang.
- 4) Adanya peradilan administrasi.

Dari empat unsur utama negara hukum formal tersebut, dapat ditarik kesimpulan, bahwa menurut Stahl, negara hukum bertujuan untuk melindungi hak-hak asasi warga negaranya dengan cara membatasi dan mengawasi gerak langkah dan kekuasaan negara dengan undang-undang. Hanya mengedepankan aspek formal semata, sehingga hak asasi dan kebebasan individu terlindungi secara formal, dan hasilnya hanya membawa persamaan dalam aspek hukum dan politik saja.<sup>46</sup> Konsep Stahl ini merupakan penyempurnaan terhadap konsep negara hukum liberal. Karya ilmiahnya berjudul *Philosophie des Rechts*.

Berbeda dengan konsep Immanuel Kant adalah konsep dari Robert von Mohl. Dalam karya ilmiahnya *Polizei Wissenschaftslehre*, dikatakan bahwa negara hukum adalah negara yang diperintah oleh hukum. Kant dianggap hanya memperhatikan segi formal hukumnya semata, tanpa memperhatikan segi formal hukumnya semata, tanpa memperhatikan siapa yang membuat hukum itu. Bukankah negara totaliter juga negara yang

<sup>45</sup> Padmo Wahjono, *Pembangunan Hukum di Indonesia*, Indhill Co., Jakarta, 1989, hlm.

<sup>46</sup> *Ibid.*, hlm.47

diatur oleh hukum, yang dibuat sang diktator atau tiran? Apakah negara totaliter atau tiran akan digolongkan dalam negara hukum? Konsep Kant akan menimbulkan dua kemungkinan penampilan yang berlawanan, yaitu sebagai negara hukum yang membatasi kesewenang-wenangan kekuasaan saja, sedang yang lainnya adalah sebaliknya, yaitu mengurangi atau membatasi kebebasan hak-hak masyarakat, asal saja dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum, yaitu hukum yang dibuat oleh sang penguasa itu sendiri. Karena itu, kalau kita mempergunakan kriteria yang dipergunakan oleh Kant, maka negara diktator ataupun negara totaliter akan dapat digolongkan dalam negara hukum.<sup>47</sup>

d. Negara Hukum Materiil

Negara hukum materiil sebenarnya merupakan perkembangan lebih lanjut dari negara hukum formal. Apabila pada negara hukum formal tindakan dari penguasa harus berdasarkan undang-undang atau harus berlaku asas *legalitas*, maka dalam negara hukum materiil tindakan dari penguasa dapat menyimpang dari undang-undang atau berlaku asas *opportunitas*.<sup>48</sup> Hal tersebut bisa dilakukan penguasa untuk kepentingan yang lebih luas, yaitu kepentingan masyarakat.

Tipe negara hukum ini sering disebut negara hukum dalam arti yang luas, disebut pula Negara Hukum Modern. Perkembangan masyarakat serta kebutuhan masyarakat tidak cukup kalau hanya diatur secara formal dengan asas legalitas. Dampaknya, negara hukum formal

---

<sup>47</sup> *Ibid*, hlm.47-48

<sup>48</sup> Abu Daud Busroh, *Ilmu Negara*, Cetakan Pertama, Bumi Aksara, Jakarta, 1990, hlm. 54

mendapat kritik cukup pedas di negeri Belanda, sehingga Scheltema beranggapan bahwa terdapat banyak tindakan kebijaksanaan dari pemerintah dalam berbagai ketentuan. Hal ini dimungkinkan dengan adanya delegasi dari kekuasaan pembentuk undang-undang kepada pemerintah dalam membuat peraturan pelaksanaan, dan adanya *freis ermessen* memungkinkan pemerintah menjamin ketertiban yang lebih adil dalam usaha memenuhi kebutuhan masyarakat.<sup>49</sup> Tujuan pelimpahan wewenang oleh pembentuk undang-undang ini, adalah karena tugas penyelenggaraan negara tidak lagi hanya menjaga ketertiban yang ada, tetapi juga menerbitkan ketertiban yang adil. Untuk itu diperlukan ruang lingkup kebebasan bertindak yang lebih luas, yakni melalui peningkatan pemberian *freis ermessen* kepada pemerintah untuk menyelenggarakan negara kesejahteraan.

Pada konsep negara kemakmuran atau *wohlfahrtstaats*, negara mengabdikan sepenuhnya kepada masyarakat. Dalam negara kemakmuran, negara adalah satu-satunya untuk menyelenggarakan kemakmuran rakyat. Di sini, negara aktif dalam menyelenggarakan kemakmuran warganya untuk kepentingan seluruh rakyat dan negara. Jadi pada tipe negara kemakmuran ini, tugas negara adalah semata-mata menyelenggarakan kemakmuran rakyat semaksimal mungkin.<sup>50</sup> Karena demikian luasnya fungsi pemerintah dalam negara hukum modern, maka tentu saja, makin

---

<sup>49</sup> Azhari, *Negara.... Op.Cit.*, hlm.51.

<sup>50</sup> Padmo Wahyono, *Ilmu Negara Suatu Sistemik dan Penjelasan 14 Teori Ilmu Negara dari Jellinek*, Melati Study Group, Jakarta, 1977, hlm.22. Lihat dalam Ellydar Chaidir, *Negara Hukum, Demokrasi dan Konstalasi Ketatanegaraan Indonesia*, *Op.Cit.*, hlm.31



luas pula peranan hukum administrasi negara di dalamnya. Dengan demikian, dalam tipe negara kesejahteraan sekarang ini, peranan Hukum Administrasi Negara begitu dominan.

Perkembangan dalam praktek negara hukum di negara-negara Barat telah mengubah pengertian asas legalitas, yang semula diartikan sebagai pemerintahan berdasar atas undang-undang (*wetmatigheid van het bestuur*), menjadi pemerintahan berdasar atas hukum (*rechtmatigheid van het bestuur*). Perubahan pengertian dari *wetmatig* ke *rechtmatig* menunjukkan adanya pergeseran nilai dalam masyarakat. Rakyat tidak lagi terlalu konfrontatif terhadap kekuasaan penguasa, melainkan sudah berubah dan menganggap pemerintah sebagai partner untuk mencapai tujuannya, yaitu kemakmuran. Selanjutnya, karena dalam *rechtmatigheid van het bestuur* masih ditemui hambatan untuk mencapai kehidupan yang nyaman seperti yang diinginkan manusia, terutama di Eropa Barat, maka usaha pergeseran nilai-nilai dari asas legalitas pun menjadi lebih longgar lagi menjadi *doelmatigheid van het bestuur*.<sup>51</sup>

Dalam kepustakaan Indonesia, istilah negara hukum merupakan terjemahan langsung dari *rechtstaat*. Istilah *rechtstaat* mulai populer di Eropa sejak abad XIX, meskipun pemikiran tentang itu sudah lama keberadaannya. Istilah *the rule of law* mulai populer dengan terbitnya sebuah buku dari Albert Venn Dicey tahun 1885, dengan judul *Introduction to the Study of Law of The Constitution*. Dari latar belakang

---

<sup>51</sup> Padmo Wahyono, Op.Cit., hlm.151

dan dari sistem hukum yang menopangnya terdapat perbedaan antara konsep *Rechtstaat* dengan konsep *the rule of law*. Meskipun, dalam perkembangan dewasa ini tidak dipermasalahkan lagi perbedaan antara keduanya, karena pada dasarnya kedua konsep itu mengarahkan dirinya pada satu sasaran yang utama, yaitu pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia. Meskipun dengan sasaran yang sama tetapi keduanya tetap berjalan dengan sistem sendiri yaitu sistem hukum sendiri.<sup>52</sup>

Konsep *rechtstaat* lahir dari suatu perjuangan menentang absolutisme, sehingga sifat revolusioner. Sebaliknya konsep *the rule of law* berkembang secara evolusioner. Hal ini nampak dari isi atau kriteria *rechtsstaat* dan kriteria *the rule of law*. Konsep *rechtstaat* bertumpu atas sistem hukum yang disebut *civil law*. Sedangkan konsep *the rule of law* bertumpu atas sistem hukum yang disebut *common law*. Karakteristik *civil law* adalah administratif, sedangkan karakteristik *common law* adalah *judicial*.<sup>53</sup> Ciri-ciri *rechtstaat* adalah :

- 1) Adanya undang-undang dasar atau konstitusi yang memuat ketentuan tertulis tentang hubungan antara penguasa dan rakyat;
- 2) Adanya pembagian kekuasaan negara;
- 3) Diakui dan dilindunginya hak-hak kebebasan rakyat.

Ciri-ciri di atas menunjukkan dengan jelas bahwa ide sentral *rechtstaat* adalah pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi

---

<sup>52</sup> Philipus M.Hajon, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia*, Bina Ilmu, Surabaya, 1987, hlm.72

<sup>53</sup> *Ibid*

manusia yang bertumpu atas prinsip kebebasan dan persamaan. Adanya undang-undang dasar akan memberikan jaminan konstitusional terhadap asas kebebasan dan persamaan. Adanya pembagian kekuasaan dimaksudkan untuk menghindarkan penumpukan kekuasaan dalam satu tangan yang sangat cenderung kepada penyalahgunaan kekuasaan (*abuse of power*), berarti pemerkosaan terhadap kebebasan dan persamaan.

A.V. Dicey menyetengahkan tiga arti dari *the rule of law* sebagai berikut :<sup>54</sup>

- 1) Supremasi absolut atau predominasi dari *regular law* untuk menentang pengaruh dari *arbitrary power* dan meniadakan kesewenangan, prerogatif atau *discretionary authority* yang luas dari pemerintah.
- 2) Persamaan di hadapan hukum atau penundukan yang sama dari semua golongan kepada *ordinary law of the land* yang dilaksanakan oleh *ordinary court*; ini berarti bahwa tidak ada orang yang berada di atas hukum; tidak ada peradilan administrasi negara;
- 3) Konstitusi adalah hasil dari *the ordinary law of the land*, bahwa hukum konstitusi bukanlah sumber tetapi merupakan konsekuensi dari hak-hak individu yang dirumuskan dan ditegaskan oleh peradilan.

Dari sejarah kelahiran, perkembangan, maupun pelaksanaannya di berbagai negara, konsep negara hukum sangat dipengaruhi dan tidak dapat dipisahkan dari asas kedaulatan rakyat, asas demokrasi, serta asas konstitusional. Hukum yang hendak ditegakkan dalam negara hukum agar

---

<sup>54</sup> Ibid., hlm.80

hak-hak asasi warganya benar-benar terlindungi haruslah hukum yang benar dan adil, yaitu hukum yang bersumber dari aspirasi rakyat untuk rakyat, dan dibuat oleh rakyat melalui wakil-wakilnya yang dipilih secara konstitusional tertentu.

Dengan demikian, elemen-elemen yang penting dari sebuah negara hukum, yang merupakan ciri khas dan merupakan syarat mutlak, adalah :

- 1) Asas pengakuan dan perlindungan hak-hak asasi manusia;
- 2) Asas legalitas;
- 3) Asas pembagian kekuasaan negara;
- 4) Asas peradilan yang bebas dan tidak memihak;
- 5) Asas kedaulatan rakyat;
- 6) Asas demokrasi, dan
- 7) Asas Konstitusional

Ketujuh ciri khas dan merupakan syarat mutlak bagi adanya sebuah negara hukum material tersebut adalah konsekuensi dari tujuan yang dicita-citakan. Tujuan bernegara hukum (*rule of law*) tidak bisa dicapai, jika ketujuh ciri atau syarat tersebut tidak dipenuhi.<sup>55</sup>

e. Negara Hukum Sosialis

Pada mulanya manusia secara alamiah memiliki atau menguasai sumber daya alam untuk kebutuhan hidupnya. Pemilikan (penguasaan) yang demikian secara bertahap menimbulkan perbedaan di antara sesama

---

<sup>55</sup> Ellydar Chaidir, *Op.Cit.* hlm.37

manusia yang disebabkan oleh ketidaksamaan kemampuan dalam melakukan usaha dan juga perbedaan kekuatan.

Perbedaan kekuatan itu melahirkan kelas-kelas dalam masyarakat, yaitu kelas yang memiliki kemampuan menguasai sumber daya alam (*the haves*) dan kelas yang tidak memiliki kemampuan menguasai sumber daya alam (*the haves not*) yang menurut Karl Marx dan Frederich Engels dinamakan sebagai golongan borjuis dan golongan proletariat.<sup>56</sup> Ketika itu, terciptalah suatu kondisi dalam masyarakat, dimana kekayaan menentukan kekuasaan atau kekuasaan ditentukan oleh kemampuan dalam menguasai sumber daya alam dan sumber daya ekonomi lainnya. Golongan borjuis pun sering melakukan penindasan-penindasan terhadap golongan proletar atau rakyat jelata.

Sehingga terciptalah kelas-kelas dalam masyarakat dengan kepentingan yang bertentangan satu sama lain. Akibatnya sering menimbulkan pertentangan kelas dimana kelompok borjuis lebih berkuasa daripada kelompok proletar. Untuk mempertahankan kekuasaan dan penindasannya, golongan *borjuis* (kapitalis) menggunakan negara dan hukum sebagai sarana untuk melegitimasi tindakannya. Akan tetapi, meskipun hukum dan negara digunakan sebagai alat legitimasi kekuasaannya, tidak berarti upaya untuk mengakhiri pertentangan kelas itu tidak ada. Bahkan, usaha menentang hegemoni kelas itu semakin kuat. Oleh karena golongan proletar tidak memiliki kekuasaan dan kemampuan

---

<sup>56</sup> Sri Soemantri, *Bunga Rampai Hukum Tata Negara Indonesia*, Alumni, Bandung, 1992, hlm.17.

dari segi politik dan ekonomi untuk menghapuskan perbedaan kelas dalam masyarakat, maka jalan satu-satunya bagi golongan proletariat adalah dengan melakukan revolusi terhadap kaum borjuis. Sebab dengan hapusnya perbedaan kelas, maka berakhir pula pertentangan antar kelas itu.

Menurut konsep sosialis terutama aliran sosialis ilmiah yang dipelopori Karl Marx, keburukan-keburukan sosial-ekonomi yang timbul dalam sistem kapitalisme, berakar pada dibenarkannya hak milik perorangan atas sumber daya alam dan diberikannya kebebasan berusaha tanpa batas bagi pengusaha perseorangan untuk mengejar kepentingan pribadinya.<sup>57</sup>

Dialektika *marxisme* tiba pada satu tesis, bahwa semua sumber daya alam harus dikuasai oleh negara untuk menjamin distribusi, sedangkan anti tesisnya ialah pemilikan perorangan atas sumber daya alam dihapuskan atau dilarang dan sintetisnya ialah sumberdaya alam menjadi milik bersama yang secara konkret dimiliki negara (*etatisme*). Oleh karena itu, pada negara-negara sosialis (komunis) yang berpaham marxisme, pemilikan individu (*individual ownership*) atas sumber daya alam tidak dikenal dan tidak pernah diakui secara hukum.

Akibat monopoli negara, aktivitas ekonomi rakyat menjadi tidak berkembang, sementara beban negara bertambah berat karena harus menanggung segala kebutuhan masyarakat. Akibatnya menimbulkan

---

<sup>57</sup> Mustamin Daeng Matutu, *Selayang Pandang (tentang) Perkembangan Tipe-tipe Negara Modern*, makalah, Unhas, Ujung Pandang, 1972, hlm.9 lihat dalam Ellydar Chaidir, *Ibid.*, hlm.38

penderitaan dan penyengsaraan rakyat banyak. Inilah kelemahan utama sistem negara sosialis yang kemudian dalam konteks Indonesia diperbaharui oleh Moh. Hatta dengan konsepnya koperasi.

Pada akhirnya konsep negara hukum berkembang lagi ke arah konsep negara kesejahteraan (*Welfare state*). Konsep negara *welfare state* ini memiliki ciri-ciri sebagai berikut :<sup>58</sup>

- 1) Dalam negara hukum kesejahteraan yang diutamakan adalah terjaminnya hak-hak asasi sosial-ekonomi rakyat;
- 2) Pertimbangan-pertimbangan efisiensi dan manajemen lebih diutamakan dibandingkan dengan pembagian kekuasaan yang berorientasi politis, sehingga peranan eksekutif lebih besar daripada legislatif;
- 3) Hak milik tidak bersifat mutlak;
- 4) Negara tidak hanya menjaga ketertiban dan keamanan atau sekedar penjaga malam (*nachtwakerstaat*), melainkan negara turut serta dalam usaha-usaha sosial maupun ekonomi;
- 5) Kaidah-kaidah hukum administrasi semakin banyak mengatur sosial ekonomi dan membebankan kewajiban tertentu kepada warganegara;
- 6) Peranan hukum publik condong mendesak hukum privat, sebagai konsekuensi semakin luasnya peranan negara;
- 7) Lebih bersifat negara hukum materiil yang mengutamakan keadilan sosial yang bersifat materiil pula.

---

<sup>58</sup> Ellidar Chaidir, *Ibid.*, hlm.39.

Konsepsi negara hukum Indonesia berangkat dari prinsip dasar bahwa ciri khas suatu negara hukum adalah: negara memberikan perlindungan kepada warganya dengan cara berbeda. Negara hukum adalah suatu pengertian yang berkembang, yang terwujud sebagai respon atas masa lampau. Oleh karena itu, unsur negara hukum berakar pada sejarah dan perkembangan suatu bangsa. Setiap bangsa atau negara memiliki sejarah tersendiri yang berbeda.

Di Indonesia konsep negara hukum secara tegas disebutkan dalam Konstitusi 1949, baik dalam Mukadimah Alenia 4 maupun dalam Batang Tubuh Pasal 1 ayat (1). Demikian pula dalam UUDS 1950 istilah negara hukum dicantumkan dalam alinea ke 4 Mukadimah dan dalam Bab I Bagian I, Pasal 1 ayat (1) UUDS 1950.

Dalam UUD 1945 sebelum perubahan, baik dalam Pembukaan maupun Batang Tubuh atau pasal-pasalnya tidak ditemukan rumusan atau istilah "negara hukum". Namun demikian, dalam Penjelasan Umumnya disebutkan bahwa "Indonesia ialah negara yang berdasarkan atas hukum (*rechtstaat*). Kemudian istilah "negara hukum" digunakan secara jelas dan tegas dalam UUD 1945 sesudah perubahan, yaitu dalam Pasal 1 ayat (3).

Di negara-negara penganut Anglo Saxon dikenal terminologi "*the state according to law*" atau "*the state according to the rule of law*", yang identik dengan rumusan negara yang berdasarkan atas hukum". Sementara menurut Daniel S. Lev konsep "*rechtstaat*" di antara tanda kurung dalam Penjelasan UUD 1945 merupakan terminologi yang lazim digunakan di



negara-negara Eropa penganut Kontinental, misalnya Jerman dan Belanda. Digunakannya terminologi tersebut dalam penjelasan UUD 1945 menandakan bahwa konsep negara hukum Indonesia dipengaruhi oleh paham Anglo Saxon "the rule of law" dan Eropa Kontinental "*rechtstaat*". Pengaruh kedua konsep itu diakui Padmo Wahyono yang menulis : Indonesia ialah negara yang berdasarkan hukum, dengan rumusan "*rechtstaat*" di antara kurung; dengan anggapan bahwa pola yang diambil tidak menyimpang dari pengertian negara hukum pada umumnya (*genusbegrip*), disesuaikan dengan keadaan di Indonesia. Artinya, digunakan dengan ukuran pandangan hidup maupun pandangan bernegara kita.

Dari uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa "*rechtstaat*" dapat disamakan artinya dengan negara berdasarkan atas hukum, sedangkan kata "*rechtstaat*" juga lazim diartikan sebagai "negara hukum". Makna negara hukum disini terkandung pengertian adanya pengakuan terhadap prinsip supremasi hukum dan konstitusi, dianutnya prinsip pemisahan dan pembatasan kekuasaan menurut sistem konstitusional yang diatur dalam Undang-undang Dasar, adanya peradilan yang bebas dan tidak memihak yang menjamin persamaan setiap warga negara dalam hukum, serta menjamin keadilan bagi setiap orang termasuk terhadap penyalahgunaan wewenang dari pihak yang berkuasa. Konsep negara hukum Indonesia pasca perubahan UUD 1945 selain berdasarkan pasal 1 ayat (3) yang menyatakan bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum, masih

memasukkan konsepsi rule of law seperti dapat dilihat dari pasal 27 ayat (1) UUD 1945 yang menentukan bahwa setiap warga negara berkedudukan sama di depan hukum dan pemerintahan. Ketentuan-ketentuan Hak Asasi Manusia (HAM) seperti yang tercantum dalam Pasal 27,28,29, 30 dan 31 UUD 1945 memberi kesan bahwa konsepsi negara hukum Indonesia berakar pada individualisme yang lebih mengutamakan hak sipil dan politik seperti yang dikenal dalam konsepsi negara hukum formal yang berakar pada legisme. Pada saat yang sama ciri-ciri negara hukum material sangat kental mewarnai UUD 1945. Adanya penggarisan tentang tujuan negara yang dengan tegas mengharuskan pembangunan "kesejahteraan umum" dan menjadikan "keadilan sosial" sebagai salah satu prinsip kehidupan bernegara tak dapat memberi kesimpulan, selain penegasan hukum (dalam arti sempit, UU) bertugas menegakkan keadilan berdasarkan Pancasila. Ketentuan prinsip yang terdapat di dalam Pembukaan UUD 1945 kemudian dijabarkan dalam Batang Tubuh yang antara lain terlihat dari ketentuan Pasal 33 ayat (2) dan Pasal 34 UUD 1945. Kedua pasal ini mempertegas adanya pengaruh konsep negara hukum materiil yang berintikan pada pembangunan kesejahteraan umum (*social welfare*) sebagai tugas pemerintahan suatu negara. Pasal 33 ayat (2) menegaskan bahwa bumi, air dan kekayaan alam yang terkandung didalamnya dikuasai oleh negara dan digunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat, sedangkan Pasal 34 menegaskan bahwa fakir miskin dan anak-anak terlantar dipelihara oleh negara.

Apa yang diuraikan di atas menunjukkan bahwa konsepsi negara hukum di Indonesia merupakan konsepsi sintesis dari beberapa konsep yang berbeda tradisi hukumnya. Dengan kata lain, dapat dikemukakan bahwa negara hukum formal dan negara hukum materiil yang kemudian diberi nilai keindonesiaan sebagai nilai spesifik, sehingga menjadi negara hukum Pancasila.

Inti dari negara hukum Pancasila adalah penegakan keadilan dan kebenaran, bukan semata-mata penegakan hukum dalam arti formal. Sjahrin Basah<sup>59</sup> mengidentifikasi negara hukum Indonesia yang berdasarkan Pancasila dengan mengajukan pendapat, bahwa mengingat Pancasila dengan mengajukan pendapat, bahwa mengingat Pancasila dijabarkan di dalam beberapa pasal Batang Tubuh UUD 1945 seperti pada Pasal 27, 28, 29, 30 dan 34, maka di negara hukum Indonesia terdapat hak dan kewajiban azasi manusia, hak perorangan yang bukan hanya harus diperhatikan, tapi juga harus ditegakkan dengan mengingat kepentingan umum, menghormati hak orang lain, mengindahkan perlindungan/kepentingan keselamatan bangsa serta moral umum dan ketahanan nasional berdasarkan undang-undang. Di dalam konsepsi yang demikian hak perorangan diakui, dijamin dan dilindungi namun dibatasi oleh: *pertama* fungsi sosial yang dianggap melekat pada hak milik, dan *kedua* corak masyarakat Indonesia yang membebaskan manusia perorangan Indonesia dengan berbagai kewajiban terhadap keluarga,

---

<sup>59</sup> *Ibid.*, hlm.71.

masyarakat dan sesamanya. Menurut Philippus M. Hadjon<sup>60</sup>, negara hukum Indonesia agak berbeda dengan *rechtsstaat* maupun *the rule of law*. *Rechtsstaat* mengedepankan *wetmatigheid* yang kemudian menjadi *rechtmatigheid*, *the rule of law* mengutamakan prinsip *equality before the law*, sedangkan negara hukum Indonesia menghendaki keserasian hubungan antara pemerintah dan rakyat yang mengedepankan asas kerukunan. Dari prinsip ini terlihat pula adanya elemen lain dari negara hukum Pancasila, yakni terjalinnya hubungan fungsional yang proporsional antara kekuasaan-kekuasaan negara, penyelesaian sengketa secara musyawarah, dan peradilan merupakan sarana terakhir. Sedangkan sejauh menyangkut HAM yang ditekankan bukan hanya hak atau kewajiban tetapi jalinan yang seimbang antara keduanya. Oleh karena itu, menurut Hadjon elemen-elemen penting dari negara hukum Indonesia yang berdasar Pancasila adalah :

- a. Keserasian hubungan antara pemerintah dan rakyat berdasarkan asas kerukunan;
- b. Hubungan fungsional yang proporsional antara kekuasaan-kekuasaan negara;
- c. Penyelesaian sengketa secara musyawarah dan peradilan merupakan sarana terakhir jika musyawarah gagal;
- d. Keseimbangan antara hak dan kewajiban.

---

<sup>60</sup> Philippus M. Hadjon, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia*, Bina Ilmu, Surabaya, 1987, hlm.85.

## B. OTONOMI DAERAH

Istilah otonomi berasal dari bahasa Yunani, "autonomos/autonomia", yang berarti keputusan sendiri (*self ruling*).<sup>61</sup> Secara terperinci, otonomi dapat mengandung beberapa pengertian sebagai berikut :

- a. Otonomi adalah suatu kondisi atau ciri untuk tidak dikontrol oleh pihak lain ataupun kekuatan luar;
- b. Otonomi adalah bentuk pemerintahan sendiri (*self-government*), yaitu hak untuk memerintah atau menentukan nasib sendiri (*the right of self government; self determination*);
- c. Pemerintahan sendiri yang dihormati, diakui dan dijamin tidak adanya kontrol oleh pihak lain terhadap fungsi daerah (*local internal affairs*) atau terhadap minoritas suatu bangsa;
- d. Pemerintahan otonomi memiliki pendapatan yang cukup untuk menentukan nasib sendiri, memenuhi kesejahteraan hidup maupun mencapai tujuan hidup secara adil (*self determination, self sufficiency, self reliance*);
- e. Pemerintahan otonomi memiliki supremasi/dominasi kekuasaan (*supremacy of authority*) atau hukum (*rule*) yang dilaksanakan sepenuhnya oleh pemegang kekuasaan di daerah.

Berdasarkan etimologis kata otonomi ini memberikan arti "otonomi" sebagai "selfwetgeving atau pengundangan sendiri"<sup>62</sup>. Menurut Amrah

---

<sup>61</sup> Sidik Jatmika, *Otonomi Daerah Perspektif Hubungan Internasional*, BIGRAF Publishing, Yogyakarta, 2001, hlm.1

<sup>62</sup> Shadily, Hasan, *Ensiklopedi Indonesia*, Ichdisar Baru-van hoeve, Jakarta, 1990 hlm.2490

Muslimin istilah "otonomi" berasal dari kata "*autos*" yang berarti "sendiri" dan kata "*nomos*" yang berarti "pemerintah". Sehingga "otonomi" berarti "pemerintahan sendiri" dan pemerintahan disini diartikan secara luas, meliputi kekuasaan eksekutif, legislatif dan yudikatif.<sup>63</sup> Pendapat lainnya, Bagir Manan, menyatakan bahwa: "hakekat otonomi adalah kemandirian, walaupun bukan suatu bentuk kebebasan sebuah satuan yang merdeka (*zelfstandigheid* bukan *onafhankelijkheid*)".<sup>64</sup>

Menurut Yan Pramudya Puspa, otonomi daerah adalah: "hak, wewenang dan kewajiban Daerah untuk mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri, sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku".<sup>65</sup> Kewenangan mengatur dan mengurus rumah tangga di negara kesatuan meliputi segenap kewenangan pemerintahan kecuali beberapa urusan yang dipegang oleh pemerintahan pusat seperti : hubungan luar negeri, pengadilan, moneter dan keuangan, pertahanan dan keamanan.

Hubungan fungsi pemerintahan antara pemerintah pusat dengan pemerintah daerah dilaksanakan dengan sistem otonomi, yang meliputi desentralisasi, dekonsentrasi, dan tugas pembantuan. Hubungan ini bersifat koordinatif administratif, artinya hakekat fungsi pemerintahan tersebut tidak ada yang saling membawahi , namun demikian fungsi dan peran pemerintahan provinsi juga mengemban pemerintahan pusat sebagai wakil pemerintah pusat

---

<sup>63</sup> Amrah Muslimin, *Aspek-aspek Hukum Otonomi Daerah*, Alumni Bandung, 1978, hlm.98.

<sup>64</sup> Bagir Manan, *Menyongsong Fajar Otonomi Daerah*, Pusat Studi Hukum FH UII, Yogyakarta, 2004, hlm.27.

<sup>65</sup> Yan Pramudya Puspa, *Kamus Hukum Lengkap*, Aneka Ilmu, Semarang, 1977, hlm.646.

di daerah.<sup>66</sup> Daerah Otonom adalah kesatuan masyarakat hukum yang mempunyai batas-batas wilayah, yang berwenang mengatur dan mengurus urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat menurut prakarsa sendiri, berdasarkan aspirasi masyarakat dalam sistem negara kesatuan Republik Indonesia. Dalam daerah otonom terdapat unsur-unsur sebagai berikut :

- a. Unsur (*Elemen*) batas wilayah: Sebagai kesatuan masyarakat hukum, batas suatu wilayah adalah sangat menentukan untuk kepastian hukum bagi pemerintah dan masyarakat dalam melakukan interaksi hukum, misalnya dalam penetapan kewajiban tertentu sebagai warga masyarakat serta pemenuhan hak-hak masyarakat terhadap fungsi pelayanan umum pemerintahan dan peningkatan kesejahteraan secara luas kepada masyarakat setempat;
- b. Unsur (*elemen*) pemerintahan. Eksistensi pemerintahan di daerah, didasarkan atas legitimasi undang-undang yang memberikan kewenangan kepada pemerintahan daerah, untuk menjalankan urusan pemerintahan yang berwenang mengatur berdasarkan kreativitasnya sendiri. Elemen pemerintahan daerah adalah meliputi pemerintah daerah dan lembaga DPRD sebagai unsur penyelenggara pemerintahan daerah;
- c. Unsur masyarakat. Masyarakat sebagai elemen pemerintahan daerah merupakan kesatuan masyarakat hukum, baik *gemeinschaft* maupun *gesselschaft*.

---

<sup>66</sup> Siswanto Sunarno, *Hukum Pemerintahan Daerah di Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2006, hlm.5

Otonomi Daerah yang dilaksanakan oleh negara Republik Indonesia telah diatur kerangka landasannya dalam UUD 1945, antara lain:<sup>67</sup>

- Pasal 1 ayat (1) yang berbunyi: " Negara Indonesia ialah Negara Kesatuan yang berbentuk Republik"
- Pasal 18 sebagai berikut :
  - 1) Negara Kesatuan Republik Indonesia dibagi atas daerah-daerah provinsi dan daerah provinsi itu dibagi atas kabupaten dan kota, yang tiap-tiap provinsi, kabupaten dan kota itu mempunyai pemerintahan daerah, yang diatur dengan undang-undang.
  - 2) Pemerintahan daerah provinsi, daerah kabupaten dan kota mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan.
  - 3) Pemerintahan daerah provinsi, daerah kabupaten, dan kota memiliki Dewan Perwakilan Rakyat Daerah yang anggota-anggotanya dipilih melalui pemilihan umum.
  - 4) Gubernur, Bupati dan walikota masing-masing sebagai kepala pemerintahan daerah provinsi, kabupaten dan kota dipilih secara demokratis.
  - 5) Pemerintahan daerah menjalankan otonomi seluas-luasnya kecuali urusan pemerintahan yang oleh undang-undang ditentukan sebagai urusan Pemerintah Pusat.

---

<sup>67</sup> HAW. Widjaya, *Titik Berat Otonomi pada Daerah Tingkat II*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2001, hlm.29



- 6) Pemerintahan daerah berhak menetapkan peraturan daerah dan peraturan-peraturan lain untuk melaksanakan otonomi dan tugas pembantuan
- 7) Susunan dan tatacara penyelenggaraan pemerintah daerah diatur dalam undang-undang
  - Pasal 18A
    - 1) Hubungan wewenang antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah provinsi, kabupaten dan kota atau antara provinsi dan kabupaten, dan kota, diatur dengan undang-undang dengan memperhatikan kekhususan dan keragaman daerah.
    - 2) Hubungan keuangan, pelayanan umum pemanfaatan sumber daya alam dan sumber daya lainnya antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras berdasarkan undang-undang.

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, mengatur penyelenggaraan Pemerintah Daerah yang lebih mengutamakan pelaksanaan asas desentralisasi dari pada asas dekonsentrasi, dan telah menggantikan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah, berkesan menimbulkan harapan baru. Hal ini berarti bahwa Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tersebut diharapkan akan mampu mengubah tata kehidupan pemerintahan Negara Kesatuan Republik Indonesia, khususnya tata kehidupan pemerintahan di daerah. Disamping itu Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 telah memberikan acuan yang lebih

luas untuk mengimplementasikan sistem pemerintahan orde reformasi, yang lebih mengutamakan pelayanan dan pemberdayaan masyarakat.

Pada bagian konsideran huruf b Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 menyebutkan bahwa efisiensi dan efektifitas penyelenggaraan pemerintahan daerah perlu ditingkatkan dengan lebih memperhatikan aspek-aspek hubungan antar susunan pemerintahan dan antar pemerintahan daerah, potensi dan keanekaragaman daerah, peluang dan tantangan persaingan global dengan memberikan kewenangan yang seluas-luasnya kepada daerah disertai dengan pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah dalam kesatuan sistem penyelenggaraan pemerintahan negara.

Kehadiran Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 bagi daerah, terutama bagi Daerah Kabupaten/kota yang memiliki keterkaitan langsung dengan masyarakat, merupakan lembaran baru yang membawa keseragaman bagi pelaksanaan pemerintahan daerah, walaupun substansi/materi Undang-undang berbeda sifatnya, melainkan adanya keyakinan bahwa kepentingan daerah-daerah dapat lebih baik dan berhasil guna (*efisien*) apabila diselenggarakan sendiri oleh daerah-daerah itu masing-masing daripada oleh pemerintah pusat. Hal tersebut perlu adanya pengawasan yang ketat sehingga tujuan akan tercapai maka penyelenggaraan pemerintah daerah menganut sistem desentralisasi, seperti tersebut pada Pasal 1 ayat (7) menyatakan : "Desentralisasi adalah penyerahan wewenang pemerintahan oleh Pemerintah kepada daerah otonom untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintahan dalam sistem negara kesatuan Republik Indonesia".

Penjelasan Pasal 1 ayat (5) Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 telah memberikan batasan bahwa otonomi daerah adalah kewenangan daerah otonom untuk mengatur dan mengurus kepentingan masyarakat setempat menurut prakarsa sendiri berdasarkan aspirasi masyarakat sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Sebagaimana dikemukakan oleh Sujamto bahwa "Hakekatnya penyelenggaraan pemerintahan adalah pelaksanaan fungsi-fungsi pelayanan kepada masyarakat, yakni mengenai sumber daya yang ada itu, dialokasikan kepada masyarakat, untuk meningkatkan kualitas pelayanan, maka pemerintah perlu semakin dekat kepada masyarakat yang perlu dilayani".<sup>68</sup>

Visi otonomi daerah dapat dirumuskan dalam 3 (tiga) ruang lingkup interaksinya yang utama: Politik, ekonomi serta sosial dan budaya.<sup>69</sup> Di bidang politik, karena otonomi adalah buah dari kebijakan desentralisasi dan demokratisasi, maka harus dipahami sebagai sebuah proses untuk membuka ruang bagi lahirnya kepala pemerintahan daerah yang dipilih secara demokratis, memungkinkan penyelenggaraan pemerintahan yang responsif terhadap kepentingan masyarakat luas, dan memelihara suatu mekanisme pengambilan keputusan yang taat pada asas pertanggungjawaban publik.

Di bidang ekonomi, otonomi daerah menjamin lancarnya pelaksanaan kebijakan ekonomi nasional di daerah, dan di pihak lain terbukanya peluang bagi pemerintah daerah mengembangkan kebijakan regional dan lokal untuk mengoptimalkan pendayagunaan potensi ekonomi di daerahnya.

---

<sup>68</sup> Sujamto, *Op.Cit.*, hlm.29

<sup>69</sup> H. Syaikani,HR, Afan Gaffar, M.Ryaas Rasyid, *Otonomi Daerah Dalam Negara Kesatuan*, Pustaka Pelajar kerjasama dengan PUSKAP, Yogyakarta, 2002,hlm.

Di bidang sosial dan budaya, otonomi daerah harus dikelola sebaik mungkin demi menciptakan dan memelihara harmoni sosial, dan pada saat yang sama, memelihara nilai-nilai lokal yang dipandang bersifat kondusif terhadap kemampuan masyarakat merespon dinamika kehidupan di sekitarnya.

Membicarakan tentang otonomi maka tidak akan lepas dari sistem otonomi, yang dibagi menjadi :

a. Sistem Otonomi Materiil

Didalam pengertian rumah tangga secara materiil, yang dinamakan juga ajaran rumah tangga materiil (*materiele huis houdingsleer*). Menurut Krishna Danumurti dan Umbu Rauta, cara penentuan tersebut diatas, didasarkan pada keyakinan bahwa ada perbedaan tugas dan asasi dalam menjalankan usaha-usaha memajukan kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat antara negara dan daerah-daerah otonomi yang lebih kecil. Di sini yang berbeda ialah materi yang menjadi obyek pengurusan dan pengaturan dari masyarakat hukum masing-masing tersebut diatas, oleh karena itulah pengertian ini disebut sebagai ".....sistem otonomi materiil"<sup>70</sup>

Menurut Marsono, ajaran rumah tangga materiil antara Pusat dan Daerah ada pembagian tugas yang terperinci dengan tegas di dalam undang-undang pembentukannya, ada "*materiele taakverdeling*" artinya rumah tangga daerah itu hanya meliputi tugas-tugas yang ditentukan satu persatu secara tegas jadi secara nominatif dalam undang-undang

---

<sup>70</sup> Sarundajang, *Arus Balik Kekuasaan Pusat ke Daerah*, pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 2001, hlm.38

pembentukannya itu.<sup>71</sup> Apa yang tidak tercantum di dalam tidak termasuk rumah tangga daerah, melainkan tetap berada dalam tangan Pemerintah Pusat. Pembagian tugas itu didasarkan kepada suatu keyakinan, bahwa ada perbedaan tugas yang asasi dalam menjalankan usaha-usaha memajukan kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat, antara negara dan daerah-daerah otonom yang lebih kecil.

Daerah otonom sebagai masyarakat hukum yang lebih kecil mempunyai urusan-urusan sendiri yang secara prinsipil berbeda dari negara sebagai masyarakat yang lebih besar dan yang ada di atasnya. Negara dan Daerah-daerah otonom itu masing-masing mempunyai urusan sendiri yang spesifik. Disini yang berbeda adalah materi yang menjadi obyek pengurusan dan pengaturan dari masing-masing masyarakat hukum itu. Karena itulah disebutnya ajaran rumah tangga materiil. Dengan demikian daerah itu tidak dapat leluasa bergerak dan mengembangkan inisiatifnya karena otonomi menurut faham ini rumah tangga itu sifatnya terbatas sekali. Sehingga Daerah Otonomi itu tidak dapat melakukan sesuatu yang tidak tersebut dalam undang-undang pembentukannya, maka langkah kerja dari daerah itu tidak dapat dari ketentuan undang-undang tadi. Ajaran rumah tangga materiil ini disebut juga di dalam literatur Belanda sebagai "*de drie kringenleer*" ajaran ini tidak dapat dipertahankan dan mendorong orang untuk lebih condong kepada ajaran rumah tangga formil.

---

<sup>71</sup> Marsono, *Kepala Daerah Pilihan Rakyat*, Eko Jaya, Jakarta, 2005, hlm.78 bandingkan dengan Josef Riwu Kaho, *Prospek Otonomi Daerah di Indonesia*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2003, hlm.17

b. Sistem Otonomi Formil

Di dalam pengertian otonomi secara formil (*formele huishoudingsleer*), tidak ada perbedaan antara urusan-urusan yang diselenggarakan oleh pemerintah pusat dan oleh daerah-daerah otonom.<sup>72</sup> Hal ini berarti apa yang dapat dilakukan negara (pemerintah pusat), pada prinsipnya dapat pula dilakukan oleh daerah-daerah otonom. Bila ada pembagian tugas (wewenang dan tanggung jawab), hal itu semata-mata disebabkan pertimbangan-pertimbangan yang rasional dan praktis, seperti efisiensi penyelenggaraan tugas pelayanan publik. Artinya, pembagian tugas itu tidaklah disebabkan materi yang diatur berbeda sifatnya, melainkan adanya keyakinan bahwa kepentingan daerah-daerah dapat lebih baik dan berhasil (lebih efisien) apabila diselenggarakan sendiri oleh daerah-daerah itu masing-masing dari pada oleh pemerintah pusat.

Dalam sistem otonomi formil tidak terdapat perbedaan sifat materi yang diurus oleh daerah-daerah sebagai masyarakat hukum yang lebih kecil dan negara sebagai masyarakat hukum yang lebih besar. Perbedaannya adalah tugas diadakan secara formil dengan membuat bentuk-bentuk peraturan tertentu. Demikian pula, dalam sistem otonomi formil tidaklah secara apriori ditetapkan apa yang termasuk rumah tangga daerah otonom. Tugas dari daerah otonom secara normatif tidak terperinci di dalam Undang-undang pembentuknya, melainkan ditentukan dalam asas-asas saja, sedangkan pengaturan yang lebih lanjut diserahkan kepada

---

<sup>72</sup> Ibid, hlm.80. Bandingkan dengan Josef Riwo Kaho, *Ibid*, hlm.18

Pemerintah Daerah. Batasnya tidak ditentukan secara pasti, tetapi tergantung dari keadaan, waktu dan tempat.

Otonomi menurut sistem formil ini, batasnya bertitik tolak pada peraturan yang dibuat oleh pemerintah di atasnya (*rangorde regeling*). Menurut Bagir Manan, yang dapat menjadi kendala dalam sistem otonomi terhadap hal tersebut adalah :<sup>73</sup>

- 1) Tingkat hasil guna dan daya guna sistem otonomi formil sangat bergantung pada kreatifitas dan aktivitas daerah otonom. Daerah harus mampu melihat urusan yang menurut pertimbangan mereka penting bagi daerah, wajar, tepat diatur dan diurus oleh daerah. Bagi daerah-daerah yang kurang mampu memanfaatkan peluang, dalam kenyataannya banyak bergantung kepada pusat atau daerah-daerah tingkat atasnya.
- 2) Keterbatasan dalam hal keuangan daerah. Meskipun mempunyai peluang yang luas untuk mengembangkan urusan rumah tangga daerah, hal ini tidak mungkin terlaksana tanpa ditopang oleh sumber keuangan yang memadai.
- 3) Kemungkinan terjadi secara mudah mengetahui urusan yang belum diselenggarakan oleh pemerintah pusat atau pemerintah daerah tingkat atasnya.

c. Sistem Otonomi Riil

---

<sup>73</sup> Ibid, hlm.81. Bandingkan dengan Josef Riwu Kaho, *Ibid*, hlm.18-20

Pemerintah Indonesia dengan Undang-undang nomor 1 Tahun 1957, juga Undang-undang Nomor 18 Tahun 1965 dan Undang-undang Nomor 5 Tahun 1974 telah memperkenalkan ajaran baru yang dinamakan sistem rumah tangga (*otonomi*) yang riil (*reel*) yaitu sistem yang berdasarkan keadaan dan faktor-faktor yang nyata, sehingga tercapai harmoni antara tugas dengan kemampuan dan kekuatan, baik dalam daerah sendiri, maupun dengan pemerintah pusat. Sistem ini mengambil jalan tengah antara dua ajaran tersebut di atas, dengan tidak melepas prinsip rumah tangga formil, sistem ini memang cocok untuk negara muda seperti Indonesia.

Pemberian tugas dan kewajiban serta wewenang ini didasarkan pada keadaan yang riil di dalam masyarakat. Hal ini membawa konsekuensi bahwa tugas/urusan yang selama ini menjadi wewenang pemerintah pusat dapat diserahkan kepada pemerintah daerah, dengan memperhatikan kemampuan masyarakat daerah untuk mengaturnya dan mengurusnya sendiri. Sebaliknya tugas yang telah menjadi wewenang daerah pada suatu ketika bilamana dipandang perlu dapat ditarik kembali oleh pemerintah pusat.

Sistem ini merupakan jalan atau percampuran dari sistem otonomi materiil dan formil. Dalam arti, sistem ini mengandung anasir-anasir baik dari sistem otonomi materiil maupun sistem otonomi formil sehingga



dapat dikatakan merupakan sistem tersendiri. Menurut Bagir Manan<sup>74</sup>, terhadap sistem otonomi riil ini, bahwa sistem ini mempunyai ciri-ciri khas yang membedakannya dengan kedua sistem pokok otonomi, yaitu menurut urusan pangkal yang ditetapkan pada saat pembentukan suatu daerah otonom, memberikan kepastian mengenai urusan rumah tangga daerah, hal semacam ini tidak mungkin terjadi pada sistem rumah tangga formil.

- 1) Disamping urusan-urusan rumah tangga yang ditetapkan secara "materiil", daerah-daerah dalam rumah tangga riil dapat mengatur dan mengurus pula semua urusan pemerintahan yang menurut pertimbangan adalah penting bagi daerahnya sepanjang belum diatur dan diurus oleh pemerintah pusat atau daerah tingkat atas.
- 2) Otonomi dalam rumah tangga riil di dasarkan pada faktor-faktor nyata suatu daerah. Hal ini memungkinkan perbedaan isi dan jenis urusan-urusan rumah tangga daerah sesuai dengan keadaan masing-masing.

### C. PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH

Sebelum membicarakan lebih jauh dengan pengelolaan keuangan, yang perlu diketahui tentang ciri-ciri utama pengelolaan keuangan yang baik, yakni:<sup>75</sup>

- a. Sederhana;
- b. Lengkap;

---

<sup>74</sup> Ibid, hlm.81. Bandingkan dengan Josef Riwu Kaho, *Prospek Otonomi Daerah di Negara Republik Indonesia*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2003, hlm.18-20

<sup>75</sup> Nick Devas, Brian Binder, Anne Booth, Kenneth Davey, Roy Kelly, *Op.Cit.*, hlm.281

- c. Berhasil guna;
- d. Berdaya guna;
- e. Mudah disesuaikan.

*Sederhana:* Menciptakan tata cara yang sederhana sejalan dengan hasil atau tujuan yang hendak dicapai.

*Lengkap:* Kegiatan menyusun anggaran harus menegakkan keabsahan penerimaan dan pengeluaran; menjaga agar daerah selalu dapat melunasi kewajiban keuangannya; menjalankan pengawasan dari dalam; berusaha mencapai hasil guna dan daya guna setinggi-tingginya dalam semua kegiatan; dan menjaga jangan sampai ada penerimaan dan pengeluaran yang tidak masuk rencana atau tidak dimasukkan dalam anggaran.

*Berhasil guna:* Pengelolaan keuangan bersangkutan harus dalam kenyataan mencapai tujuan-tujuan bersangkutan

*Berdaya Guna:* daya guna memiliki dua segi, *pertama*, pengelolaan keuangan harus dinaikkan setinggi-tingginya artinya hasil yang ditetapkan harus dapat dicapai dengan biaya serendah-rendahnya, dari sudut jumlah petugas dan dana yang dibutuhkan, atau hasil harus dicapai sebesar-besarnya menggunakan petugas dan dana yang telah ditentukan. Kedua, pengelolaan keuangan harus dirancang sedemikian rupa sehingga memperbesar daya guna yang menjadi alat bagi pemerintah daerah untuk menjalankan kegiatan-kegiatannya, dan tidak menghambat.

*Mudah disesuaikan:* Pengelolaan keuangan dibuat tidak kaku dan tidak sulit dalam penerapannya.

Pemerintahan yang didesentralisasi (*decentralized government*) juga mengharuskan adanya *legal framework* keuangan daerah yang menjabarkan kewenangan-kewenangan pemerintah daerah dalam pengelolaan keuangan daerah. Hal itu disebabkan terdapat korelasi yang erat antara keuangan negara dan keuangan daerah.

Pada tahun 1999 ditetapkanlah Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah, yang telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah. Sejarah Pengaturan tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dibedakan dalam 3(tiga) tahap yaitu:

a. Tahap Sebelum Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999

Berdasarkan ketentuan Pasal II Aturan Peralihan UUD 1945, segala badan negara dan peraturan yang ada masih langsung berlaku selama belum diadakan yang baru menurut Undang-undang Dasar ini. Peraturan perundang-undangan khususnya yang mengatur keuangan negara/daerah sampai kurun waktu yang cukup lama masih menggunakan peraturan perundang-undangan produk kolonial Belanda/ Pemerintah Hindia Belanda. Bahkan baru tahun 2003 setelah reformasi di segala bidang dicetuskan, negara kita baru mempunyai undang-undang keuangan negara yang merupakan produk nasional, walaupun keinginan untuk mempunyai undang-undang tentang keuangan produk bangsa sendiri sudah sejak lama dikemukakan oleh para pakar dan pejabat terkait yang peduli akan hal tersebut.

Walaupun secara nasional masih diberlakukan peraturan perundang-undangan produk kolonial antara lain Indische Comptabiliteitswet (ICW) yaitu Undang-undang Perbendaharaan Hindia Belanda (Stbld.1925 No.448 yang telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1968), namun pengelolaan keuangan daerah karena mempunyai struktur dan karakteristik yang khusus, pada tahun 1972 ditetapkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 36 Tahun 1972 tentang Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah, sebagai dasar hukum pengelolaan keuangan daerah. PP tersebut ditetapkan berdasarkan ketentuan Pasal 75 ayat (3) Undang-undang Nomor 18 Tahun 1965 tentang Pokok-pokok Pemerintahan Daerah. Kecuali itu ditetapkan pula Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1973 tentang Pedoman Penyelenggaraan Keuangan Daerah.

Setelah ditetapkan Undang-undang Nomor 5 Tahun 1974 tentang Pokok-pokok Pemerintahan di Daerah yang mencabut Undang-undang Nomor 18 Tahun 1965, ditetapkanlah Peraturan Pemerintah Nomor 5 Tahun 1975 tentang Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah. Penetapan PP No.5 Tahun 1975 berarti juga telah mencabut PP No.36 tahun 1972.

Kemudian ditetapkan pula PP No.6 Tahun 1975 tentang Cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD yang juga mencabut PP Nomor 48 Tahun 1973. Dalam kurun waktu berlakunya Undang-undang Nomor 5 Tahun

1974 ditetapkan Keputusan Menteri Dalam Negeri (Kepmendagri) Nomor 900-099 tanggal 2 April 1980 tentang Manual Administrasi Keuangan Daerah, Kepmendagri Nomor 020-595 tanggal 17 Desember 1980 tentang Manual Administrasi Barang Daerah dan Kepmendagri Nomor 970-893 tanggal 24 Desember 1981 tentang Manual Administrasi Pendapatan Daerah.

b. Tahap setelah diundangkannya Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999

Untuk memenuhi tuntutan reformasi, ditetapkan Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah yang salah satu arahnya adalah untuk mendorong pemberdayaan masyarakat, menumbuhkan prakarsa dan kreativitas, meningkatkan peran serta masyarakat dan mengembangkan peran dan fungsi DPRD. Reformaasi dalam bidang Pemerintahan daerah, diikuti pula dengan reformasi di bidang Pengelolaan Keuangan daerah. Dalam tahun 2000 ditetapkanlah Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah yang mencabut PP Nomor 5 Tahun 1975 dan PP Nomor 6 Tahun 1975. Kalau sebelum diberlakukannya PP Nomor 105 Tahun 2000 dianut sistem penganggaran tradisional maka berdasarkan setelah ditetapkan PP Nomor 105 Tahun 2000 dianut sistem anggaran kinerja.

Anggaran dengan pendekatan kinerja adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan. Selanjutnya atas

dasar ketentuan Pasal 14 ayat (4) PP Nomor 105 Tahun 2000, ditetapkan Keputusan Menteri Dalam Negeri (Kepmendagri) Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD. Berdasarkan ketentuan Pasal 106 ayat(1) dalam aturan peralihan Keputusan Mendagri Nomor 29 Tahun 2002 dinyatakan bahwa tata cara penyusunan APBD, Perubahan APBD, penatausahaan pelaksanaan dan Perhitungan APBD Tahun 2002 (berdasarkan PP Nomor 6 Tahun 1975) dinyatakan tetap berlaku. Ketentuan ini dimaksudkan agar daerah tidak mengalami kesulitan dalam pelaksanaannya mengingat Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 sendiri ditetapkan pada pertengahan tahun anggaran 2002 yakni tanggal 10 Juni 2002. Bahkan dalam praktek satu atau dua tahun anggaran berikutnya masih terdapat daerah yang belum mampu melaksanakan ketentuan Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 yang pada umumnya disebabkan oleh keterbatasan tersedianya sumber daya manusia yang mampu untuk itu.

Pada tahun 2003 diundangkan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang disusul dengan ditetapkannya Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara. Ketiga undang-undang tersebut lazimnya disebut paket undang-undang keuangan negara karena proses

- 4) Catatan atas laporan keuangan yang dilampiri dengan laporan keuangan badan usaha milik Daerah.

Laporan keuangan sebagaimana dimaksud disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar akuntansi pemerintah, selanjutnya disebut SAP adalah prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

#### **D. TUGAS DAN WEWENANG BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA**

##### **1. Sejarah Badan Pemeriksa Keuangan.**

Berbicara tentang sejarah Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia tidak dapat dilepaskan sama sekali dari sejarah *Algemeene Rekenkamer* (ARK), karena:

Pertama, para pendiri negara tatkala membahas mengenai Undang-Undang Dasar negara Indonesia Merdeka yang dicita-citakan, menginginkan adanya suatu Badan Pemeriksa Keuangan seperti halnya "*Rekenkamer*" di zaman Hindia Belanda. Mereka menjadikan *Algemeene Rekenkamer* Hindia Belanda sebagai model dari Badan Pemeriksa Keuangan yang eksistensinya dicantumkan dalam UUD 1945.

Kedua, ketentuan perundang-undangan yang mengatur mengenai ARK, yaitu ICW dan IAR sampai sekarang masih berlaku berdasarkan Pasal II

Aturan Peralihan Undang-undang Dasar 1945. Ketentuan peraturan perundang-undangan ini masih menjadi landasan operasional bagi kiprah BPK.

Tugas *Algemeene Rekenkamer* adalah <sup>77</sup>

- a. Melakukan *controle* (pengawasan selanjutnya) atau pengurusan keuangan, baik pengeluaran maupun penerimaan negara;
- b. Melakukan *toezicht* (pengawasan) atas pengurusan barang negara baik dalam gudang-gudang negara maupun di tempat-tempat lainnya;
- c. Melakukan pemeriksaan terhadap perhitungan anggaran dan perhitungan bendaharawan

Sedangkan fungsinya adalah

- a. Melakukan pemeriksaan terhadap pengurusan (penguasaan, penggunaan, pembukuan) dan pertanggungjawaban keuangan negara;
- b. Memberikan rekomendasi kepada pemerintah;
- c. Menetapkan tuntutan terhadap para bendaharawan yang salah, lalai atau alpa yang melanggar ketentuan ICW dan ketentuan lainnya (*quasi yudicial*).

Pada masa perang kemerdekaan tahun 1945, dalam Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 ditegaskan bahwa untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), yang peraturannya ditetapkan dengan undang-undang. Ketentuan ini direalisasikan dan diumumkan oleh Menteri Keuangan kepada seluruh

---

<sup>77</sup> BEPEKA RI, *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Sekretariat Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan, Jakarta, 1998, hlm.43-55



kementrian tentang persiapan pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan, di kota Magelang pada tanggal 10 Desember 1946. Pekerjaan "persiapan" ini menghasilkan pendirian Badan Pemeriksa Keuangan Negara dengan Penetapan Pemerintah tanggal 28 Desember 1946 No.11/UM di Yogyakarta. Badan ini mulai bekerja pada tanggal 1 Januari 1947. Berdasarkan Penetapan Pemerintah tersebut dan Peraturan Peralihan Pasal II UUD 1945, tugas, kewajiban, susunan, dan tata kerja BPK RI masih berpegang pada peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi *Algemeene Rekenkamer* Hindia Belanda. Hal ini terjadi karena pada waktu itu Negara RI masih berada dalam masa perjuangan mempertahankan kemerdekaan sehingga waktu dan keadaan tidak memungkinkan untuk membuat peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang kegiatan BPK.

Satu-satunya peraturan perundang-undangan yang diterbitkan guna menunjang pelaksanaan tugas BPK adalah penegasan Menteri Keuangan dalam surat Nomor 003-21-49 tanggal 10 Desember 1949. Dalam suratnya tersebut, Menteri Keuangan meminta kepada semua kementerian masing-masing untuk mengirimkan selekasnya kepada Badan Pemeriksa Keuangan, surat-surat dan daftar-daftar yang menurut aturan-aturan dahulu biasa dikirimkan kepada *Algemeene Rekenkamer*.

Pada masa demokrasi liberal yang dimulai sejak tahun 1949 berdasarkan Pasal 115 Konstitusi Republik Indonesia Serikat (RIS) nama Badan Pemeriksa Keuangan diganti dengan Dewan Pengawas Keuangan.

Dewan Pengawas Keuangan ini berkedudukan di Bogor. Susunan personalianya terdiri dari unsur-unsur Badan Pemeriksa Keuangan di Yogyakarta dan *Algemeene Rekenkamer* di Bogor.

Konstitusi RIS tidak berumur panjang dan pada tanggal 15 Agustus 1950 diganti dengan UUDS 1950. Oleh karena itu Dewan Pengawas Keuangan RIS di Bogor dan Badan Pemeriksa Keuangan Negara di Yogyakarta bergabung menjadi Dewan Pengawas Keuangan RI yang berkedudukan di Bogor, sedangkan Badan Pemeriksa Keuangan di Yogyakarta menjadi perwakilannya.

Pertumbuhan Negara Republik Indonesia antara tahun 1950 sampai dengan tahun 1959 mengalami pasang surut. Berdasarkan Dekrit Presiden pada tanggal 5 Juli 1959, Negara RI akhirnya kembali kepada landasan konstitusi UUD 1945.

Sehubungan dengan itu, nama Dewan Pengawas Keuangan, sesuai dengan ketentuan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 diganti menjadi Badan Pemeriksa Keuangan. Walaupun namanya berganti, namun landasan pelaksanaan kegiatannya masih tetap berdasarkan pada peraturan perundang-undangan yang lama (ICW dan IAR).

Untuk menunjang tugas, kedudukan dan wewenang dari Badan Pemeriksa Keuangan ditetapkanlah Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang (Perpu) Nomor 7 Tahun 1963 tanggal 12 Oktober 1963 tentang Pengawasan Keuangan Negara. Kemudian pada tanggal 2 Mei 1964 Perpu tersebut telah dicabut kembali dan diganti dengan Perpu

Nomor 6 Tahun 1964 yang terdapat hal-hal yang baru, antara lain mengenai pimpinan, kedudukan, dan jumlah anggota Badan. Tugas Badan yang semula bersifat preventif beralih menjadi represif dengan pertimbangan bahwa pengawasan preventif telah diatur dalam Keputusan Presiden (Keppres) Nomor 29 Tahun 1963.

Pada tanggal 23 Agustus 1965 dengan berbagai penyempurnaan atas PERPU Nomor 6 Tahun 1964, akhirnya ditetapkan menjadi Undang-undang Nomor 17 Tahun 1965. Dalam UU ini dinyatakan, bahwa Presiden sebagai Pemimpin Besar Revolusi memegang kekuasaan pemeriksaan, pengawasan, dan penelitian tertinggi atas penguasaan dan pengurusan keuangan negara. Dalam pelaksanaan sehari-harinya kekuasaan tersebut dilakukan atas nama dan untuk beliau oleh BPK.

Selain itu terdapat perubahan pimpinan BPK, sebelumnya berasal dari pegawai negeri, sedangkan Pimpinan BPK yang baru berasal dari wakil-wakil partai politik, wakil angkatan bersenjata dan wakil organisasi-organisasi masa serta orang-orang yang mempunyai dukungan masyarakat yang terorganisasi, yang ditunjuk oleh Presiden. Dari ketentuan-ketentuan ini dapat diketahui bahwa kedudukan BPK ternyata tidak sesuai lagi dengan makna yang diamanatkan dalam UUD 1945.

Setelah mengalami pembahasan yang cukup lama, Pemerintah dan DPR akhirnya menetapkan Undang-undang Nomor 5 Tahun 1973 sebagai pengganti Undang-undang Nomor 17 Tahun 1965 tentang Pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan

Undang-undang Nomor 5 Tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan menegaskan, bahwa BPK adalah Lembaga Tinggi Negara yang dalam pelaksanaan tugasnya terlepas dari pengaruh, dan kekuasaan pemerintah, akan tetapi tidak berdiri di atas pemerintah.<sup>78</sup> UU Nomor 5 Tahun 1973 terdiri dari 22 pasal dan memberikan landasan yuridis yang dapat membantu Badan dalam memenuhi tugas konstitusionalnya untuk menyempurnakan kedudukan, tugas, kewajiban, wewenang dan cara kerja BPK melalui tahapan penyempurnaan yang terus-menerus.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) bertugas memeriksa langsung tanggung jawab keuangan negara dan hasil pemeriksaannya diberitahukan kepada DPR (Pasal 23 ayat (5)) untuk mengikuti dan menilai kebijaksanaan ekonomis-finansial pemerintah yang dijalankan oleh aparatur administrasi negara yang dipimpin oleh pemerintah.

BPK bertugas untuk memeriksa tanggung jawab pemerintah tentang keuangan negara dan memeriksa semua pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan belanja Negara. Sehubungan dengan penunaian tugasnya, BPK meminta keterangan yang wajib diberikan oleh setiap orang, badan/instansi pemerintah, atau badan swasta, sepanjang tidak bertentangan dengan undang-undang. Pembentukan BPK sesungguhnya memperkuat pelaksanaan demokrasi dalam arti sebenarnya, oleh karena pengaturan kebijaksanaan dan arah keuangan negara yang dilakukan DPR saja belum dapat dikatakan cukup.

---

<sup>78</sup> C.S.T. Kansil, *Sistem Pemerintahan Indonesia*, PT. Bumi Aksara, Jakarta, 2003, hlm.86

Tidak kalah pentingnya adalah mengawasi apakah kebijaksanaan dan arah tersebut dilaksanakan pemerintah dengan sebaik-baiknya menurut tujuan semula secara tertib. Jadi, BPK bertugas memeriksa pertanggungjawaban pemerintah tentang keuangan negara dan memeriksa semua pelaksanaan APBN yang hasil pemeriksaannya diberitahukan kepada DPR.

Hasil pemeriksaan BPK ini pun disertai sanksi pidana. Apabila hasil pemeriksaan mengungkapkan sangkaan terjadinya tindakan-tindakan pidana atau perbuatan yang merugikan negara, maka masalahnya diberitahukan kepada Kepolisian atau Kejaksaan. Ditinjau dari segi ini, maka hasil pemeriksaan BPK merupakan upaya yang menjamin negara yang bersih dan sehat.

Keanggotaan dalam BPK itu "tidak mewakili sesuatu golongan" darimana pun asal para anggota. Kedudukannya yang bebas dan terlepas dari pengaruh pemerintah itu diperlukan untuk menjamin agar BPK dapat bekerja secara obyektif. Sudah selayaknya sebagai sesama lembaga tinggi negara, antara BPK, DPR, dan pemerintah terjalin kerjasama yang sebaik-baiknya. Namun kerjasama yang baik ini tidaklah berarti "saling melindungi atau saling menutupi kekurangan masing-masing"

## E. SEJARAH PENGATURAN TENTANG PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA

Pemeriksaan keuangan negara tidak bisa lepas dari Anggaran Negara, maka untuk menyimak sejarah pemeriksaan keuangan negara perlu menelusuri munculnya istilah Anggaran Negara dalam sejarah ketatanegaraan Indonesia. Pengertian Anggaran Negara telah dikenal pada abad pertengahan, pada masa itu fungsi negara diselenggarakan oleh satu kekuasaan tunggal.<sup>79</sup> Penyelenggaraan fungsi negara oleh kekuasaan tunggal itu berarti fungsi mengatur (*regeling*) fungsi melaksanakan peraturan (*bestuur*) fungsi mengadili (*rechtspraak*) dan pemeliharaan ketertiban (*politie*) dilaksanakan oleh satu tangan. Dengan demikian berarti pula yang menentukan dan mengatur anggaran, mengelola anggaran yang disediakan, mengawasi pengelolaan anggaran tersebut dilakukan oleh kekuasaan tunggal. Konsepsi pemisahan penyelenggaraan fungsi negara sehingga kekuasaan menentukan dan mengatur anggaran, mengelola anggaran dan mengawasi pengelolaan anggaran dengan sendirinya memerlukan aktivitas pemeriksaan khususnya dalam rangka mengawasi pelaksanaan peraturan dari pengelolaan anggaran tersebut.

Sejarah di bidang pengaturan pemeriksaan keuangan negara dibagi dalam beberapa periode yaitu sebagai berikut :

### 1. Periode sebelum Kemerdekaan

---

<sup>79</sup> Abu Daud Busroh, *Op.Cit*, hlm.32

Sejarah ketatanegaraan sebelum periode kemerdekaan banyak dipengaruhi oleh ketatanegaraan Belanda. Sejak proklamasi pengangkatan putra orange sebagai raja dengan nama Willem I tanggal 2 Desember 1813. Pada waktu pengangkatannya sebagai raja Willem I berpendirian bahwa kekuasaan dilaksanakan dengan "demi berkat Allah" dan berdasarkan "Persetujuan rakyat",<sup>80</sup> dan selanjutnya ia berjanji akan menetapkan konstitusi dengan lebih dulu meminta pendapat rakyat. Berdasarkan janji tersebut dan *koninkijk Besluit* tanggal 21 Desember 1813 maka pada tanggal 29 Maret 1814 ditetapkanlah konstitusi. Dengan Konstitusi 1814 tersebut Nederland ditetapkan sebagai Kerajaan Konstitusional yang berbentuk monarki konstitusional serta dengan kekuasaan mengendalikan daerah jajahan, termasuk Indonesia (*Nederlands Indie*).

Dalam Konstitusi 1814 tersebut ditetapkan pula lembaga-lembaga negara "*de Vorst, de Raad van State, de Staten General, de Hoge Raad dan Algemene Rekenkamer*". Pada masa antara 1816 sampai dengan 1836 diterbitkan beberapa *Reglement* oleh *Comisaris General* atau oleh/dan atau Raja Nederland. Dengan *Regering Regelement-Regering Regelement* tersebut Indonesia (*Nederland Indie*) diakui sebagai "Persekutuan Hukum Publik Teritorial otonom bawahan dengan organisasi pemerintahan pusat dan Daerah tersendiri, kas, anggaran belanja dan Administrasi Keuangan (pendapatan dan pengeluaran tersendiri).

---

<sup>80</sup> Wolhof, G.J. *Hukum Tata Negara Indonesia*, Timun Mas, Jakarta, 1955, hlm.44

Melalui *Regering Regelement* 1936 ditetapkanlah pemerintah Indonesia dengan organisasi pemerintahan yang terdiri dari Gubernur General sebagai penguasa tunggal mewakili Raja Nederland. Untuk urusan anggaran belanja dan perhitungan anggaran belanja tetap menjadi wewenang Raja.

Pada tahun 1840 ditetapkan Konstitusi baru dengan sejumlah perubahan. Misalnya dalam pasal 60 ditentukan cara pemakaian "*batig Saldo*" anggaran belanja Hindia Belanda tiap-tiap tahun ditetapkan dengan *wet* (undang-undang). Perubahan ini menunjukkan posisi Undang-undang sebagai dasar hukum dari suatu tindakan penggunaan anggaran.

Pada tahun 1848 terjadi lagi perubahan mendasar di bidang keuangan negara khususnya. Perubahan dimaksud sebagai diatur dalam konstitusi baru yang ditetapkan tahun 1848. Dalam pasal 59 dan 60 ditentukan bahwa *Regering Regelement*, sistem *moneter*, dan cara mengurus dan mempertanggungjawabkan keuangan koloni-koloni harus ditetapkan dengan *wet*.

Atas dasar itu pada tahun 1854 terbit *Wet* tanggal 2 September 1854 yang pada pokoknya menetapkan *Regering Regelement* baru untuk pemerintahan di Hindia Belanda. *Regering Regelement* ini lebih bersifat konstitusi bagi Hindia Belanda dengan tanpa merubah susunan pemerintahan Hindia Belanda.

Kemudian pada periode berikutnya di Indonesia dewasa itu berkembang kegiatan usaha besar di bidang perkebunan yang mendorong



## 2. Periode setelah kemerdekaan

Secara konstitusional pemeriksaan keuangan negara diatur dalam Pasal 23 ayat 5 Undang-undang Dasar 1945 yang menyebutkan: "Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan, yang peraturannya ditetapkan Undang-undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat"

Untuk melaksanakan pasal 23 ayat (5) UUD 1945 tersebut baru pada tanggal 10 Desember 1946 diterbitkan Surat Edaran Menteri Keuangan Nomor 003-21-49 tentang akan dibentuknya Badan Pemeriksa Keuangan. Atas dasar Surat Edaran Menteri Keuangan tersebut pada tanggal 28 Desember 1946 diterbitkan Penetapan Pemerintah Nomor 11/Um tentang Pendirian Badan Pemeriksa Keuangan yang berkedudukan di Magelang .

Berdasarkan aturan Peralihan Pasal II UUD 1945: "Segala badan negara dan peraturan yang ada masih langsung berlaku, selama belum diadakan yang baru menurut Undang-undang Dasar ini". Maka untuk mewujudkan Pasal 23 ayat 5 UUD 1945 tersebut tetap memberlakukan *Indische Comptabiliteit Wet (ICW)* Stbl.1925 Nomor 488 sebagai Peraturan Pelaksanaan Pengelolaan Pertanggungjawaban Anggaran Negara.<sup>82</sup>

---

<sup>82</sup> Arifin P. Soeria Atmadja, *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara Suatu Tinjauan Yuridis*, PT. Gramedia, Jakarta, 1986, hlm.61.

Selama periode 17 Agustus 1945 sampai 27 Desember 1949 tidak terbit peraturan-peraturan baru yang mengatur tentang pemeriksaan keuangan negara. Dalam periode Republik Indonesia Serikat maka yang menjadi dasar Pemeriksaan Keuangan Negara diatur dalam Konstitusi RIS pada bagian IV bab 2 "Pengurusan keuangan Federal-Anggaran-Pertanggungjawaban-Gaji khususnya Pasal 170 "Pengeluaran dan Penerimaan Republik Indonesia Serikat dipertanggungjawabkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, sambil memajukan perhitungan yang disahkan oleh Dewan Pengawas Keuangan, menurut aturan-aturan yang diberikan dengan undang-undang Federal".

Guna melaksanakan pengawasan keuangan tersebut dilakukan oleh Dewan Pengawas Keuangan sebagai diatur dalam Pasal 115 dan 116.<sup>83</sup>

Pasal 115 : "Maka ada suatu Dewan Pengawas Keuangan yang susunan dan kekuasaannya diatur dengan undang-undang federal".

Pasal 116 : (1) Untuk pertama kali dan selama undang-undang federal belum menetapkan lain, Ketua, Wakil Ketua dan anggota-anggota Dewan Pengawas Keuangan diangkat oleh Presiden setelah mendengarkan senat. Pengangkatan itu adalah untuk seumur hidup ketentuan ini tidak mengurangi yang ditetapkan dalam ayat-ayat yang berikut.

---

<sup>83</sup> Abu Daud Busroh, *op.cit*, hlm.37.

- (2) Undang-undang Federal dapat menetapkan, bahwa Ketua dan anggota-anggota diberhentikan apabila mencapai usia tertentu.
- (3) Mereka dapat dipecat atau diberhentikan menurut cara dan dalam hal yang ditentukan dengan undang-undang federal
- (4) Mereka dapat diberhentikan oleh Presiden atas permintaan.

Selama periode Republik Indonesia Serikat yang singkat itu (tujuh bulan dua puluh hari) tidak diterbitkan peraturan yang berhubungan dengan pemeriksaan keuangan negara. Pada periode Republik Indonesia Kesatuan dengan dasar konstitusional UUDS tahun 1950 masalah pemeriksaan keuangan negara ini diatur dalam pasal 111 (2), pasal 112 (1) dan (2) dan pasal 116 UUDS tahun 1950.

Pasal 111 ayat (2): "Keuangan negara dipimpin dan dipertanggungjawabkan menurut aturan-aturan yang ditetapkan dengan undang-undang".

Pasal 112 : (1) Pengawasan atas pemeriksaan tanggung jawab tentang keuangan negara dilakukan oleh Dewan Pengawas Keuangan.

- (2) Hasil pengawasan dan pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

Pasal 116 : Pengeluaran dan penerimaan Republik Indonesia dipertanggungjawabkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, sambil memajukan perhitungan yang disahkan oleh Dewan Pengawas Keuangan, menurut aturan-aturan yang diberikan dengan undang-undang

Sedangkan mengenai susunan Dewan Pengawas Keuangan diatur dalam Pasal 80 dan 81 UUDS 1950

Pasal 80 : Susunan dan kekuasaan Dewan Pengawas Keuangan diatur dengan undang-undang

Pasal 81 : (1) Ketua, Wakil Ketua dan Anggota-anggota Dewan Pengawas Keuangan diangkat menurut aturan-aturan yang ditetapkan dengan undang-undang. Pengangkatan itu adalah untuk seumur hidup, ketentuan ini tidak mengurangi yang ditetapkan dalam ayat-ayat yang berikut.

(2) Undang-undang dapat menetapkan bahwa Ketua, Wakil Ketua, Anggota-anggota diberhentikan, apabila mencapai usia yang tertentu

(3) Mereka dapat dipecat atau diberhentikan menurut cara dan dalam hal yang ditentukan dengan undang-undang

(4) Mereka dapat diberhentikan oleh Presiden atas permintaan sendiri.

Berdasarkan ketentuan-ketentuan peralihan dari UUDS 1950 khusus Pasal 142 dan 143 maka undang-undang dan peraturan-peraturan yang sudah ada dan diberlakukan sebelum berlakunya UUDS 1950 tetap berlaku. Ini berarti undang-undang dan peraturan-peraturan yang menyangkut tentang Pemeriksaan Keuangan Negara masih berlaku.

Selama berlakunya dasar konstitusional Pemeriksaan Keuangan Negara sebagai dikutip di atas ternyata tidak diterbitkan undang-undang dan peraturan-peraturan lainnya yang menyangkut pemeriksaan keuangan negara.

Meskipun demikian terjadi perubahan yang mendasar khususnya mengenai kedudukan lembaga pemeriksa keuangan. Sebab dalam kedua Undang-undang Dasar (Konstitusi RIS dan UUDS 1950) itu lebih terinci daripada UUD 1945. Pengaturan yang lebih terinci itu semata-mata untuk memberi tekanan yang lebih tegas guna menjamin kedudukan Dewan Pengawas Keuangan yang bebas dari eksekutif. Dengan demikian pula ketentuan-ketentuan pemeriksaan keuangan negara termasuk instansinya tidak dengan bebas lagi diatur dengan/dalam undang-undang organik.

Pada tahun 1959 dengan Dekrit Presiden tanggal 5 Juli 1959 diberlakukan kembali UUD 1945. Tentu saja dasar konstitusionalnya seperti dikutip terdahulu yaitu Pasal 23 ayat 5 UUD 1945.

Dengan dasar Aturan Peralihan khususnya Pasal II maka Dewan Pengawas Keuangan yang telah ada dan berfungsi selama periode sebelumnya kembali menjalankan fungsi sebagai Badan Pengawas

Keuangan, kemudian diterbitkanlah PERPU Nomor 7 tahun 1963 untuk membentuk Badan Pemeriksa Keuangan gaya baru yang tegas, kuat kedudukan dan wewenangnya dan berwibawa serta efektif dalam segala kerja dan karyanya. Namun belum sempat dilaksanakan PERPU Nomor 7 Tahun 1963 tersebut telah ditinjau kembali atas dasar Keputusan Presiden Nomor 29 tahun 1963 tanggal 22 Februari 1963 dan berlaku surut sejak tanggal 26 Juli 1962.<sup>84</sup>

Atas dasar Keputusan Presiden itu pula pengawasan Keuangan Negara dilakukan oleh Menteri Pertama Bidang Keuangan, dengan dibantu oleh Menteri Urusan Pendapatan, Pembiayaan dan Pengawasan pada umumnya.

Pada tahun 1964 terdapat kemunduran dalam pengaturan atas pemeriksaan keuangan negara yang dilakukan oleh BPK, karena kedudukan dan wewenang BPK ada dibawah Presiden sebagai Mandataris MPR. Hal ini berlangsung setelah pada tanggal 2 Mei 1964 diterbitkan PERPU Nomor 6 Tahun 1964 dimana atas dasar produk hukum yang baru ini BPK gaya baru ini berkedudukan langsung di bawah Presiden, Mandataris MPR.

Masa-masa kelam BPK masih ditambah lagi dengan dikeluarkannya Undang-undang Nomor 17 Tahun 1965 tentang Kedudukan dan Wewenang BPK, karena Undang-undang yang baru ini makin menguatkan posisi Presiden selaku pemegang kekuasaan

---

<sup>84</sup> *Ibid.*, hlm.41

pemeriksaan, pengawasan dan penelitian tertinggi atas penguasaan dan kepengurusan keuangan. Hal ini bisa terlihat pada Pasal 1: "Presiden sebagai Pimpinan Besar Revolusi memegang kekuasaan pemeriksaan, pengawasan, dan penelitian tertinggi atas penguasaan dan pengurusan keuangan Negara".

Kemudian Pada pasal 16 : (1) Dalam rangka menyelamatkan dan mempertahankan dan melanjutkan Revolusi Indonesia, badan Pemeriksa Keuangan bertugas melakukan pemeriksaan, pengawasan dan penelitian atas penguasaan-penguasaan dan pengurusan keuangan Negara guna meniadakan hambatan-hambatan seperti birokratisme, misadministration dan korupsi.

(2) Tugas di bidang pemeriksaan meliputi pula pengujian apakah penggunaan Uang Negara terjadi menurut ketentuan-ketentuan Anggaran Negara dan dengan ketentuan-ketentuan mengenai penguasaan dan pengurusan keuangan negara di samping menilai kegunaannya dan kemanfaatannya di bidang pengeluaran Uang Negara atau penjualan Milik Negara

(3) Tugas di bidang pengawasan meliputi pula pengawasan umum terhadap pelaksanaan dari Anggaran Negara yang berbentuk anggaran moneter dan terdiri dari Anggaran pendapatan dan Belanja Routine, Anggaran Pendapatan dan Belanja Pembangunan, termasuk daerah, Anggaran kredit dan Anggaran Devisa, termasuk pengawasan atas segala

pembelian, penyimpanan, penggunaan dan penjualan barang milik negara, Perusahaan-perusahaan negara/daerah/swasta serta pemborongan pekerjaan dan jasa di bidang sipil dan militer

- (4) Tugas di bidang penelitian meliputi pemeriksaan kontrol akuntan dan penyidikan akuntan atas Keuangan Negara serta Tata Usaha secara menyeluruh dengan tidak ada pengecualiannya.

Sampai dengan tahun 1966 baru terlihat adanya langkah-langkah untuk mengadakan penyempurnaan atas Undang-undang Nomor 17 Tahun 1965 . Langkah tersebut adalah Ketetapan MPRS Nomor X/MPRS/1966, yang pada pokoknya ketetapan ini menugaskan Pemerintah dan DPRGR agar meninjau produk-produk hukum yang bertentangan dengan UUD 1945, termasuk Undang-undang Nomor 17 Tahun 1965.<sup>85</sup>

Hasilnya baru terwujud pada tahun 1973 yaitu diberlakukannya Undang-undang Nomor 5 Tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan yang sekaligus mencabut Undang-undang Nomor 17 tahun 1965. Beberapa ketentuan yang merupakan penyempurnaan diantaranya adalah Pasal 1 "Badan Pemeriksa Keuangan adalah Lembaga Tinggi Negara yang dalam pelaksanaannya tugasnya terlepas dari pengaruh dan kekuasaan Pemerintah, akan tetapi tidak berdiri di atas pemerintah".

---

<sup>85</sup> BPK RI, *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Sekretariat Jenderal BPK, Jakarta, 1998 hlm.57.



- Pasal 2 (1) Badan Pemeriksa Keuangan bertugas untuk memeriksa tanggung jawab Pemerintah tentang Keuangan Negara
- (2) Badan Pemeriksa Keuangan bertugas memeriksa semua pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
- (3) Pelaksanaan pemeriksaan seperti dimaksud dalam ayat (1) dan (2) pasal ini dilakukan berdasarkan ketentuan-ketentuan Undang-undang.
- (4) Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

Pasal 3 Apabila suatu pemeriksa mengungkapkan hal-hal yang menimbulkan sangkaan tindak pidana atau perbuatan yang merugikan Keuangan Negara, maka Badan Pemeriksa Keuangan memberitahukan persoalan tersebut kepada Pemerintah

Pasal 4 Sehubungan dengan penunaian tugasnya Badan Pemeriksa Keuangan berwenang meminta keterangan yang wajib diberikan oleh setiap orang, badan/instansi Pemerintah atau badan swasta sepanjang tidak bertentangan dengan Undang-undang.

Peraturan yang menjadi dasar pelaksanaan pemeriksaan keuangan negara oleh BPK sesuai yang diamanatkan pada Pasal 3 ayat (3) Undang-undang Nomor 5 tahun 1973 adalah masih berdasarkan peraturan keuangan negara produk zaman Hindia Belanda yaitu *Indische Comptabiliteitswet (ICW) Staatsblad 1925 Nomor 448 jo. Lembaran*

Negara 1968 Nomor 53 dan *Instructie en verdere Bepalingen voor de Algemeene Rakenkamer (IAR)*.

Setelah ditetapkan Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, perlu ditetapkan aturan tersendiri tentang pelaksanaan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang bukan merupakan produk Hindia Belanda yang selama ini dijadikan pedoman oleh BPK yaitu IAR (Staatsblad 1933 Nomor 320).

Pada tanggal 19 Juli 2004 disahkan Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, dimana dalam undang-undang ini diatur hal-hal pokok yang berkaitan dengan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagai berikut:

- (1) Pengertian pemeriksaan dan pemeriksa;
- (2) Lingkup pemeriksaan;
- (3) Standar Pemeriksaan;
- (4) Kebebasan dan kemandirian dalam pelaksanaan pemeriksaan;
- (5) Akses pemeriksa terhadap informasi;
- (6) Kewenangan untuk mengevaluasi pengendalian intern;
- (7) Hasil pemeriksaan dan tindak lanjut;
- (8) Pengenaan ganti kerugian negara;
- (9) Sanksi pidana.

### **BAB III**

#### **PELAKSANAAN PEMERIKSAAN ATAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH OLEH BADAN PEMERIKSA KEUANGAN DITINJAU DARI ASPEK HUKUM**

##### **A. Gambaran Umum Penelitian**

###### **1. Subyek Penelitian**

Berdasarkan Perubahan Ketiga UUD 1945 Pasal 23 G Ayat (1) dinyatakan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan berkedudukan di Ibu Kota Negara, dan memiliki Perwakilan di setiap provinsi. Sesuai Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana BPK RI yang baru diberlakukan setelah ditetapkan SK BPK RI Nomor 39/K/I-VIII.3/7/2007 tanggal 13 Juli 2007 diantaranya menyatakan bahwa Perwakilan BPK RI di Yogyakarta adalah salah satu unsur Pelaksana BPK, yang berada dibawah Auditorat Keuangan Negara V dan dipimpin oleh seorang Kepala Perwakilan.

Perwakilan BPK RI di Yogyakarta mempunyai tugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah pada Pemerintah Provinsi DI Yogyakarta, Pemerintah Kota/Kabupaten di Provinsi DIY, serta BUMD dan lembaga terkait di lingkungan entitas tersebut di atas, termasuk melaksanakan pemeriksaan yang dilimpahkan oleh AKN.

Untuk melaksanakan tugas tersebut diatas, Perwakilan BPK RI di Yogyakarta menyelenggarakan fungsi sebagai berikut:

- a. Perumusan dan pengevaluasian rencana aksi Perwakilan BPK RI di Yogyakarta dengan mengidentifikasi indikator kinerja utama berdasarkan rencana implementasi rencana strategis BPK;

- b. Perumusan rencana kegiatan Perwakilan BPK RI di Yogyakarta berdasarkan rencana aksi, serta tugas dan fungsi perwakilan BPK RI di Yogyakarta;
- c. Perumusan kebijakan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah yang menjadi tugas Perwakilan BPK RI di Yogyakarta;
- d. Penyusunan program, pelaksanaan dan pengendalian kegiatan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah yang dilaksanakan oleh Perwakilan BPK RI di Yogyakarta, yang meliputi Pemeriksaan Keuangan, Pemeriksaan Kinerja, dan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu;
- e. Pemeriksaan atas obyek-obyek pemeriksaan yang dilimpahkan oleh Auditorat Keuangan Negara;
- f. Pemantauan penyelesaian kerugian daerah pada lingkup tugas Perwakilan BPK RI di Yogyakarta;
- g. Penyusunan bahan penjelasan kepada Pemerintah Daerah dan DPRD tentang hasil pemeriksaan pada lingkup tugas Perwakilan BPK RI di Yogyakarta;
- h. Penyiapan bahan kajian hasil pemeriksaan yang mengandung unsur tindak pidana korupsi dan atau kerugian daerah untuk disampaikan kepada Ditama Binbangkum;
- i. Penyiapan laporan hasil pemeriksaan yang mengandung unsur tindak pidana korupsi untuk disampaikan kepada Instansi Penegak Hukum;

- j. Pemantauan pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan;
- k. Penyiapan bahan perumusan pendapat BPK pada lingkup tugas Perwakilan BPK RI di Yogyakarta yang akan disampaikan kepada pemangku kepentingan yang diperlukan karena sifat pekerjaan pemangku kepentingan dimaksud;
- l. Pengevaluasian hasil pemeriksaan dalam rangka penyusunan Sumbangan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester pada lingkup tugas Perwakilan BPK RI di Yogyakarta baik yang pemeriksaannya dilaksanakan oleh pemeriksa BPK maupun oleh pemeriksa diluar BPK;
- m. Pengelolaan sumber daya manusia, keuangan, hukum, hubungan masyarakat, teknologi informasi, sarana dan prasarana, serta administrasi umum;
- n. Pelaksanaan kegiatan lain yang ditugaskan oleh Auditor Utama Keuangan Negara V;
- o. Pelaporan hasil kegiatan secara berkala kepada Auditor Utama Keuangan Negara V.

Perwakilan BPK RI di Yogyakarta terdiri dari :

- a. Sub Auditorat DI Yogyakarta, dan
- b. Sekretariat Perwakilan.

Sub Auditorat DI Yogyakarta mempunyai tugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah pada Pemerintah Provinsi DI Yogyakarta, Kabupaten Sleman, kabupaten Kulonprogo,

Kabupaten Gunung Kidul, Kabupaten Bantul, dan Kota Yogyakarta serta BUMD dan lembaga terkait di lingkungan entitas tersebut diatas, termasuk melaksanakan pemeriksaan yang dilimpahkan oleh AKN. Didalam menyelenggarakan tugasnya Sub Auditorat DI Yogyakarta menyelenggarakan fungsi :

- a. Penyusunan program, pelaksanaan dan pengendalian kegiatan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah pada lingkup tugas Sub Auditorat DI Yogyakarta;
- b. Pemeriksaan atas obyek-obyek pemeriksaan yang dilimpahkan oleh AKN;
- c. Pengelolaan dan pemantauan database profil entitas pemeriksaan pada lingkup tugas Sub Auditorat DI Yogyakarta;
- d. Pemantauan penyelesaian Kerugian daerah pada lingkup tugas Sub Auditorat DI Yogyakarta;
- e. Penyiapan bahan penyusunan penjelasan kepada Pemerintah, DPRD tentang hasil pemeriksaan pada lingkup tugas Sub Auditorat DI Yogyakarta;
- f. Penyiapan bahan evaluasi dalam rangka penyusunan Sumbangan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester pada lingkup tugas Sub Auditorat DI Yogyakarta, baik yang dilaksanakan oleh pemeriksa BPK maupun pemeriksa dari luar BPK;
- g. Penyiapan bahan kajian hasil pemeriksaan pada lingkup tugas Sub Auditorat DI Yogyakarta yang mengandung unsur tindak pidana

korupsi dan/atau kerugian daerah untuk disampaikan Ditama Binbangkum;

- h. Penyiapan laporan hasil pemeriksaan pada lingkup tugas Sub Auditorat DI Yogyakarta yang mengandung unsure tindak pidana korupsi untuk disampaikan kepada instansi penegak hukum;
- i. Pemantauan pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan pada lingkup tugas Sub Auditorat DI Yogyakarta;
- j. Penyiapan bahan perumusan pendapat BPK pada lingkup tugas Sub Auditorat DI Yogyakarta yang akan disampaikan kepada pemangku kepentingan yang diperlukan karena sifat pekerjaan pemangku kepentingan dimaksud;
- k. Pelaksanaan kegiatan lain yang ditugaskan oleh Kepala Perwakilan BPK RI di Yogyakarta;
- l. Pelaporan hasil kegiatan secara berkala kepada Kepala Perwakilan BPK RI di Yogyakarta.

Sub Auditorat DI Yogyakarta terdiri dari :

- a. Seksi DI Yogyakarta I;
- b. Seksi DI Yogyakarta II.

Seksi DI Yogyakarta I mempunyai tugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah, menyiapkan bahan penjelasan atas hasil pemeriksaan, memantau tindak lanjut hasil pemeriksaan dan penyelesaian kerugian daerah, menyiapkan bahan evaluasi Sumbangan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester dan kajian hasil pemeriksaan yang mengandung unsur tindak pidana korupsi dan/atau kerugian daerah, serta

menyiapkan bahan pendapat dan pertimbangan BPK yang terkait pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah pada Pemerintah Provinsi DI Yogyakarta, Kabupaten Sleman, dan Kabupaten Kulonprogo, serta BUMD dan lembaga terkait di lingkungan entitas tersebut diatas, termasuk melaksanakan pemeriksaan yang dilimpahkan oleh AKN, dan melaporkan hasil kegiatannya secara berkala kepada Kepala Sub Auditorat DI Yogyakarta;

Seksi DI Yogyakarta II mempunyai tugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah, menyiapkan bahan penjelasan atas hasil pemeriksaan, memantau tindak lanjut hasil pemeriksaan dan penyelesaian kerugian daerah, menyiapkan bahan evaluasi Sumbangan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester dan kajian hasil pemeriksaan yang mengandung unsur tindak pidana korupsi dan/atau kerugian daerah, serta menyiapkan bahan pendapat dan pertimbangan BPK yang terkait pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah pada Pemerintah Kabupaten Gunung Kidul, Kabupaten Bantul, dan Kota Yogyakarta, serta BUMD dan lembaga terkait di lingkungan entitas tersebut diatas, termasuk melaksanakan pemeriksaan yang dilimpahkan oleh AKN, dan melaporkan hasil kegiatannya secara berkala kepada Kepala Sub Auditorat DI Yogyakarta.

## 2. Data Penelitian

Perwakilan BPK RI di Yogyakarta mempunyai tugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah pada Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta, Kota/Kabupaten di Provinsi DI



Yogyakarta (Kota Yogyakarta dan Kabupaten Sleman, Bantul, Gunung Kidul, Kulon Progo), serta BUMD dan lembaga terkait di lingkungan entitas tersebut di atas.

Pemeriksaan yang dilakukan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) adalah dengan pemeriksaan keuangan, hal ini sesuai dengan amanat dalam Pasal 2 ayat (2) yang menyatakan bahwa BPK melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) keuangan daerah oleh BPK memuat opini sesuai dan LHP tersebut disampaikan oleh BPK kepada DPRD selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemerintah daerah. Data-data atas penelitian yang telah dilakukan berdasarkan laporan hasil Pemeriksaan BPK terdiri atas data-data tentang pemberian opini oleh BPK RI dan data-data tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK dalam kurun waktu 3 tahun masa pemeriksaan yaitu pemeriksaan yang dilakukan tahun 2005, 2006 dan tahun 2007. Adapun data yang didapat adalah sebagai berikut :<sup>86</sup>

a. Pemeriksaan Keuangan Tahun Anggaran 2005

Tabel I  
Hasil Pemeriksaan LKPD oleh BPK RI tahun 2005  
(dalam juta rupiah)

No.	Nama Entitas yang diperiksa	Pendapatan	Belanja	Penerimaan	Pengeluaran	Opini
1.	Provinsi DIY	645.617,70	639.238,85	183.868,81	190.047,45	Tidak Wajar
2.	Kota	369.649,00	370.340,57	95.637,95	94.947,26	WTP

<sup>86</sup> Sumber dari BPK RI, *BPK dalam Angka Tahun 2006*, Percetakan BPK RI, Jakarta, 2006

	Yogyakarta					
3.	Kabupaten Sleman	491.568,20	488.077,55	52.055,95	55.546,60	WDP
4.	Kabupaten Gunung Kidul	340.447,49	347.112,28	40.829,34	34.164,55	WDP
5.	Kabupaten Bantul	398.879,89	396.426,76	39.624,17	42.077,30	WDP
	Jumlah	2.246.163,16	2.241.196,01	411.816,02	416.783,16	

Sumber dari BPK RI, *BPK dalam Angka Tahun 2006*

Dari tabel diatas diketahui bahwa pada semester I Tahun Anggaran 2005, BPK melakukan pemeriksaan atas Laporan Keuangan Daerah (LKD) Tahun Anggaran 2004 pada Provinsi DIY, Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman, kabupaten Gunung Kidul, dan Kabupaten Bantul. Jumlah pemerintah daerah yang diperiksa sebanyak lima entitas atau 83,33 % dari seluruh pemerintah daerah yang ada di Provinsi DIY. Berdasarkan pemeriksaan diketahui realisasi anggaran pendapatan sebesar Rp2.246,16 miliar. Opini yang diberikan BPK RI masih bervariasi yaitu dari 5 (lima) entitas yang diperiksa hanya ada 1(satu) entitas yang mendapatkan opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) yaitu laporan Keuangan Kota Yogyakarta sedangkan 3 (tiga) entitas yaitu Kabupaten Sleman, Kabupaten Gunung Kidul dan Kabupaten Bantul diberikan opini WDP( Wajar Dengan Pengecualian) serta 1(satu) entitas diberi opini TW (Tidak Wajar/adverse) yaitu entitas Provinsi DIY. Pelaksanaan pemeriksaan atas LKPD pada tahun 2005 belum semua entitas yang membuat laporan keuangan daerah diperiksa.

b. Pemeriksaan Keuangan Tahun 2006

Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun Anggaran 2005 pada enam entitas di wilayah Provinsi DIY, diketahui realisasi anggaran pendapatan sebesar Rp2.713,39 miliar, realisasi belanja sebesar Rp2.640,12, penerimaan pembiayaan sebesar Rp401,15 miliar, pengeluaran pembiayaan sebesar Rp451,26 miliar. dengan opini atas LKPD tersebut seluruhnya adalah "Wajar Dengan Pengecualian" (WDP). Untuk jelasnya dapat dilihat rincian, pada tabel berikut :

Tabel 2  
Hasil Pemeriksaan LKPD oleh BPK tahun 2006  
(dalam juta rupiah)

No.	Nama Entitas yang diperiksa	Pendapatan	Belanja	Penerimaan	Pengeluaran	Opini
1.	Provinsi DIY	699.579,31	676.198,53	173.507,19	196.887,97	WDP
2.	Kota Yogyakarta	391.886,90	399.244,61	92.695,11	85.337,41	WDP
3.	Kabupaten Sleman	520.548,87	508.279,54	47.893,35	60.162,68	WDP
4.	Kabupaten Gunung Kidul	351.298,03	352.144,43	32.642,46	31796,05	WDP
5.	Kabupaten Bantul	442.291,64	417.798,07	37.293,87	61.787,44	WDP
	Jumlah	2.713.395,76	2.640.120,47	401.156,66	451.262,93	-

Sumber : HAPSEM BPK RI Semester I tahun 2006

c. Pemeriksaan Keuangan Tahun 2007

Tabel 3  
Hasil Pemeriksaan LKPD oleh BPK tahun 2007  
(dalam juta rupiah)

No.	Nama Entitas yang diperiksa	Pendapatan	Belanja	Penerimaan	Pengeluaran	Opini
1.	Provinsi DIY	881.144,85	850.630,25	189.400,97	219.915,58	WDP
2.	Kota Yogyakarta	519.022,24	496.768,98	76.983,97	99.237,23	WDP

3.	Kabupaten Sleman	702.929,58	609.765,41	51.691,31	9.337,74	WDP
4.	Kabupaten Gunung Kidul	527.352,23	503.624,61	29.674,72	5.099,07	TW
5.	Kabupaten Bantul	599.619,65	545.132,14	36.985,12	3.003,99	WDP
6.	Kabupaten Kulon Progo	448.371,80	458.909,86	47.336,76	36.798,70	Disclaimer
	Jumlah	2.713.395,76	2.640.120,47	401.156,66	451.262,93	-

Sumber : HAPSEM BPK RI semester I tahun 2007

Pada tahun 2007, pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah sudah dilaksanakan secara keseluruhan (100%) atas entitas pelaporan yang diperiksa oleh BPK RI. Berdasarkan data tabel diatas diketahui dari 6 (enam) entitas pelaporan yang diperiksa, opini yang diberikan oleh BPK RI sangat beragam dan tidak ada satupun entitas yang diberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Opini yang diberikan adalah 4 (empat) entitas diberi opini WDP yaitu Provinsi DIY, Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman dan Kabupaten Bantul. 1(satu) entitas diberi opini Tidak Wajar yaitu laporan keuangan Kabupaten Gunung Kidul dan 1 (satu) entitas diberikan opini Tidak Wajar (Adverse) yaitu Kabupaten Kulon Progo.

Data tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK RI selama tahun 2005, 2006 dan 2007 diketahui sebagai berikut:

Tabel 4  
Tindak Lanjut hasil Pemeriksaan BPK atas LKPD

No	Jenis entitas	Rkm	Nilai	Telah Ditindaklanjuti		Dalam Proses Tindak Lanjut		Belum Ditindaklanjuti	
				Rek	Nilai	Rek	Nilai	Rek	Nilai
1	2	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>I.</b>	<b>TA 2005</b>								
1.	LKD Kab. Bantul TA 2004	4	17,524,685,907.00	0	0.00	2	32,350,000.00	2	17,492,335,907.00
2.	LKD Kab. Gunung Kidul TA 2004	10	5,082,720,688.85	6	2,905,699,438.85	3	302,100,000.00	1	1,874,921,250.00
3.	LKD Kab. Sleman TA 2004	17	33,621,064,393.00	2	0.00	8	4,489,804,239.00	7	29,131,260,154.00
4.	LKD Propinsi DIY TA 2004	46	159,561,912,175.89	34	81,427,807,923.00	2	17,000,000,000.00	10	61,134,104,252.89
5.	LKD Kota Yogyakarta TA 2004	11	1,685,193,544.00	0	221,867,000.00	11	1,231,963,794.00	0	231,362,750.00
	<b>Jumlah TA 2005</b>	<b>88</b>	<b>217.475.576.708,74</b>	<b>42</b>	<b>84.555.374.361.85</b>	<b>26</b>	<b>23,056,218,033.00</b>	<b>20</b>	<b>109.863.984.313.89</b>
<b>II.</b>	<b>TA 2006</b>								
1.	LKD Propinsi DIY TA 2005	17	63,881,015,524.83	0	50,499,883,103.00	0	0.00	17	13,381,132,421.83
2.	LKD Kab. Bantul TA 2005	17	9,165,089,884.74	0	4,273,145,069.00	0	3,643,042,112.74	17	1,248,902,703.00
3.	LKD Kab. Gunung Kidul TA 2005	17	4,656,067,099.10	0	0.00	0	0.00	17	4,680,162,099.10
4.	LKD Kab. Sleman TA 2005	19	97,713,934,102.45	0	0.00	0	0.00	19	97,713,934,102.45
5.	LKD Kab. Kulon Progo TA 2005	26	5,430,421,085.46	10	531,714,900.00	9	4,138,331,054.46	7	760,375,131.00
6.	LKD Kota Yogyakarta TA 2005	21	20,793,608,420.26	0	0.00	0	0.00	21	20,793,608,420.26
	<b>Jumlah TA 2006</b>	<b>117</b>	<b>201.640.136.116,84</b>	<b>10</b>	<b>55,304,743,072.00</b>	<b>9</b>	<b>7,781,373,167.20</b>	<b>98</b>	<b>138,578,114,877.64</b>

Sumber dari BPK RI, *BPK dalam Angka Tahun 2007*

### 3. Hasil Penelitian

Penelitian yang dilakukan oleh penulis adalah dilakukan pada beberapa Entitas Pemeriksaan yang meliputi aparat Pemerintah Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta dan beberapa Kabupaten di Provinsi DIY. Fokus penelitian diutamakan pada Instansi Pengelola Keuangan Daerah dan Sekretariat DPRD serta beberapa anggota DPRD, dengan hasil wawancara sebagai berikut:

#### a. Sistem

Dalam 3 (tiga) tahun terakhir (2004 sd. 2006) penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) sudah berpedoman pada peraturan hukum tentang pengelolaan keuangan daerah. Dasar hukum yang dipakai dalam penyusunan APBD tahun 2004 adalah Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003, PP 105 Tahun 2000, PP Tahun 108 Tahun 2000, PP Tahun 2009 Tahun 2000, Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 serta Surat Edaran Mendagri Tahun 2003 tentang Pedoman Penyusunan APBD Tahun Anggaran 2004.

APBD Tahun 2005 yang dipakai adalah : Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Keuangan Negara Nomor 17 Tahun 2003 adalah Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004, Undang-undang Nomor 12 Tahun 2004, Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004, PP Tahun 2000, Keputusan Menteri Dalam Negeri

Nomor 29 Tahun 2002 serta Surat Edaran Mendagri Tahun 2003 tentang Pedoman Penyusunan APBD Tahun Anggaran 2005.

Untuk APBD Tahun 2006 yang dipakai adalah : Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Keuangan Negara Nomor 17 Tahun 2003 adalah Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004, Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004, Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004, PP Tahun 2000, Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 serta Surat Edaran Mendagri Tahun 2003 tentang Pedoman Penyusunan APBD Tahun Anggaran 2006.

Sejak Tahun 2004 penyusunan APBD telah menggunakan landasan hukum atau peraturan perundangan yang berlaku. Apabila ada perubahan/penyimpangan semata karena tahapan/proses pemahaman dan aplikasi yang bertahap menyesuaikan dengan kemampuan personilnya.

Untuk penyusunan APBD tahun 2004 sampai dengan 2006 tidak ada perubahan peraturan pengelolaan keuangan daerah. Pelaksanaan perubahan pengelolaan keuangan daerah pokok yang signifikan terjadi dengan terbitnya PP 24 dan PP 58 serta Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 yang untuk Kabupaten Gunungkidul dilaksanakan pada tahun 2007.

Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun Anggaran 2004 – 2006 disusun belum berdasarkan PP 24

tentang SAP karena dalam Pemendagri Nomor 13 Tahun 2006 Pasal 332 dilaksanakan secara bertahap namun demikian LKPD menggunakan konversi PP 24.

Sebelum menggunakan SAP maka dalam penyusunan LKPD berpedoman pada Keputusan Mendagri Nomor 29 Tahun 2002.

Terdapat pertentangan dalam aturan pengelolaan keuangan daerah antara PP 24 Tahun 2005 dan PP 58 Tahun 2006 diantaranya fungsi unit perbendaharaan pada bagan alur pengelolaan keuangan daerah.

Perlu adanya peraturan yang mensinkronkan antara perbedaan PP 24 Tahun 2005 dan PP 58 Tahun 2006, karena PP 58 Tahun 2006 adalah Pedoman Pokok dalam pengelolaan keuangan bagi seluruh pemerintah daerah sesuai dengan pengantar dari Mendagri sedangkan bagi pemeriksa lebih mendasarkan pada PP 24 Tahun 2005 tentang SAP. Kedua peraturan pemerintah tersebut masih berlaku dan apabila masing-masing pihak berpedoman menurut penafsiran masing-masing maka tidak akan pernah ada titik temu sehingga dalam hasil pemeriksaan permasalahan yang sama akan selalu terulang.

Terhadap koreksi yang dilakukan oleh BPK atas beberapa akun anggaran/kode rekening kami setuju untuk perbaikan dalam pengelolaan keuangan daerah kedepan. Mengenai pelaksanaan koreksi tersebut sebaiknya dilaksanakan pada tahun berikutnya kecuali memang berimplikasi pada perangkaan LKPD.



Terdapat perbedaan pendapat atas hasil pemeriksaan oleh auditor dengan pengelola keuangan daerah yang berkaitan dengan SAP sebaiknya perbedaan pendapat tersebut dikembalikan kepada peraturan perundangan di atasnya sehingga penyelesaian perbedaan pendapat dapat dilaksanakan secara obyektif. Yang terjadi saat ini yang dipakai adalah pendapat auditor karena yang menerbitkan LHP adalah BPK berdasarkan laporan hasil pemeriksaan oleh auditor.

Terdapat kendala dalam pelaksanaan PP 24 tahun 2005 karena format dalam PP tersebut berbeda dengan format dalam PP 58 Tahun 2006 yang dijabarkan dalam Permendagri 13 Tahun 2006 maupun perubahannya Permendagri Nomor 59.

b. Kriteria

Dalam pemeriksaan atas LKPD oleh BPK pernah terjadi perbedaan pendapat dengan auditor yang bertugas di Pemda. Contohnya untuk kabupaten Gunungkidul pada Pemeriksaan TA 2007 yang dilaksanakan pada TA 2008 yaitu :

- a. Pengakuan pendapatan dana ASKESKIN dari Departemen Kesehatan yang disalurkan langsung melalui Puskesmas yang dalam LHP diharuskan untuk didata dalam kas daerah tidak dapat dilaksanakan karena dana tersebut bukan untuk pemerintah daerah tapi langsung untuk pelayanan kegiatan masyarakat. Sehingga pendapatan maupun belanjanya di luar APBD dan pelaporannya kepada Departemen Kesehatan. Tidak ada dasar hukum/kode.

Rekening penerimaannya dicatat dalam APBD. Apabila dicatat sebagai pendapatan seharusnya masuk sebagai pendapatan dana pertimbangan/transfer dari Departemen Keuangan sebagaimana Departemen lainnya. Demikian pula dengan dana BOS dari Departemen Pendidikan Nasional yang mekanismenya serupa/sama Askeskin namun tidak pernah dipersoalkan/diharuskan dicatat sebagai penerimaan daerah oleh auditor BPK sehingga terkesan auditor BPK tidak konsisten.

- b. Pengesahan SPI belanja dalam PP 24 Tahun 2005 paragraf 32 disahkan oleh unit yang melaksanakan fungsi perbendaharaan sedangkan pada PP 58 Tahun 2006 pengesahan SPI oleh Pengguna Anggaran dan fungsi pembukuan/akuntansi SKPKD adalah verikator tetapi tidak mengesahkan sesuai dengan Bagan Alur Pengelolaan Keuangan Daerah yang diterbitkan oleh Menteri Dalam Negeri. Dalam UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara tidak ada fungsi pengesahan SPI pada unit perbendaharaan Verifikasi yang dilaksanakan oleh unit perbendaharaan adalah dalam rangka penerbitan SPM dan SP2D serta pengendalian kas.
- c. Pembebanan belanja modal dimana pencatatan belanja modal (asset tetap) dicatat berdasarkan harga perolehan dimana kode rekening belanja modal dan kode rekening untuk perolehannya berbeda sehingga pembebanannya menjadi bersifat subyektif

d. Pemahaman/ Penerapan peraturan perundangan yang berbeda/tidak konsisten contohnya untuk dana Askeskin yang pengaturan pendapatan maupun belanjanya tidak melalui APBD / kas daerah harus dicatat dalam LKPD namun sebaliknya ada bantuan dari propinsi yang baru diberikan pada akhir tahun dan penggunaannya telah ditentukan oleh pemberi dana (specific grand) dimana perubahan APBD telah dilaksanakan namun pendapatan dan belanjanya yang dicatat dan dilaporkan dalam LKPD. Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD dianggap menyalahi aturan.

Dalam penyampaian kriteria atas catatan pemeriksaan auditor telah menggunakan suatu perundangan yang berlaku hanya saja kadang kriteria sebab akibat yang dipakai tidak jelas sehingga mana yang harus dikoreksi tidak jelas apakah penganggarannya, ataukah pelaksanaannya atau SPJ (Surat Pertanggungjawaban)nya.

Dalam memberikan tanggapan atas pemeriksaan auditor BPK alasan yang disampaikan oleh pengelola keuangan daerah selalu mendasarkan pada peraturan perundangan yang berlaku.

c. Tindak Lanjut

Terdapat koreksi atas Laporan Keuangan dan Catatan Pemeriksaan terutama yang ditindaklanjuti adalah koreksi laporan karena berpengaruh pada Peraturan Daerah tentang Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD sedangkan mengenai catatan

pemeriksaan apabila dapat koreksi maka dalam LKPD segera ditindaklanjuti sedangkan yang terkait dengan penganggaran akan ditindaklanjuti tahun anggaran berjalan atau tahun anggaran berikutnya.

Terhadap tindak lanjut Hasil Pemeriksaan LKPD oleh BPK selalu dilakukan pembahasan dengan DPRD karena Perda APBD dan Perda Pertanggungjawaban pelaksanaan APBD merupakan produk bersama antara eksekutif dan legislatif.

Koreksi dan catatan pemeriksaan mendapat porsi pembahasan yang seimbang antara legislatif dan eksekutif guna perbaikan dalam pengelolaan keuangan daerah.

Selain wawancara dengan Entitas Pemeriksaan juga dilakukukan wawancara dengan aparat pemeriksa Keuangan (Auditor) dari Badan Pemeriksa Keuangan RI perwakilan Provinsi DIY dengan hasil wawancara adalah bahwa untuk penerapan PP 24 tahun 2005 tentang Standar Audit Pemerintahan secara efektif baru dilakukan pada tahun 2007 untuk tahun audit LKPD 2006, namun entitas yang diperiksa untuk LKPD Tahun 2004, tahun 2005 dan tahun 2006 belum sepenuhnya menerapkan SAP.

Peraturan yang dipakai oleh auditor untuk menerapkan kebijakan akuntansi selama belum digunakannya SAP adalah mengacu pada kebijakan akuntansi sebagaimana tertuang pada Kepmendagri

Nomor 29 Tahun 2002 atau Prinsip Akuntansi Berlaku Umum (PABU) yang bersumber pada Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

Dalam pemeriksaan atas LKPD, auditor BPK akan memberikan opini-opini dan alasannya sebagai berikut:

- Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) alasannya apabila tidak terdapat salah saji yang material yang mempengaruhi kewajaran dalam penyajian akun-akun dalam laporan keuangan
- Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) alasannya apabila terdapat salah saji material pada pos-pos laporan keuangan tertentu namun secara keseluruhan tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan
- Opini untuk tidak memberikan pendapat (Disclaimer) apabila terdapat pembatasan atas scope audit sehingga auditor tidak dapat menerapkan prosedur audit yang signifikan dan terdapat kelemahan dalam Sistem Pengendalian Intern yang sangat signifikan sehingga mempengaruhi kewajaran atas penyajian laporan keuangan
- Opini Tidak Wajar (TW atau Adverse) apabila terdapat salah saji yang material atas sebagian besar atau keseluruhan pos-pos laporan keuangan yang mengakibatkan penyajian laporan keuangan menjadi tidak wajar.

Selain itu auditor BPK juga mengalami kendala-kendala dalam pemeriksaan atas LKPD yaitu adanya kendala peraturan yang belum diterapkan oleh Pemerintah Daerah karena memerlukan persiapan

infrastrukturnya sebagai contoh adalah dalam menerapkan Standar Audit Pemerintahan sesuai PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang SAP, PP Nomor 23 Tahun 2005 tentang Badan Layanan Umum (BLU) yang sampai saat ini belum dapat diterapkan karena belum ada peraturan pelaksanaannya. Selain itu terbitnya Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 59 Tahun 2007 juga belum langsung dapat diimplementasikan karena entitas pada tahun 2007 masih memakai anggaran berdasarkan Permendagri Nomor 13 Tahun 2006.

#### **B. Peran BPK dalam Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)**

Peranan BPK ditentukan oleh UUD 1945 BAB VIII Pasal 23 ayat (5), yaitu sebagai berikut : "Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan, yang peraturannya ditetapkan dengan Undang-undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat".

Selanjutnya dalam penjelasan pasal itu disebutkan bahwa : "Cara Pemerintah mempergunakan uang belanja yang sudah disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat harus sepadan dengan keputusan tersebut. Untuk memeriksa tanggung jawab Pemerintah itu perlu ada suatu badan yang terlepas dari pengaruh dan kekuasaan Pemerintah. Suatu Badan yang tunduk kepada Pemerintah tidak dapat melakukan kewajiban seberat itu. Sebaliknya

badan itu bukanlah pula Badan yang berdiri di atas Pemerintah. Sebab itu kekuasaan dan kewajiban Badan itu ditetapkan dengan Undang-undang”.

Dari ketentuan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 dan penjelasannya seperti tersebut di atas terkandung pengertian bahwa kedudukan BPK adalah sama dengan kedudukan Presiden. BPK yang bertugas memeriksa tanggung jawab Pemerintah tentang keuangan negara adalah suatu badan yang terlepas dari pengaruh dan kekuasaan Pemerintah dan melaksanakan pemeriksaan dari luar tubuh Pemerintah mengenai penguasaan, pengurusan, dan pertanggungjawaban keuangan negara dalam rangka tanggung jawab Presiden terhadap Lembaga tertinggi Negara, yaitu terhadap Majelis Permusyawaratan Rakyat.

Selanjutnya dalam Undang-undang Nomor 5 Tahun 1973 Bab I Pasal 1 secara tegas menetapkan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan adalah Lembaga Tinggi Negara yang dalam pelaksanaan tugasnya terlepas dari pengaruh dan kekuasaan Pemerintah, akan tetapi tidak berdiri di atas pemerintah.

Dalam hubungan dengan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan negara, dikenal pula Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagai yang disebutkan pada Penjelasan Umum butir 5 Undang-undang Nomor 5 Tahun 1973

Pengawasan Intern adalah pengawasan yang dilakukan oleh unit pengawas yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi, dan bertugas membantu fungsi pengawasan dari pimpinan organisasi serta membantu menyusun laporan pelaksanaan kegiatan organisasi

Sebagai contoh pengawasan jenis ini adalah pengawasan yang dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Badan ini merupakan aparat pengawas fungsional yang berada dalam lingkungan Pemerintah untuk membantu Presiden melakukan pengawasan dan pemeriksaan terhadap departemen/lembaga/Pemda/BUMN/BUMD. Aparat pengawasan fungsional lainnya di lingkungan Pemerintah Indonesia adalah Inspektorat Jenderal (Itjen) di setiap departemen, Satuan Pengawasan Intern (SPI) di lingkungan lembaga negara/BUMN/BUMD, Inspektorat Wilayah Propinsi (Itwilprop), Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kotamadya (Itwilkab/Itwilkod).<sup>87</sup>

Pemeriksaan ekstern adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh unit pengawasan yang berada di luar unit organisasi yang diawasi. Dalam hal ini di Indonesia yang bertindak sebagai pemeriksa ekstern Pemerintah adalah BPK, suatu badan yang terlepas dari pengaruh dan kekuasaan pemerintah, dan melaksanakan pemeriksaan dari luar tubuh pemerintah. Selanjutnya dalam penjelasan umum Undang-undang Nomor 5 Tahun 1973 disebutkan antara lain dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya, BPK memperhatikan dan memanfaatkan hasil-hasil pekerjaan APIP. Untuk keperluan itu, APIP wajib menyampaikan laporan setiap hasil pemeriksaannya kepada BPK, sepanjang tidak bertentangan dengan Undang-undang. Dengan demikian dapat dipahami bahwa di Indonesia kedudukan BPK adalah Lembaga Tinggi Negara yang mempunyai otoritas tertinggi di bidang pemeriksaan tanggung jawab

---

<sup>87</sup> *Op. Cit.*, hlm.313.



keuangan negara. BPK diberi kewenangan untuk melakukan 3 (tiga) jenis pemeriksaan, yakni:<sup>88</sup>

- 1) Pemeriksaan keuangan, adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan ini dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah;
- 2) Pemeriksaan kinerja, adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Pasal 23E UUD 1945 mengamanatkan BPK untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja pengelolaan keuangan negara. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien, serta memenuhi sarannya secara efektif;
- 3) Pemeriksaan dengan tujuan tertentu, adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, diluar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif.

---

<sup>88</sup> Penjelasan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara, huruf B. Lingkup Pemeriksaan BPK

Peraturan BPK RI Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, menyatakan bahwa :

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan tersebut bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Dalam melakukan pemeriksaan kinerja, pemeriksa juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan yang diperiksa. 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 dapat memiliki lingkup yang luas atau sempit dan menggunakan berbagai metodologi; berbagai tingkat analisis, penelitian atau evaluasi. Pemeriksaan kinerja menghasilkan temuan, simpulan dan rekomendasi.

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diperiksa. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu dapat bersifat: eksaminasi (*examination*), reviu (*review*), atau prosedur yang disepakati (*agreed upon procedures*). Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern.

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) merupakan pertanggungjawaban kepala daerah, yaitu gubernur/bupati/walikota atas pelaksanaan APBD tahun anggaran tertentu. LKPD tersebut disusun dengan menggunakan suatu sistem akuntansi keuangan daerah dan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Hal tersebut dinyatakan dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah, beserta peraturan pelaksanaannya.

Dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, yang merupakan aturan pelaksanaan dari Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara adalah merupakan dasar pelaksanaan pemeriksaan keuangan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang dipergunakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Pemeriksaan atas LKPD merupakan salah satu tugas pokok BPK RI dalam rangka melaksanakan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

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

Pemeriksaan atas LKPD merupakan jenis pemeriksaan keuangan yang bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan tersebut dalam semua hal yang material sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.<sup>89</sup> Laporan Hasil Pemeriksaan atas LKPD memuat opini, yaitu pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria.<sup>90</sup>

- 1) Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan;
- 2) Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*);
- 3) Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan;
- 4) Efektivitas sistem pengendalian intern. Pemeriksa dapat memberikan empat alternatif opini, yaitu :
  - a) Opini Wajar Tanpa Pengecualian/WTP (*unqualified opinion*)
  - b) Opini Wajar Dengan Pengecualian/WDP (*qualified opinion*)
  - c) Opini Tidak Wajar (*adversed opinion*)
  - d) Pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer opinion*)

Pejabat pemerintah yang instansinya diperiksa dapat membuat tanggapan atas hasil pemeriksaan tersebut. Tanggapan pejabat pemerintah yang bertanggung jawab atas temuan, kesimpulan, dan rekomendasi pemeriksa dimuat atau dilampirkan pada laporan hasil pemeriksaan. Laporan hasil pemeriksaan atas LKPD disampaikan oleh BPK kepada DPRD selambat-

---

<sup>89</sup> BPK-RI, *Petunjuk teknis Pemeriksaan atas laporan Keuangan Pemerintah Daerah*, Litbang BPK, Jakarta, 2006, hlm.1

<sup>90</sup> W. Riawan Tjandra, *Op.Cit.*, hlm.143

lambatnya dua bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemerintah daerah.

Laporan hasil pemeriksaan tersebut diatas, disampaikan pula kepada Gubernur/bupati/Walikota sesuai dengan kewenangannya. Pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan dan memberikan penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi dalam Laporan Hasil Pemeriksaan selambat-lambatnya dalam waktu 60 (enam puluh) hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima. Pejabat yang diketahui tidak melaksanakan kewajiban tersebut dapat dikenai sanksi administratif sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang kepegawaian.

Lembaga perwakilan menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK dengan melakukan pembahasan sesuai dengan kewenangannya. DPRD dapat meminta penjelasan kepada BPK dalam rangka menindaklanjuti hasil pemeriksaan dan meminta BPK untuk melakukan pemeriksaan lanjutan. Apabila telah dilakukan pemeriksaan dan oleh BPK dianggap telah terjadi kekurangan kas/barang, BPK menerbitkan surat keputusan penetapan batas waktu pertanggungjawaban bendahara atas kekurangan kas/barang yang terjadi. Bendahara diberikan hak untuk mengajukan keberatan atau pembelaan diri kepada BPK dalam batas waktu 14 (empat belas) hari kerja setelah menerima surat keputusan tersebut. Apabila bendahara tidak mengajukan keberatan atau pembelaan dirinya ditolak, BPK menetapkan surat keputusan pembebanan penggantian kerugian negara/daerah kepada bendahara yang bersangkutan.

### **C. Sistem Pemeriksaan BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)**

Dalam pelaksanaan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah oleh BPK RI, Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara telah mengamanatkan pada Pasal 31 ayat (1) bahwa Gubernur/Bupati/Walikota menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Kemudian Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 56 ayat (1) : Kepala Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah selaku Pejabat Pengelola Keuangan Daerah menyusun laporan keuangan pemerintah daerah untuk disampaikan kepada Gubernur/bupati/walikota dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban pelaksanaan APBD. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Pasal 2 ayat (2): BPK melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dan Pasal 17 ayat (2) Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah disampaikan oleh BPK kepada DPRD selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemerintah daerah.

Dari ketiga Undang-undang yang biasa disebut paket undang-undang tentang keuangan negara tersebut, peranan BPK sangat penting karena mendapatkan kewajiban dari negara untuk melakukan pemeriksaan atas

laporan keuangan pemerintah daerah sebelum LKPD tersebut diserahkan kepada DPRD.

Sistem pemeriksaan atas LKPD oleh BPK RI yang dilakukan pada tahun 2005, 2006 dan 2007 adalah sesuai dengan Panduan Manajemen Pemeriksaan (PMP) yang ditetapkan berdasarkan Surat Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 10/SK/K/1995 tanggal 3 Juli 1995 dan telah direvisi dengan SK BPK RI Nomor 37/SK/I/08/2002 tentang panduan Manajemen Pemeriksaan BPK RI Tahun 2002. Sistem pemeriksaan sesuai PMP BPK RI adalah serangkaian prosedur dan tata laksana penyelenggaraan tugas pemeriksaan yang dimulai dari penyusunan strategi badan, perencanaan, pelaksanaan, pelaporan serta tindak lanjut dan evaluasi pemeriksaan.

Perencanaan pemeriksaan merupakan penjabaran dari strategi BPK dalam memberikan arahan tentang prioritas dan cakupan pemeriksaan dengan merumuskan program kerja sesuai dengan sumber daya yang tersedia. Tujuan perencanaan pemeriksaan adalah menjamin bahwa tujuan pemeriksaan yang ditetapkan akan dapat dicapai secara efisien dan efektif.

Berdasarkan strategi yang ditetapkan oleh badan (termasuk Penetapan Kebijakan Prioritas Pemeriksaan), disusun rencana pemeriksaan BPK RI yang meliputi : Rencana Kerja Tahunan (RKT) dan Rencana Kerja Pemeriksaan (RKP), serta Rencana Kerja Penunjang dan Pendukung (RKPP). RKP merupakan penjabaran lebih lanjut dari RKT yang memuat rincian kegiatan pemeriksaan untuk tahun anggaran yang bersangkutan.

Pekerjaan lapangan pemeriksaan keuangan merupakan langkah pelaksanaan RKT/RKP yang telah ditetapkan, dengan tujuan untuk mengumpulkan bukti-bukti pemeriksaan, baik yang dipergunakan sebagai dasar untuk menyatakan opini/pendapat auditor atas laporan keuangan dari entitas yang diperiksa maupun sebagai dasar yang memadai untuk mendukung temuan dan simpulan auditor pada pelaksanaan pemeriksaan keuangan, meliputi tahap persiapan pemeriksaan dan tahap pelaksanaan pemeriksaan.

Tahap persiapan pemeriksaan merupakan tahap merencanakan sesuatu pemeriksaan yang meliputi telaahan umum atas entitas yang diperiksa, pemahaman atas sistem pengendalian intern, penyusunan Program Pemeriksaan (P2), penyusunan Program Kerja Perorangan (PKP), dan persiapan administratif pendukungnya.

Tahap pelaksanaan pemeriksaan atas laporan keuangan, meliputi : pertemuan awal (*entry briefing*), pengujian efektifitas pengendalian intern, pengumpulan bukti-bukti, pengujian bukti-bukti, penyusunan Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP), pembuatan *Management Letter* (ML), dan pertemuan akhir dengan pimpinan entitas yang diperiksa (*exit briefing*).

Tahap pelaksanaan pemeriksaan atas hal yang berkaitan dengan keuangan, meliputi : Pertemuan awal (*entry briefing*), pengujian efektifitas pengendalian intern, pengumpulan bukti-bukti, penyusunan KKP, pembuatan konsep Temuan Pemeriksaan (TP), penyampaian konsep TP untuk mendapatkan komentar dari entitas yang diperiksa, dan pertemuan akhir dengan pimpinan entitas yang diperiksa (*exit briefing*).



Hasil pelaksanaan pemeriksaan yang dilakukan oleh Tim Pemeriksa dituangkan secara tertulis ke dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). LHP merupakan bukti penyelesaian tugas pemeriksaan bagi Tim Pemeriksa (auditor) yang dibuat dan disampaikan kepada pemberi tugas yaitu Badan Pemeriksa Keuangan RI.

Sesuai dengan SAP Butir 8.3, "laporan tertulis berfungsi untuk :

- a. Mengkomunikasikan hasil audit kepada pejabat pemerintah, yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- b. Membuat hasil audit terhindar dari kesalahpahaman;
- c. Membuat hasil audit sebagai bahan untuk tindakan perbaikan oleh instansi terkait; dan
- d. Memudahkan tindak lanjut untuk menentukan apakah tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan".

Tujuan tindak lanjut pemeriksaan adalah untuk:

- 1) Memastikan bahwa saran/rekomendasi BPK RI yang dimuat dalam Hasil Pemeriksaan (HP) telah dilaksanakan secara memadai, dan tepat waktu oleh entitas yang diperiksa;
- 2) Mengetahui perkembangan tindak lanjut saran/ rekomendasi dalam HP yang lalu masih belum selesai;
- 3) Memonitor tindakan koreksi yang sudah dilakukan oleh manajemen, serta hasil dan pengaruhnya bagi entitas yang diperiksa, dan

- 4) Memastikan bahwa temuan yang diperoleh dalam pemeriksaan sebelumnya tidak dijumpai lagi dalam pemeriksaan yang sedang dilaksanakan.

Evaluasi pemeriksaan dimaksudkan untuk menilai apakah pemeriksaan sudah dilaksanakan sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan badan yang berupa Rencana Strategia, RKT dan RKP dan apakah telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Audit Pemerintahan (SAP). Evaluasi pemeriksaan bertujuan untuk menentukan langkah-langkah perbaikan dalam menetapkan kebijakan dan pelaksanaan pemeriksaan serta kualitas auditor untuk masa yang akan datang.

Dari keseluruhan pelaksanaan sistem pemeriksaan sesuai dengan PMP yang dikeluarkan oleh BPK RI, untuk pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah oleh Badan Pemeriksa Keuangan terdapat hal-hal sebagai berikut :

- Pemeriksaan LKPD oleh BPK RI dilakukan pada tahun berikutnya setelah laporan keuangan daerah diterima dari pemerintah daerah, sehingga untuk LKPD tahun 2004 pelaksanaan pemeriksaan pada tahun 2005, LKPD tahun 2005 pemeriksaannya dilakukan pada tahun 2006 dan LKPD tahun 2006 pelaksanaannya pemeriksaan dilakukan pada tahun 2007.
- Pelaksanaan pemeriksaan oleh BPK RI pada tahun 2005,2006 dan 2007 masih menggunakan pedoman pemeriksaan sesuai Standar Audit Pemerintahan tahun 1995, kebijakan akuntansi dalam Kepmendagri Nomor 29 tahun 2002 atau PABU (Prinsip Akuntansi Berlaku Umum)

yang mengacu pada Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang dikeluarkan oleh organisasi profesi akuntansi.

- Standar pemeriksaan atas laporan keuangan daerah yang dipakai oleh BPK RI adalah berdasarkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang ditetapkan tanggal 13 Juni 2005 namun pelaksanaan standar pemeriksaan tersebut belum secara efektif digunakan untuk pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah tahun 2005,2006 dan 2007. Secara efektif diberlakukannya SAP dan SPKN adalah pada pemeriksaan LKPD Tahun 2007 yang pelaksanaan pemeriksaannya dilakukan pada tahun 2008 atau 3 tahun setelah disahkannya PP Nomor 24 tahun 2005.

Pelaksanaan PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan terlambat dari yang seharusnya diberlakukan pada pemeriksaan tahun 2006 dan 2007, karena baru efektif dilakukan pada pemeriksaan tahun 2008. Hal ini tidak bisa dilepaskan dari peranan pemerintah daerah yang tidak segera menerapkan SAP dalam membuat laporan keuangan daerahnya dengan alasan perlu mempersiapkan infrastruktur untuk dapat menerapkan SAP. Penerapan peraturan pemerintah di daerah selalu tidak bisa secara tegas segera diberlakukan, hal ini terjadi pula untuk peraturan pemerintah tentang pengelolaan keuangan daerah.

Antara sistem pemeriksaan atas keuangan daerah berlainan dengan sistem pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah yang dilakukan oleh pemerintah daerah, namun dalam pemeriksaan atas pengelolaan keuangan

daerah tidak bisa dilepaskan dari sistem yang dipakai dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan tersebut. Dalam hal ini antara pemeriksaan dan pelaksanaan pengelolaan keuangan sangat berkaitan, karena tidak ada pemeriksaan kalau belum ada suatu pelaksanaan atas pengelolaan keuangan itu sendiri. Sehingga dasar hukum atas pelaksanaan pengelolaan keuangan adalah merupakan kriteria yang dipakai oleh pemeriksa dalam membandingkan dengan kondisi yang sedang diperiksa.

Sistem pengelolaan keuangan daerah yang baru, yaitu PP Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah disahkan pada tanggal 9 Desember 2005 dan petunjuk pelaksanaannya di daerah-daerah baru dikeluarkan pada tanggal 15 Mei 2006 melalui Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Dengan ditetapkannya Permendagri Nomor 13 tahun 2006, secara otomatis Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman pengurusan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah serta tata cara penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah, pelaksanaan tata usaha keuangan daerah dan belanja daerah, pelaksanaan tata usaha keuangan daerah dan belanja daerah dinyatakan dicabut dan tidak berlaku sesuai pasal 335 Permendagri Nomor 13 Tahun 2006.

Dari hal tersebut diatas diketahui telah menimbulkan suatu perubahan pengaturan tentang pelaksanaan pengelolaan keuangan yang tiba-tiba, karena dilakukan di pertengahan tahun anggaran yaitu di bulan Mei. Hal ini menimbulkan reaksi yang berbeda dari tiap daerah untuk pelaksanaan aturan

sistem yang baru tersebut. Pelaksanaan peraturan dan pencabutan peraturan di pertengahan tahun anggaran yang sudah berjalan sangat menyulitkan posisi pemerintah daerah dalam melaksanakan pengelolaan keuangan daerah. Kebijakan Pemerintah dalam mengantisipasi kemungkinan adanya gejolak di masyarakat telah dikeluarkan sebelum disahkannya Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005, yaitu pada tanggal 21 September 2005 telah dikeluarkan Surat Edaran (SE) Menteri Dalam Negeri Nomor 903/2429/SJ Perihal Pedoman Penyusunan APBD Tahun Anggaran 2006 dan Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD Tahun Anggaran 2005, dimana pada nomor 1 menyatakan dengan belum ditetapkannya Peraturan Pemerintah sebagai pelaksanaan Pasal 194 dari Undang-undang Nomor 32 tahun 2004, dalam rangka sinkronisasi pengelolaan keuangan daerah dengan materi Undang-undang Nomor 17 tahun 2003, Undang-undang Nomor 15 tahun 2004, Undang-undang Nomor 25 tahun 2004, dan Undang-undang Nomor 33 tahun 2004, Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 maka landasan hukum penyusunan APBD, penatausahaan, pelaporan dan pertanggungjawaban keuangan daerah dalam tahun 2006 secara umum tetap mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 dan Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 tahun 2002. Namun demikian, mempertimbangkan masa transisi dan kesiapan daerah, beberapa bagian tertentu yang diatur dalam undang-undang dan peraturan pemerintah dimaksud secara bertahap tetap dijadikan sebagai acuan dalam pengelolaan keuangan daerah tahun anggaran 2006.

Penerbitan SE Mendagri Nomor 903/2429/SJ pada tanggal 21 September 2005 ini telah dijadikan payung hukum oleh pemerintah daerah untuk tidak segera melaksanakan pengelolaan keuangan daerah sesuai aturan yang baru yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 yang telah disahkan tanggal 9 Desember 2005. Dalam hal ini Departemen dalam Negeri yang berfungsi sebagai koordinator Pembinaan dan pengawasan dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah sesuai pasal 222 ayat (1) Undang-undang Nomor 32 tahun 2004, telah membuat suatu *Freis Ermessen* atau peraturan kebijaksanaan untuk mengantisipasi timbulnya suatu kekosongan hukum sebelum diberlakukannya Peraturan Pemerintah yang baru.

Keberadaan peraturan kebijaksanaan tidak dapat dilepaskan dari kewenangan bebas (*vrijebevoegdheid*) dari pemerintah yang sering disebut dengan istilah *freis ermessen*. Secara bahasa *Freies* artinya orang yang bebas, tidak terikat dan merdeka. Sedangkan *Ermessen* berarti mempertimbangkan, menilai, menduga, dan memperkirakan. *Freies Ermessen* berarti orang yang memiliki kebebasan untuk menilai, menduga dan mempertimbangkan sesuatu. Istilah ini kemudian secara khas digunakan dalam bidang pemerintahan, sehingga *freies Ermessen (diskresionaire)* diartikan sebagai salah satu sarana yang memberikan ruang bergerak bagi pejabat atau badan-badan administrasi negara untuk melakukan tindakan tanpa harus terikat sepenuhnya pada undang-undang.<sup>91</sup>

---

<sup>91</sup> Marcus Lukman, *Eksistensi Peraturan Kebijaksanaan dalam Bidang Perencanaan dan Pelaksanaan Rencana Pembangunan Materi Hukum Tertulis Nasional*, Disertasi, Universitas Padjajaran, Bandung, 1996, hlm.205.

Di dalam praktek penyelenggaraan pemerintahan, *freis Ermessen* bisa dilakukan oleh aparat pemerintah dalam hal-hal sebagai berikut<sup>92</sup>:

- a. Belum ada peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang penyelesaian *in konkrito* terhadap suatu masalah tertentu, padahal masalah tersebut menuntut penyelesaian yang segera. Misalnya dalam menghadapi suatu bencana alam ataupun wabah penyakit menular, maka aparat pemerintah harus segera mengambil tindakan yang menguntungkan bagi negara maupun bagi rakyat, tindakan mana semata-mata timbul atas prakarsa sendiri
- b. Peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar berbuat aparat pemerintah memberikan kebebasan sepenuhnya. Misalnya dalam pemberian izin berdasarkan Pasal 1 HO, setiap pemberi izin bebas untuk menafsirkan pengertian " menimbulkan keadaan bahaya" sesuai dengan situasi dan kondisi daerah masing-masing.
- c. Adanya delegasi perundang-undangan, maksudnya aparat pemerintah diberi kekuasaan untuk mengatur sendiri, yang sebenarnya kekuasaan itu merupakan kekuasaan aparat yang lebih tinggi tingkatannya. Misalnya dalam menggali sumber-sumber keuangan daerah. Pemerintah daerah bebas untuk mengelolanya asalkan sumber-sumber itu merupakan sumber yang sah.

---

<sup>92</sup> Laica Marzuki, *Peraturan Kebijaksanaan (Beledsregel) Hakikat Serta Fungsinya Selaku Sarana Hukum Pemerintahan*, Makalah pada Penataran Nasional Hukum Acara dan Hukum Administrasi Negara, Fakultas Hukum Universitas Hasanudin, Ujung Pandang, 26-31 Agustus 1996, halaman 7.

Beberapa alasan dikeluarkannya *freis Ermessen* atau peraturan kebijaksanaan oleh pemerintah tersebut, tidak bisa dipakai sebagai alasan diterbitkannya SE Mendagri Nomor 903/2429/SJ untuk Pedoman Penyusunan APBD TA.2006 dan Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD TA. 2005.

Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah sesuai pasal 157 PP Nomor 58 tahun 2005 seharusnya dicabut dan dinyatakan tidak berlaku. Namun ada beberapa pemerintah daerah dengan alasan masa transisi dan ketidaksiapan aparat pemerintahnya masih enggan untuk melaksanakan amanat dalam PP Nomor 58 tahun 2005, sebagai contoh Pemerintah Daerah Provinsi DIY pada tahun anggaran 2004, 2005 dan 2006 untuk penyusunan APBD masih berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Penyusunan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD serta berdasarkan Perda Provinsi DIY Nomor 3 Tahun 2003 tentang Pokok-pokok Pengelolaan Keuangan Daerah.

Dalam hal ini untuk penerapan suatu peraturan perundangan yang tidak segera diberlakukan, tidak diberikan secara tegas sanksi dari pembuat peraturan tersebut. Hal ini telah menimbulkan ketidak tegasan dari pemerintah, karena apabila dikemudian hari ada perubahan peraturan sedangkan peraturan yang ada belum dipakai akan menimbulkan kebingungan



dari pelaksana peraturan itu sendiri. Hal ini terjadi pada saat aturan pelaksanaan dari PP Nomor 58 tahun 2005 yaitu Permendagri Nomor 13 tahun 2006 belum sepenuhnya dilaksanakan oleh Pemerintah daerah, maka pada tanggal 26 Oktober 2007 telah dikeluarkan Permendagri Nomor 59 tahun 2007 yang merupakan perubahan atas Permendagri Nomor 13 Tahun 2006.

Sistem pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah yang berubah-ubah dan tidak tegas ini membuat BPK RI dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan daerah mendapatkan suatu kendala dan hambatan dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya. Sikap yang dapat dilakukan oleh BPK RI adalah dengan memprioritaskan pada hal-hal sebagai berikut :

1. Peraturan yang lebih tinggi akan lebih diutamakan;
2. Substansi pada peraturan yang baru lebih dipertimbangkan untuk pengambilan keputusan dalam pelaksanaan audit;
3. Apabila entitas yang diperiksa masih mengalami kesulitan dalam penerapan peraturan yang baru, maka ada toleransi sampai dengan jangka waktu tertentu.

#### **D. Kriteria Yang Dipergunakan Oleh BPK Untuk Menentukan ada atau tidaknya pelanggaran hukum dalam Pemeriksaan Atas LKPD**

Bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan atas LKPD oleh BPK RI pada tahun 2005 terdiri dari satu buku yang memuat bagian-bagian sebagai berikut: Bagian kesatu terdiri dari laporan Auditor Independen yang ditandatangani oleh Ketua Tim Pemeriksa dan laporan Keuangan yang diberi Opini oleh

BPK. Bagian kedua terdiri dari Gambaran Umum dan laporan pemeriksaan. Di dalam laporan pemeriksaan atas LKPD juga terdapat Penelaahan atas Sistem dan Pelaksanaan Sistem Pembukuan dan penyusunan laporan keuangan, koreksi pembukuan dan kecermatan penyusunan laporan keuangan Pemda serta catatan pemeriksaan yang mempengaruhi kewajaran laporan keuangan dan catatan pemeriksaan yang tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan.

Opini yang terdapat dalam Hasil pemeriksaan BPK RI atas LKPD sangat ditunggu oleh *stake holder* BPK RI yaitu DPRD untuk menjadikan dasar penentuan Peraturan Daerah atas Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang disusun oleh eksekutif dalam hal ini Pemerintah Daerah. Hasil pemeriksaan atas LKPD yang sangat penting adalah dalam penentuan Sisa Lebih Perhitungan Anggaran dari laporan keuangan yang telah diaudit oleh BPK, karena besaran SILPA tersebut mempengaruhi penentuan APBD tahun berikutnya.

Dari hal tersebut di atas diketahui bahwa dalam pelaksanaan pemeriksaan atas LKPD, temuan-temuan pemeriksaan yang diperoleh selama pemeriksaan bukanlah sesuatu yang mutlak harus ada dalam laporan hasil pemeriksaan. Namun dalam Petunjuk Teknis atas Pemeriksaan LKPD oleh BPK RI diatur bahwa dalam laporan hasil pemeriksaan atas LKPD terdapat bagian yang mengatur tentang laporan pemeriksaan di mana di dalamnya terdapat catatan pemeriksaan. Di dalam catatan pemeriksaan inilah terdapat Temuan Pemeriksaan (TP) yang berisi hal-hal yang perlu dimintakan

penyelesaian secara cepat. TP memiliki arti penting untuk disampaikan kepada entitas yang diperiksa dan atau pihak lain yang berkepentingan, didukung oleh fakta dan informasi yang akurat berhubungan dengan permasalahan yang diperoleh dari kegiatan pemeriksaan. Temuan Pemeriksaan dalam SAP.7.49 disebut temuan audit yang seringkali dipandang berisi unsur kriteria, kondisi, dan akibat, ditambah sebab jika masalahnya ditemukan. Namun unsur yang dibutuhkan untuk sebuah temuan audit tergantung seluruhnya pada tujuan audit tersebut. Jadi sebuah temuan atau sekelompok temuan audit disebut lengkap sepanjang tujuan auditnya telah dipenuhi dan laporannya secara jelas.

Dalam SAP.7.50 yang disebut Kondisi adalah gambaran tentang situasi yang ada. Hal tersebut sudah ditentukan dan didokumentasikan selama audit. Akibat sesuai SAP.7.51 adalah *effect* yang mempunyai dua arti, yang tergantung pada tujuan audit. Apabila tujuan audit mencakup pengidentifikasian kosekuensi nyata atau potensial dalam suatu kondisi yang bervariasi (baik positif maupun negatif) terhadap kriteria yang diidentifikasi dalam audit tersebut, maka "akibat" adalah suatu ukuran terhadap kosekuensi nyata atau potensial tersebut. Auditor sering menggunakan akibat dalam pengertian ini untuk menunjukkan tindakan koreksi atas masalah yang ditemukan. Apabila tujuan audit termasuk memperkirakan seberapa luas suatu program telah menyebabkan perubahan kondisi fisik, sosial atau ekonomi, maka "pengaruh" adalah suatu ukuran mengenai dampak yang dicapai oleh program tersebut. Dalam hal ini "pengaruh" adalah seberapa jauh perubahan

nyata, baik positif maupun negatif dalam kondisi fisik, sosial atau ekonomi yang dapat diidentifikasi dan dikaitkan dengan operasi program.

Dalam SAP.7.52 seperti halnya akibat, "sebab" juga mempunyai dua arti yang tergantung pada tujuan audit. Apabila tujuan audit termasuk menjelaskan mengapa kinerja yang jelek (atau baik) yang ditetapkan dalam audit tersebut terjadi, maka alasan kinerja yang jelek ini disebut dengan "sebab". Dengan mengetahui sebab suatu masalah dapat membantu auditor membuat rekomendasi yang bersifat membangun untuk perbaikan. Oleh karena suatu masalah dapat merupakan akibat dari sejumlah faktor tertentu, maka rekomendasi dapat lebih mengena jika auditor dapat dengan jelas menunjukkan dan menjelaskan dengan bukti dan alasan tentang kaitan antara masalah dan faktor atau faktor-faktor yang diidentifikasi sebagai penyebab.

Apabila tujuan audit termasuk memperkirakan pengaruh program terhadap perubahan kondisi fisik, sosial atau ekonomi, maka auditor harus mencari bukti seberapa jauh program itu sendiri menjadi penyebab perubahan tersebut.

Istilah kriteria sesuai dengan Standar Audit Pemerintahan tahun 1995 adalah merupakan ukuran yang menjadi dasar penilaian atau penetapan sesuatu. Menurut SAP 7.11 Kriteria adalah standar yang digunakan untuk menentukan apakah suatu program dapat mencapai atau melebihi harapan. Kriteria merupakan suatu alat atau cara untuk dapat memahami hasil audit. Rencana audit, apabila mungkin harus dapat menyatakan kriteria yang akan digunakan. Dalam memilih kriteria, auditor mempunyai tanggung jawab untuk

menggunakan kriteria yang masuk akal, dapat dicapai, dan relevan dengan masalah yang diaudit. Berikut ini adalah beberapa contoh kriteria :

- a. Maksud atau tujuan yang ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan atau yang ditetapkan oleh manajemen;
- b. Standar atau norma yang dikembangkan secara teknis;
- c. Pendapat ahli;
- d. Kinerja tahun-tahun sebelumnya;
- e. Kinerja entitas yang sejenis;
- f. Kinerja sektor swasta di bidang yang sama.

Kriteria juga merupakan istilah yang dipakai dalam pembuatan laporan atas temuan pemeriksaan yang diperoleh oleh auditor BPK, dimana sesuai Panduan Manajemen Pemeriksaan Tahun 1995 kriteria adalah ketidaksesuaian antara kondisi yang ditemukan dilapangan dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku sebagai aturan dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan negara.

Dalam pelaksanaan pemeriksaan oleh BPK untuk menentukan ada atau tidaknya suatu pelanggaran hukum, ditentukan apakah dalam suatu temuan pemeriksaan yang dikemukakan dalam laporan terdapat suatu kondisi yang tidak sesuai dengan kriteria yang ada dan adanya ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan yang berlaku. Apabila di dalam kondisi tersebut ditemukan suatu kondisi yang tidak sesuai dengan kriteria dan terdapat indikasi kecurangan-kecurangan yang dilakukan oleh entitas yang diperiksa, maka BPK RI sesuai Pasal 8 ayat (3) Apabila dalam pemeriksaan ditemukan unsur pidana, BPK melaporkan hal tersebut kepada instansi yang

berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan paling lama 1 (satu) bulan sejak diketahui adanya unsur pidana tersebut.

Dari hasil pemeriksaan atas LKPD tahun 2005, tahun 2006 dan tahun 2007, BPK RI memakai kriteria untuk menentukan ada tidaknya pelanggaran hukum adalah apabila antara kondisi pada waktu pemeriksaan dilakukan tidak sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku sehingga akibat yang ditimbulkan bisa menimbulkan hal-hal sebagai berikut :

- Kerugian daerah apabila terdapat kondisi yang tidak sesuai ketentuan yang berlaku dan terdapat adanya duplikasi anggaran sehingga daerah mengalami kerugian karena telah merealisasikan anggaran untuk kondisi yang telah tersedia anggarannya ditempat lain dan telah ada realisasi pada waktu yang bersamaan dan untuk kegiatan yang sama serta digunakan oleh orang yang sama, sebagai contoh dalam Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Provinsi DIY Tahun 2004 di Yogyakarta Nomor 142/R/XIV.4/08/2005 tanggal 15 Agustus 2005 terdapat temuan pemeriksaan tentang anggaran dan realisasi belanja DPRD yang dibebankan pada Sekretariat DPRD sebesar Rp2.977.240.412,00 tidak sesuai ketentuan. Kriteria yang dipakai dalam temuan pemeriksaan tersebut adalah kriteria yang melihat kondisi secara umum dan secara khusus tidak sesuai dengan ketentuan. Kriteria yang melihat ketidaksesuaian ketentuan secara umum adalah kondisi yang ada tidak sesuai dengan Pasal 3 ayat (1) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tanggal 5 April 2003 tentang Keuangan Negara yang menyatakan bahwa

keuangan negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggungjawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan serta Pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tanggal 10 November 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah yang menyebutkan bahwa pengelolaan keuangan daerah dilakukan secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan yang berlaku, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan azas keadilan dan kepatutan. kriteria yang dipakai secara khusus adalah Surat Edaran Menteri Dalam Negeri Nomor 161/3211/SJ tanggal 29 Desember 2003 tentang Pedoman Kedudukan Keuangan Pimpinan dan Anggota DPRD dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 7/ KMK.02/2003 tanggal 3 Januari 2003 tentang Perjalanan Dinas bagi Pejabat Negara, Pegawai Negeri Sipil dan Pegawai Tidak Tetap serta Keputusan Gubernur DIY Nomor 125 Tahun 2003 tanggal 1 Oktober 2003 tentang Standarisasi Harga Barang dan jasa di Propinsi DIY.

- Pemborosan keuangan daerah apabila dalam menentukan kondisi yang mengakibatkan adanya suatu pemborosan keuangan daerah biasanya terjadi karena kondisi yang ada melebihi dari standar biaya atau melebihi volume yang telah ditetapkan oleh Kepala Daerah maupun Departemen Keuangan atau kondisi yang ada tidak sesuai ketentuan yang ditetapkan dalam peraturan perundangan yang berlaku namun karena pertimbangan audit tidak menimbulkan suatu kerugian daerah.

Untuk pemeriksaan atas laporan keuangan kondisi yang tidak sesuai dengan kriteria pemeriksaan bisa menimbulkan akibat tidak tercatat dalam laporan keuangan daerah dan adanya kelemahan dalam sistem pengendalian internal dari entitas yang diperiksa.

Kendala yang dihadapi oleh auditor BPK RI atas penentuan kriteria dalam temuan pemeriksaan adalah apabila ada hal-hal sebagai berikut:

- a. Peraturan perundang-undangan yang pemahaman atas peraturan perundang-undangan yang multi tafsir pada temuan pemeriksaan tentang Pengeluaran Biaya upah pungut untuk Retribusi Daerah atas Sewa dan Pendapatan lain-lain sebesar Rp153.675.110,00 tidak tepat, kriteria yang secara khusus dipakai oleh BPK adalah Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dimana disebutkan bahwa untuk pemungutan pajak daerah bisa diberikan upah pungut sebesar 5 %. Pemerintah daerah telah menafsirkan bahwa pemberian upah pungut sebesar 5% juga bisa dikenakan pada pemungutan retribusi daerah, sehingga daerah telah menganggarkan dan merealisasikan upah pungut untuk retribusi daerah yang sebenarnya tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- b. Permasalahan tentang prosedur pengadaan barang dan jasa dalam pengelolaan keuangan daerah, timbul masalah atas penerapan aturan yang berlaku yaitu antara Pasal 21 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang menyebutkan bahwa pembayaran atas beban APBN/APBD tidak boleh dilakukan sebelum barang dan jasa



diterima, hal ini bertentangan dengan pedoman pengadaan barang dan jasa sesuai Keputusan Presiden (Keppres) Nomor 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang dan Jasa dimana pada pasal 33 menyebutkan bahwa :

- 1) Uang muka dapat diberikan kepada penyedia barang dan jasa dengan kriteria sebagai berikut :
  - a) Untuk usaha kecil setinggi-tingginya 30% (tiga puluh persen) dari nilai kontrak.
  - b) Untuk usaha selain usaha kecil setinggi-tingginya 20% (dua puluh persen) dari nilai kontrak.
- 2) Pembayaran prestasi pekerjaan dilakukan dengan sistem sertifikat bulanan atau
- 3) Sistem termin, dengan memperhitungkan angsuran uang muka dan kewajiban pajak.

Melihat ketentuan diatas, antara Pemerintah Daerah sebagai pelaksana anggaran dengan BPK RI sebagai auditor bisa menimbulkan perbedaan pendapat untuk pemberlakuan ketentuan tentang pedoman pelaksanaan pengadaan barang dan jasa tersebut.

- c. Dalam pemeriksaan atas LKPD terdapat temuan pemeriksaan yang menyangkut sistem pengendalian intern di entitas yang diperiksa, yang menonjol adalah adanya perbedaan pendapat antara auditor BPK RI dengan Pemerintah Daerah yang sedang diperiksa yang menyangkut tentang kriteria atas pengakuan belanja daerah/pengesahan SPJ yang

dijadikan dasar pencatatan dalam laporan keuangan. Auditor BPK dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan menggunakan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dimana dalam SAP 02 Paragraf 31 menyatakan bahwa Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum negara/Daerah dan Paragraf 32 menyatakan bahwa khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan. Penafsiran BPK RI atas unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan ada pada Bendahara Umum Daerah (BUD) pada Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD), yaitu Badan Pengelola Keuangan Daerah (BPKD) atau Dinas Pengelola Keuangan Daerah (DPKD).

Sedangkan Pemerintah Daerah menafsirkan bahwa unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan adalah pada Bendahara pengeluaran yang ada di masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Hal ini sesuai dengan ketentuan dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah pada pasal 220 ayat (10) yang menyatakan bahwa Bendahara Pengeluaran pada SKPD wajib mempertanggungjawabkan secara fungsional atas pengelolaan uang yang menjadi tanggungjawabnya dengan menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengeluaran kepada Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) selaku Bendahara Umum

Daerah (BUD) paling lambat tanggal 10 bulan berikutnya. Kemudian pada pasal 221 menyatakan dalam melakukan verifikasi atas laporan pertanggungjawaban yang disampaikan, PPK-SKPD berkewajiban :

- 1) Meneliti kelengkapan dokumen laporan pertanggungjawaban dan keabsahan bukti-bukti pengeluaran yang dilampirkan;
- 2) Menguji kebenaran perhitungan atas pengeluaran per rincian obyek yang tercantum dalam ringkasan per rincian obyek
- 3) Menguji kebenaran sesuai dengan SPM dan SP2D yang diterbitkan periode sebelumnya

Permasalahan yang timbul adalah dalam pengakuan belanja yang ada di laporan keuangan, Pemerintah Daerah mencatat belanja yang dikeluarkan adalah berdasarkan laporan pertanggungjawaban dari masing-masing SKPD. Sedangkan Auditor BPK mendasarkan pengakuan belanja yang dicatat adalah dari dokumen-dokumen pengeluaran belanja (SP2D) yang disahkan oleh BUD, sehingga tidak ada kesamaan angka yang dicatat dalam laporan keuangan daerah. BUD dalam hal ini tidak pernah melakukan pengesahan dan verifikasi atas SP2D yang diajukan oleh masing-masing SKPD.

#### **E. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)**

Tindak lanjut audit adalah bahwa auditor harus mengikuti pelaksanaan tindak lanjut atas temuan materiil dari audit sebelumnya, beserta rekomendasinya, yang dapat mempengaruhi audit atas laporan keuangan. Auditor harus melaksanakan hal ini untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah secara tepat waktu melaksanakan tindakan koreksi yang semestinya. Auditor harus melaporkan temuan audit yang material beserta rekomendasinya yang berasal dari audit sebelumnya, yang berdampak terhadap audit atas laporan keuangan yang sampai dengan saat audit sekarang belum ada tindakan koreksi.

Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan audit tidak terletak pada temuan audit yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, namun terletak pada penyelesaian efektif yang ditempuh oleh pihak yang diaudit. Manajemen pihak yang diaudit bertanggungjawab untuk menyelesaikan temuan audit beserta rekomendasinya, dengan memiliki suatu cara untuk menelusuri status temuan audit beserta rekomendasinya tersebut dapat membantu manajemen memenuhi tanggung jawabnya. Jika manajemen tidak memiliki cara semacam itu, auditor dapat menyusunnya untuk kepentingannya sendiri. Perhatian secara terus menerus terhadap temuan audit yang material beserta rekomendasinya dapat membantu auditor untuk menjamin terwujudnya manfaat pekerjaan audit yang dilakukan.<sup>93</sup>

---

<sup>93</sup> BPK RI, *Standar Audit Pemerintahan (SAP)*, Tahun 1995. hlm. 30.

Tindak lanjut atas hasil pemeriksaan BPK RI atas LKPD, adalah merupakan jawaban atau penjelasan atas rekomendasi yang terdapat dalam laporan hasil pemeriksaan yang diterbitkan oleh BPK. Pelaksanaan tindak lanjut atas rekomendasi BPK dilakukan oleh pejabat yang menerima rekomendasi BPK yaitu Kepala Daerah selaku kepala entitas yang diperiksa oleh BPK. Dalam Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Keuangan Negara diatur tentang hasil pemeriksaan dan Tindak lanjut, dimana pasal 20 menyatakan:

- 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 dikeani sanksi administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepegawaian
- 6) BPK memberitahukan hasil pemantauan tindak lanjut sebagaimana dimaksud pada ayat (4) kepada lembaga perwakilan dalam hasil pemeriksaan semester

Pasal 21 menyatakan,

- 1) Lembaga perwakilan menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK dengan melakukan pembahasan sesuai dengan kewenangannya
- 2) DPR/DPRD meminta penjelasan kepada BPK dalam rangka menindaklanjuti hasil pemeriksaan
- 3) DPR/DPRD dapat meminta BPK untuk melakukan pemeriksaan lanjutan
- 4) DPR/DPRD dapat meminta Pemerintah untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (3)

Berdasarkan data penelitian diketahui bahwa Tindak lanjut atas hasil pemeriksaan LKPD Tahun 2005 masih terdapat temuan yang belum ditindaklanjuti sejumlah 20 rekomendasi dari 88 rekomendasi BPK sedangkan tahun 2006 masih terdapat temuan yang belum ditindaklanjuti sejumlah 98 rekomendasi dari 117 rekomendasi yang dikeluarkan BPK untuk hasil pemeriksaan atas LKPD di wilayah Provinsi DIY.

Pada pemeriksaan atas LKPD tahun 2005 dan 2006 bentuk laporan hasil pemeriksaan yang dikeluarkan oleh BPK RI atas LKPD masih berupa 1 buku yang terdiri dari bagian-bagian sebagai berikut :

- i. Bagian I (Pertama) memuat tentang Laporan Auditor Independen (LAI) dan Laporan Keuangan yang diberi opini oleh BPK, kemudian
- ii. Bagian II (Kedua) memuat tentang Gambaran Umum Pemeriksaan dan Laporan Pemeriksaan.

Dari dua bagian tersebut, untuk bagian pertama yang merupakan LAI dan laporan keuangan yang diberi opini oleh BPK merupakan gambaran dari

kewajaran maupun ketidak wajaran atas laporan keuangan yang dihasilkan oleh Pemerintah Daerah yang bersangkutan. Sedangkan bagian kedua berisi laporan pemeriksaan yang didalamnya memuat tentang penelaahan atas Sistem dan pelaksanaan Sistem pembukuan dan penyusunan laporan keuangan entitas yang diperiksa, koreksi pembukuan dan kecermatan penyusunan laporan keuangan serta catatan pemeriksaan yang mempengaruhi kewajaran laporan keuangan dan catatan pemeriksaan yang tidak mempengaruhi kewajaran atas laporan keuangan.

Tindak lanjut atas hasil pemeriksaan BPK RI dilakukan atas koreksi pembukuan dan kecermatan penyusunan laporan keuangan serta rekomendasi yang ada pada catatan pemeriksaan. Mulai pemeriksaan atas LKPD tahun 2007, bentuk laporan yang dihasilkan oleh BPK meliputi 3(tiga) buku yaitu:

1. Hasil Pemeriksaan atas laporan Keuangan
2. Hasil Pemeriksaan atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan
3. Hasil Pemeriksaan atas Pengendalian Intern dari entitas yang diperiksa

Hasil pemeriksaan atas laporan keuangan merupakan bentuk lain dari Laporan Auditor Independen (LAI), dimana memuat opini dan resume serta koreksi dari hasil pemeriksaan atas laporan keuangan. Laporan hasil pemeriksaan ini dapat dimanfaatkan untuk mengetahui tingkat kewajaran atas laporan keuangan yang dihasilkan oleh Pemerintah Daerah yang bersangkutan. Pihak yang berkompeten dan memanfaatkan hasil pemeriksaan atas laporan

keuangan ini adalah DPRD selaku pihak yang akan menetapkan Peraturan Daerah atas laporan Realisasi Anggaran tahun 2007.

Hasil pemeriksaan atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan hasil pemeriksaan atas pengendalian intern dari entitas yang diperiksa LKPD-nya oleh BPK, terdapat catatan-catatan pemeriksaan yang dibuat oleh auditor BPK selama melakukan pemeriksaan atas LKPD. Dalam catatan pemeriksaan tersebut terdapat permasalahan-permasalahan yang diberikan rekomendasi oleh BPK RI dan rekomendasi itulah yang harus ditindaklanjuti oleh entitas yang bersangkutan.

Tindak lanjut atas HP BPK RI yang disampaikan oleh Pemerintah Daerah paling lambat dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari setelah HP BPK RI diterima oleh Pemerintah Daerah, oleh BPK akan diberi status sebagai berikut:

1. Rekomendasi Belum ditindaklanjuti
2. Rekomendasi telah ditindaklanjuti namun belum selesai
3. Rekomendasi telah selesai ditindaklanjuti

Berdasarkan penelitian dari Entitas pemeriksaan yaitu Provinsi DIY dan Kabupaten Gunung Kidul, diperoleh data bahwa dari HP BPK RI atas LKPD yang terdiri dari koreksi atas laporan Keuangan dan catatan pemeriksaan maka yang paling utama untuk ditindaklanjuti adalah koreksi atas laporan keuangan karena berpengaruh pada disahkannya Peraturan Daerah tentang Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD dan sebagai perbaikan dalam pengelolaan keuangan daerah. Sedangkan mengenai catatan pemeriksaan



apabila terdapat temuan-temuan dalam pelaksanaan pemeriksaan, maka oleh entitas yang bersangkutan akan segera ditindaklanjuti dan yang terkait dengan penganggaran akan ditindaklanjuti tahun anggaran berjalan atau tahun anggaran berikutnya.

Terhadap tindaklanjut Hasil Pemeriksaan LKPD oleh BPK selalu dilakukan pembahasan bersama antara Pemda dengan DPRD karena Perda APBD dan Perda Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD merupakan produk bersama antara eksekutif dan legislatif.

Kendala-kendala yang dihadapi dalam pelaksanaan tindak lanjut atas hasil pemeriksaan BPK adalah:

- 1) Apabila rekomendasi yang dikemukakan dalam hasil pemeriksaan BPK RI harus dilaksanakan dengan koordinasi dengan pihak ketiga misalnya dalam temuan pemeriksaan yang mempermasalahkan tentang pengadaan barang pada salah satu SKPD mengalami kelambatan dan menurut ketentuan harus dikenakan denda yang cukup besar kepada rekanan yang melaksanakan pengadaan tersebut, denda atas kelambatan ini harus disetorkan segera ke Kas daerah karena sebelumnya sudah disepakati dalam kontrak perjanjian pengadaan barang tersebut. Kendala yang dihadapi adalah apabila rekanan tidak bisa menyelesaikan pembayaran denda tersebut karena sudah tidak mampu lagi ataupun rekanan lari dari kewajiban membayar denda tersebut, sehingga pelaksanaan dari tindak lanjut menjadi berlarut-larut dalam penyelesaiannya.

2) Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan BPK terdapat temuan pemeriksaan yang mengakibatkan kerugian daerah dan ada indikasi perbuatan melawan hukum, sehingga atas temuan pemeriksaan tersebut diproses lebih lanjut oleh aparat penegak hukum. Atas temuan pemeriksaan ini, BPK telah menyatakan bahwa rekomendasi selesai ditindaklanjuti. Status yang menyatakan selesai dalam menindaklanjuti rekomendasi BPK tersebut, sering dijadikan alasan oleh tersangka kasus korupsi yang diajukan ke pengadilan untuk meringankan hukuman. Padahal dalam kenyataannya pemberian status selesai ditindaklanjuti atas rekomendasi BPK tidak menghilangkan proses hukum yang dilaksanakan oleh aparat penegak hukum, karena penyelesaian tindak lanjut BPK adalah penyelesaian administratif saja dan tidak menghilangkan proses hukum yang sedang berjalan.

## BAB IV PENUTUP

### A. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, dapat ditarik beberapa kesimpulan sebagai berikut :

1. Sistem Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Daerah yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan RI memakai aturan-aturan untuk pemeriksaan pengelolaan keuangan negara/daerah dan Standar Akuntansi Pemerintahan yang berlaku sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2004 serta aturan internal BPK seperti Panduan Manajemen Pemeriksaan Tahun 2002, Standar Audit Pemerintahan (SAP) Tahun 1995 dan Petunjuk Teknis dalam pemeriksaan laporan Keuangan Daerah .
2. Kriteria atas hasil pemeriksaan BPK terhadap Laporan Keuangan daerah adalah adanya perbedaan persepsi atas aturan hukum yang berlaku. Pemahaman atas aturan hukum yang dipakai oleh pemeriksa dalam menentukan kriteria berbeda dengan pemahaman yang dipakai oleh obyek yang diperiksa.

Hal ini bisa diketahui dari kendala-kendala yang dihadapi oleh auditor BPK RI atas penentuan kriteria dalam temuan pemeriksaan sebagai berikut:

- a. Peraturan perundang-undangan yang pemahaman atas peraturan perundang-undangan yang multi tafsir pada temuan pemeriksaan

tentang Pengeluaran Biaya upah pungut untuk Retribusi Daerah atas Sewa dan Pendapatan lain-lain sebesar Rp153.675.110,00 tidak tepat, kriteria yang secara khusus dipakai oleh BPK adalah Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah yang menyebutkan bahwa untuk pemungutan pajak daerah bisa diberikan upah pungut sebesar 5 %. Pemerintah daerah telah menafsirkan bahwa pemberian upah pungut sebesar 5% juga bisa dikeanakan dalam pemungutan retribusi daerah, sehingga daerah telah menganggarkan dan merealisasikan upah pungut untuk retribusi daerah yang sebenarnya tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

- b. Permasalahan tentang prosedur pengadaan barang dan jasa dalam pengelolaan keuangan daerah, timbul masalah atas penerapan aturan yang berlaku yaitu antara Pasal 21 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang menyebutkan bahwa pembayaran atas beban APBN/APBD tidak boleh dilakukan sebelum barang dan jasa diterima, hal ini bertentangan dengan pedoman penagadaan barang dan jasa sesuai Keputusan Presiden (Keppres) Nomor 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang dan Jasa dimana pada pasal 33 menyebutkan bahwa :
  - 2) Uang muka dapat diberikan kepada penyedia barang dan jasa dengan kriteria sebagai berikut :
    - a) Untuk usaha kecil setinggi-tingginya 30% (tiga puluh persen) dari nilai kontrak.

- b) Untuk usaha selain usaha kecil setinggi-tingginya 20% (dua puluh persen) dari nilai kontrak.
- c) Pembayaran prestasi pekerjaan dilakukan dengan sistem sertifikat bulanan atau
- d) Sistem termin, dengan memperhitungkan angsuran uang muka dan kewajiban pajak.

3. Hasil Pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) diketahui bahwa Pemerintah Daerah selaku entitas yang diperiksa oleh BPK- RI. Sedangkan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) menjadi pengguna atas Hasil Pemeriksaan BPK RI untuk mengesahkan Perda tentang Realisasi APBD tahun sebelumnya.

Kendala-kendala yang dihadapi dalam pelaksanaan tindak lanjut atas hasil pemeriksaan BPK adalah:

- 1) Apabila rekomendasi yang dikemukakan dalam hasil pemeriksaan BPK RI harus dilaksanakan dengan koordinasi dengan pihak ketiga misalnya dalam temuan pemeriksaan yang mempermasalahkan tentang pengadaan barang pada salah satu SKPD mengalami kelambatan dan menurut ketentuan harus dikenakan denda yang cukup besar kepada rekanan yang melaksanakan pengadaan tersebut, denda atas kelambatan ini harus disetorkan segera ke Kas daerah karena sebelumnya sudah disepakati dalam kontrak perjanjian pengadaan barang tersebut. Kendala yang dihadapi adalah apabila rekanan tidak bisa menyelesaikan pembayaran denda tersebut karena sudah tidak mampu lagi ataupun rekanan lari dari

kewajiban membayar denda tersebut, sehingga pelaksanaan dari tindak lanjut menjadi berlarut-larut dalam penyelesaiannya.

- 2) Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan BPK terdapat temuan pemeriksaan yang mengakibatkan kerugian daerah dan ada indikasi perbuatan melawan hukum, sehingga atas temuan pemeriksaan tersebut diproses lebih lanjut oleh aparat penegak hukum. Atas temuan pemeriksaan ini, BPK telah menyatakan bahwa rekomendasi selesai ditindaklanjuti. Status yang menyatakan selesai dalam menindaklanjuti rekomendasi BPK tersebut, sering dijadikan alasan oleh tersangka kasus korupsi yang diajukan ke pengadilan untuk meringankan hukuman. Padahal dalam kenyataannya pemberian status selesai ditindaklanjuti atas rekomendasi BPK tidak menghilangkan proses hukum yang dilaksanakan oleh aparat penegak hukum, karena penyelesaian tindak lanjut BPK adalah penyelesaian administratif saja dan tidak menghilangkan proses hukum yang sedang berjalan.

## **B. SARAN**

1. Pemerintah Daerah hendaknya memperbaiki kelemahan dalam sistem keuangan yang diwarisi dari pemerintahan Orde Baru, kelemahan tersebut bersifat mendasar karena meliputi desain dan sistem pengendalian internal serta ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tentang pengelolaan keuangan negara

2. Pemerintah Segera mengimplementasikan Paket tiga Undang-undang dibidang Keuangan Negara Tahun 2003-2004, dimana dalam paket tiga UU tersebut telah merubah secara mendasar sistem akuntansi, manajemen keuangan negara dan sistem anggaran Pemerintah
3. Menyarankan kepada DPRD Provinsi DIY untuk membentuk panitia Akuntabilitas Publik (PAP). PAP dibentuk guna melengkapi fungsi manajemen dari lembaga legislatif, agar lembaga legislatif dapat mengawasi pelaksanaan anggaran dan program kerja pemerintah secara utuh selama tahun anggaran yang berlaku

## DAFTAR PUSTAKA

### A. Buku

- Abu Daud Busroh, *Ilmu Negara*, Cetakan Pertama, Bumi Aksara, Jakarta, 1990
- A.D. Belinfante, et.el., *Beginselen van Nederlandse Staatsrecht*, Alphen aan den Rijn, 1983.
- Amrah Muslimin, *Beberapa Asas-asas dan Pengertian-pengertian Tentang Administrasi dan Hukum Administrasi*, Alumni, Bandung, 1980
- Aristoteles, *Politica*, Benyamin J., trans, Modern Library Book, New York.
- Azhary, *Negara Hukum Indonesia-Analisis Yuridis Normatif tentang Unsur-unsurnya*, UI-Press, Jakarta, 1995.
- Amrah Muslimin, *Aspek-aspek Hukum Otonomi Daerah*, Alumni Bandung, 1978.
- Bagir Manan, *Menyongsong Fajar Otonomi Daerah*, Pusat Studi Hukum FH UII, Yogyakarta, 2004
- Bagir Manan, *Hubungan Antara Pusat dan Daerah Menurut UUD 1945*, Sinar Harapan, Jakarta, 1994.
- Daniel S. Lev, *Hukum dan Politik di Indonesia; Kesenambungan dan Perubahan*, LP3ES, Jakarta, 1990
- Ellydar Chaidir, *Negara Hukum, Demokrasi dan Konstalasi Ketatanegaraan Indonesia*, Kreasi Total Media, Yogyakarta, 2007
- Jimly Asshidiqie, *Sengketa Kewenangan Antar lembaga Negara*, Penerbit : Konstitusi Press, Jakarta, 2005
- Nick Devas, Brian Binder, Anne Booth, Kenneth Davey, *Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia*, UI-Press, Jakarta, 1989
- Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan konstitusionalisme Indonesia*, Diterbitkan atas kerjasama Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia dan Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2004.
- Moh. Kusnardi dan Harmaily Ibrahim, *Hukum Tata Negara Indonesia*, Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia dan CV. Sinar Bakti, Jakarta, 1987.



- Viktor M. Situmorang dan M. Tahir, *Aspek Hukum Pengawasan Melekat dalam Lingkungan Aparat Pemerintah*, Reneka Cipta, Jakarta, 1998.
- Ni'matul Huda, *Otonomi Daerah (Filosofi, Sejarah Perkembangan dan Problematika)*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2005.
- Peraturan Pemerintah Nomor 25 Tahun 2000.
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah .
- Irawan Soejito, *Pengawasan Terhadap Peraturan Daerah dan Keputusan Kepala Daerah*, PT. Bina Aksara, Jakarta, 1983.
- Inu Kencana Syafei, *Manajemen Pemerintahan*, PT. Perca, Jakarta, 1998.
- Muchsan, *Sistem Pengawasan Terhadap Perbuatan Aparat Pemerintahan dan Peradilan Tata Usaha Negara di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 2000.
- Sujanto, *Beberapa Pengertian di Bidang Pengawasan*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1986.
- WJS. Poerwadarminta, *Kamus Umum Bahasa Indonesia*, Jakarta, 1976.
- Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, UII Press, Yogyakarta, 2003.
- Suwoto, *Kekuasaan dan Tanggung Jawab Presiden Republik Indonesia*, Disertasi, Universitas Airlangga, Surabaya, 1990.
- Soetandyo Wignyo Soebroto, *Metodologi Penelitian Hukum*, Penerbit PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2001.
- Plato, *Republik*, The Modern Library, New York.
- Lili Rasjidi, dan Arif Sidharta, *Filsafat Hukum Mazhab dan Refleksinya*, Rosda Karya, Bandung, 1994.
- Muhammad Tahir Azhary, *Negara Hukum Suatu Studi tentang Prinsip-prinsipnya Dilihat dari Segi Hukum Islam, Implementasinya pada Periode Negara Madinah dan Masa Kini*, Bulan Bintang, Jakarta, 1991.
- Joeniarto, *Negara Hukum*, YBP Gadjah Mada, Yogyakarta, 1968
- Ni'matul Huda, *Negara Hukum, Demokrasi dan Judicial Review*, UII Press, Yogyakarta, 2005

- Frans Magnis Suseno, *Mencari sosok Demokrasi, Sebuah Telaah Filosofis*, Gramedia, Jakarta, 1997.
- Moh.Kusnardi dan Hermaily Ibrahim, *Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia*, Pusat Studi HTN UI dan Sinar Bakti, Jakarta, 1980
- Muchsan, *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 1982.
- Padmo Wahjono, *Pembangunan Hukum di Indonesia*, Indhill Co., Jakarta, 1989
- Philipus M.Hajon, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia*, Bina Ilmu, Surabaya, 1987,
- Sri Soemantri, *Bunga Rampai Hukum Tata Negara Indonesia*, Alumni, Bandung, 1992
- Sidik Jatmika, *Otonomi Daerah Perspektif Hubungan Internasional*, BIGRAF Publishing, Yogyakarta, 2001
- Yan Pramudya Puspa, *Kamus Hukum Lengkap*, Aneka Ilmu, Semarang, 1977
- Siswanto Sunarno, *Hukum Pemerintahan Daerah di Indonesia*, Penerbit Sinar Grafika, Jakarta, 2006
- HAW. Widjaya, *Titik Berat Otonomi pada Daerah Tingkat II*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2001
- H. Syaukani, HR, Afan Gaffar, M.Ryaas Rasyid, *Otonomi Daerah Dalam Negara Kesatuan*, Pustaka Pelajar kerjasama dengan PUSKAP, Yogyakarta, 2002
- Sarundajang, *Arus Balik Kekuasaan Pusat ke Daerah*, pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 2001
- Nurlan Darise, *Pengelolaan Keuangan Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)*, PT.Indeks, Jakarta, 2007
- BEPEKA RI, *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Sekretariat Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan, Jakarta, 1998
- C.S.T. Kansil, *Sistem Pemerintahan Indonesia*, PT. Bumi Aksara, Jakarta, 2003, hlm.86
- Wolhof, G.J. *Hukum Tata Negara Indonesia*, Timun Mas, 1955

- Arifin P. Soeria Atmadja, *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara Suatu Tinjauan Yuridis*, PT. Gramedia, Jakarta, 1986
- BPK RI, *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Sekretariat Jenderal BPK, Jakarta, 1998
- BPK-RI, *Petunjuk teknis Pemeriksaan atas laporan Keuangan Pemerintah Daerah*, Litbang BPK, Jakarta, 2006
- Marcus Lukman, *Eksistensi Peraturan Kebijaksanaan dalam Bidang Perencanaan dan Pelaksanaan Rencana Pembangunan Materi Hukum Tertulis Nasional*, Disertasi, Universitas Padjajaran, Bandung, 1996
- Laica Marzuki, *Peraturan Kebijaksanaan (Beleidsregel) Hakikat Serta Fungsinya Selaku Sarana Hukum Pemerintahan*, Makalah pada Penataran Nasional Hukum Acara dan Hukum Administrasi Negara, Fakultas Hukum Universitas Hasanudin, Ujung Pandang, 26-31 Agustus 1996.
- Sumber dari BPK RI, *BPK dalam Angka Tahun 2006*, Percetakan BPK RI, Jakarta, 2006
- BPK RI, *Standar Audit Pemerintahan (SAP)*, Tahun 1995.