

TESIS

**PEMERIKSAAN DAN TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
DALAM UPAYA PEMBERANTASAN TINDAK PIDANA KORUPSI
MENURUT UNDANG-UNDANG NOMOR 15 TAHUN 2004**



Iwan Fajar Nugroho

NPM.090214847 M

PROGRAM STUDI ILMU HUKUM

PROGRAM PASCASARJANA

UNIVERSITAS AIRLANGGA

SURABAYA

2005



TESIS

**PEMERIKSAAN DAN TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
DALAM UPAYA PEMBERANTASAN TINDAK PIDANA KORUPSI
MENURUT UNDANG-UNDANG NOMOR 15 TAHUN 2004**



Iwan Fajar Nugroho

NPM.090214847 M

PROGRAM STUDI ILMU HUKUM

PROGRAM PASCASARJANA

UNIVERSITAS AIRLANGGA

SURABAYA

2005

**PEMERIKSAAN DAN TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN DALAM UPAYA
PEMBERANTASAN TINDAK PIDANA KORUPSI
MENURUT UNDANG UNDANG NOMOR 15 TAHUN 2004**



NPM : 090214847 M

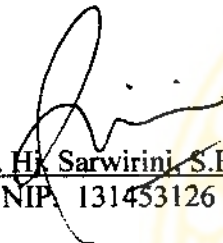
**PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA**

Lembar pengesahan

TESIS INI TELAH DISETUJUI
PADA TANGGAL.....Pebruari 2005

Oleh;

Pembimbing Ketua

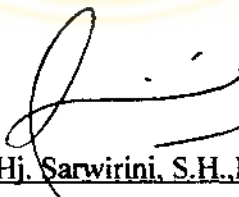

Dr. Hj. Sarwirini, S.H.,MS.
NIP. 131453126

Pembimbing


H. Haryono Mintardem, S.H.,MS
NIP. 130368696

Mengetahui

**Ketua Program Studi Ilmu Hukum
Program Pascasarjana Universitas Airlangga**


Dr. Hj. Sarwirini, S.H.,MS
NIP. 131453126

RINGKASAN

PEMERIKSAAN DAN TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN DALAM UPAYA PEMBERANTASAN TINDAK PIDANA KORUPSI MENURUT UNDANG UNDANG NOMOR 15 TAHUN 2004

Oleh : Iwan Fajar Nugroho

Dalam sistim ketatanegaraan di Indonesia BPK adalah lembaga tinggi negara yang berfungsi melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23E UUD 1945 amandemen. Selanjutnya landasan yuridis BPK sebagai lembaga pemeriksa adalah UU.No.5 Tahun 1973 Tentang BPK. Saat ini landasan operasional BPK dalam menjalankan fungsinya adalah UU. No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara. UU. 15 Tahun. 2004 ini merupakan bagian dari tiga paket undang-undang keuangan negara yang sudah diundangkan sebelumnya yakni UU.No.17 Tahun. 2003 Tentang Keuangan Negara dan UU.No.1 Tahun. 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.

Pelaksanaan tugas pemeriksaan BPK dalam upayanya menciptakan pemerintahan yang bersih dan bebas KKN menurut UU.No.15 Tahun .2004 antara lain adalah ;

- 1) Lingkup pemeriksaan; Dalam Pasal 3 ayat (2) UU.No.15 Th.2004 kekayaan negara yang dikelola oleh yayasan milik negara dan Perusahaan Negara/Daerah yang sudah tercatat di pasar modal, BPK tidak berwenang. Sedangkan dalam penjelasan Pasal 2 UU.No.5 Th.1973, BPK berwenang melakukan pemeriksaan terhadap APBN/APBD, seluruh anggaran Perusahaan Negara/Daerah dan kekayaan negara lainnya yang dipisahkan (yayasan-yayasan milik negara)
- 2) Jenis-jenis Pemeriksaan ; Pasal 4 ayat (1) UU.No.15 Th.2004 diatur secara tegas jenis pemeriksaan yang terdiri dari pemeriksaan keuangan, kinerja dan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan keuangan menilai ketatatan penyajian laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (PP. No.24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan) saja dan menghasilkan opini profesional akuntan. Pemeriksaan kinerja menilai tingkat efektivitas, efisiensi anggaran/belanja yang sudah ditetapkan dengan menggunakan tolok ukur peraturan perundangan teknis yang terkait dengan program yang diaudit. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dalam penjelasan Pasal 4 ayat (4) UU.No.15 Th.2004 terdiri dari pemeriksaan investigasi, sistem pengendalian intern dan hal-hal yang berkaitan dengan laporan keuangan. Pemeriksaan investigasi dilaksanakan guna mengungkap adanya indikasi kerugian negara/daerah dan/atau unsur pidana. Pemeriksaan sistem pengendalian intern dilakukan untuk mengetahui sejauh mana pengendalian internal yang dilakukan oleh instansi yang diperiksa. Pemeriksaan hal-hal yang berkaitan dengan keuangan dilakukan untuk mengetahui kepatuhan pengelolaan anggaran / belanja dalam laporan keuangan terhadap peraturan perundang-undangan (sebelum

UU.No.15.Th.2004, pemeriksaan ini bagian dari pemeriksaan keuangan, sehingga mampu mengungkap terjadinya kerugian negara/daerah dan/atau tindak pidana).

Adanya kewenangan pemeriksa dalam melaksanakan tugas pemeriksaan sebagaimana dimaksud Pasal 10 UU. No. 15 Tahun 2004 untuk meminta dokumen, mengakses semua data, melakukan penyegelan uang/barang/dokumen, meminta keterangan seseorang dan memotret, merekam, mengambil sampel yang kesemuanya upaya diatas disimpan sebagai Kertas Kerja Pemeriksa (KKP) dan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan hasil pemeriksaan BPK, dan untuk dijadikan sebagai alat bukti menurut Pasal 184 ayat (1), Pasal 187 KUHAP dan Pasal 26 A UU. No.20 Tahun 2001 dapat dikatakan sudah bisa diterima di muka pengadilan.

Pihak-pihak yang melaksanakan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK menurut UU. No.15 Tahun 2004 diatur dalam beberapa pasal antara lain;

- 1) Pasal 14 ; tindak lanjut dilakukan oleh aparat penegak hukum manakala dalam pemeriksaan ditemukan unsur pidana setelah menerima laporan dari BPK. Pelaksanaan kerjasama BPK dengan penegak hukum saat ini didasarkan atas Kesepakatan Bersama Ketua BPK dan Jaksa Agung nomor 62/S/I-III/6/2000 atau KEP-129/J.A/06/2000 tertanggal 19 Juni 2000, dimana dalam kesepakatan tersebut tidak ada kewajiban bagi Kejaksaan untuk memberitahukan perkembangan kasus yang sudah diserahkan BPK.
- 2) Pasal 20 ; tindak lanjut dilakukan oleh pejabat pemerintah. Terhadap tindak lanjut kerugian negara/daerah maka mekanisme yang dilakukan pejabat pemerintah untuk menindaklanjuti terkait dengan Pasal 60 dan Pasal 61 UU.No.1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara. Pejabat menurut Penjelasan Pasal 60 dan Pasal 61 bisa mengeluarkan surat penetapan pengenaan ganti rugi yang berkekuatan sita jaminan dan hasilnya dilaporkan kepada BPK (Pasal 23 UU.No.15 Th.2004).
- 3) Pasal 21 ; tindak lanjut dilakukan oleh DPR/DPRD dengan cara meminta penjelasan BPK (ayat 2), meminta BPK untuk melakukan pemeriksaan lanjutan (ayat 3) dan meminta pemerintah untuk menindaklanjuti hasil pemeriksaan (ayat 4)
- 4) Pasal 22 ; tindak lanjut dilakukan oleh BPK terhadap kerugian negara/daerah yang dilakukan oleh Bendahara. Pasal 22 ini terkait dengan Pasal 62 UU.No.1 Th.2004 Tentang Perbendaharaan Negara, dimana pengenaan ganti kerugian negara/daerah terhadap Bendahara ditetapkan BPK.

Sehubungan dengan Pasal 14 ayat (1) UU. No.15 Th.2004 dimana adalah kewajiban BPK untuk melaporkan adanya unsur pidana kepada aparat penegak hukum, maka memaksa BPK untuk memilih dan memilah temuan pemeriksaan yang mengandung unsur pidana atau tidak. Unsur pidana dalam delik jabatan yang terkait dengan pemeriksaan BPK dapat dilihat dalam UU. No.31 Th.1999 dan UU.No.20 Th.2001. Kerugian negara/daerah baik yang dilakukan oleh pegawai negeri bukan bendahara, pejabat lainnya dan oleh Bendahara yang disebabkan oleh perbuatan melanggar hukum atau kelalaian harus diselesaikan sesuai peraturan perundangan yang berlaku, sebagaimana dimaksud Pasal 59 ayat (1) UU.No.1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.

Kerugian negara menurut Pasal 2 dan Pasal 3 UU. No.31 Th.1999 merupakan unsur tindak pidana korupsi. Temuan pemeriksaan BPK yang mengandung unsur kerugian negara atau potensi kerugian negara, merupakan unsur tindak pidana yang menurut Pasal 14 ayat (1) UU.No.15 Th.2004 wajib ditindaklanjuti BPK dengan

diserahkan kepada aparat penegak hukum tanpa harus dipilah-pilah oleh BPK sendiri apakah disebabkan oleh perbuatan melawan hukum atau kelalaian, karena dalam kelalaian terdapat kesalahan dan kesalahan adalah syarat untuk dapat dipidana. Ketentuan Pasal 14 ayat (1) ini tidak meniadakan tindak lanjut ganti kerugian oleh Pejabat terhadap pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain dan oleh BPK terhadap ganti kerugian yang disebabkan perbuatan Bendahara sebagaimana dimaksud Pasal 64 ayat (2) UU.No.1 Th.2004, yang menyatakan putusan pidana tidak membebaskan dari tuntutan ganti rugi.

Dengan demikian dapat ditarik beberapa kesimpulan terhadap pemeriksaan dan hasil pemeriksaan BPK menurut UU.No. 15 Tahun 2004 dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi sebagai berikut;

- 1) Terhadap lingkup pemeriksaan BPK , menjadi lebih sempit. Pemberantasan korupsi di BUMN/BUMD yang *listed* di Pasar Modal, dan yayasan-yayasan milik negara menjadi terhambat. Terhadap jenis pemeriksaan, khususnya pemeriksaan laporan keuangan pemerintah pusat/daerah yang hasilnya secara rutin disampaikan kepada DPR/DPRD tidak dapat mengungkap terjadinya indikasi tindak pidana korupsi secara langsung, namun harus ditindaklanjuti dengan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, sehingga menghambat pemberantasan korupsi.
- 2) Hasil pemeriksaan BPK yang termasuk juga KKP sudah cukup memenuhi sebagai alat bukti baik menurut Pasal 184, Pasal 187 KUHAP atau Pasal 26 A UU.No.20 Th.2001 sehingga sangat mendukung upaya pemberantasan tindak pidana korupsi di Indonesia.
- 3) Tindak lanjut terhadap unsur pidana yang wajib diserahkan BPK kepada aparat penegak hukum sangat mendukung upaya pemberantasan korupsi, namun dalam pelaksanaannya upaya BPK dengan memilah-milah kerugian yang disebabkan perbuatan melawan hukum saja yang diserahkan kepada aparat penegak hukum dengan mengabaikan kerugian akibat kelalaian sangat tidak sesuai dengan maksud Pasal 14 ayat (1) undang-undang ini.

SUMMARY
AUDIT AND AUDIT RESULT BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
IN THE EFFORT TO ELLIMINATE CORRUPTION CRIME
ACCORDING TO ACTS NUMBER 15 YEAR 2004

By : Iwan Fajar Nugroho

In the system of matter pertaining to form of government in Indonesia, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) is a Supreme Audit Board functioning conduct to audit to the management and responsibility of state finance as intended in Section 23E of amendment 1945 Constitution. Furthermore, the juridical base of BPK as the Supreme Audit Board is Acts Number 5/1973 About BPK. Today, the operational base of BPK in carrying out its function is Acts Number 15/2004 About Audit of State Finance Management and Responsibility. This Acts Number 15/2004 is apart of three state finance acts packages have been legislated before, that is Acts Number 17/2003 About State Finance and Acts Number 1/2004 About The State Treasury.

In the implementation of audit duty of BPK in the effort to making good governance and freedom by Corruptions, Collusions and Nepotism according to Acts Number 15/2004, are :

1. **Audit scope** : In the explanation of Section 3 article (1) of Acts Number 15/2004, BPK authorized to audit to the all financial state that covered by Section 2 of Acts Number 17/2003. In the Section 3 article (2) of Acts Number 15/2004 the state wealth managed by state owned foundations and state /regional enterprises have been registered in capital market, BPK has no the power to. While, in the explanation of Section 2 of Acts Number 5/1973, BPK authorized to audit to the State Income and Budget (APBN)/ Regional Income and Budget(APBD), entire estimation of State/Regional Enterprises and another state wealth separated (state owned foundations).
2. **Audit kinds** : In the explanation of Section 4 article (1) of Acts Number 15/2004, the kinds of audit is explicitly regulated, and consist of finance audit, performance audit and by certain purpose. The finance audit is to evaluate finance statements presentation fidelity based on Government Accounting Standard (PP No.24/2005) only and result in the accountant professional opinion. The performance audit is to evaluate the effectiveness, efficiency levels of the budget/expenditure have been established by using the technical legislation regulation measuring rod related to the program audited. The audit with certain purposed in the explanation of section 4 article (4) of Acts Number 15/2004 consist of investigation audit, internal control system audit and the matters related to the financial report audit. The investigation audit (a new kinds of audit in BPK) executed to uncover the presence of state/regional total loss indication and/or criminal element. The Internal control system audit to know how far the internal control system performed by the instance. The matters related to the financial report audit is performed to know fidelity of budget/expenditure management in finance statement to the legislation regulation (prior to Acts Number 15/2004, this audit is the parts of finance audit, so capable to uncover the occurrence of state /regional loss and/or criminal act).

The presence of auditor authority in implementation the audit task as aim by Section 10 of Acts Number 15/2004 to ask the documents, accessing all of data, carrying out money/goods/documents sealing, asking for someone's informations and taking a picture, recording, taking sample that all of the efforts above are kept as the Auditor Working Paper (Kertas Kerja Pemeriksa/KKP) and constitute the part inseparable from the audit result report of BPK, and to be made as the proof device according Section 184 article (1), Section 187 of KUHAP and Section 26A Acts Number 20/2001 can be termed had already been acceptable in the court.

The parties implement the follow up of audit finding of BPK according Acts Number 15/2004 are regulated in some sections among others :

1. Section 14 : the follow up performed by the law upholder agencies when in the audit found the criminal element after receiving the report from BPK. The cooperation implementation of BPK with the law upholder currently is based on the Memory of Understanding of the Chairman BPK and the Attorney General Number 62/S/I-III/6/2000 and KEP-129/J.A/06/2000 dated June 19,2000, in which in the agreement there is no obligation for the Attorney General to inform the case development the BPK has been submitted.
2. Section 20 : the follow up performed by the government officials. To the follow up of state/regional loss then the mechanism the government officials done to follow up is related to Section 60 and Section 61 of Acts Number 1/2004 About The State Treasury. The officials government act according to the Section 60 and 61 may issue the establishment letter of compensation imposition that have the power of bail seizure and the result is reported to BPK (Section 23 of Acts Number 15/2004).
3. Section 21 : the follow up to be performed by Legislative Assembly (DPR)/ Assembly at Regional level (DPRD) by means ask for explanation from BPK (article 2), ask for BPK to perform the continuation audit (article 3) and ask for the government to follow up the result (article 4).
4. Section 22 : the follow up is performed by BPK to the state/regional loss caused by Treasurer (Bendahara). This Section 22 is related to the Section 62 of Acts Number 1/2004 About State Treasury, in which the compensation of state/regional loss to the Treasurer is established by BPK.

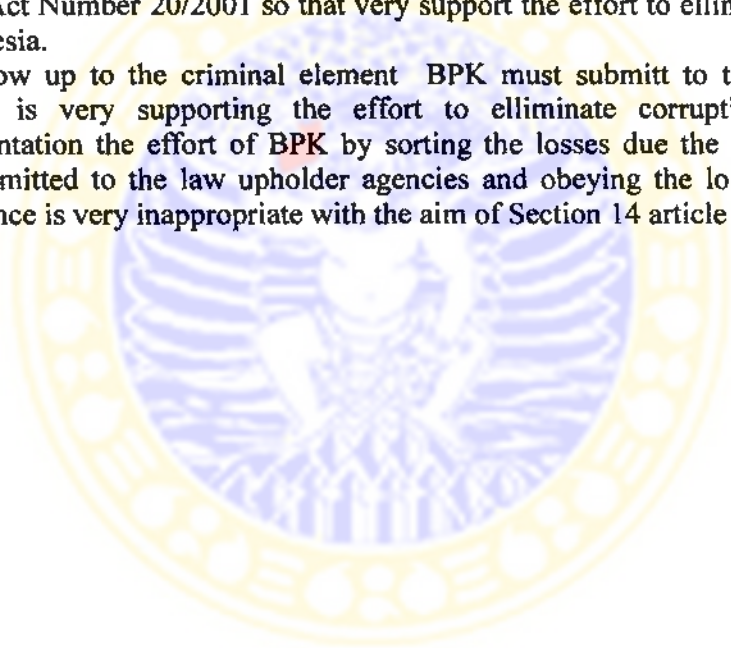
In connection with Section 14 article (1) of Acts Number 15/2004 in which it is the obligation of BPK to report the presence of criminal element to the law upholder agencies, thus force BPK to choose and sort the audit finding containing the criminal element or not, that will be reporting to the law upholder. The criminal element within position offense relating to the auditing from BPK can be seen in Acts Number 31/1999 and Acts Number 20/2001, both are about eliminating corruption Act. The state/regional loss both performed by non-treasurer civil servants, another officials and by the treasurer due to the unlawfulness or negligence must be settled in accordance with the effective law enforcement, as Section 59 article (1) of Acts Number 1/2004 About State Treasury aimed.

State loss according to the Section 2 and Section 3 of Acts 31/1999 is the element of corruption crime. The finding of BPK' audit containing state loss element or state loss potency, is the corruption crime element according to the Section 14 article (1) of Acts Number 15/2004 must be followed up by BPK by submitted it to the law upholder agencies without the BPK has to sort them by BPK itself whether due the unlawfulness or negligence, because in negligence there is fault and the fault is condition in order to

can be condemned. This stipulation of Section 14 article (1) is not deny the compensation follow up by the official government, that had authority and BPK, to suspect state/regional loss as Section 64 article (2) of acts Number 1/2004 intended, that the criminal judgement by the court does not exempt from the compensation sued.

Thereby it can be drawn some conclusions to the audit and audit result of BPK according to Acts Number 15/2004 in the effort to eliminate the corruption criminal act as follows :

1. To the audit scope of BPK, it becomes narrower. The effort to eliminate corruption in state owned corporation (BUMN)/Regional owned corporation(BUMD) listed in Capital Market, and state owned foundation to be obstruct. To the kind of audit, particularly the finance report audit of central/regional government that results routinely delivered to the DPR?DPRD cannot directly uncover the occurrence of corruption crime indication, but have to followed up by the audit the certain purpose, so obstruct the effort eliminating corruption in Indonesia.
2. The audit result of BPK that also including KKP has already been qualify enough as the proof device both according to Section 184, Section 187 KUHAP or Section 26A of Act Number 20/2001 so that very support the effort to eliminate corruption in Indonesia.
3. The follow up to the criminal element BPK must submit to the law upholder agencies is very supporting the effort to eliminate corruption, but in the implementation the effort of BPK by sorting the losses due the unlawfulness act only submitted to the law upholder agencies and obeying the loss caused act by negligence is very inappropriate with the aim of Section 14 article (1) of this Acts.



ABSTRACT
AUDIT AND AUDIT RESULT BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
IN THE EFFORT TO ELLIMINATE CORRUPTION CRIME
ACCORDING TO ACTS NUMBER 15 YEAR 2004

By : Iwan Fajar Nugroho

Implementation audit and audit result Badan Pemeriksa Keuangan according to Acts Number 15 year 2004 have many problems that could be concern. While inconsistent implementation BPK task, and others instances to be clear aand effectiveness, mainly in the effort to elliminate corruption crime in Indonesia.

Research is done by approach on law regulation and jurisprudence. Analyze law regulation, work of law realm and law literature and then it is done systematization.

The result of this research explained that the executive dominate among anothers higher board in Indonesia is still exist. Look at the scope audit of BPK becomes smallest, the regulate kind of audit become effectiveless and unclear mechanism of audit follow up. The strictly regulation about audit follow up mechanism, and be followed by government, general asembly good will and others instance related, and then make it BPK has a right to plan own budget independently, so there is a way to made a good government, clean governance and free from corruption, collution and nepotism.

Keywords ;

- Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)
- Acts Number 15 year 2004
- Audit result
- Elliminate corruption crime

DAFTAR ISI

Halaman Pengesahan.....	ii
Daftar Isi.....	iii
BAB I : PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang Permasalahan dan Rumusannya.....	1
1.2. Tujuan dan Manfaat Penelitian.....	18
1.2.1. Tujuan Peneletian	18
1.2.2. Manfaat Penelitian	18
1.3. Kerangka Konseptual.....	19
1.4. Metode Penelitian	25
1.4.1. Pendekatan Masalah.....	25
1.4.2. Bahan Hukum.....	26
1.4.3. Prosedur Pengumpulan dan Analisa Bahan Hukum.....	27
1.5. Pertanggungjawaban Sistematika Penulisan	27
BAB II : PROSEDUR PEMERIKSAAN OLEH BADAN PEMERIKSA KEUANGAN	29
2.1. Lingkup Pemeriksaan	29
2.2. Jenis-jenis pemeriksaan	38
2.2.1. Pemeriksaan Keuangan	40
2.2.2. Pemeriksaan Kinerja	53
2.2.3. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu	57
a. Pemeriksaan Investigasi	58

b. Pemeriksaan Hal-Hal Yang Berkaitan Dengan Keuangan	66
c. Pemeriksaan Atas Sistem Pengendalian Intern	67
BAB III : HASIL PEMERIKSAAN BADAN PEMERIKSAAN KEUANGAN	
SEBAGAI ALAT BUKTI TINDAK PIDANA.....	70
3.1. Alat bukti menurut KUHP dan UU.No.20 Tahun 2001.....	74
3.2. Kekuatan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Sebagai alat bukti ..	76
BAB IV : TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN BADAN PEMERIKSA	
KEUANGAN	79
4.1. Prosedur/tata usaha tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK.....	81
4.1.1. Tanggapan <i>entitas</i> yang diperiksa atas temuan, kesimpulan dan rekomendasi	82
4.1.2. Tanggapan atas tindak lanjut	83
4.1.3. Pemantauan pelaksanaan tindak lanjut	84
4.2. Para pihak yang terkait dalam tindak lanjut terhadap Kerugian negara/daerah	87
4.2.1. Tindak lanjut kerugian negara/daerah oleh lembaga perwakilan.....	91
4.2.2. Tindak lanjut kerugian negara/daerah oleh BPK	92
4.2.3. Penyelesaian ganti kerugian oleh pejabat Pemerintah	96
4.2.4. Penyelesaian ganti kerugian oleh aparat penegak hukum	98
BAB V : PENUTUP	108
5.1. Kesimpulan.....	108
5.2. Saran	111

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah dan Rumusan

Salah satu agenda pembangunan nasional adalah menciptakan tata pemerintahan yang bersih dan berwibawa. Agenda tersebut merupakan upaya untuk mewujudkan tata pemerintahan yang baik, antara lain, keterbukaan, akuntabilitas, efektivitas dan efisiensi menjunjung tinggi supremasi hukum, membuka partisipasi masyarakat yang dapat menjamin kelancaran, keserasian, keterpaduan tugas serta fungsi penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan. Untuk itu diperlukan langkah-langkah kebijakan yang terarah pada perubahan kelembagaan dan sistem ketatalaksanaan, kualitas sumber daya manusia aparatur; dan sistem pengawasan dan pemeriksaan yang efektif.

Persoalan rendahnya kualitas pelayanan umum kepada masyarakat, antara lain, karena tingginya penyalahgunaan kewenangan dan penyimpangan, rendahnya kinerja sumber daya aparatur; belum memadainya sistem kelembagaan (organisasi) dan ketatalaksanaan (manajemen) pemerintahan; rendahnya kesejahteraan PNS; serta banyaknya peraturan perundang-undangann yang sudah tidak sesuai dengan perkembangan keadaan dan tuntutan pembangunan. Ketimpangan situasi dan kondisi tersebut merupakan permasalahan dan agenda pembangunan nasional tahun 2004-2009, demikian diinformasikan dalam lampiran Perpres. No 7 Th.2005 Tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional Tahun 2004-2009.

Persoalan sulitnya pemberantasan, penyalahgunaan kewenangan, penyimpangan yang dilakukan oleh aparatur publik sebenarnya sudah diawali sejak reformasi total Tahun 1998 hingga sekarang. Tercatat beberapa kebijakan Pemerintah maupun legislatif dalam upaya pemberantasan korupsi di Indonesia.

Pada masa Presiden B.J. Habibie (21 Mei 1998 s.d. 20 Oktober 1999) dikeluarkan beberapa keputusan guna memberantas korupsi antara lain adalah; TAP MPR NO XI/MPR/1998 Tentang Penyelenggaraan Negara Yang Bersih dan Bebas KKN, UU.No. 28 Th. 1998 Tentang Penyelenggara Negara yang Bersih dan Bebas KKN, UU.No. 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan Instruksi Presiden No 30 Tahun 1998 Tentang Pemberantasan Korupsi, Kolusi dan Nepotisme. Angka Indeks Persepsi Korupsi (IPK) Indonesia, pada akhir kepemimpinan Presiden Habibie (Tahun 1999) menurut survey *Transparency International*, sebesar 1,7 lebih rendah dari akhir masa kekuasaan Presiden Soeharto, Tahun 1998, sebesar 2,72.¹

Pada masa Presiden KH. Abdurahman Wahid (20 Oktober 1999 s.d. 23 Juli 2001) kebijakan yang dikeluarkan guna mendukung upaya pemberantasan korupsi di Indonesia antara lain, Keppres 81 Tahun 1999 Tentang Pembentukan KPKN, PP No 68 Tahun 1999 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Peran Serta Masyarakat dan Pemberian Penghargaan Dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, dan Keppres No 4 Tahun 2001 Tentang Pembentukan Komisi Ombudsmen. Menurut survey *Transparanscy International*, pada akhir

¹ Anonimous, "Pemberantasan Korupsi, Mencoba Resep Alternatif Couchepin", *KOMPAS*, Selasa, 8 November 2005

masa kepemimpinan presiden KH Abdurahman Wahid, skor IPK Indonesia Tahun 2001 sebesar 1,9 yang berarti mengalami sedikit kenaikan dari Tahun 1999.²

Pada masa kepemimpinan Presiden Megawati Soekarnoputri (23 Juli 2001 s.d. 20 Oktober 2004) kebijakan yang dikeluarkan guna mendukung upaya pemberantasan korupsi antara lain; UU.No. 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan UU.No. 31 Th 1999, UU.No. 30 Tahun 2002 Tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, yang sekaligus membubarkan KPKN dan dilebur dalam organisasi KPK. Pada masa ini juga dikeluarkan tiga (3) paket undang-undang bidang keuangan Negara antara lain; UU.No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara dan UU.No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara. Pada akhir masa jabatan Presiden Megawati Soekarnoputri, Tahun 2004, IPK Indonesia menurut *Transparency International* sebesar 2,0 yang artinya mengalami kenaikan disbanding Tahun 2001 sebesar 1,9.³

Pada masa kepemimpinan Presiden Susilo Bambang Yudhoyono, sekarang ini, kebijakan yang sudah dikeluarkan guna membantu proses pemberantasan korupsi di Indonesia adalah antara lain; Inppres No 5 Tahun 2004 Tentang Percepatan Pemberantasan Korupsi dan Keppres No 11 Tahun 2005 Tentang Pembentukan Timtastipikor. Pada tahun 2005, IPK Indonesia

² *Ibid*

³ *Ibid*

berdasarkan survey *Transparency International* adalah 2,2 dan berada di peringkat 137 dari 158 negara yang disurvei.⁴

Sebagai konsekuensi dari asas negara hukum baik menurut konsep *rule of law* maupun konsep *rechstaat (democratischerechstaat)*, maka pemerintah harus bertanggungjawab (*responsible*) terhadap apa yang menjadi sikap, perilaku, dan tindakannya kepada rakyat dalam kerangka menjalankan fungsi pemerintahan. Salah satu unsur penting dalam penyelenggaraan negara adalah pertanggungjawaban dan pengawasan⁵

Sebagai komponen dari salah satu elemen sistem hukum, Badan Pemeriksa Keuangan mempunyai posisi sentral dan peranan strategis dalam mewujudkan suatu tatanan penyelenggaraan negara yang bersih, bertanggungjawab, transparan, bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme. Peranan sentral Badan Pemeriksa Keuangan ini dapat kita lihat dalam Pasal 23 E, UUD 1945 setelah amandemen berikut ini ;

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

Sedangkan Landasan operasional BPK dalam melaksanakan tugas pemeriksaan saat ini adalah UU.No..15 Th.2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab keuangan Negara, menggantikan *Instructie en Verdere*

⁴ *Ibid*

⁵ Bagir Manan, *Lembaga Kepresidenan*, FH-UII Press, Yogyakarta, 2003 h.106

Bepalingen voor de Algemeine Rekenkamer atau IAR (*Statsblad* 1898 Nomer 9, sebagaimana telah diubah terakhir dengan *Statsblad* 1938 Nomer 920).

Adanya perubahan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 menjadi satu pasal tersendiri yakni Pasal 23E UUD 1945 setelah perubahan sebagaimana diuraikan sebelumnya, pada dasarnya memperluas kewenangan BPK dalam melakukan pemeriksaan keuangan negara. BPK tidak hanya memeriksa aspek tanggung jawab tetapi juga aspek pengelolaan keuangan negara. Konsep ini sebenarnya membebankan BPK sebagai lembaga tinggi negara untuk memeriksa seluruh pengelolaan keuangan negara tanpa kecuali. Secara logika pemeriksaan yang terlalu luas akan menimbulkan rentang kendali yang terlalu sulit dijangkau dan berakibat pada tidak optimalnya pemeriksaan dimaksud.

Perluasan kewenangan pemeriksaan BPK dengan amandemen UUD 1945 Pasal 23E, menurut Arifin P.Soeria Atmaja dikarenakan adanya pemikiran eksistensi BPK sebagai lembaga tinggi negara yang disamakan dengan struktur ketatanegaraan zaman Hindia Belanda, dimana saat itu *Algemene Rekenkamer* mempunyai kewenangan yang luas terhadap pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Hindia Belanda. Perbedaannya hanya pada kedudukan dalam ketatanegaraan, BPK merupakan lembaga tinggi negara yang independen sedangkan *Algemene Rekenkamer* berada dibawah Gubernur Jenderal Hindia Belanda.⁶

⁶ Arifin P.Soria Atmaja, *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara, Suatu tinjauan Yuridis*, Gramedia, Jakarta, 1986, h.42

Dewasa ini pengelolaan keuangan negara di Indonesia, pertanggung jawabannya diawasi dan diperiksa oleh 2 (dua) lembaga, yakni: lembaga pemeriksa dalam hal ini adalah Badan Pemeriksa Keuangan (selanjutnya disebut BPK) dan lembaga pengawas dalam hal ini antara lain adalah: Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP didirikan dengan Keppres No.31 Tahun 1983), Inspektorat Jenderal (Irjen) masing-masing departemen, Badan Pengawas (Bawas) daerah Propinsi/ Kabupaten/Kota. Perbedaan kedua lembaga tersebut diatas adalah: lembaga pemeriksa (BPK) bertanggungjawab kepada Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR) yang diwujudkan dengan penyampaian laporan Kinerja BPK dalam setiap sidang tahunan MPR dan menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada Lembaga Perwakilan (DPR, DPRD). Sedangkan lembaga pengawas bertanggungjawab kepada Pemerintah, BPKP bertanggungjawab kepada Presiden, Irjen bertanggungjawab kepada Menteri, Bawasda bertanggungjawab kepada Gubernur atau Bupati/Walikota.

Keberadaan kedua lembaga pemeriksa dan pengawas di Indonesia, mengakibatkan ketidakefektivan dalam pelaksanaannya, disamping itu akan menimbulkan duplikasi dalam pelaksanaan pemeriksaan dan pengawasan, bahkan kondisi yang demikian ini akan menimbulkan pengkaplingan wilayah pengawasan dan pemeriksaan sehingga tumpang tindih pelaksanaan kegiatan masing-masing lembaga tidak dapat dihindari.⁷ Bahkan dalam salah satu bagian Keputusan MPR No.5 / MPR/2003 tanggal 7 Agustus 2003 Tentang Saran MPR

⁷ Dian Puji N. Simatupang, *Determinasi Kebijakan Anggaran Negara Indonesia*, Papis Sinar Sinanti, Jakarta, 2005, h.93

kepada Lembaga-Lembaga Tinggi Negara, menyarankan agar BPK dan Presiden perlu melakukan pembahasan yang mendalam dan mengambil keputusan yang tegas tentang keberadaan dan atau ruang lingkup tugas BPKP agar tidak terjadi lagi konflik tugas dengan BPK.

BPK dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya menilai berdasarkan dua aspek yakni aspek *doelmatig* yang maknanya apakah penggunaan anggaran itu sudah mencapai manfaat yang dituju oleh anggaran itu dan aspek *rechtmatig* yang maknanya apakah penggunaan anggaran itu sudah sesuai dengan peraturan perundang-undangan⁸.

Menurut Undang-Undang No 15 Th. 2004 dalam Pasal 2 ayat (2) lingkup pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan meliputi pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara yang dilakukan BPK meliputi seluruh unsur keuangan Negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang No 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.

Menurut Pasal 2 UU.No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, Keuangan Negara sebagaimana dimaksud dalam pasal 1 angka 1, meliputi;

- a. Hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang dan melakukan pinjaman.
- b. Kewajiban negara untuk melakukan tugas layanan umum pemerintahan Negara dan membayar tagihan pihak ketiga
- c. Penerimaan negara
- d. Pengeluaran negara
- e. Penerimaan daerah
- f. Pengeluaran daerah
- g. Kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang barang,serta hak-hak lain yang

⁸ Moch.Kusnardi dan Harmaily Ibrahim,*Pengantar Hukum Tata Negara*,Pusat Studi Hukum Tata Negara FH-UI, Cetakan 7,Jakarta,1998, H.243

- dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan Negara yang dipisahkan pada perusahaan Negara/perusahaan daerah
- h. Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum
 - i. Kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Konsep keuangan negara menurut Pasal 2 UU.No. 17 Th.2003 tersebut diatas merupakan batasan wewenang BPK dalam melakukan tugas-tugas pemeriksaannya. Sedangkan jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK menurut UU.No. 15 Th. 2004 Pasal 4 ayat (1) menyatakan bahwa;

- pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Apabila diperlukan maka menurut Pasal 13 UU.No. 15 Th 2004 ini maka pemeriksa dapat melaksanakan pemeriksaan investigatif guna mengungkap adanya indikasi kerugian Negara/Daerah dan unsur pidana.

Bila ditinjau dari segi istilah menurut kamus Latin-English, Barnes and Noble, korupsi berasal dari kata *corrupteia* yaitu yang dalam bahasa latin berarti *bribery* atau "*seduction*", maka yang diartikan dengan *corrupto* dalam bahasa latin ialah *corrupter* atau *seducer*. Dari kata *bribery* tersebut kemudian dapat diartikan sebagai memberikan/menyerahkan kepada seseorang untuk agar orang tadi berbuat untuk/guna keuntungan (dari) pemberi. Sedang yang diartikan *seduction* ialah sesuatu yang menarik untuk membuat seseorang menyeleweng. *Seduction* ialah *very attractive and charming, likely to lead a person astray (but often with no implication of immorality)*". Sedang *bribery* ialah *promised to*

*subject in order to get him to do something (often something wrong) in favour of the giver.*⁹

Menurut Transparency International, korupsi didefinisikan secara sederhana sebagai penyalahgunaan kewenangan demi keuntungan golongan atau pribadi (*The misuse of public power for private profit*) dan diklasifikasikan dalam empat kategori yaitu ;

1. *Bribes that are paid for access to a scarce benefit, or to avoid a cost;* suap yang dibayarkan untuk memperoleh keuntungan yang langka atau untuk menghindari biaya.
2. *Bribes that are paid for receipt of a benefit (or avoidance of a cost) that is not scarce, but where state officials must exercise discretion;* suap yang dibayarkan demi menerima keuntungan atau menghindari biaya dan tidak langka , tetapi memerlukan kebijakan yang harus diputuskan oleh pejabat publik.
3. *Bribes that are paid, not for specific public benefit itself, but for services connected with obtaining a benefit (or avoiding a cost), such as speedy service or inside information;* suap yang dibayarkan bukan untuk mendapat keuntungan tertentu dari pelayanan publik semata, tetapi untuk memperoleh pelayanan yang berkaitan dengan perolehan keuntungan/atau menghindari resiko seperti misalnya; layanan yang lebih cepat atau informasi dari orang dalam.
4. *Bribes that are paid to prevent others from sharing in benefit or to impose a cost on someone else.*¹⁰ Suap yang dibayarkan untuk mencegah pihak lain mendapatkan bagian dari atau untuk membebankan biaya kepada pihak lain.

Pengertian tindak pidana korupsi menurut hukum positif di Indonesia adalah tindak pidana sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak pidana Korupsi sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan atas Undang -

⁹ Hermien H Koeswadi, *Korupsi di Indonesia dari delik Jabatan ke Tindak Pidana Korupsi*, Citra Aditya Bhakti, Bandung, 1994, h. 32-33

¹⁰ Peter Willis, "Preventing Corruption In Government: A Transparency International Perspective" *Crime In The Profession*, Aldershot, Hants, Ashgate Publishing, 2002, h. 152

Undang No.31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Menurut Undang-Undang No 31 Th. 1999, bahwa tindak pidana korupsi adalah merupakan delik formil, bukan lagi materiil sebagaimana dianut Undang-Undang No 3 Th.1971. Hal ini dapat dilihat dalam Pasal 4 UU.No. 31 Tahun 1999 yang menyatakan sebagai berikut;

Pengembalian kerugian negara atau perekonomian negara tidak menghapuskan dipidananya pelaku tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Pasal 3

Dan dapat dilihat secara tegas juga dalam Penjelasan Umum UU.No. 31 Tahun 1999 sebagai berikut;

Dalam Undang-undang ini, tindak pidana korupsi dirumuskan secara tegas sebagai tindak pidana formil. Hal ini sangat penting untuk pembuktian. Dengan rumusan secara formil yang dianut dalam Undang-undang ini, meskipun hasil korupsi telah dikembalikan kepada negara, pelaku tindak pidana tetap diajukan ke pengadilan dan tetap di pidana

Sebagai contoh Kasus Korupsi APBD Kota Banjarmasin, Tahun Anggaran 2002-2004, dengan tersangka Pimpinan DPRD periode 1999-2004 dan Walikota Banjarmasin. Para tersangka telah mengembalikan uang yang diperolehnya kepada Kas Daerah, dengan harapan akibat kerugian Negara yang ditimbulkan dari perbuatan korupsinya telah dipulihkan. Oleh karena korupsi dalam Undang-Undang No 31 Th.1999, merupakan delik formil, maka walaupun akibat korupsi telah dipulihkan, dalam hal ini Negara tidak dirugikan, namun tindak pidana korupsinya telah terjadi dan dilakukan maka tetap masuk dalam konsep tindak pidana Korupsi menurut UU.No. 31 Th.1999.

Penjelasan tentang keuangan negara dalam Undang-Undang No 31 Th.1999 adalah:

Seluruh kekayaan negara yang dipisahkan atau yang tidak dipisahkan, termasuk didalamnya segala bagian kekayaan negara dan segala hak dan kewajiban yang timbul karena ; berada dalam penguasaan, pengurusan, dan pertanggungjawaban pejabat lembaga negara, baik di tingkat pusat maupun di daerah dan berada dalam penguasaan, pengurusan dan pertanggungjawaban BUMN/ BUMD, Yayasan, Badan Hukum, dan perusahaan yang menyertakan modal negara, atau perusahaan yang menyertakan modal pihak ketiga berdasarkan perjanjian dengan Negara

Sedangkan yang dimaksud dengan perekonomian negara menurut Penjelasan

UU.No. 3 Th 1971 Tentang Tindak Pidana Korupsi adalah:

Kehidupan perekonomian yang disusun sebagai usaha bersama berdasarkan asas kekeluargaan ataupun usaha masyarakat secara mandiri yang didasarkan pada kebijakan pemerintahan, baik ditingkat pusat maupun di daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang bertujuan memberikan manfaat, kemakmuran, dan kesejahteraan kepada seluruh kehidupan rakyat

Adanya kewajiban bagi lembaga perwakilan dalam hal ini DPR/DPRD dan pemerintah untuk menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK merupakan amanat konstitusi. Persoalan yang sangat pelik manakala, proses tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK yang dilaksanakan oleh pemerintah dan lembaga perwakilan tidak kunjung tiba. Hal ini sudah pernah diangkat oleh bank dunia dalam laporannya terhadap masalah-masalah yang menjadi penyebab lemahnya akuntabilitas pengelolaan keuangan di Indonesia yang menyatakan ;

Weak because even though there are several laws and regulations in place dealing with state financial management, these are not enforced owing to systematic KKN. Additional factor include (a) poor law enforcement-lack of prosecution or sanctions under the civil service code conduct-when mishandling is reported (b) unclear roles, responsibility, and authority of various external and internal auditors; (c) Poor personal policies and practices including salary and incentive structure in the civil service, and (d) Inadequate parliamentary

*oversight including weak follow up on audit finding.*¹¹ ; Lemah karena meskipun terdapat beberapa peraturan dan regulasi yang terkait dengan manajemen keuangan negara, kesemuanya belum mampu memerangi KKN yang sistematis. Faktor tambahan antara lain (a) lemahnya penegakan hukum-lemahnya penuntutan atau sanksi dalam kode etik sipil, ketika penyalahgunaan itu dilaporkan. (b) Ketidakjelasan aturan, tanggung jawab dan kewenangan antara internal auditor dan eksternal auditor dan (d) ketidakmampuan Parlemen dalam bertindak termasuk dalam menindaklanjuti temuan audit.

Dalam proses transisi demokrasi yang terjadi di Indonesia, ada beberapa kecenderungan yang menarik untuk dicermati. Diantara berbagai kecenderungan itu ada bagian yang saling menguatkan disatu sisi, sementara disatu sisi justru saling meniadakan.. Lihat saja pada peranan Legislatif. Disatu sisi ada kecenderungan untuk memperkuat fungsi dan peranan legislatif, karena pada masa Orba legislatif telah gagal menjalankan fungsinya dalam mengontrol eksekutif. Tapi fakta yang terjadi kini, legislatif justru punya kewenangan yang begitu besar pada berbagai otoritas yang mestinya menjadi hak prerogatif eksekutif, misalnya: dalam menentukan anggaran belanjanya sendiri. Berbagai dampak dari penguatan yang tidak berimbang diatas adalah makin maraknya kasus-kasus korupsi yang melibatkan legislatif di daerah.¹²

Menurut UU.No..15 Th.2004 dalam Bab IV tentang Hasil Pemeriksaan dan Tindak Lanjut, Pasal 17 menyatakan bahwa laporan hasil pemeriksaan BPK disampaikan kepada lembaga perwakilan, baik DPR dan DPD untuk Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan DPRD untuk Laporan Keuangan Pemerintah

¹¹ Anonimous "Combating Corruption in Indonesia; Enhancing Accountability For Development". *East Asia Poverty Reduction and Economic Management Unit Report, h.21, October 20, 2003*

¹² Joko Widodo, *Good Governance, Telaah Akuntabilitas dan Kontrol Birokrasi Pada Era Desentralisasi dan Otonomi Daerah, Insan Cendekia, Surabaya 2001, h. 37*

Daerah. Hasil pemeriksaan BPK disampaikan kepada Presiden/ Gubernur /Bupati /Walikota sesuai dengan kewenangannya.

Pasal 16 UU.No. 15 Th 2004, dinyatakan bahwa; Laporan hasil pemeriksaan atas Laporan Keuangan pemerintah memuat opini (ayat 1), Laporan hasil pemeriksaan Kinerja memuat temuan, kesimpulan dan rekomendasi (ayat2) dan Laporan hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu memuat kesimpulan (ayat 3). Sedangkan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK menurut UU. No. 15 Th.2004 Pasal 20 menyatakan bahwa Pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan dan BPK memantau pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan yang kemudian diberitahukan hasilnya kepada lembaga perwakilan dalam hasil pemeriksaan semesteran (Hapsem). Penyampaian Hapsem yang disampaikan BPK kepada DPR memuat memuat juga jumlah rekomendasi yang sudah ditindak lanjuti dan yang belum ditindaklanjuti, disamping juga hasil pemeriksaan yang telah dilakukan BPK pada semester tahun berjalan. Menurut Pasal 21 UU.No. 15 Th 2004, Lembaga Perwakilan menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK dengan melakukan pembahasan sesuai dengan kewenangannya dan Lembaga perwakilan berhak untuk meminta penjelasan kepada BPK dalam rangka menindaklanjuti hasil pemeriksaan, meminta kepada BPK untuk melakukan pemeriksaan lanjutan dan meminta Pemerintah untuk menindaklanjuti hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksudkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Dalam praktek, DPR jarang melakukan pembahasan dengan BPK untuk proses tindak lanjut hasil pemeriksaan setelah menerima laporan Hapsem dari BPK, apalagi

menindaklanjuti tunggakan rekomendasi BPK yang belum dijalankan Pemerintah, atas pemeriksaan tahun-tahun sebelumnya, yang juga tercantum dalam Hapsem yang diserahkan pada tahun berjalan.

Melihat prosedur penyampaian tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK yang tertuang dalam UU.No. 15 Th.2004 sebagaimana diuraikan diatas maka dapat dikatakan belum adanya batasan waktu maksimal dalam undang-undang ini bagi penyelesaian proses tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK yang wajib dilakukan oleh pihak yang diperiksa (*auditee*). Apabila berlarut-larutnya proses penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK ini maka menurut UU.No. 15 Th.2004 Lembaga Perwakilan mempunyai hak untuk menindaklanjutinya dan meminta Pemerintah untuk segera melaksanakannya. Belum adanya hukum acara yang mengatur batasan waktu proses penyelesaian tindak lanjut dalam Undang-Undang No 15 Th 2004 ini, semakin mempertegas kearah mana politik hukum keuangan di Indonesia dalam rangka mendukung terciptanya pemerintahan yang bersih dan bebas KKN.

Fungsi Lembaga perwakilan yang begitu strategis dalam penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK sangatlah jelas. Pemeriksaan terhadap laporan keuangan Pemerintah Pusat yang didalamnya termasuk anggaran untuk DPR, DPD sebagai lambaga perwakilan dan pemeriksaan terhadap laporan keuangan Pemerintah Daerah yang didalamnya termasuk anggaran DPRD sebagai lembaga perwakilan di daerah akan menjadi proses yang rumit dimana lembaga perwakilan yang seharusnya menjadi tulang punggung dalam penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK, justru malah bermasalah

dalam pengelolaan anggaran, dan ini berakibat pada lambatnya proses penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK. Proses tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK oleh pihak yang diperiksa dan oleh lembaga perwakilan merupakan hal yang sangat penting bagi auditor, sebagaimana diungkapkan oleh Satrio B Joedono “ Jika rekomendasi hasil pemeriksaan BPK tidak dijawab atau ditanggapi, sama artinya pemeriksaan BPK tidak ada artinya, dan dapat disimpulkan pekerjaan BPK belum tuntas atau masih menggantung”¹³.

Beberapa persoalan yang selalu mengganjal atas tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK, terutama yang berindikasikan KKN, oleh Pemerintah, dalam hal ini aparat penegak hukum, selalu dianggap kurang cukup bukti atas dugaan KKN dalam hasil pemeriksaan tersebut, dan dalam praktek laporan hasil pemeriksaan BPK belum dapat dijadikan sebagai alat bukti atas suatu tindak pidana korupsi.

Akhir-akhir ini sering diberitakan diberbagai media cetak ataupun Televisi tentang kasus dugaan tindak pidana korupsi yang dilakukan Anggota KPU, Mulyana W Kusuma terhadap auditor BPK, Khairiansyah Salman, yang sedang menjalankan tugas audit investigasi terhadap KPU. Persoalan dugaan korupsi di KPU sangat menyita perhatian publik, karena adanya stimulant kasus dugaan suap Mulyana W Kusuma terhadap auditor BPK dan otomatis hasil pemeriksaan BPK terhadap KPU akan sangat dinantikan tindak lanjutnya oleh publik. Persoalan transparansi publik, dalam setiap hasil pemeriksaan BPK se-

¹³ Satrio B Joedono “Tindak Lanjut Itu Tidak Kunjung Tiba” *Pemeriksa* No 95 Agustus 2004, Cakra Bhakti Badan Pemeriksa Keuangan Jakarta 2004, h. 8

lalu menjadi sorotan, dimana hasil pemeriksaan BPK sangatlah sulit untuk diakses oleh masyarakat. Hal ini didasarkan oleh karena menurut konstitusi, BPK hanya menyerahkan hasil pemeriksaannya kepada DPRD, DPD, DPRD dan Pemerintah dalam hal ini diserahkan kepada *auditee* dan atau kepada aparat penegak hukum apabila hasil pemeriksaan ditenggarai berindikasikan tindak pidana korupsi. Jadi ada atau tidaknya tindak lanjut dari hasil pemeriksaan tergantung sepenuhnya kepada *good will* dari pihak diluar BPK. Hal yang sama dikatakan oleh Philipus M Hadjon, "apapun hasil pemeriksaan itu dilakukan oleh BPK, penindakannya tergantung kepada DPR dan tergantung kepada Pemerintah itu sendiri. Perlu kiranya dirumuskan suatu mekanisme yang efektif agar hasil pemeriksaan oleh BPK tidak sia-sia"¹⁴.

Hasil pemeriksaan BPK adalah berupa laporan, didalamnya menguraikan kondisi objek pemeriksaan, temuan pemeriksaan, sebab akibat, rekomendasi dan khusus untuk pemeriksaan atas laporan keuangan memuat opini/pendapat profesional seorang akuntan beregister. Hasil pemeriksaan diatas, menurut standar audit pemerintahan, wajib dilengkapi dengan kertas kerja pemeriksa (KKP), yang merupakan bukti dukung atas hasil pemeriksaan yang telah dilakukan oleh pemeriksa.

Menurut KUHAP bahwa hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seseorang kecuali apabila dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah hakim memperoleh keyakinan, bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi

¹⁴ Philipus M Hadjon, *Lembaga Tertinggi dan Lembaga-Lembaga Tinggi Negara Menurut UUD 1945 Suatu Analisa Hukum dan Kenegaraan*, Bina Ilmu, Surabaya, 1992,h.55

dan terdakwa yang bersalah melakukannya. Sedangkan alat bukti yang sah menurut KUHAP pasal 183 ayat (1) adalah, alat bukti berupa saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk dan keterangan terdakwa.

Fungsi BPK dalam pemberantasan korupsi di Indonesia Berdasarkan praktek yang terjadi sampai sekarang, atas laporan hasil pemeriksaan yang memuat temuan pemeriksaan yang berindikasikan tindak pidana korupsi, hanyalah sebatas diminta keterangan sebagai ahli dibidang auditing/pemeriksaan keuangan negara saja, belum sampai pada pemanfaatan hasil pemeriksaan BPK yang dijadikan alat bukti berupa surat atas tindak pidana korupsi yang indikasinya terungkap dalam laporan hasil pemeriksaan BPK.

Berdasarkan latar belakang diatas, masalah yang akan dibahas dalam tesis ini adalah :

- a. Apakah pemeriksaan yang dilakukan BPK dan jenis-jenis pemeriksaan menurut UU. No. 15 Th 2004, sudah semuanya dapat mengungkap timbulnya indikasi terjadinya tindak pidana korupsi ?
- b. Dapatkah Hasil Pemeriksaan BPK dijadikan sebagai alat bukti dalam suatu tindak pidana korupsi ?
- c. Bagaimana proses penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK yang berindikasikan Tindak Pidana Korupsi?

1.2. Tujuan dan Manfaat Penelitian

1.2.1. Tujuan Penelitian.

Untuk mendeskripsikan dan menganalisa sejauh mana proses pemeriksaan BPK dapat mengungkap timbulnya indikasi terjadinya tindak pidana korupsi setelah berlakunya UU.No..15 Th 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

- a. Untuk mendeskripsikan dan menganalisa hasil pemeriksaan BPK yang bagaimana yang dapat dijadikan sebagai alat bukti dalam kasus Tindak Pidana Korupsi.
- b. Untuk mendeskripsikan dan menganalisa sejauh mana proses tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK yang memuat indikasi terjadinya tindak pidana korupsi, setelah berlakunya UU.No..15 Th 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

1.2.2. Manfaat Penelitian

- a. Untuk memberikan gambaran tentang Hasil Pemeriksaan BPK dan peranannya sebagai alat bukti menurut KUHAP dalam proses pemberantasan korupsi di Indonesia.
- b. Untuk dapat memberikan kontribusi akademik, yaitu untuk memberikan sumbangan pemikiran dalam pembaharuan Undang-Undang Pemeriksaan dan Undang-Undang Badan Pemeriksa Keuangan pengganti UU.No. 5 Th 1973 Tentang BPK, khususnya tentang tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK, yang saat ini sedang dalam pembahasan pada Lembaga Legislatif.

1.3. Kerangka Konseptual

Badan Pemeriksa Keuangan diatur dalam UUD 1945 setelah Perubahan Pasal 23E, yang menyatakan :

- Ayat (1); Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri,
- Ayat (2) ; Hasil pemeriksaan keuangan Negara diserahkan kepada DPR, DPD, DPRD sesuai dengan kewenangannya,
- Ayat(3); Hasil pemeriksaan tersebut ditindaklanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang-undang.

Menurut bab I UU.No. 15 Th.2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, yang dimaksud dengan ;

1. Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara
2. Pengelolaan keuangan Negara adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan Negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya, yang meliputi perencanaan pelaksanaan keuangan dan pertanggungjawaban.
3. Tanggung jawab 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.
4. Laporan keuangan adalah bentuk pertanggungjawaban sebagaimana dimaksud dalam pasal 30, 31, 32 UU.No. 17 Th. 2003 Tentang Keuangan Negara dan pasal 55 ayat (2) dan (3), serta pasal 56 ayat (3) UU No 1 Th 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.
5. Opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.
6. Rekomendasi adalah saran dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya,yang ditujukan kepada orang/badan yang berwenang untuk melakukan tindakan atau perbaikan.

Pengertian tanggungjawab menurut Kamus Hukum Fockema Andrea, tanggung jawab terjemahan dari *Verantwoording* sebagai berikut;

Membuat perhitungan dan pertanggungjawaban, tidak hanya mempertanggungjawabkan bahwa semua pendapatan yang diperkirakan telah masuk dan pengeluaran apa saja yang telah dibayarkan dan untuk apa pengeluaran itu digunakan, tetapi juga harus mempertahankan kebijakan yang dilakukan dan kebenaran materiil dari semua pengeluaran.¹⁵

Dalam Pasal 5 UU. No 15 Tahun 2004 Pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 (lingkup pemeriksaan BPK) dilaksanakan berdasarkan standar pemeriksaan yang disusun oleh BPK, setelah berkonsultasi dengan Pemerintah. Dalam Pasal 1 angka 8 UU. No.15 Tahun 2004 yang dimaksud Standar Pemeriksaan adalah ;

Standar pemeriksaan adalah patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang meliputi standar umum, standar pelaksanaan pemeriksaan, standar pelaporan yang wajib dipedomani BPK, dan/atau pemeriksa.

Standar Pemeriksaan dimaksud Pasal 5 UU.No 15 Tahun 2004, hingga kini masih belum ada, dan sementara ini BPK dalam melaksanakan tugasnya masih menggunakan Standar Pemeriksaan yang lama yakni Standar Audit Pemerintahan (SAP) 1995.

Dalam UU.No. 15 Th 2004 ini tidak diterjemahkan pengertian tindak lanjut hasil pemeriksaan, namun menurut Mardiasmo, tindak lanjut adalah tahap post audit yang didesain untuk memastikan/memberikan pendapat apakah rekomendasi yang diusulkan seorang auditor sudah diimplementasikan.¹⁶

Menurut Penjelasan Pasal 16 (ayat) 1, UU.No. 15 Th 2004, terdapat 4 (empat) jenis Opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa yakni:

¹⁵ N.E. Algra et.al. Kamus Istilah Hukum Fockema Andrea, Belanda-Indonesia, Terjemahan Saleh Adiwinata dkk. Bina Cipta, Jakarta, 1983 h.608

¹⁶ Mardiasmo, *Akuntansi Sektor Publik*, Andi ,Yogyakarta, 2002, hal. 202

(i) Opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), (ii) Opini wajar dengan pengecualian (*Qualified opinion*), (iii) Opini Tidak wajar (*Adversed opinion*) dan (iv) Pernyataan menolak memberikan opini (*Disclaimer of opinion*).

Dalam UU.No. 15 Th 2004, diatur juga tentang sanksi administratif,

Pasal 20 ayat (5) yang menyatakan:

Pejabat yang diketahui tidak melaksanakan kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat dikenai sanksi administratif sesuai dengan peraturan perundang-undangan dibidang kepegawaian.

Sedangkan sanksi pidana Pasal 26 ayat (2) yang menyatakan:

Setiap orang yang tidak memenuhi kewajiban untuk menindaklanjuti rekomendasi yang disampaikan dalam laporan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 20 dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun 6 (enam) bulan dan atau denda paling banyak Rp 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

Sanksi pidana dalam Pasal 26 ayat (2) diatas adalah hukum pidana administratif, sebagaimana dikatakan oleh Barda Nawawi Arif, ” hukum pidana administrasi pada hakekatnya merupakan perwujudan dari kebijakan menggunakan hukum pidana sebagai sarana untuk menegakkan/melaksanakan hukum administrasi dan bahwa penggunaan hukum/sanksi pidana dalam hukum administrasi pada hakikatnya termasuk bagian dari “kebijakan hukum pidana”(*penal policy*)”¹⁷.
Persoalan dalam penerapan Pasal 26 ayat (2) diatas dalam praktek menimbulkan banyak persoalan yang perlu untuk disepakati lebih lanjut antara BPK dengan Pemerintah.

¹⁷ Barda Nawawi Arif, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Citra Aditya Bakti, Bandung 2003, Hal.15

Kerugian negara yang merupakan salah satu unsur dalam Tindak Pidana Korupsi menurut UU. No. 31 Th. 1999 pasal 2, sebagai akibat dari perbuatan memperkaya diri dan orang lain secara melawan hukum. Menurut UU. No. 1 Th.2004 Tentang Perbendaharaan Negara dalam Bab I Ketentuan Umum, yang dimaksud dengan Kerugian Negara/Daerah adalah:

Kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja ataupun lalai.

Dalam PP No 105 Tahun 2000 Tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, konsep kerugian daerah diperluas seperti halnya yang diatur dalam penjelasan Pasal 44 ayat (1) sebagai berikut;

Kerugian Daerah yang dimaksud dalam ayat ini adalah yang nyata dan pasti jumlahnya. Termasuk dalam kerugian Daerah adalah pembayaran dari Daerah kepada orang atau badan yang tidak berhak. Oleh karena itu, setiap orang atau badan yang menerima pembayaran demikian itu tergolong dalam melakukan perbuatan yang melawan hukum.

Sedangkan dalam pasal 59 ayat (1) UU.No. 1 Th 2004 menyebutkan bahwa:

Setiap kerugian negara/daerah yang disebabkan oleh tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang harus segera diselesaikan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Pelaku Kerugian negara, menurut UU.No. 1 Th 2004 pasal 62 dan pasal 63, dapat digolongkan menjadi dua bagian yaitu yang dilakukan oleh Bendahara dan Pegawai Negeri, Pejabat lain yang bukan bendahara. Dalam laporan hasil pemeriksaan BPK yang memuat simpulan telah terjadi kerugian negara/daerah maka BPK merekomendasikan atas kerugian negara/daerah tersebut dipertanggungjawabkan melalui penuntutan ganti kerugian.

Hasil pemeriksaan BPK adalah berupa laporan, didalamnya menguraikan kondisi objek pemeriksaan, temuan pemeriksaan, sebab akibat, rekomendasi dan khusus untuk pemeriksaan atas laporan keuangan ditambahkan opini/pendapat profesional seorang akuntan beregister atas laporan keuangan yang diperiksa.

Menurut UU.No. 17 Th. 2003 Tentang Keuangan Negara, dalam Bab VIII, Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBN dan APBD dalam Pasal 30 ayat (1) menyatakan:

Presiden menyampaikan rancangan undang-undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN kepada DPR berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir.

Sedangkan dalam Pasal 31 ayat (1) menyatakan:

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.

Pemeriksaan atas pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD yang berupa laporan keuangan oleh Badan Pemeriksa Keuangan sebagaimana dimaksud kedua pasal diatas, menghasilkan opini atas laporan keuangan yang didasarkan atas kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*), kepatuhan terhadap perundang-undangan dan efektifitas sistim pengendalian intern. Melihat dasar pengambilan opini atas laporan keuangan diatas, dapat dikatakan hanya dasar kepatuhan terhadap perundang-undangan saja yang dapat dijadikan pijakan apakah dalam

pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD terdapat indikasi perbuatan melawan hukum yang berindikasikan tindak pidana korupsi. DPR/DPRD sebagai lembaga legislatif yang berfungsi mengawasi, mengontrol jalannya pemerintahan dalam menerima hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas laporan keuangan baik APBN/APBD dalam praktek hanya melihat opini yang diberikan atas laporan keuangan tersebut saja, dan mengabaikan temuan pemeriksaan, rekomendasi dalam Hasil Pemeriksaan atas laporan keuangan tersebut walaupun bisa jadi dalam opini yang wajar tanpa pengecualianpun terdapat hal-hal yang mengindikasikan kerugian negara akibat suatu tindak pidana korupsi yang dapat dilihat dalam temuan pemeriksaan. Hal ini terjadi oleh karena perbedaan pemahaman kata wajar dalam bahasa sehari-hari dengan wajar dalam bahasa auditing.

Menurut KUHAP bahwa hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seseorang kecuali apabila dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah hakim memperoleh keyakinan, bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan terdakwa yang bersalah melakukannya. Sedangkan alat bukti yang sah menurut KUHAP pasal 183 ayat (1) adalah, alat bukti berupa saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk dan keterangan terdakwa.

Pengertian surat menurut KUHAP sebagaimana diatur dalam Pasal 184 ayat (1) huruf c, yang dibuat atas sumpah jabatan atau dikuatkan dengan sumpah, adalah;

- a. Berita acara dan surat lain dalam bentuk resmi yang dibuat oleh pejabat umum yang berwenang atau dibuat dihadapannya, yang memuat keterangan tentang kejadian atau keadaan yang didengar, dilihat atau

- dialaminya sendiri, disertai dengan alasan yang jelas dan tegas tentang keterangannya itu;
- b. Surat yang dibuat menurut ketentuan peraturan perundang-undangan atau surat yang dibuat oleh pejabat mengenai hal yang dibuat oleh pejabat mengenai hal yang termasuk dalam tata laksana yang menjadi tanggung jawabnya dan yang diperuntukkan bagi pembuktian sesuatu hal atau sesuatu keadaan;
 - c. Surat keterangan dari seorang ahli yang memuat pendapat berdasarkan keahliannya mengenai sesuatu hal atau sesuatu keadaan yang diminta secara resmi daripadanya;
 - d. Surat lain yang hanya dapat berlaku jika ada hubungannya dengan isi dari alat pembuktian yang lain (pasal 187 KUHP)

Dalam hal ini menurut Yahya Harahap, jenis surat boleh dikatakan hampir meliputi segala jenis surat yang dibuat oleh aparat pengelola administrasi dan kebijakan eksekutif. Mulai dari surat ijin bangunan, surat ijin ekspor atau impor, paspor, surat ijin mengendarai, KTP dan sebagainya. Semua surat ini berlaku sebagai alat bukti surat¹⁸.

1.4. Metode Penelitian

1.4.1. Pendekatan Masalah

Tesis ini menggunakan penilaian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan kasus (*case approach*), dengan mengkaji ketentuan-ketentuan di dalam KUHP, KUHPA dan Undang-Undang No.5 Tahun 1973 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan, Undang-Undang No.31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Undang-Undang No. 16 Tahun 2001 Tentang Yayasan, Undang-Undang No.20 Tahun 2001 Tentang Perubahan atas UU.No.31 Tahun 1999, Undang-Undang No 17 Tahun

¹⁸ Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHP*, Sinar Grafika, Jakarta, h.307

2003 Tentang Keuangan Negara, UU.No. 19 Th 2003 Tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Undang-Undang No 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang No 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara.

1.4.2. Bahan hukum

Sesuai dengan pokok permasalahan penelitian ini untuk kepentingan analisis maka bahan hukum yang diprgunakan adalah; bahan hukum primer dan sekunder. Menurut Sunaryati Hartono¹⁹ bahwa dalam penelitian hukum dibedakan antara;

- a. Bahan hukum primer (*Primary Legal Sources*) seperti undang-undang dan putusan pengadilan
- b. Bahan hukum Sekunder (*Secondary Legal Sources*) misalnya makalah, buku-buku yang ditulis para ahli hukum, karangan berbagai panitia pembentukan hukum, dan lain-lain.
- c. Prosedur dan Pengumpulan Analisa Bahan Hukum

Bahan hukum baik primer maupun sekunder yang diperoleh akan diinventarisasi dan diidentifikasi agar dipergunakan dalam menganalisa permasalahan yang berhubungan dengan kajian dalam penelitian ini. Setelah melalui tahapan-tahapan inventarisasi dan identifikasi terhadap sumber bahan hukum yang relevan, baik primer maupun sekunder, langkah selanjutnya adalah melakukan sistematisasi terhadap keseluruhan bahan hukum yang ada.

¹⁹ Sunaryati Hartono, *Penelitian Hukum di Indonesia Pada Akhir Abad Ke-20*, Alumni , Bandung 1994, h.134

Rangkaian tahapan inventarisasi, identifikasi dan sistematisasi tersebut dimaksudkan untuk mempermudah pengkajian dari permasalahan penelitian.

1.4.3. Prosedur pengumpulan dan analisa bahan hukum.

Bahan hukum yang terkumpul dilakukan analisa dengan menggunakan penalaran deduktif disertai dengan uraian yang bersifat kritis analitis.

1.5. Pertanggungjawaban Sistematika

Berdasarkan atas uraian permasalahan yang dikemukakan diatas, maka sistematika pembahasan dalam tesis ini terdiri atas 5 (lima) bab, yang meliputi; Bab I tentang pendahuluan, Bab II tentang Prosedur Pemeriksaan oleh BPK, Bab III tentang Hasil Pemeriksaan BPK Sebagai Alat Bukti Tindak Pidana, Bab IV tentang Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK dan Bab V tentang Penutup yang mencakup kesimpulan dan saran.

Pembahasan dalam Bab I adalah mengenai Pendahuluan yang menguraikan tentang peranan BPK dalam upaya membantu pemberantasan korupsi di Indonesia, hasil pemeriksaan BPK dan Tindak lanjut Hasil Pemeriksaan BPK serta rumusan masalah yang berkaitan dengan Hasil Pemeriksaan BPK sebagai alat bukti dan Tindak lanjut Hasil Pemeriksaan BPK. Dalam bab ini juga dibahas mengenai tujuan dan manfaat penelitian, tinjauan pustaka, metode penelitian dan pertanggungjawaban sistematika.

Dalam Bab II dibahas mengenai Prosedur Pemeriksaan oleh BPK yang mencakup Lingkup Pemeriksaan BPK terhadap tanggung jawab pengelolaan keuangan negara, dan jenis-jenis pemeriksaan menurut UU.No. 15 Th 2004.

Lingkup pemeriksaan membahas tentang batasan-batasan pemeriksaan yang bisa dilakukan BPK dan fungsi jenis-jenis pemeriksaan BPK dalam upaya pemberantasan korupsi.

Dalam bab III dibahas tentang hasil pemeriksaan BPK sebagai alat bukti dalam tindak pidana yang ditinjau dari alat bukti surat menurut KUHAP, dan UU. No.20 Tahun 2001. Dibahas juga kekuatan laporan hasil pemeriksaan BPK sebagai alat bukti dalam proses pembuktian tindak pidana korupsi, serta kriteria Hasil Pemeriksaan yang memenuhi persyaratan sebagai alat bukti surat menurut KUHAP.

Dalam Bab IV dibahas tentang tindak lanjut hasil pemeriksaan yang meliputi; prosedur/tata usaha tindak lanjut hasil pemeriksaan di BPK, tindak lanjut hasil pemeriksaan yang menyebabkan kerugian negara/daerah, pihak-pihak yang terkait dalam pelaksanaan tindak lanjut terutama dalam temuan yang berindikasikan tindak pidana korupsi atau tidak.

Dalam Bab V sebagai Bab Penutup berisi Kesimpulan dari keseluruhan rangkaian pembahasan Tesis ini. Dalam bab ini dikemukakan pula saran yang dianggap penting, yang ditujukan kepada pihak-pihak yang berkompeten yang berhubungan dengan pemeriksaan dan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK. Terlebih penting tesis ini direkomendasikan untuk kesempurnaan tugas dan fungsi BPK sebagai Lembaga Tinggi Negara, sebagai lembaga pemeriksa eksternal sehingga tercapai tujuan terciptanya pemerintahan yang bersih dan bebas KKN.

BAB II

PROSEDUR PEMERIKSAAN OLEH BADAN PEMERIKSA KEUANGAN MENURUT UU. NO. 15 TAHUN 2004

2.1 Lingkup Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan

Pada masa Hindia Belanda untuk mengurus pembukuan, pihak eksekutif yakni Gubernur Jenderal Herman William Daendels mendirikan *Generale Reken Kamer*. Dengan ditetapkannya *Indische Comptabilitaitswet* pada tahun 1864, Parlemen Belanda menyerahkan tugas untuk mengadakan pemeriksaan dan penelitian tentang pelaksanaan anggaran negara yang telah ditentukan maka didirikanlah *Algemene Reken Kamer*. Adanya Badan Pemeriksa Keuangan (Pasal 23 ayat 5 UUD 1945) merupakan kelanjutan dari badan semacam itu yang pernah ada pada masa Hindia Belanda²⁰.

Diundangkannya tiga paket Undang-Undang di bidang keuangan negara yakni UU.No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara dan UU.No. 15 Tentang Pemeriksaan Negara, diharapkan mampu menyempurnakan aturan-aturan dibidang keuangan negara warisan Pemerintah Kolonial Hindia Belanda dan terciptanya *good governance* dalam tata pemerintahan di Indonesia. Menurut *United Nation Development Program* karakteristik *good governance*, meliputi :

- a. *Participation*. Keterlibatan masyarakat dalam membuat keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan yang dapat menyalurkan aspirasinya. Partisipasi tersebut dibangun atas

²⁰ Philipus M. Hadjon, *op. cit.* h.54

- dasar kebebasan berasosiasi, berbicara serta berpartisipasi secara konstruktif.
- b. *Rule of law*. Kerangka hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu
 - c. *Transparency*. Transparansi dibangun atas dasar kebebasan memperoleh informasi.
 - d. *Responsiveness*. Lembaga-lembaga publik harus cepat dan tanggap dalam melayani *stake-holder*.
 - e. *Consensus orientation*. Berorientasi kepada kepentingan masyarakat yang lebih luas.
 - f. *Equity*. Setiap masyarakat memiliki kesempatan yang sama untuk memperoleh keadilan dan kesejahteraan.
 - g. *Efficiency and Effectiveness*. Pengelolaan sumber daya public dilakukan secara berdaya guna dan berhasil guna
 - h. *Accountability*. Pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan.
 - i. *Strategic vision*. Penyelenggara pemerintahan harus mempunyai visi yang strategis dan jauh ke depan.

Dari delapan karakteristik tersebut, paling tidak terdapat tiga hal yang dapat diperankan oleh akuntansi sektor public, yaitu penciptaan transparansi, akuntabilitas public, dan *value for money (economy, and effectiveness)*²¹.

Untuk mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang sejalan dengan usaha pencapaian *good governance*, sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam UU.No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara dan UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara perlu dilakukan pemeriksaan oleh suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas mandiri, sebagaimana telah ditetapkan dalam pasal 23 E UUD 1945.

Sebelum berlakunya UU.No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, landasan operasional BPK

²¹ Mardiasmo. *op.cit.* h.18

dalam melakukan pemeriksaan adalah *Instructie en Verdere Bepalingen voor de Algemeine Rekenkamer* atau IAR (Staatsblad 1898 Nomor 9 sebagaimana telah diubah terakhir dengan *Staatsblad* 1933 Nomor 320) dan *Indische Comtabiliteitswet* atau ICW (*Staatsblad* 1925 No 448 Jo.Lembaran Negara 1968 No.53) yang sudah disempurnakan dan dihapus oleh UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.

Menurut UU.No. 15 Tahun 2004 dalam Pasal 3 Ayat (1) dinyatakan bahwa ;

Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.

Lingkup pemeriksaan BPK, Pasal 3 ayat (1) diatas, meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud adalah dalam Pasal 2 UU.No. 17 Tahun 2003, adalah ;

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

Melihat rumusan Pasal 2 Undang-Undang No 17 Tahun 2003 diatas dapat disimpulkan betapa luasnya konsep keuangan negara yang menjadi lingkup pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan. Dengan kata lain pengelolaan keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga-Lembaga Negara, BUMN, BUMD kekayaan pihak lain yang dikuasai Pemerintah atau kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan fasilitas yang diberikan oleh Pemerintah merupakan lingkup pemeriksaan BPK.

Melihat rumusan pasal 3 ayat (1) UU.No. 15 tahun 2004, lingkup pemeriksaan BPK yang meliputi seluruh unsur keuangan negara ternyata dibatasi oleh Pasal 3 ayat (2) UU.No. 15 Tahun 2004, yang bunyinya sebagai berikut;

Dalam hal pemeriksaan dilaksanakan oleh Akuntan Publik berdasarkan ketentuan undang-undang, Laporan Hasil Pemeriksaan tersebut wajib disampaikan kepada BPK dan dipublikasikan.

Batasan dimaksud adalah keuangan negara yang oleh ketentuan undang-undang bukan menjadi wewenang BPK dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, akan tetapi atas perintah undang-undang keuangan negara dimaksud diperiksa oleh Akuntan Publik dan BPK hanya menerima laporan hasil pemeriksaan. Keuangan negara mana saja yang bukan lingkup pemeriksaan BPK, adalah sebagai berikut:

a. Kekayaan BUMN/BUMD yang tercatat dalam Pasar Modal.

Konsep keuangan negara dalam pasal 2 huruf g, UU.No. 17 Tahun 2003, memasukan unsur kekayaan negara yang dipisahkan dan dikelola pada perusahaan negara/daerah sebagai komponen keuangan negara. Dalam istilah lain perusahaan negara/daerah dikenal dengan istilah Badan Usaha Milik

Negara/Daerah (BUMN), sebagaimana yang dianut UU.No. 19 Th 2003 Tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN).

Menurut Pasal 71 ayat (2), UU.No.mor 19 Tahun 2003 Tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN) ;

Badan Pemeriksa Keuangan berwenang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku

Melihat bunyi Pasal 71 ayat (2) diatas maka untuk BUMN yang sudah terdaftar di pasar modal (contoh; PT. Telkom, PT. BNI, PT Semen Gresik, PT Aneka Tambang, dan lain-lain.) maka pertanggung jawaban pengelolaan keuangannya tunduk pada Undang-Undang No.8 Tahun 1995 Tentang Pasar Modal, yang mana untuk memenuhi prinsip keterbukaan dalam Pasar Modal setiap perusahaan yang terdaftar di Pasar Modal wajib menyerahkan laporan keuangan yang sudah diperiksa oleh Akuntan Publik yang terdaftar di Bapepam. Dengan demikian pembatasan konsep keuangan negara yang menjadi lingkup pemeriksaan BPK, tidak termasuk kekayaan negara yang dipisahkan dan dikelola oleh BUMN yang terdaftar pada pasar modal.

Dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi yang akhir-akhir ini semakin menguat, maka hapusnya peranan BPK dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dikuasai oleh BUMN (yang terdaftar di Pasar modal) dan dialihkan kemudian kepada Akuntan Publik yang terdaftar di Bapepam, maka dapat dikatakan hilangnya hak negara melalui lembaga auditnya, untuk mengetahui secara detail hal-hal yang masih tercatat sebagai asetnya. Walaupun menurut UU.No. 15 Tahun 2004, Pasal 3 ayat (2) hasil

pemeriksaan tersebut wajib disampaikan kepada BPK dan dipublikasikan, namun oleh karena adanya perbedaan mendasar antara audit yang dilakukan oleh BPK dengan audit yang dilakukan oleh kantor akuntan public, maka dapat dipastikan laporan hasil pemeriksaannya akan berbeda.

Perbedaan audit antara BPK dengan kantor akuntan publik terletak dalam standar audit yang digunakan, BPK menggunakan standar audit pemerintahan (SAP.) sedangkan kantor akuntan publik menggunakan standar profesional akuntan publik (SPAP). Perbedaan mendasar antara SAP dengan SPAP terletak pada asersi kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dimana asersi ini digunakan dalam SAP dan tidak digunakan dalam SPAP. Oleh karena itu sangat tidak mungkin dalam audit yang dilakukan oleh kantor akuntan publik atas laporan keuangan BUMN yang sudah terdaftar di Pasar modal dijumpai pengecualian-pengecualian (temuan audit) yang menyatakan adanya unsur ketidakpatuhan, bertentangan dengan peraturan perundang-undangan. Hal ini sangat merugikan dalam proses pemberantasan tindak pidana korupsi di Indonesia, dimana akan sulit ditemukan unsur melawan hukum, yang berakibat timbulnya kerugian negara dalam BUMN yang terdaftar di pasar modal hanya dengan audit laporan keuangan yang dilakukan oleh kantor akuntan publik.

b. Yayasan Milik Negara

Yayasan adalah organisasi yang didirikan untuk tujuan sosial, keagamaan dan kegiatan yang tujuannya filantropi, dengan kata lain usaha atau kegiatan apapun nama atau labelnya, untuk kepentingan sesama dan bukan untuk

kepentingan pribadi semata²². Menurut UU.No. 16 Tahun 2001 Pasal 52 ayat (3) menyatakan bahwa Yayasan yang memperoleh bantuan negara wajib di audit oleh akuntan publik. Rumusan pasal ini tidak membedakan jenis yayasan yang didirikan oleh pemerintah atau perorangan/swasta, sehingga rumusan Pasal 52 ayat (3) ini mereduksi kewenangan BPK RI dalam melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan yayasan yang didirikan oleh pemerintah dimana kekayaan awalnya berasal dari keuangan negara.

Bukan hanya keuangan negara, tetapi yayasan yang didirikan pemerintah seperti yayasan yang ada dilingkungan TNI/Polri, BUMN, BUMD juga menggunakan sarana dan prasarana serta kewenangan-kewenangan publik yang melekat pada pemerintah. Sebagai contoh, Yayasan Kartika Eka Paksi milik TNI yang sejak dahulu merupakan alat militer untuk berbisnis secara konglomerasi yang jauh dari akuntabilitas publik.

Keberadaan Pasal 3 UU.No. 15 Tahun 2004, dalam ayat (2) yang menyatakan;

Dalam hal pemeriksaan dilaksanakan oleh Akuntan Publik berdasarkan ketentuan undang-undang, Laporan Hasil Pemeriksaan tersebut wajib disampaikan kepada BPK dan dipublikasikan

Diakui atau tidak telah mereduksi kewenangan BPK dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang berada pada BUMN (yang terdaftar di Pasar Modal) dan yayasan milik pemerintah. Dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi di Indonesia, keberadaan Pasal 3 ayat (2)

²² Ibrahim Assegaf, , "Tafsir Sempit Akuntabilitas dan Sisi Bisnis Yayasan", *Jentera*, PSHK, Jakarta Th.2003, Edisi 2, h.34

UU.No. 15 Tahun 2004 ini jelas-jelas sangat tidak menguntungkan, karena laporan keuangan Badan Usaha Milik Negara yang sudah terdaftar di pasar modal dan yayasan milik negara, tidak bisa diaudit oleh BPK tetapi diaudit oleh Kantor Akuntan Publik.

Perbedaan asersi (tolok ukur) dalam audit laporan keuangan yang dilakukan oleh BPK dan Kantor Akuntan Publik sangatlah mendasar, yang mana dalam pemeriksaan keuangan BPK menambahkan asersi ketaatan kepada peraturan perundang-undangan sesuai Standar Audit Pemerintahan (SAP), sedangkan dalam audit laporan keuangan yang dilakukan oleh kantor akuntan publik menggunakan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang tidak menambahkan asersi ketaatan kepada peraturan perundang-undangan. Hal ini akan berakibat pada pengecualian-pengecualian (temuan) yang diungkap dalam laporan hasil audit, sehingga dalam audit laporan keuangan yang dilakukan oleh kantor akuntan publik terhadap BUMN (yang sudah terdaftar di pasar modal) dan yayasan milik negara tidak akan pernah ditemukan pengecualian-pengecualian yang mengandung unsur tindak pidana korupsi karena tidak ada penilaian berdasarkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, hanya didasarkan atas teknis akuntansi saja.

Hapusnya kewenangan BPK dalam memeriksa keuangan negara yang dikelola oleh BUMN yang terdaftar di pasar modal dan yayasan milik negara akan sangat menyulitkan upaya pengungkapan tindak pidana korupsi pada kedua entitas diatas. Walaupun menurut Penjelasan UU.No. 31 Tahun 1999, unsur

keuangan negara termasuk seluruh BUMN, dan Yayasan milik negara sebagaimana diuraikan sebagai berikut:

Seluruh kekayaan negara yang dipisahkan atau yang tidak dipisahkan, termasuk didalamnya segala bagian kekayaan negara dan segala hak dan kewajiban yang timbul karena ; berada dalam penguasaan, pengurusan, dan pertanggungjawaban pejabat lembaga negara, baik di tingkat pusat maupun di daerah dan berada dalam penguasaan, pengurusan dan pertanggungjawaban **BUMN/BUMD, Yayasan, Badan Hukum, dan perusahaan yang menyertakan modal negara, atau perusahaan yang menyertakan modal pihak ketiga berdasarkan perjanjian dengan Negara**

Masuknya seluruh BUMN/BUMD dan Yayasan milik negara dalam unsur keuangan negara menurut penjelasan UU.No. 31 Tahun 1999 diatas merupakan ruang lingkup keuangan negara sebagai unsur dalam tindak pidana korupsi menurut Pasal 2 dan Pasal 3. Persoalannya adalah dapatkah perbuatan merugikan keuangan negara yang disebabkan oleh suatu perbuatan melawan hukum, dalam BUMN/BUMD yang *listed* di Pasar Modal dan yayasan milik negara, dapat diketahui, diungkap oleh kantor akuntan publik yang dalam proses auditnya tidak menggunakan SAP, tetapi menggunakan SPAP, dimana standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporannya dalam SPAP tidak mencantumkan asersi kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, pemeriksaan laporan keuangan yang dilakukan oleh akuntan publik terhadap yayasan dan BUMN yang *listed* di Pasar Modal, tidak akan pernah bisa mengungkap penyalahgunaan wewenang, yang berakibat timbulnya kerugian negara, sebagai akibat perbuatan melanggar hukum.

2.2 Jenis-jenis Pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan

Dalam dua dasawarsa terakhir, telah terjadi perkembangan (akuntansi) sektor publik yang pesat. Istilah “akuntabilitas publik, *value for money*, sektor publik, privatisasi, *good public governance*,” telah begitu cepat masuk dalam kamus sektor publik. Isu yang muncul dalam sektor publik merupakan suatu rangkaian yang akhirnya merupakan tuntutan diciptakannya *good public and corporate governance*²³

Pengelolaan keuangan negara yang transparan, efektif, efisien dan bebas dari persoalan Korupsi nampaknya masih menjadi hal yang sulit diwujudkan di Indonesia. Lemahnya fungsi pengawasan yang dilakukan oleh lembaga legislatif, fungsi pemeriksaan keuangan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan penegakan hukum oleh Kejaksaan, Kepolisian dan lembaga peradilan, menjadikan penyebab sulitnya pemberantasan korupsi, pada masa transisi sekarang ini, di Indonesia.

Sebelum berlakunya UU.No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, landasan operasional BPK dalam melakukan pemeriksaan adalah *Instructie en Verdere Bepalingen voor de Algemeine Rekenkamer* atau IAR (Staatsblad 1898 Nomor 9 sebagaimana telah diubah terakhir dengan *Staatsblad* 1933 Nomor 320) dan *Indische Comtabiliteitswet* atau ICW (Staatsblad 1925 No 448 Jo.Lembaran Negara 1968 No.53) yang sudah disempurnakan dan dihapus oleh UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.

²³ Mardiasmo, *op.cit.* h. 159

Menurut Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004, dalam Pasal 4, kepada BPK diberi kewenangan untuk melakukan 3 (tiga) jenis pemeriksaan yakni : Pemeriksaan Keuangan, Pemeriksaan Kinerja dan Pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan yang dilakukan BPK dilaksanakan berdasarkan standar pemeriksaan sebagaimana dimaksud Pasal 5 UU. No.15 Tahun 2004 yang bunyinya sebagai berikut :

Ayat (1) :

Pemeriksaan sebagaimana dimaksud Pasal 3 dilaksanakan berdasarkan standar pemeriksaan.

Ayat (2) :

Standar pemeriksaan sebagaimana dimaksud ayat (1) disusun oleh BPK, setelah berkonsultasi dengan pemerintah.

Standar pemeriksaan sebagaimana dimaksud Pasal 5 ayat (1) UU. No 15 Tahun 2004 diatas, sampai saat ini sudah disusun oleh BPK dan dalam tahap konsultasi dengan pemerintah.

Belum diterbitkannya standar pemeriksaan menurut UU. No.15 Tahun 2004 dimaksud diatas, maka dalam melakukan pemeriksaan, BPK menggunakan standar pemeriksaan lama, yang lebih dikenal dengan Standar Audit Pemerintahan (SAP) 1995. Menurut SAP 1995 ada 3 (tiga) standar dalam melakukan pemeriksaan, yakni Standar Umum, Standar Pekerjaan Lapangan dan Standar pelaporan. Standar umum pemeriksaan berlaku untuk semua jenis pemeriksaan, sedangkan standar Pekerjaan Lapangan dan standar pelaporan berbeda-beda tergantung jenis pemeriksaannya. Menurut SAP 1995 standar umum audit laporan keuangan adalah sebagai berikut;

Standar umum, terdiri dari;

- a. Persyaratan kemampuan/keahlian, maksudnya staf yang ditugasi untuk melaksanakan audit harus secara kolektif memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk tugas yang disyaratkan.
- b. Independensi, maksudnya dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan audit organisasi/lembaga audit dan auditor baik pemerintah maupun akuntan publik harus independent, bebas dari gangguan independensi yang bersifat pribadi (intern) dan yang diluar pribadinya (ekstern), yang dapat mempengaruhi independensinya, serta harus dapat mempertahankan sikap dan penampilan yang independent.
- c. Penggunaan kemahiran professional secara cermat dan seksama, maksudnya dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.
- d. Pengendalian mutu, maksudnya Setiap organisasi/lembaga audit yang melaksanakan audit berdasarkan SAP ini harus memiliki sistim pengendalian intern yang memadai, dan system pengendalian mutu tersebut harus direview oleh pihak lain yang kompeten.

Standar umum dalam SAP diatas berlaku untuk semua jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK, atau lembaga audit/pengawasan lainnya di Indonesia. Ketiga jenis pemeriksaan yang merupakan kewenangan BPK menurut UU.No. 15 Tahun 2004, yang tunduk pada standar umum dalam SAP, diuraikan sebagai berikut:

2.2.1. Pemeriksaan Keuangan

Berlakunya UU.No. 15 Tahun 2004, menyebabkan perubahan dalam pemeriksaan keuangan yang dilakukan BPK. Pemeriksaan keuangan yang dilakukan BPK menurut undan-undang ini merupakan alat bagi DPR/DPRD untuk menilai pelaksanaan dan pertanggungjawaban APBN/APBD sebagaimana dimaksud Pasal 30 dan Pasal 31 UU.No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Hal yang baru dalam perkembangan akuntansi sektor publik di Indonesia. Dengan demikian untuk mengetahui dampak pemeriksaan keuangan

sebelum berlakunya UU.No. 15 Tahun 2004 dan setelah berlakunya undang-undang ini perlu bagi menjadi dua golongan, yakni :

a. Pemeriksaan keuangan sebelum berlakunya UU.No. 15 Tahun 2004

Pemeriksaan keuangan pada masa ini untuk menilai pertanggungjawaban dan pelaksanaan keuangan pemerintah saja, tidak pengelolaannya. Hal ini dapat dilihat dalam Pasal 2 ayat (1) UU.No. 5 Tahun 1973 Tentang BPK.

Badan Pemeriksa Keuangan bertugas untuk memeriksa pertanggungjawaban Pemerintah tentang keuangan negara

Pemeriksaan BPK terhadap pertanggungjawaban keuangan negara dinilai dari apakah penggunaan anggaran itu telah mencapai manfaat yang dituju oleh anggaran itu (*doelmatig*) dan apakah penggunaan anggaran itu telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*Rechtmatig*). Sejak UU.No. 5 Tahun 1975 diundangkan, BPK baru bisa menyusun suatu standar audit pada tahun 1995, yakni Standar Audit Pemerintahan (SAP) 1995, yang dikeluarkan melalui Surat Edaran BPK No.04/HP/SE/1995. Sebelum SAP tahun 1995, standar audit pemerintahan masih berupa norma-norma pemeriksaan BPK tahun 1976, norma pemeriksaan BPKP tahun 1985. disamping itu SAP 1995 juga menadopsi beberapa ketentuan dalam Standar Pemeriksaan Pemerintahan negara Amerika Serikat tahun 1994 (*Government Auditing Standard, 1994 Revision*) dan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dari Ikatan Akuntan Indonesia. Standar audit ini berlaku umum bagi setiap pemeriksaan keuangan negara.

Standar akuntansi pemerintahan yang dijadikan pedoman bagi pemerintah untuk menyusun penyajian dan pelaporan laporan keuangan akuntansi

pemerintahan belum terkodifikasi tapi masih tersebar diberbagai peraturan perundang-undangan. Sebagai contoh, untuk laporan keuangan pemerintah pusat standar pelaporannya berpedoman pada Keputusan Menteri Keuangan dan untuk pemerintahan daerah mengacu pada Keputusan Menteri Dalam Negeri.

Dalam melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan BPK menggunakan Standar Audit Pemerintahan (SAP) Tahun 1995. Menurut Standar Audit Pemerintahan (SAP) Tahun 1995 :

Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan. Audit atas laporan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan apakah laporan keuangan dari entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi/usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Audit atas laporan keuangan mencakup pula audit atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan salah satu dasar akuntansi lain, seperti yang tercantum dalam standar auditing yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) “

Sedangkan audit atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan ;

mencakup penentuan apakah: (1) informasi keuangan telah disajikan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan; (2) entitas yang diaudit telah mematuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, atau (3) sistim pengendalian intern instansi tersebut, baik terhadap laporan keuangan maupun terhadap pengamanan atas kekayaannya, telah dirancang dan dilaksanakan secara memadai untuk mencapai tujuan pengendalian “

Menurut SAP Tahun 1995, Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan meliputi, antara lain sebagai berikut;

- a. Segmen laporan keuangan dan informasi keuangan (seperti laporan pendapatandan biaya, laporan penerimaan dan pengeluaran kas, laporan aktiva tetap), dokumen permintaan anggaran, perbedaan realisasi kinerja keuangan dan yang diperkirakan.
- b. Pengendalian intern mengenai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, seperti ketentuan yang mengatur tentang : (1) penawaran; (2) akuntansi; (3) pelaporan bantuan; dan (4) kontrak

- pemborongan pekerjaan (termasuk usulan proyek, jumlah yang ditagih, jumlah yang jatuh tempo, dan sebagainya).
- c. Pengendalian/pengawasan intern atas penyusunan laporan keuangan dan atas pengamanan aktiva, termasuk pengendalian/pengawasan intern atas penggunaan system yang berbasis computer.
 - d. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan dugaan adanya kecurangan.

Dalam audit laporan keuangan terdapat 3 (tiga) jenis standar, yakni standar umum (seperti diuraikan sebelumnya), standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Menurut SAP 1995 Standar pekerjaan lapangan audit keuangan, adalah sebagai berikut;

- a. Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan tenaga asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- b. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, waktu, an ruang lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui; inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan dan konfirmasi, sehingga dapat menjadi dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan dari entitas yang diaudit.
- d. Penindaklanjutan audit.
- e. Kepatuhan (menguji kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan atau perjanjian yang terkait dengan laporan keuangan)
- f. Kertas kerja audit

Standar pekerjaan lapangan audit keuangan pada poin (a), (b) dan (c) diatas juga dianut dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), dimana standar yang harus dipatuhi dalam memeriksa laporan keuangan sektor privat dan poin (d), (e) dan (f) adalah standar pekerjaan lapangan yang membedakan antara audit pada sektor privat yang berlandaskan pada SPAP dan audit sektor publik yang berlandaskan pada SAP Tahun 1995.

Menurut SAP 1995, istilah ketidakpatuhan memiliki arti yang lebih luas dibandingkan dengan unsur perbuatan melawan hukum/melanggar hukum.

Ketidakpatuhan mencakup tidak hanya unsur perbuatan melawan hukum, tetapi juga mencakup pelanggaran ketentuan dalam kontrak atau perjanjian. Standar audit yang diterbitkan IAI tidak mengatur tanggung jawab auditor untuk mendeteksi ketidakpatuhan selain unsure perbuatan melawan hukum. Tetapi, berdasarkan SAP, auditor memiliki tanggung jawab untuk mendeteksi kesalahan/kekeliruan yang material, yang timbul dari jenis ketidakpatuhan lainnya seperti tanggungjawabnya untuk mendeteksi kesalahan/kekeliruan material yang timbul dari unsur perbuatan melanggar/melawan hukum.

Ketidakpatuhan secara langsung dan material adalah ketidakpatuhan yang mempunyai dampak langsung dan penting atas penentuan jumlah-jumlah dalam laporan keuangan. Auditor harus merancang audit untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam mendeteksi kesalahan/kekeliruan yang material tersebut sehingga sebagai akibat adanya ketidakpatuhan langsung dan material terhadap ketentuan dalam kontrak atau perjanjian bantuan. Sedangkan Ketidakpatuhan tidak langsung adalah ketidakpatuhan material tetapi tidak secara langsung mempengaruhi penentuan laporan keuangan. Suatu audit atas laporan keuangan tidak dapat memberikan jaminan bahwa ketidakpatuhan secara tidak langsung akan dapat dideteksi. Namun jika auditor memperoleh informasi khusus yang dapat membuktikan adanya kemungkinan ketidakpatuhan yang material dan secara tidak langsung berdampak material terhadap laporan

keuangan, maka auditor harus menerapkan prosedur audit yang secara khusus ditujukan untuk menentukan apakah ketidakpatuhan tersebut telah terjadi²⁴

Dalam audit laporan keuangan apabila auditor mendeteksi ketidakberesan, unsur perbuatan melawan hukum, atau ketidakpatuhan lainnya maka auditor harus mengkomunikasikan temuannya kepada pihak yang diaudit dalam bentuk tertulis. Manajemen pihak yang diaudit harus segera melaporkan ketidakberesan yang mengandung unsur perbuatan melawan hukum kepada aparat penegak hukum. Namun apabila hal ini tidak dilakukan oleh pihak manajemen yang diaudit, maka menurut SAP adalah kewajiban auditor untuk melaporkan ketidakberesan yang mengandung unsure perbuatan melawan hukum kepada pihak penegak hukum.

Dalam audit laporan keuangan terdapat Standar Pelaporan yang sudah diatur dalam SAP tahun 1995, dengan uraian sebagai berikut;

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- b. Laporan audit harus menunjukkan, keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam periode berikutnya.
- c. Pengungkapan yang informative dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau mengenai suatu hal yang menyebabkan bahwa pernyataan pendapat demmikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal, dimana nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada dan tingkat tanggung jawab yang bersangkutan.

²⁴ Bachtiar Arif, Muchlis dan Iskandar, *Akuntansi Pemerintahan*, Salemba Empat, Jakarta, 2002, h.. 6.

- e. Hubungan dengan Komite audit atau pejabat lain yang bertanggungjawab.
- f. Kepatuhan pelaporan audit terhadap SAP
- g. Pelaporan mengenai kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan mengenai pengendalian intern
- h. Informasi penting dan rahasia.

Pemeriksaan keuangan dengan menggunakan SAP 1995 sebagaimana diuraikan sebelumnya mampu untuk mengungkap adanya ketidakberesan dalam pertanggungjawaban keuangan pemerintah. Pemeriksaan keuangan menurut SAP tahun 1995 tidak menghasilkan opini, sebagaimana dianut UU.No. 15 Tahun 2004. Dalam pemeriksaan keuangan menurut SAP 1995 BPK juga melakukan langkah-langkah koreksi akuntansi atas angka-angka yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah (audit laporan keuangan), disamping secara bersamaan mengungkap (*disclosure*) penyimpangan-penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan (audit atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan).

Laporan hasil pemeriksaan keuangan menggunakan SAP 1995 terdiri dari dua bagian, bagian pertama merupakan koreksi atas angka-angka yang ditujukan kepada manajemen (*management letter*) dan bagian kedua berisi temuan pemeriksaan, yang mengungkap penyimpangan-penyimpangan akibat ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan. Pada masa itu, apabila terdapat kerugian negara atau perbuatan melawan hukum, instansi yang berwenang, bisa melihat hal dimaksud dalam bab keduanya, untuk ditindaklanjuti sesuai peraturan perundangan.

Laporan hasil pemeriksaan keuangan sebelum UU.No. 15 tahun 2004 ini hanya disampaikan kepada DPR, pemerintah, dan tidak terbuka untuk publik, karena tidak ada kewajiban untuk itu berdasarkan peraturan perundangan yang berlaku.

b. Pemeriksaan keuangan berdasarkan UU.No. 15 Tahun 2004

Sebagai bentuk akuntabilitas publik pemerintah kepada rakyat menurut UU.No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, BPK memeriksa laporan keuangan pemerintah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) untuk pemerintah pusat yang pengaturannya sebagai berikut ;

Presiden menyampaikan rancangan undang-undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN kepada DPR berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir.”

Sementara itu untuk pemerintah daerah, diatur dalam Pasal 31 ayat (1) berikut ini ;

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.

Laporan keuangan pemerintah pusat adalah laporan keuangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 UU.No. 17 Tahun 2003 ayat (2), yang menyatakan sebagai berikut;

Laporan keuangan dimaksud setidaknya-tidaknya meliputi Laporan Realisasi APBN, Neraca, laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan negara dan badan lainnya.

Dan yang dimaksud dengan laporan keuangan pemerintah daerah adalah, laporan keuangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31 ayat (2) UU.No. 17 Tahun 2003, yang menyatakan sebagai berikut;

Laporan keuangan dimaksud setidaknya-tidaknya meliputi Laporan Realisasi APBD, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan daerah.”

Berdasarkan Pasal 36 ayat (2) UU.No. 1 Tahun 2003, tentang ketentuan peralihan yang menyatakan ;

Batas waktu penyampaian laporan keuangan oleh pemerintah pusat/daerah, demikian pula penyelesaian pemeriksaan laporan keuangan pemerintah pusat/daerah oleh Badan Pemeriksa Keuangan, sebagaimana dimaksud Pasal 30 dan Pasal 31 berlaku mulai APBN/APBD 2006 “

Menurut penjelasan UU.No. 15 Tahun 2004 dalam Bagian Umum,yang dimaksud dengan pemeriksaan keuangan adalah ;

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

Menurut Pasal 16 ayat (1) UU. No. 15 Tahun 2004, laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini Menurut Penjelasan Pasal 16 (ayat) 1, UU. No. 15 Th 2004, hanya terdapat 4 (empat) jenis Opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa yakni:

(i) Opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), (ii) Opini wajar dengan pengecualian (*Qualified opinion*), (iii) Opini Tidak wajar (*Adversed opinion*) dan (iv) Pernyataan menolak memberikan opini (*Disclaimer of opinion*)

UU. No. 15 Tahun 2004 tidak menjelaskan makna dari masing-masing opini diatas untuk itu perlu dibandingkan dengan makna opini menurut Panduan

Manajemen Pemeriksaan BPK Tahun 2002, ada 5 (lima) jenis alternatif opini yakni:

- a. Wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa, menyajikan secara wajar; dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b. Wajar tanpa pengecualian dengan paragraph penjelasan, keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraph penjelas (atau bahasa penjelasan yang lain) dalam laporan pemeriksaannya.
- c. Wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa menyajikan secara wajar; dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali dampak hal-hal yang berhubungan di kecualikan
- d. Pendapat tidak wajar (*adverse opinion*), menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- e. Menolak memberikan pendapat (*disclaimer opinion*), menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Jika bukti audit tidak cukup untuk membuat kesimpulan.

Panduan Pemeriksaan BPK Tahun 2002 disusun untuk mengantisipasi lahirnya tiga paket undang-undang keuangan negara (UU.No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, UU. No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharan Negara dan UU. No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara) yang naskahnya sudah diserahkan BPK dan Pemerintah sejak tahun 2000.

Pemberian opini atas laporan keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah adalah hal baru dalam dunia pemeriksaan laporan keuangan Pemerintahan, dan dengan berlakunya UU. No. 15 Tahun 2004 ini, BPK merupakan satu-satunya lembaga tertinggi dibidang pemeriksaan (*Supreme Audit*

Board) anggota INTOSAI (organisasi lembaga-lembaga tertinggi pemeriksaan internasional) yang memberikan opini atas laporan keuangan pemerintahan (sektor publik)²⁵.

Pemberian opini atas laporan keuangan pemerintah bila dijadikan bahan DPR/DPRD untuk menguji tingkat keberhasilan pemerintah dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban laporan keuangan sangatlah tidak terukur. Opini adalah persoalan *judgement* (pendapat) profesional akuntan, yang didasarkan atas tingkat materialitas laporan keuangan yang diaudit. Hal yang menjadi praktek umum dalam audit sektor privat.

Menurut UU. No. 15 Tahun 2004, BPK dalam melakukan pemeriksaan keuangan atas laporan keuangan Pemerintah Pusat/Daerah hanya menghasilkan opini atas laporan keuangan saja. Hal-hal yang menyangkut penyimpangan akibat ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan hingga menyebabkan kerugian negara/daerah bukan porsi dari pemeriksaan keuangan menurut undang-undang ini, namun porsi dari jenis pemeriksaan dengan tujuan tertentu (salah satu jenisnya adalah pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan, yang sebelum undang-undang ini berlaku adalah termasuk bagian dari pemeriksaan keuangan).

Pemeriksaan keuangan dengan memberikan opini diuji coba pertama kali oleh BPK pada tahun 2002 untuk laporan keuangan pemerintah pusat (terhadap Perhitungan Anggaran Negara / PAN Tahun Anggaran 2001) dan tahun 2003

²⁵ Anonimous, *Praktek Auditor Masih Jauh Dari Deklarasi Lima, Pemeriksa*, No 95 Cakra Bhakti BPK, Jakarta 2004, h.23

untuk laporan keuangan pemerintah daerah (Perhitungan APBD). Pemeriksaan keuangan atas PAN Tahun anggaran 2001 dan Tahun Anggaran 2002 menghasilkan opini tidak menyampaikan pendapat (*Disclaimer of opinion*). Opini tidak menyampaikan pendapat dalam pemeriksaan keuangan adalah opini dengan gradasi paling rendah

Saat ini standar akuntansi pemerintahan sudah dikodifikasikan dalam PP.No 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Dengan standar ini maka laporan keuangan pemerintahan harus berpedoman dalam hal penyajian akuntansinya. Tekhnis akuntansi pemerintahan yang wujudnya PP No 24 Tahun 2005 inilah yang dijadikan pedoman BPK dalam menguji laporan keuangan pemerintah pusat/daerah dalam pemeriksaan keuangan berdasarkan UU.No. 15 Tahun 2004. Persoalan-persoalan apakah sudah disajikan/disusun secara wajar atau tidak, laporan keuangan dimaksud, dan hasil dari koreksi-koreksi tekhnis akuntansi inilah yang dijadikan acuan BPK dalam menilai materialitas sebagai dasar membuat opini.

Adalah sebuah tantangan bagi DPR/DPRD untuk bisa membaca, mengerti, bentuk pertanggungjawaban pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara melalui opini yang dihasilkan dari hasil pemeriksaan keuangan. Hal ini penting sehubungan dengan hak DPR/DPRD untuk meminta pemeriksaan lanjutan kepada BPK, sebagaimana diatur dalam Pasal 21 ayat (3) UU.No. 15 Tahun 2004. Apakah opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), opini wajar dengan pengecualian (*Qualified opinion*), opini tidak wajar (*Adversed opinion*) dan pernyataan menolak memberikan opini

(Disclaimer of opinion) dapat mewakili pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara/daerah yang sebenar-benarnya adalah tugas DPR/DPRD untuk memahaminya.

Dengan melihat uraian tentang pemeriksaan keuangan sebelum berlakunya UU.No. Tahun 2004 dan setelah berlakunya UU.No. 15 Tahun 2004 (dilaksanakan untuk Tahun Anggaran 2006 dan diperiksa BPK pada tahun 2007) maka dapatlah diketahui perbedaannya sebagai berikut;

- 1) Pemeriksaan keuangan sebelum UU.No. 15 tahun 2004 mencakup pemeriksaan hal-hal yang berkaitan dengan keuangan. Sedangkan menurut UU.No. 15 Tahun 2004 tidak, tetapi merupakan bagian dari jenis pemeriksaan tersendiri, yakni pemeriksaan dengan tujuan tertentu.
- 2) Pemeriksaan keuangan sebelum UU.No. 15 Tahun 2004 menghasilkan koreksi pembukuan dan temuan pemeriksaan. Sedangkan menurut UU.No. 15 tahun 2004 hanya menghasilkan opini (dasar pengambilannya adalah koreksi-koreksi akuntansi) saja.
- 3) Pemeriksaan keuangan sebelum UU.No. 15 Tahun 2004 mampu mengungkapkan penyimpangan-penyimpangan yang disebabkan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan menyebabkan kerugian negara/daerah. Sedangkan pemeriksaan keuangan menurut UU.No. 15 Tahun 2004, hanya mengungkapkan penyimpangan-penyimpangan dari segi teknis akuntansi saja (aspek administratif)

Dengan demikian maka, pemeriksaan keuangan menurut UU.No. 15 Tahun 2004, terhadap laporan keuangan pemerintah pusat/daerah mulai Tahun

Anggaran 2006 (diperiksa BPK tahun 2007) tidak bisa mengungkapkan segi ketaatan terhadap peraturan perundangan (*rechtmatic*) dan rakyat melalui DPR/DPRD, melalui forum resmi sidang paripurna DPR/DPRD hanya mengetahui penyimpangan-penyimpangan dari segi teknis akuntansi (administratif) saja. Persoalan setelah penyampaian pertanggungjawaban laporan keuangan pemerintah dalam sidang paripurna rakyat melalui lembaga perwakilan bisa mengerti dan meminta kepada BPK untuk mengadakan pemeriksaan lanjutan adalah persoalan pelik.

2.2.2. Pemeriksaan Kinerja

Pemeriksaan kinerja menurut Penjelasan UU.No. 15 Tahun 2004 adalah pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawas intern. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien, serta memenuhi sasarannya secara efektif. Jenis Pemeriksaan ini bukan merupakan pemeriksaan yang baru bagi BPK, dan diatur juga dalam SAP 1995.

Pemeriksaan kinerja (audit kinerja) menurut Standar Audit Pemerintahan Tahun 1995 adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja ini dimaksudkan untuk dapat meningkatkan tingkat akuntabilitas pemerintah dan

memudahkan pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab untuk mengawasi atau memprakarsai tindakan koreksi. Audit kinerja mencakup audit tentang ekonomi, efisiensi dan audit program.

Audit tentang ekonomi dan efisiensi untuk menentukan apakah ; Suatu entitas telah memperoleh, melindungi dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, ruang dan peralatan kantor) secara hemat dan efisien; (2) penyebab timbulnya ketidak hematatan dan ketidakefisienan; (3) entitas tersebut telah mematuhi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan kehematan dan efisiensi. Menurut SAP Tahun 1995, audit ekonomi dan efisiensi, dapat mempertimbangkan apakah entitas yang diaudit telah;

- a. mengikuti ketentuan pelaksanaan pengadaan yang sehat;
- b. melakukan pengadaan sumber daya (jenis, mutu an jumlah) sesuai dengan kebutuhan dan dengan biaya yang wajar
- c. melindungi dan memelihara semua sumber daya negara yang memadai;
- d. menghindari duplikasi pekerjaan atau kegiatan yang tanpa tujuan atau kurang jelas tujuannya;
- e. menghindari adanya pengangguran atau jumlah pegawai yang berlebihan;
- f. menggunakan prosedur kerja yang efisien;
- g. menggunakan sumber daya (staf, peralatan dan fasillitas) secara optimum dalam menghasilkan atau menyerahkan barang/jasa dengan kuantitas dan kualitas yang baik serta tepat waktu.
- h. Mematuhi persyaratan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perolehan, pemeliharaan dan penggunaan sumber daya negara:
- i. Telah memiliki suatu system pengendalian manajemen yang memadai, untuk mengukur , melaporkan dan memantau kehematan dan efisiensi pelaksanaan program;
- j. Telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai kehematan dan efisiensi;

Audit Program, mencakup penentuan : (1) tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau manfaat yang telah ditetapkan oleh undang-undang atau badan lain yang berwenang: (3) apakah entitas yang diaudit telah

mentaati peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan program/kegiatannya. Audit program, menurut SAP tahun 1995, dapat dicontohkan sebagai berikut;

- a. menilai tujuan program, baik yang baru maupun yang sudah berjalan, apakah sudah memadai, tepat dan relevan.
- b. Menentukan tingkat pencapaian hasil suatu program yang diinginkan;
- c. Menilai efektivitas program dan atau unsur-unsur program secara sendiri-sendiri;
- d. Mengidentifikasi faktor yang menghambat pelaksanaan kinerja yang baik dan memuaskan;
- e. Menentukan apakah manajemen telah mempertimbangkan alternative untuk melaksanakan program tersebut, yang mungkin dapat memberikan hasil yang lebih baik;
- f. Menentukan apakah program tersebut melengkapi, tumpang tindih atau bertentangan dengan program lain yang terkait;
- g. Mengidentifikasi cara untuk dapat melaksanakan program tersebut dengan lebih baik;
- h. Menilai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait dengan program tersebut.;
- i. Menilai apakah sistem pengendalian manajemen sudah memadai untuk mengukur, melaporkan, dan memantau tingkat efektivitas program;
- j. Menentukan apakah manajemen telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai efektifitas program;

Menurut SAP Tahun 1995, Standar Pekerjaan Lapangan Audit Kinerja, antara lain sebagai berikut;

- a. Perencanaan. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai, baik subjek, lingkup audit, metodologi, untuk mencapai tujuan audit tersebut.
- b. Supervisi. Pengawasan terhadap staf dalam proses audit oleh supervisor sehingga sesuai dengan tujuan audit.
- c. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Apabila hukum, peraturan perundang-undangan, persyaratan kepatuhan lainnya merupakan hal yang signifikan dalam tujuan audit, auditor harus merancang audit tersebut untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai kepatuhan tersebut. Dalam semua audit kinerja, auditor harus waspada terhadap situasi atau transaksi yang dapat merupakan indikasi adanya unsure perbuatan melanggar hukum atau penyalahgunaan wewenang.

- d. Pengendalian manajemen. Auditor harus benar-benar memahami pengendalian manajemen yang relevan dengan audit. Apabila pengendalian manajemen signifikan terhadap tujuan audit, maka auditor harus memperoleh bukti yang cukup untuk mendukung pertimbangannya mengenai pengendalian tersebut.
- e. Bukti. Bukti yang cukup relevan dan kompeten harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan kesimpulan auditor. Suatu catatan mengenai pekerjaan auditor harus dibuat dalam bentuk kertas kerja audit. Kertas kerja audit harus memuat informasi yang cukup untuk memungkinkan auditor yang berpengalaman (auditor lain) dapat memastikan bahwa dari kertas kerja audit tersebut diperoleh bukti yang mendukung kesimpulan dan penilaian auditor yang signifikan.

Standar Pelaporan audit kinerja menurut SAP Tahun 1995, antara lain;

- a. Bentuk laporan tertulis. Auditor harus membuat laporan audit secara tertulis untuk dapat mengkomunikasikan hasil setiap audit.
- b. Tepat waktu. Auditor harus dengan semestinya menerbitkan laporan untuk menyediakan informasi yang dapat digunakan secara tepat waktu oleh manajemen, pihak lain yang berkepentingan.
- c. Isi laporan audit. Auditor harus melaporkan tujuan, lingkup, metodologi audit, hasil audit (berupa temuan yang signifikan dan kesimpulan), rekomendasi audit terhadap temuan audit, pernyataan standar audit, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan jika perlu pelaporan terhadap ketidakpatuhan yang berbentuk penyalahgunaan wewenang yang mengandung unsure perbuatan melawan hukum. Isi laporan audit juga mencantumkan tanggapan/komentar instansi/obyek yang diperiksa oleh pejabat yang berwenang.
- d. Penyajian laporan. Laporan harus lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, serta jelas dan ringkas sepanjang hal ini memungkinkan.
- e. Distribusi laporan. Laporan audit harus diserahkan oleh organisasi/lembaga audit kepada; Pejabat yang berwenang dalam organisasi pihak yang diaudit, kepada pejabat yang berwenang dalam organisasi pihak yang meminta atau mengatur audit, termasuk organisasi luar yang memberikan dana, kecuali jika peraturan perundang-undangan melarangnya, kepada pejabat lain yang mempunyai tanggung jawab atas pengawasan secara hukum atau pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut berdasarkan temuan dan rekomendasi audit, dan kepada pihak lain yang diberi wewenang oleh entitas yang diaudit untuk menerima laporan tersebut.

Menurut Pasal 16 UU.No. 15 Th 2004, ayat (2) dinyatakan bahwa;

Laporan hasil pemeriksaan kinerja memuat temuan, kesimpulan dan

rekomendasi. Temuan pemeriksaan kinerja ini lazimnya adalah terjadi pemborosan dalam pelaksanaan program sehingga kesimpulannya pelaksanaan program dimaksud adalah tidak efisien, efektif dan ekonomis. Tolok ukur yang digunakan adalah peraturan-perundang-undangan teknis yang terkait dengan penyelenggaraan program atau sasaran pemeriksaan. Dalam pemeriksaan ini dapat juga langsung diketahui terjadinya penyimpangan-penyimpangan yang berindikasikan tindak pidana korupsi, sebagai penyebab terjadinya ketidakefisienan, ketidakefektifan dan ketidakekonomisan, suatu program.

2.2.3. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu

Dalam UU.No. 15 Tahun 2004 Pasal 4, kepada BPK diberikan kewenangan untuk melakukan tiga (3) jenis pemeriksaan, yakni pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah jenis pemeriksaan baru bagi BPK, walaupun beberapa komponennya merupakan bagian dari jenis pemeriksaan keuangan dan kinerja sebelum adanya undang-undang ini. Hasil dari pemeriksaan dengan tujuan tertentu ini menurut Pasal 16 ayat (3) adalah kesimpulan. Dalam bagian penjelasan UU.No. 15 Tahun 2004, Pasal 4 ayat (4) pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah;

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain dibidang keuangan, pemeriksaan investigative, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern pemerintah.

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan yang mempunyai lingkup diluar pemeriksaan keuangan dan kinerja. Dengan kata lain

pemeriksaan dengan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan “karet” yang akan dilakukan oleh BPK dalam rangka melaksanakan tugasnya melakukan pemeriksaan terhadap tanggung jawab pengelolaan keuangan negara di luar pemeriksaan keuangan dan kinerja secara independen. Bahkan UU.No. 15 Tahun 2004 telah memberikan contoh untuk jenis pemeriksaan diluar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja, sebagaimana diatur dalam Pasal 13 yang menyatakan bahwa pemeriksa dapat melaksanakan pemeriksaan investigatif guna mengungkap adanya indikasi kerugian Negara/Daerah dan unsur pidana. Pemeriksaan investigasi.

a. Pemeriksaan Investigasi

Pemeriksaan yang berhubungan dengan kecurangan (*fraud*) merupakan suatu disiplin ilmu yang relatif baru. Jika pemeriksaan keuangan (*financial audit*) dan pemeriksaan kinerja (*performance audit*) telah dikenal relative lama dalam khasanah audit. *Fraud audit* mulai dikenal pada abad ke 20 yang diawali dengan pembentukan peraturan –peraturan yang berkaitan dengan dunia bisnis. Pembentukan peraturan pada masa itu seiring dengan semakin meningkatnya penyelewengan pada kontrak-kontrak pemerintah dan semakin merebaknya tindak kejahatan kerah putih (*white collar crime*) terhadap kepentingan publik. Hal ini membutuhkan suatu disiplin ilmu yang lebih spesifik berkaitan dengan audit terhadap tindak kecurangan yang dikembangkan dalam disiplin ilmu *Fraud Audit*.²⁶

²⁶ Syahrudin Rasul, *Tinjauan Juridis Akuntabilitas Pemerintah di Indonesia (Studi Kasus Korupsi di Indonesia)*, Disertasi, PPS Unpad Bandung, 2000 h. 97

Pemeriksaan investigasi yang menurut UU.No. 15 Tahun 2004 Pasal 13, dilakukan untuk mengungkap adanya indikasi kerugian negara/daerah dan atau tindak pidana, maka dapat disimpulkan sama substansinya dengan *Fraud Examination*. Sebagaimana yang dimaksud dalam *Fraud Examination Manual* yang diterbitkan oleh *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*. Asosiasi ini merupakan sebuah organisasi yang menangani khusus untuk audit yang berkaitan dengan tindak kecurangan yang melawan hukum. Berdasarkan manual bagi para *examiners* dalam buku *Fraud Examination Manual*, yang dimaksud dengan Audit investigasi adalah;

*Fraud Examination is a methodology for resolving fraud allegations from inception to disposition. More specifically, fraud examination involves obtaining evidence and taking statements, writing reports testifying and assisting in the detection and prevention of fraud.*²⁷

Audit Investigasi adalah suatu metodologi untuk menyelesaikan permasalahan yang berkaitan dengan adanya indikasi kecurangan dari awal sampai akhir dengan jelas. Lebih khususnya, audit investigasi meliputi dari upaya untuk mendapatkan berbagai bukti-bukti dan pernyataan-pernyataan, penulisan laporan dan membantu dalam pendeteksian dan pencegahan dari tindak kecurangan.

Audit investigasi dalam hal ini merupakan langkah lebih lanjut untuk mendalami suatu temuan yang berasal dari suatu pemeriksaan keuangan atau pemeriksaan kinerja yang menunjukkan indikasi adanya tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN). Dapat pula audit investigatif ini dilakukan sebagai tindak lanjut atas suatu informasi dari masyarakat atau pihak lain yang menunjukkan adanya indikasi tindak pidana KKN. Perlu diingat bahwa audit investigatif ini merupakan jembatan antara pemeriksaan yang dilakukan oleh

²⁷ Khairiansyah Salman, *Pemeriksaan investigasi*, Pusdiklat BPK, 2005.h.8

BPK dan penyelidikan/penyidikan yang dilakukan oleh penyidik POLRI atau Kejaksaan.

Dengan demikian, alat bukti yang diarah untuk didapatkan adalah lebih merupakan alat bukti hukum, bukan alat bukti akuntansi. Laporan yang menjadi hasil akhir dari audit investigatif ini juga dikemas agar lebih mudah dipergunakan oleh penyidik POLRI atau Kejaksaan. Karena itu dalam melakukan audit investigatif ini para auditor harus juga berpedoman pada Kesepakatan Bersama Ketua BPK dan Jaksa Agung nomor 62/S/I-III/6/2000 atau KEP-129/J.A/06/2000 tertanggal 19 Juni 2000

Pada umumnya, audit investigatif harus dimulai dengan segera. Artinya, begitu diidentifikasi adanya informasi awal adanya hal-hal yang mengarah ke tindak pidana KKN, maka harus segera dilakukan audit investigatif agar bukti-bukti terjadinya tindak pidana yang ada tidak terburu hilang atau dihilangkan. Oleh karena itu, kemungkinan besar audit investigatif akan lebih banyak dikategorikan sebagai Pemeriksaan di Luar Rencana Kerja Pemeriksaan (RKP). Ruang lingkup perencanaan yang dimaksud dalam hal ini adalah perencanaan sejak disetujuinya suatu audit investigatif sampai audit tersebut dilaksanakan dan diselesaikannya laporan audit investigatifnya. Tahap-tahap yang harus dirumuskan dalam tahap perencanaan audit investigatif adalah;

a. Memahami dan klarifikasi informasi awal.

Informasi awal dari audit investigatif dapat berasal dari temuan pemeriksaan keuangan atau pemeriksaan kinerja, informasi dari masyarakat, pihak atau instansi lain, atau atas permintaan dari DPR atau instansi lain. Setelah menerima informasi

awal, informasi tersebut harus dipelajari agar benar-benar dipahami. Tambahan informasi yang berasal dari berbagai laporan audit yang pernah dilakukan oleh BPK atau instansi lain, kliping media masa, atau sumber-sumber informasi yang lain akan sangat membantu untuk lebih memahami informasi awal tersebut.

Peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan informasi awal juga harus dipelajari dengan baik. Misalnya, dalam hal informasi awal tersebut berhubungan dengan suatu pengadaan barang, maka peraturan perundang-undangan seperti Keppres 80 Tahun 2003 dan Petunjuk Teknisnya harus dipelajari dengan baik. Selain itu, ketentuan-ketentuan yang berhubungan dengan kriteria Pimpro, Panitia Lelang dan lain-lain juga harus dipelajari lebih dahulu.

Semua tanda-tanda atau indikasi-indikasi yang mendukung terhadap adanya indikasi KKN dalam informasi awal tersebut harus diperhatikan dengan seksama. Dalam hal ini seorang auditor investigatif harus bersikap “curiga” dan “ingin tahu” terhadap indikasi-indikasi tersebut walaupun auditor tidak perlu sampai disebut paranoid. Sedapat mungkin, informasi awal mengenai kasus posisi sudah diidentifikasi dalam tahap ini. Informasi awal mengenai kasus posisi meliputi:

- Informasi awal tentang siapa yang terlibat
- Informasi awal tentang bilamana terjadinya (*tempus delictie*)
- Informasi awal tentang di mana terjadinya (*locus delictie*)
- Informasi awal tentang apa yang terjadi
- Informasi awal tentang bagaimana terjadinya (*modus operandi*)
- Informasi awal tentang kemungkinan adanya akibat kerugian negara
- Informasi awal tentang motivasi pelaku

b. Menentukan alternatif pasal-pasal pidana.

Berdasarkan informasi awal yang telah dipahami tersebut, auditor investigatif harus menentukan pasal-pasal mana saja yang berkaitan dengan tindak pidana korupsi yang memiliki kemungkinan untuk dilanggar oleh pelaku dalam informasi awal tersebut. Dalam hal ini, auditor investigatif harus membaca dan mereview kembali pasal-pasal tindak pidana korupsi. Dari tahap ini, untuk satu informasi awal diharapkan dapat ditentukan beberapa pasal yang mungkin akan dipergunakan. Adalah suatu hal yang mungkin bahwa suatu informasi awal pada tahap ini akan dikaitkan dengan lima pasal sekaligus. Pasal yang akan benar-benar dipakai baru akan bisa ditentukan setelah didapatkannya alat bukti yang cukup.

c. Menyusun matriks unsur tindak pidana.

Setelah ditentukan alternatif pasal-pasal yang akan dipergunakan, maka untuk setiap pasal diuraikan unsur-unsur tindak pidana dan dituliskan dalam bentuk matrik.

d. Mengidentifikasi alat bukti hukum yang mungkin tersedia.

Dengan mengingat jenis-jenis alat bukti menurut KUHAP dan undang-undang anti korupsi, pada setiap unsur tindak pidana perlu diidentifikasi alat bukti yang mungkin dapat diperoleh. Seluruh alat bukti yang mungkin ada harus diidentifikasi sedetail-detailnya dalam tahap ini, termasuk jenis dan lokasi di mana kemungkinan alat bukti tersebut berada juga harus diidentifikasi. Informasi tentang alat bukti yang kemungkinan ada ini harus selalu diperbarui sesuai dengan alat bukti – alat bukti yang secara bertahap diperoleh melalui audit investigatif. Kemungkinan

besar, alat bukti yang teridentifikasi akan selalu berubah dan berkembang sesuai dengan fakta hukum dari modus operandi yang sebenarnya.

e. Mengatur pembagian tugas dan penjadwalan.

Berdasarkan informasi detail tentang alat bukti yang kemungkinan tersedia, susunan tim audit investigatif ditetapkan. Misalnya, apabila alat bukti yang teridentifikasi terutama adalah keterangan saksi, maka susunan tim akan banyak berisi auditor yang ahli dalam melakukan wawancara. Bila diidentifikasi bahwa keterangan saksi kemungkinan akan dapat diperoleh dari orang dari etnik tertentu yang banyak menggunakan bahasa daerahnya, maka perlu dipertimbangkan memasukkan orang yang mampu berbahasa daerah tersebut sebagai bagian dari tim. Bila diidentifikasi bahwa terdapat sejumlah alat bukti terdapat dalam sistem komputer, maka perlu dipertimbangkan untuk memasukkan seorang auditor sistem informasi ke dalam tim.

Dalam tahap ini, dilakukan pembagian tugas kepada setiap anggota tim audit investigatif dengan menentukan siapa harus mencari alat bukti yang mana. Penjadwalan dari pelaksanaan tugas tersebut yang bersifat sementara perlu ditetapkan lebih dahulu. Jadwal tersebut harus selalu diperbarui berdasarkan sesuai dengan alat bukti – alat bukti yang secara bertahap diperoleh melalui audit investigatif.

f. Pelaksanaan audit investigasi.

Pelaksanaan tugas dilakukan sesuai dengan rencana pembagian tugas dan penjadwalan. Dalam hal ini harus diingat bahwa pembagian tugas dan penjadwalan

pelaksanaan masing-masing tugas akan selalu berubah-ubah sesuai dengan perkembangan hasil audit investigatif yang didapatkan.

g. Konsultasi dengan Tim Konsuler Hukum.

Pada tahap-tahap kritikal, yaitu pada tahap di mana harus diputuskan:

- apakah suatu audit investigatif perlu diteruskan atau perlu dihentikan,
- apakah hasil sementara audit investigatif saat itu juga perlu langsung disampaikan kepada penyidik POLRI/Kejaksaan atau harus dilanjutkan lebih dahulu sampai selesai, atau
- apakah hasil audit investigatif perlu dikonsultasikan, diteruskan kepada penyidik POLRI/Kejaksaan atau cukup difile di BPK saja, tim audit investigatif perlu selalu berkonsultasi dengan Tim Konsuler Hukum BPK, baik yang ada di Perwakilan maupun di Kantor Pusat. Proses dan substansi konsultasi tersebut harus selalu dituliskan dalam kertas kerja tim audit investigatif.

h. Penyusunan laporan audit investigasi.

Laporan disusun sesuai dengan format dan pedoman pelaporan yang berlaku menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK 2003. Komponen laporan hasil audit investigasi antara lain;

- 1) Kesimpulan dan rekomendasi. Pada bagian Kesimpulan ini diuraikan kesimpulan yang mencakup penjelasan singkat dari jenis penyimpangan, modus operandi, pihak-pihak yang terlibat, indikasi terpenuhinya unsur tindak pidana, pendapat Tim Konsuler Hukum BPK dan langkah-langkah yang telah dilakukan oleh Tim Audit Investigatif. Sedangkan bagian rekomendasi ini disebutkan langkah lebih lanjut yang perlu dilakukan oleh BPK terhadap hasil audit investigasi.
- 2) Uraian Hasil audit investigasi yang meliputi;
 - Dasar hukum ; Dasar hukum pelaksanaan audit investigasi.

- Tujuan audit investigasi;
 - Informasi awal; Informasi awal yang dimiliki tim audit investigasi yang menjadi latar belakang mengapa audit dilakukan;
 - Data umum entitas yang diaudit;
 - Langkah-langkah audit investigasi sampai dengan pelaporan hasil audit
 - Modus operandi yang diidentifikasi ; Bagian ini menguraikan modus operandi para pihak yang diidentifikasi, disertai diagram atau gambar yang dicantumkan dalam lampiran laporan.
 - Indikasi unsur tindak pidana ; Bagian ini menguraikan secara detail setiap unsur tindak pidana yang diidentifikasi dari audit investigasi dan sesuai dengan pasal-pasal tindak pidana yang disangkakan. Uraian indikasi unsur tindak pidana harus disertai dengan matrik unsur tindak pidana yang kemudian dicantumkan dalam laporan hasil audit.
 - Pendapat tim Konsuler Hukum BPK; Bagian ini menguraikan pendapat dan hasil diskusi tim dengan Tim Konsuler Hukum BPK.
 - Hasil pertemuan konsultasi dengan Penyidik (bila ada)
 - Langkah pencegahan di masa mendatang ; Bagian ini menguraikan langkah-langkah yang harus dilakukan oleh sejumlah pihak untuk mencegah agar di masa mendatang tidak terjadi lagi penyimpangan yang sejenis sebagaimana dijelaskan dalam modus operandi yang diidentifikasi. Pada uraian ini perlu dijelaskan bentuk penyimpangan yang terjadi, penyebab-penyebab yang menjadikan penyimpangan itu terjadi dan langkah-langkah spesifik untuk pencegahan. Pihak-pihak yang diharapkan melakukan langkah-langkah pencegahan tersebut harus diidentifikasi secara jelas.
- 3) Rekomendasi tindak lanjut; Bagian akhir tahap pelaporan audit investigasi ini adalah rekomendasi dan tindak lanjut yang memuat kesimpulan Indikasi terpenuhinya unsur pidana dan rekomendasi yang merupakan langkah lebih lanjut yang perlu dilakukan BPK terhadap hasil audit investigasi ini.

i. Aspek administrasi audit investigasi.

Aspek administratif dalam arti penyiapan Surat Tugas, dokumen perjalanan dinas, penyiapan Surat Pemberitahuan kepada entitas yang diperiksa, persiapan untuk penilaian kinerja dan angka kredit bagi masing-masing anggota tim audit

investigatif dan aspek-aspek lain yang berkaitan dengan auditor dan unit kerja BPK harus disiapkan sejak awal penugasan.

b. Pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan

Menurut Standar Audit Pemerintahan (SAP) Tahun 1995, audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan. Perbedaan antara UU.No. 15 Tahun 2004 Pasal 4 ayat (4) dengan SAP Tahun 1995, adalah audit atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan dalam SAP Tahun 1995 masuk dalam kategori audit atas laporan keuangan, sedangkan dalam UU.No. 15 Tahun 2004, bagian Penjelasan Pasal 4 ayat (4) memasukan audit atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan termasuk dalam audit dengan tujuan tertentu. Jenis audit ini dapat dijadikan ujian bagi hasil opini laporan keuangan, dan mengetahui kebenaran pertanggungjawaban keuangan negara secara formil dan materil.

Audit atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan mencakup penentuan apakah: (1) informasi keuangan telah disajikan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan; (2) entitas yang diaudit telah mematuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, atau (3) sistim pengendalian intern instansi tersebut, baik terhadap laporan keuangan maupun terhadap pengamanan atas kekayaannya, telah dirancang dan dilaksanakan secara memadai untuk mencapai tujuan pengendalian. Menurut SAP Tahun 1995, Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan meliputi, antara lain sebagai berikut;

- e. Segmen laporan keuangan dan informasi keuangan (seperti laporan pendapatandan biaya, laporan penerimaan dan pengeluaran kas, laporan

- aktiva tetap), dokumen permintaan anggaran, perbedaan realisasi kinerja keuangan dan yang diperkirakan.
- f. Pengendalian intern mengenai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, seperti ketentuan yang mengatur tentang : (1) penawaran; (2) akuntansi; (3) pelaporan bantuan; dan (4) kontrak pemborongan pekerjaan (termasuk usulan proyek, jumlah yang ditagih, jumlah yang jatuh tempo, dan sebagainya).
 - g. Pengendalian/pengawasan intern atas penyusunan laporan keuangan dan atas pengamanan aktiva, termasuk pengendalian/pengawasan intern atas penggunaan system yang berbasis computer.
 - h. **Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan dugaan adanya kecurangan.**

Jenis pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan laporan keuangan adalah pemeriksaan belanja, pemeriksaan pendapatan, dan pemeriksaan Neraca Awal. Sebelum berlakunya UU.No. 15 Tahun 2004 pemeriksaan belanja dan pendapatan merupakan rangkaian tak terpisahkan dari pelaksanaan pemeriksaan keuangan. Dengan pemeriksaan pendapatan dan belanja dapat diungkapkan pertanggungjawaban pendapatan dan belanja keuangan negara apakah sudah sesuai dengan peraturan perundangan, dapat pula diungkapkan perbuatan melawan hukum yang menyebabkan kerugian.

c. Pemeriksaan atas sistim pengendalian intern.

Pemeriksaan atas sistem pengendalian intern yang merupakan salah satu jenis pemeriksaan dengan tujuan tertentu sebagaimana dimaksud dalam penjelasan Pasal 4 ayat (4) UU.No. 15 Tahun 2004 merupakan jenis pemeriksaan yang baru bagi BPK. Hal ini dikarenakan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern merupakan bagian dari semua jenis pemeriksaan yang dilakukan BPK, dengan kata lain, standar oprerasional BPK dalam melakukan audit mewajibkan

untuk memeriksa sistem pengendalian intern terlebih dahulu, sebelum masuk dalam pemeriksaan keuangan, kinerja, atau pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Pemeriksaan atas sistem pengendalian intern yang berdiri sendiri sebagaimana dimaksud penjelasan Pasal 4 ayat (4) UU.No..15 Tahun 2004 yang sejajar dengan pemeriksaan investigasi, dan pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan laporan keuangan merupakan suatu terobosan dalam prosedur audit di BPK, hal mana yang tidak diatur dalam SAP 1995. Dengan adanya pemeriksaan atas sistem pengendalian intern maka akan memudahkan bagi BPK untuk memilah dan memilih pihak mana yang akan didahulukan diaudit, sehingga tidak terjadi lagi pemilihan pihak (obyek) yang akan diaudit berdasarkan keinginan para “pejabat BPK” semata-mata dan tentu saja sangat mendukung dalam upaya BPK membantu pemberantasan korupsi di Indonesia.

Berdasarkan uraian terhadap lingkup pemeriksaan dan jenis-jenis pemeriksaan yang bisa dilakukan oleh BPK menurut UU.No. 15 Tahun 2004 sebagaimana sudah diuraikan dalam bab ini maka dapat dikatakan sudah terjadi pengkebirian fungsi BPK sebagai alat rakyat untuk mengetahui pertanggungjawaban keuangan negara.

Pertanggungjawaban yang menurut Kamus Hukum Fockema Andrea, tanggung jawab terjemahan dari *Verantwoording* sebagai berikut;

Membuat perhitungan dan pertanggungjawaban, tidak hanya mempertanggungjawabkan bahwa semua pendapatana yang diperkirakan telah masuk dan pengeluaran apa saja yang telah dibayarkan dan untuk apa pengeluaran itu digunakan, tetapi juga harus mempertahankan kebijakan yang dilakukan dan kebenaran materiil dari semua pengeluaran²⁸

²⁸ N.E. Algra et.al. *op.cit.*

menilik makna istilah pertanggungjawaban (*Verantwoording*) diatas maka pertanggungjawaban pemerintah kepada rakyat melalui hasil pemeriksaan BPK hanya bisa dilihat dari jenis pemeriksaan dengan tujuan tertentu saja. Walaupun BPK punya hak untuk mengadakan pemeriksaan lanjutan dari pemeriksaan laporan keuangan dan pemeriksaan kinerja dengan jenis pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Kondisi pemeriksaan BPK dengan berlakunya UU NO 15 Tahun 2004 ini mau tidak mau harus diimbangi dengan kondisi anggaran pemeriksaan BPK yang independen. Oleh karena, mulai tahun Tahun Anggaran 2006 (diperiksa BPK 2007) adanya kewajiban pemerintah pusat / daerah untuk melaksanakan pertanggungjawaban laporan keuangan setelah diperiksa BPK, maka untuk jenis pemeriksaan keuangan di BPK akan sangat memperoleh porsi anggaran terbesar dibanding jenis pemeriksaan lainnya, bahkan tidak mustahil pemeriksaan dengan tujuan tertentu yang boleh dikatakan sebagai pemeriksaan lanjutan (alternatif) akan kekurangan biaya. Padahal jenis pemeriksaan ini lah yang merupakan ujung tombak BPK dalam upayanya memberantas korupsi di Indonesia.

BAB III

HASIL PEMERIKSAAN BPK SEBAGAI ALAT BUKTI TINDAK PIDANA KORUPSI

Korupsi merupakan bentuk kejahatan yang sulit pembuktiannya, bahkan korupsi, tumbuh subur sejalan dengan kekuasaan ekonomi, hukum, dan politik. Secara konseptual, dalam konsep negara berkembang, pemikiran bahwa korupsi menjadi bagian dari kekuasaan tidak diragukan lagi²⁹.

Berdasarkan Penjelasan UU.No 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dinyatakan bahwa tindak pidana korupsi dirumuskan secara tegas sebagai tindak pidana formil. Hal ini sangat penting untuk pembuktian. Dengan rumusan secara formil maka meskipun hasil korupsi telah dikembalikan kepada negara, pelaku tindak pidana korupsi tetap diajukan ke pengadilan dan tetap dipidana. Pengertian melawan hukum (*wederrechtelijk*) dalam undang-undang ini meliputi pengertian melawan hukum formal (*formeel wederrechtelijk*) dan melawan hukum materiil (*materiele wederechtelijk*).

Fungsi BPK sebagai lembaga tinggi negara yang bertugas melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara akan sangat tidak relevan dengan pemberantasan korupsi di Indonesia apabila ada anggapan pemeriksaan BPK hanya didasarkan pada dokumen anggaran,

²⁹ Indriyanto Seno Adji, "Korupsi Sistematis sebagai Kendala Penegakan Hukum Di Indonesia" *Hukum Bisnis*, Vol.24-No.3, Yayasan Pengembangan Hukum Bisnis Indonesia, Jakarta, 2005, h.10

pembukuan anggaran, dan perhitungan anggaran yang ditinjau dari segi teknis anggaran (*begroting technisch*), sebagaimana diungkapkan Dian Puji N.Simatupang³⁰. Hal ini penting mengingat keuangan negara tidak bisa di lihat dari sisi teknik penyajiannya (akuntansi) saja tapi aspek ketaatan anggaran dan belanja terhadap peraturan perundang-undangan (*doelmatig*) jauh lebih penting.

Dalam upaya pemberantasan korupsi, UU. No.15 Tahun 2004 dalam Pasal 14 ayat (1) UU.No.15 Tahun 2004, dinyatakan;

Apabila dalam pemeriksaan ditemukan unsur pidana, BPK segera melaporkan hal tersebut kepada instansi yang berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan”.

Dalam bagian penjelasan Pasal 14 ayat (1) diatas dinyatakan cukup jelas. Kalimat “apabila dalam pemeriksaan ditemukan unsur pidana” bila diinterpretasikan dengan model interpretasi bahasa (*de taalkundige interpretatie*) ala Bruggink³¹, maka artinya adalah unsur pidana ditemukan dalam proses pemeriksaan, pemeriksaan sedang berlangsung atau saat pemeriksaan belum selesai.

Oleh karena itu perlu kiranya ketentuan dalam Pasal 14 ayat (1) UU.No 15 Tahun 2004 dibandingkan dengan ketentuan dalam UU. No.5 Tahun 1973 Tentang BPK dalam Pasal 3 :

Apabila suatu pemeriksaan mengungkapkan hal-hal yang menimbulkan tindak pidana atau perbuatan yang merugikan keuangan negara, maka BPK memberitahukan persoalan tersebut kepada Pemerintah.

³⁰ Dian Puji N.Simatupang .*op.cit*

³¹ J.J.H. Bruggink, *Op Zoek Naar Het Rech t(Rechtsvinding in Rechtsteoeitisch Perspectief)*, Wolters-Noordhoff Groningen, the Netherlands, 1987, h.90 dalam Philipus M Hadjon dan Tatiek Sri Djamiati, *Argumentasi Hukum*, Gadjah Mada University Press, Yogyakarta 2005, h.26

Kalimat “apabila suatu pemeriksaan mengungkapkan” dengan penafsiran bahasa maka dapat dimaknai pemeriksaan sedang berjalan dan pemeriksaan sudah selesai.

Keberadaan Pasal 14 ayat (1) UU.No 15 Tahun 2004 diatas sangat melegakan banyak pihak terutama dalam proses pembuktian tindak pidana korupsi. Dengan pasal ini dimungkinkan adanya audit forensik (*Forensic audit*) yang menurut Imam Syafii, audit forensik bertujuan membantu penyidik untuk membuat terang perkara pidana khusus yang sedang dihadapi penyidik, serta mengumpulkan bukti-bukti dokumenter/surat untuk mendukung dakwaan jaksa³². Dasar audit forensik ialah pasal 120 ayat (1) KUHAP. Dalam hal penyidik menganggap perlu, ia dapat meminta pendapat ahli atau orang yang memiliki keahlian khusus. Permintaan penyidik dapat dikelompokkan dua hal, yaitu:

- (1) Permintaan menghitung kerugian negara, yang dilakukan oleh auditor untuk membuat keterangan ahli dan sebagai bukti kesaksian di sidang pengadilan;
- (2) Permintaan untuk menjadi saksi ahli di mana auditor tidak diminta untuk menghitung kerugian negara, melainkan hanya diminta pendapat sebagai seorang yang ahli dalam bidang keuangan dan akuntansi serta mengetahui tentang korupsi.

Pelaksanaan Pasal 14 ayat (1) UU.No. 15 Tahun 2004 diatas berpedoman kepada ayat (2) yang menyatakan tata cara pelaporan dimaksud ayat (1) diatur bersama antara BPK dengan Pemerintah. Saat ini tata cara dimaksud sudah ada

³² Imam Syafii, “Memahami Perbedaan dan Dasar Hukum Audit Investigasi dan Audit Forensik” *Pemeriksa* No 84, Cakra Bhakti BPK ,Jakarta 2002, h.39.

yaitu Kesepakatan Bersama Ketua BPK dan Jaksa Agung nomor 62/S/I-III/6/2000 atau KEP-129/J.A/06/2000 tertanggal 19 Juni 2000.

Berdasarkan Kesepakatan Bersama Ketua BPK dan Jaksa Agung nomor 62/S/I-III/6/2000 atau KEP-129/J.A/06/2000 tertanggal 19 Juni 2000 dalam Pasal 4 tentang pertemuan konsultasi ;

- (1) Apabila dalam suatu temuan pemeriksaan terdapat dugaan terjadinya tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme, pimpinan BPK segera memberitahukan pada Kejaksaan Agung untuk melakukan pertemuan konsultasi yang bertujuan ;
 - a. Mendapatkan telaahan yuridis atas temuan pemeriksaan BPK tersebut diatas.
 - b. Memberikan petunjuk guna melengkapi alat-alat bukti yuridis dalam rangka menindaklanjuti tersebut dalam huruf (a)
- (2) Apabila dalam pertemuan konsultasi atas temuan pemeriksaan BPK diperoleh kesimpulan ;
 - a. Tidak ditemukan petunjuk adanya bukti permulaan tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme maka temuan pemeriksaan dimaksud ayat (1) dikembalikan kepada BPK untuk ditindak lanjuti sesuai dengan ketentuan yang berlaku
 - b. Terdapat bukti permulaan adanya dugaan tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme, maka pemeriksaan lanjutan oleh pemeriksa BPK dengan didampingi oleh jaksa yang ditunjuk Kejaksaan Agung, untuk yang didaerah pelaksanaannya dikoordinasikan dengan Kejaksaan Tinggi setempat.
 - c. Terdapat cukup bukti adanya tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme, maka tanpa menunggu Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) lengkap dari BPK, pimpinan BPK segera menyerahkan temuan pemeriksaan kepada Kejaksaan Agung untuk ditindaklanjuti dengan tindakan hukum.
- (3) Apabila tidak ditemukan petunjuk adanya bukti permulaan tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme, sementara fakta telah menunjukkan bahwa negara telah dirugikan, maka sesuai dengan Pasal 32 UU.No 31 Tahun 1999, pertemuan konsultasi dapat memutuskan untuk menyerahkan perkara tersebut kepada Jaksa Pengacara Negara guna menyelesaikan dengan mengajukan gugatan perdata.

3.1 Alat Bukti Menurut KUHAP Dan UU.No. 20 Tahun 2001

Menurut KUHAP bahwa hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seseorang kecuali apabila dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah hakim memperoleh keyakinan, bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan terdakwa yang bersalah melakukannya. Sedangkan alat bukti yang sah menurut KUHAP pasal 183 ayat (1) adalah, alat bukti berupa saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk dan keterangan terdakwa.

Pengertian surat menurut KUHAP sebagaimana diatur dalam Pasal 184 ayat (1) huruf c, yang dibuat atas sumpah jabatan atau dikuatkan dengan sumpah, adalah;

- a. Berita acara dan surat lain dalam bentuk resmi yang dibuat oleh pejabat umum yang berwenang atau dibuat dihadapannya, yang memuat keterangan tentang kejadian atau keadaan yang didengar, dilihat atau dialaminya sendiri, disertai dengan alasan yang jelas dan tegas tentang keterangannya itu;
- b. Surat yang dibuat menurut ketentuan peraturan perundang-undangan atau surat yang dibuat oleh pejabat mengenai hal yang dibuat oleh pejabat mengenai hal yang termasuk dalam tata laksana yang menjadi tanggung jawabnya dan yang diperuntukkan bagi pembuktian sesuatu hal atau sesuatu keadaan;
- c. Surat keterangan dari seorang ahli yang memuat pendapat berdasarkan keahliannya mengenai sesuatu hal atau sesuatu keadaan yang diminta secara resmi daripadanya;
- d. Surat lain yang hanya dapat berlaku jika ada hubungannya dengan isi dari alat pembuktian yang lain (pasal 187 KUHAP)

Dalam hal ini menurut Yahya Harahap, jenis surat boleh dikatakan hampir meliputi segala jenis surat yang dibuat oleh aparat pengelola administrasi dan kebijakan eksekutif. Mulai dari surat ijin bangunan, surat ijin ekspor atau

impor, paspor, surat ijin mengendarai, KTP dan sebagainya. Semua surat ini berlaku sebagai alat bukti surat.³³

Dalam Pasal 26 A UU.No. 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas UU.No. 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menyatakan bahwa alat bukti yang sah dalam bentuk petunjuk sebagaimana dimaksud dalam Pasal 188 ayat (2) KUHAP juga dapat diperoleh dari;

- a. alat bukti lain yang berupa informasi yang diucapkan, dikirim, diterima atau disimpan secara elektronik dengan alat optik atau yang serupa dengan itu; dan
- b. dokumen, yakni setiap rekaman data atau informasi yang dapat dibaca, dan atau didengar yang dapat dikeluarkan dengan atau tanpa bantuan suatu sarana, baik yang teretuang diatas kertas, benda fisik apapun selain kertas, maupun yang terekam secara elektronik, yang berupa tulisan, suara, gambar, peta, rancangan, foto, huruf, tanda, angka, atau perforasi yang memiliki makna.

Penjelasan Pasal 26 A, huruf a adalah;

Yang dimaksud dengan “disimpan secara elektronik” misalnya data yang disimpan dalam mikro film, Compact Disk Read Only Memory (CD-ROM) atau Write Once Read Many (WORM).

Yang dimaksud dengan “alat optik atau yang serupa dengan itu” dalam ayat ini tidak terbatas pada data penghubung elektronik (Electronic data interchange), surat elektronik (e-Mail), telegram, teleks, dan faksimili.

Berdasarkan uraian diatas maka alat bukti yang sah menurut KUHAP telah diperluas oleh UU.No. 20 Tahun 2001 Pasal 26 A. Hal ini merupakan keseriusan pembentuk undang-undang ini dalam upayanya menjerat pelaku tindak pidana korupsi dan tidak memberi celah dalam kelemahan proses pembuktian di persidangan sebagaimana sering terjadi dalam banyak perkara tindak pidana korupsi di Indonesia.

³³ Yahya Harahap, *op.cit* .

3.2 Kekuatan Hasil Pemeriksaan BPK Sebagai Alat Bukti

Menurut Standar Audit Pemerintahan (SAP) Tahun 1995, dalam audit ada standar untuk pekerjaan lapangan dan standar untuk pelaporan hasil audit. Dalam standar pekerjaan lapangan, tiap pemeriksa diwajibkan untuk membuat catatan tentang pekerjaan auditor yang diselenggarakan dan didokumentasikan dalam bentuk kertas kerja audit. Kertas kerja audit harus memuat informasi yang memadai untuk memungkinkan auditor lain, yang tidak ada hubungannya dengan proses audit saat itu, bisa menyimpulkan dan memastikan informasi dalam kertas kerja audit tersebut mendukung kesimpulan, opini, rekomendasi yang diambil auditor sebelumnya. Hal ini disebabkan oleh karena audit yang dilaksanakan berdasarkan SAP lebih sering direview oleh auditor lain atau oleh pejabat pengawas lainnya. Menurut SAP, kertas kerja audit harus memuat ;

- a. Tujuan, lingkup, dan metodologi audit, termasuk uji petik yang digunakan.
- b. Dokumentasi pekerjaan yang dilaksanakan untuk mendukung kesimpulan dan pertimbangan signifikan termasuk gambaran transaksi-transaksi dan catatan-catatan yang diperiksa, yang memungkinkan auditor berpengalaman melakukan pemeriksaan atas transaksi dan catatan yang sama.
- c. Bukti tentang review yang dilaksanakan oleh pengawas (*supervisor*) atas pekerjaan yang telah dilaksanakan.

Menurut UU.No. 15 Tahun 2004 Pasal 10, menyatakan bahwa dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya, seorang pemeriksa dapat melakukan tindakan-tindakan sebagai berikut;

- a. meminta dokumen yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara,
- b. mengakses semua data yang disimpan di berbagai media, asset, lokasi, dan segala jenis barang atau dokumen dalam penguasaan atau kendali

- dari entitas yang menjadi objek pemeriksaan atau entitas lain yang dipandang perlu dalam pelaksanaan tugas pemeriksaannya.
- c. melakukan penyegelan tempat penyimpanan uang, barang, dan dokumen pengelolaan keuangan negara.
 - d. meminta keterangan kepada seseorang.
 - e. memotret, merekam dan/atau mengambil sample sebagai alat bantu pemeriksaan.

Penjelasan Pasal 10, UU.No. 15 Tahun 2004 adalah sebagai berikut;

Huruf c

Penyegelan adalah suatu tindakan yang dilakukan oleh pemeriksa sebagai salah satu bagian dari prosedur pemeriksaan paling lama 2 X 24 jam dengan memperhatikan kelancaran pelaksanaan pekerjaan/pelayanan ditempat yang diperiksa. Penyegelan hanya dilakukan apabila pemeriksaan atas persediaan uang, barang, dan/atau dokumen pengelolaan keuangan negara terpaksa ditunda karena sesuatu hal. Penyegelan dilakukan untuk mengamankan uang, barang, dan/atau dokumen pengelolaan keuangan negara dari kemungkinan usaha pemalsuan, perubahan, pemusnahan, atau penggantian pada saat pemeriksaan berlangsung.

Huruf d

Permintaan keterangan sebagaimana dimaksud pada huruf d dilakukan oleh pemeriksa untuk memperoleh, melengkapi, dan/atau meyakini informasi yang dibutuhkan dalam kaitan dengan pemeriksa.

Huruf e

Kegiatan pemotretan, perekaman, dan/atau pengambilan sample (contoh) fisik objek yang dilakukan oleh pemeriksa bertujuan untuk memperkuat dan/atau melengkapi informasi yang berkaitan dengan pemeriksaan

Berdasarkan Pasal 10 UU.No. 15 Tahun 2004, sebagaimana dimaksud diatas maka kewenangan seorang pemeriksa dalam melakukan tugas pemeriksaannya begitu luas, dan diharapkan dengan kewenangan yang demikian itu diperoleh suatu hasil pemeriksaan yang komprehensif. Manakala pemeriksaan berakhir dan menghasilkan Hasil Pemeriksaan, maka diwajibkan bagi pemeriksa berdasarkan SAP untuk melengkapi hasil pemeriksaannya dengan kertas kerja pemeriksaan (KKP) yang berisi dokumen-dokumen pendukung hasil pemeriksaa

baik salinan ataupun asli, foto, rekaman audio atau visual, dan sample fisik objek yang dilakukan pemeriksaan.

Selama ini dalam proses penegakan hukum pidana korupsi, aparat penegak hukum hanya memanfaatkan pemeriksa BPK sebagai ahli untuk dimintai keterangan saja, apakah untuk menghitung kerugian negara atau untuk dimintai keterangan terhadap kasus yang merupakan bagian dari hasil pemeriksaan yang pernah dilakukan oleh pemeriksa.

Hasil pemeriksaan BPK yang diserahkan kepada lembaga perwakilan dan atau pihak-pihak terkait adalah berupa laporan (dokumen) yang merupakan hasil ringkasan pemeriksaan. Sedangkan kertas kerja pemeriksaan (KKP) yang merupakan dasar laporan tidak diserahkan namun disimpan oleh tim pemeriksa.

Hasil pemeriksaaan BPK apabila dijadikan alat bukti suatu tindak pidana korupsi adalah bukan semata-mata Laporan Hasil Pemeriksaan BPK saja yang berupa dokumen pelaporan saja namun akan lebih tepat jika termasuk Kertas Kerja Pemeriksaan. Hal ini penting dipahami oleh penegak hukum, baik Kepolisian, Kejaksaan dan KPK mengingat apabila Kertas Kerja Pemeriksaan dilupakan dan hanya berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan saja maka proses pembuktian akan mengalami kesulitan. Sedangkan menurut KUHAP Pasal 184 tentang alat bukti surat, Pasal 188 tentang alat bukti petunjuk yang dikuatkan dengan Pasal 26 A UU.No. 20 Tahun 2001, maka KKP semua jenis pemeriksaan yang dapat dilakukan BPK sudah cukup kuat dijadikan sebagai alat bukti yang sah.

BAB IV
TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK)

Berdasarkan Pasal 23 E, UUD 1945 setelah perubahan yang menyatakan bahwa;

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

Berdasarkan konstitusi, maka kewajiban atas tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK ada pada lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang-undang. Lembaga perwakilan menurut Konstitusi adalah Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), Dewan Perwakilan Daerah (DPD) dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). Berdasarkan UU. No. 15 Tahun 2004 Pasal 21 kewenangan Lembaga Perwakilan dalam hal tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK adalah ;

- 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 kepada BPK untuk melakukan pemeriksaan lanjutan
- 4) DPR/DPRD dapat meminta Pemerintah untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud ayat (1) dan/atau ayat (3)

Sedangkan Badan lain yang mempunyai kewajiban menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK antara lain adalah :

- a. Pejabat Instansi/Lembaga yang diperiksa dan/atau yang bertanggung jawab atas pengelolaan keuangan negara. Sebagaimana dimaksud dalam Pasal 20 ayat (1), UU. No 15 Tahun 2004 sebagai berikut ;

Pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan “.

- b Aparat penegak hukum (Kepolisian, Kejaksaan dan KPK) setelah mendapat laporan dari BPK, sebagaimana dimaksud dalam UU. No.5 Tahun 1973 Tentang BPK dalam Pasal 3 :

Apabila suatu pemeriksaan mengungkapkan hal-hal yang menimbulkan tindak pidana atau perbuatan yang merugikan keuangan negara, maka BPK memberitahukan persoalan tersebut kepada Pemerintah “

Penjelasan Pasal 3 :

Yang dimaksud Pemerintah ialah Presiden selaku Kepala Pemerintahan beserta Pembantu-Pembantunya. Khusus mengenai persoalan pidana pemberitahuan tersebut ditujukan kepada instansi Kepolisian dan atau Kejaksaan “

Berdasarkan Kesepakatan Bersama Ketua BPK dan Jaksa Agung nomor 62/S/I-III/6/2000 atau KEP-129/J.A/06/2000 tertanggal 19 Juni 2000 dalam Pasal 4 tentang pertemuan konsultasi

Pasal 6 angka 1 membahas tentang laporan dan evaluasi, sebagai berikut :

Sebagai tindak lanjut penyelidikan, penyidikan dan penuntutan setelah penyerahan temuan dari pimpinan BPK sebagaimana dimaksud Pasal 5

- c. Badan Pemeriksa Keuangan, khusus menindaklanjuti kerugian negara/daerah yang dilakukan oleh Bendahara sebagaimana dimaksud Pasal 62 ayat (1)

UU.No.1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara, yang isinya sebagai berikut;

Pengenaan ganti kerugian negara/daerah terhadap Bendahara ditetapkan oleh BPK

Pembahasan lebih lanjut tentang para pihak yang bertanggung jawab terhadap tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK akan dibahas dalam sub.bab selanjutnya.

4.1. Prosedur/tata usaha tindak lanjut hasil pemeriksaan di BPK

Berlakunya UU.No.15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang menyempurnakan dan menggantikan *Instructie en Verdere Bepalingen voor de Algemeine Rekenkamer* (IAR) membuat beberapa perubahan dalam pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK oleh pihak-pihak yang diperiksa. Dalam undang-undang ini, mekanisme tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK sudah diatur dalam Bab IV antara lain :

Pasal 16 ayat (4)

Tanggapan pejabat pemerintah yang bertanggung jawab atas temuan, kesimpulan, dan rekomendasi pemeriksa dimuat atau dilampirkan pada laporan hasil pemeriksaan .

Pasal 20

- 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 dalam ayat (1) dapat dikenai sanksi administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dibidang kepegawaian.
- 6) BPK memberitahukan hasil pemantauan tindak lanjut sebagaimana dimaksud pada ayat (4) kepada lembaga perwakilan dalam hasil pemeriksaan semester

Sedangkan yang dimaksud dengan pejabat dijelaskan oleh Pasal 1 huruf (4) yaitu :

Pejabat yang diperiksa dan/atau yang bertanggung jawab, yang selanjutnya disebut pejabat adalah satu orang atau lebih yang disertai tugas untuk mengelola keuangan negara “

Berlakunya UU.No. 15 tahun 2004 ini, telah memberikan landasan hukum yang kuat bagi tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK, dan dalam pelaksanaannya setelah berlakunya undang-undang ini kebijakan prosedur tindak lanjut menjadi beberapa tahapan yakni ;

4.1.1. Tanggapan *entitas* yang diperiksa atas temuan, kesimpulan dan rekomendasi pemeriksa sebagaimana dimaksud Pasal 16 ayat (4).

Adanya kewajiban dari pejabat pemerintah untuk memberikan tanggapan atas temuan, kesimpulan dan rekomendasi yang dijadikan satu bagian/dilampirkan dalam laporan hasil pemeriksaan merupakan awal dari prosedur tindak lanjut di BPK sebagaimana perintah undang-undang. Sebagai contoh; Pemeriksaan keuangan pada Propinsi X Tahun Anggaran 2005, salah satu temuan pemeriksaannya adalah adanya penggelembungan harga (*mark up*) pada pengadaan barang/jasa sebesar Rp Y, maka kepala instansi pelaksana pengadaan barang/jasa memberikan komentar atau tanggapan atas adanya temuan dimaksud. Tanggapan instansi atas temuan dimaksud berisi uraian tentang pernyataan kesanggupan untuk menindaklanjuti temuan atau pernyataan tentang penyangkalan atas temuan pemeriksaan dimaksud.

Mekanisme tindak lanjut awal atas hasil pemeriksaan BPK dengan adanya kewajiban bagi pejabat untuk memberikan tanggapan atas temuan, kesimpulan hasil pemeriksaan dan dilampirkan dalam hasil pemeriksaan..

Adanya kewajiban memberikan tanggapan bagi pejabat pemerintah yang bertanggung jawab pada saat akhir pemeriksaan merupakan kesempatan bagi pejabat dimaksud untuk proses tawar menawar atas temuan, kesimpulan dan rekomendasi dengan tujuan untuk menghilangkan dan/atau menghaluskan bahasa temuan, kesimpulan dan rekomendasi yang akan disajikan dalam hasil pemeriksaan, sehingga diharapkan tidak mempersulit proses tindak lanjut atas permasalahan dimaksud dikemudian hari.

Tidak ada satupun jalan keluar untuk mengungkap terjadinya persengkongkolan/korupsi antara Pemeriksa dan pejabat yang diperiksa, selain integritas dari masing-masing pihak, sebagaimana ditenggarai oleh Robert Klitgaard, suatu sistem korupsi yang mapan secara implisit berarti ada aturan main dan aturan ini selalu bekerja, pengeluaran tambahan untuk birokrat, audit untuk dijual, dan polisi yang menerima suap³⁴.

4.1.2. Tanggapan atas tindak lanjut sebagaimana dimaksud Pasal 20

Berdasarkan Pasal 20 ayat (1) UU.No. 15 Tahun 2004, pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dengan cara memberikan tanggapan resmi tentang sejauh mana tindak lanjut hasil pemeriksaan sudah sesuai

³⁴ Klitgard, Robert. *Membasmi Korupsi* (terjemahan dari *Controlling Corruption*), Yayasan Obor Indonesia, Jakarta, 2001, h.89

dengan rekomendasi yang diberikan BPK dalam laporan hasil pemeriksaan.

Penjelasan Pasal 20 ayat (1) adalah sebagai berikut ;

Tindak lanjut atas rekomendasi dapat berupa pelaksanaan seluruh atau sebagian dari rekomendasi. Dalam hal sebagian atau seluruh rekomendasi tidak dapat dilaksanakan pejabat wajib memberikan alasan yang sah. ”

Sedangkan dalam ayat (3) pasal ini, batas waktu pemberian tanggapan atas tindak lanjut adalah selama 60 (enam puluh) hari sejak laporan hasil pemeriksaan diterima. Permintaan BPK kepada pejabat agar segera menindaklanjuti hasil pemeriksaan melalui surat keluar I yang dikirimkan kepada entitas dimaksud.

Pemberian batas waktu 60 (enam puluh) hari dalam Pasal 20 ayat (3) ini bukan batas waktu akhir dalam pelaksanaan tindak lanjut. Hal ini dimungkinkan karena Penjelasan Pasal 20 ayat (1) menyatakan tindak lanjut atas rekomendasi dapat berupa pelaksanaan seluruh atau sebagian dari rekomendasi, dan dalam hal dilaksanakan sebagian saja maka pejabat wajib memberikan alasan yang sah. oleh karena itu UU. No 15 Tahun 2004 ini masih memberikan tenggang waktu bagi pelaksanaan tindak lanjut selanjutnya melalui Pasal 20 ayat (4) yang memberikan kewenangan kepada BPK untuk melaksanakan **pemantauan tindak lanjut** hasil pemeriksaan oleh pejabat, dan tata usaha (mekanisme) pemantauan tindak lanjut ini diserahkan sepenuhnya kepada BPK.

4.1.3. Pemantauan pelaksanaan tindak lanjut

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 20 ayat (4) kepada BPK diberikan kewenangan untuk melakukan pemantauan atas pelaksanaan tindak lanjut oleh

pejabat sebagaimana dimaksud dalam ayat (1). Dalam penjelasan Pasal 20 ayat (4) ini dinyatakan bahwa;

Dalam rangka pemantauan sebagaimana dimaksud dalam ayat ini, BPK menatausahakan laporan hasil pemeriksaan dan menginventarisasi permasalahan, temuan, rekomendasi, dan/atau tindak lanjut atas rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan. Selanjutnya BPK menelaah jawaban atau penjelasan yang diterima dari pejabat yang diperiksa dan/atau atasannya untuk menentukan apakah tindak lanjut telah dilakukan.

Pemberian kewenangan kepada BPK untuk menatausahakan tindak lanjut atas rekomendasi dan menelaah jawaban atau penjelasan dari pejabat yang menanggapi kemudian menentukan apakah tindak lanjut telah dilakukan dilaksanakan dengan mekanisme Rapat Pembahasan Tindak Lanjut (RPTL) yang tidak berbeda pelaksanaannya dengan RPTL pada masa sebelum berlakunya UU. No 15 Tahun 2004. Pemberian klasifikasi atas sejauh mana tingkat penyelesaian tindak lanjut oleh entitas yang diperiksa menggunakan istilah antara lain;

- 1) Selesai, apabila tindak lanjut dari entitas dimaksud telah sesuai dengan saran/rekomendasi BPK dan tentunya dengan bukti pendukung yang sah dan cukup.
- 2) Belum selesai, apabila tindak lanjut dari entitas dimaksud belum sepenuhnya sesuai saran/rekomendasi BPK. Dapat diartikan tindak lanjutnya masih sebagian saja.
- 3) Belum ditindaklanjuti, apabila pihak entitas yang dimaksud belum menindaklanjuti saran/rekomendasi BPK sama sekali.

Pelaksanaan pemantauan tindak lanjut ini hanya berlaku bagi pejabat pihak terperiksa yang setelah lewat jangka waktu 60 (enam puluh) hari sebagaimana

dimaksud Pasal 20 ayat (3) belum ada atau belum sepenuhnya dilakukan tindak lanjut oleh pejabat dimaksud. Mekanismenya BPK mengirimkan Surat Keluar II yang ditujukan kepada para pejabat yang belum menindaklanjuti hasil pemeriksaan untuk segera menindaklanjuti dengan mengirimkan tindak lanjut rekomendasi yang disertai bukti-bukti pendukung yang diminta dan sah.

Hasil dari pemantauan tindak lanjut oleh BPK dilaporkan kepada lembaga perwakilan dalam bentuk Hasil Pemeriksaan Semester (Hapsem) sebagaimana diperintahkan Pasal 20 ayat (6) UU.No. 15 Tahun 2004 dan dibacakan oleh ketua BPK didepan Rapat Paripurna DPR. Setelah penyampaian Hapsem kepada DPR maka seluruh entitas yang sudah diperiksa BPK, beserta lembaga perwakilan di daerah, selama semester dimaksud menerima penyampaian Hapsem sesuai wilayah pemeriksaan menurut pembagian dari BPK. Terhadap pihak-pihak yang belum menindaklanjuti hasil pemeriksaan sebagaimana yang sudah disampaikan BPK dalam Hapsem kepada lembaga perwakilan, maka BPK mengirimkan Surat Keluar III yang ditujukan kepada Presiden, Gubernur dan Bupati/Walikota agar menyelesaikan tindak lanjut yang belum diselesaikan agar segera diselesaikan.

Terhadap pejabat yang tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi BPK melalui mekanisme yang diberikan sanksi pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 26 ayat (2) yang menyatakan :

Setiap orang yang tidak memenuhi kewajiban untuk menindaklanjuti rekomendasi yang disampaikan dalam laporan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam pasal 20 dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun 6 (enam) bulan dan/atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah) “.

Sanksi pidana sebagaimana diatur Pasal 26 ayat (2) diatas, seharusnya sudah dapat diterapkan sejak tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan BPK tidak ditindak lanjuti oleh setiap orang, dalam hal ini adalah pejabat, sampai dengan Hapsem disampaikan kepada lembaga perwakilan. Adalah kewajiban lembaga perwakilan untuk meminta Pemerintah agar menindak para pihak yang tidak menindaklanjuti hasil pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Pasal 21 ayatt (4) UU. No 15 Tahun 2004.

DPR/DPRD dapat meminta Pemerintah untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud ayat (1) dan/atau ayat (3) “

Apabila sampai dengan Hapsem dan Haptah diserahkan oleh BPK kepada DPR/DPRD dan ternyata masih terdapat juga tunggakan rekomendasi yang belum ditindaklanjuti oleh pejabat terkait, maka adalah tugas BPK juga untuk menyerahkan hal ini kepada aparat penegak hukum sebagaimana dimaksud Pasal 14 ayat (1), untuk diberikan sanksi pidana, sesuai dengan maksud dari Pasal 26 ayat 2 UU.No.15 Tahun 2004.

4.2. Para pihak yang terlibat dalam tindak lanjut terhadap kerugian negara/daerah

Salah satu unsur pidana korupsi yang terkait dengan pengelolaan keuangan negara adalah mengakibatkan kerugian negara. Istilah kerugian negara menurut UU. No.1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara, dalam Pasal 1 angka (22), yang dimaksud dengan kerugian negara/daerah adalah ;

kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Dalam PP No 105 Tahun 2000 Tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, konsep kerugian daerah diperluas seperti halnya yang diatur dalam penjelasan Pasal 44 ayat (1) sebagai berikut;

Kerugian Daerah yang dimaksud dalam ayat ini adalah yang nyata dan pasti jumlahnya. Termasuk dalam kerugian Daerah adalah pembayaran dari Daerah kepada orang atau badan yang tidak berhak. Oleh karena itu, setiap orang atau badan yang menerima pembayaran demikian itu tergolong dalam melakukan perbuatan yang melawan hukum.

Menurut Pasal 59 ayat (1) UU. No.1 Tahun 2004 mengungkapkan bahwa setiap kerugian negara/daerah yang disebabkan oleh tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang harus segera diselesaikan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Kerugian negara menurut konsep dalam Pasal 1 angka (22) UU.No 1 Tahun 2004 dan Pasal 59 ayat (1) diatas dapat ditafsirkan secara harfiah terbagi dalam dua hal yakni kerugian negara yang timbul akibat perbuatan melawan hukum atau akibat kelalaian.

Istilah melawan hukum sebagian pakar menggunakan *onrechtmatige daad* dan sebagian lain adalah *wederechtelijk* dan sejak pendapat *Hoge Raad* atas kasus Lindenbaum-Cohen, 1919, membagi melawan hukum menjadi dua golongan yakni, melawan hukum dalam arti materiil dan melawan hukum dalam arti formil³⁵. Bagian Penjelasan UU. No 31 tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menganut ajaran melawan hukum dalam arti materiil dan melawan hukum dalam arti formil. Hal ini berarti apabila tindak pidana korupsi tidak dapat dijerat

dengan rumusan formil delik korupsi, maka dapat dijerat dengan rumusan korupsi materiil yang menyatakan korupsi sebagai perbuatan yang tidak patut, tercela dan menusuk perasaan hati masyarakat banyak, sebagaimana Yurisprudensi MA, tanggal 15 Desember 1983 No.275K/Pid/1982, dalam kasus korupsi di Bank Bumi Daya.³⁶

Kelalaian yang merupakan unsur dalam rumusan Pasal 59 ayat (1) diatas perlu dibuktikan, sebagai pembanding sifat kesengajaan dalam perbuatan melawan hukum yang menyebabkan kerugian negara/daerah. Apakah perbuatan melawan hukum timbul akibat kelalaian atau sengaja melakukan perbuatan melawan hukum. Menurut Wirjono Projodikoro kelalaian dapat disamakan dengan *culpa* yaitu suatu macam kesalahan si pelaku tindak pidana yang tidak seberat kesengajaan, yaitu kurang berhati-hati sehingga akibat yang tidak disengaja terjadi.³⁷

Sedangkan menurut Moeljatno berpendapat kesalahan yang berbentuk kesengajaan dan yang berbentuk kealpaan itu adalah soal gradasi. Dalam kesengajaan sikap batin orang menentang larangan, dalam kealpaan kurang mengindahkan larangan sehingga tidak berhati-hati dalam melakukan perbuatan yang mengakibatkan keadaan yang dilarang³⁸.

Pelaku atau subyek yang menyebabkan terjadinya kerugian negara/daerah dapat diklasifikasikan dalam dua kategori yakni : Pegawai Negeri

³⁵ Komariah E. Soepardjaja, *Ajaran Sifat Melawan Hukum Materiel Dalam Hukum Pidana Indonesia. Studi Kasus Tentang Penerapan dan Perkembangannya Dalam Yurisprudens*. Alumni, Bandung 2002, h.37.

³⁶ Ibid, h.56-57

³⁷ Wirjono Projodikoro, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia*, PT Refika Aditama, Bandung 2003 h.72-74,

³⁸ Moeljatno, *Azas-Azas Hukum Pidana*, Bina Aksara, Jakarta 1987, h.199

Bendahara/Pegawai Negeri lain bukan bendahara atau Pejabat lain. Hal ini dapat dilihat dalam Pasal 59 ayat (2), UU. No.1 Tahun 2004 :

Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang dibebankan kepadanya secara langsung merugikan keuangan negara, wajib mengganti kerugian tersebut.

Terhadap pelaku kerugian negara/daerah dapat dikenakan sanksi pidana dan/atau sanksi administratif sebagaimana dimaksud Pasal 64;

- (1) Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, dan pejabat lain yang telah ditetapkan untuk mengganti kerugian negara/daerah dapat dikenai sanksi administrasi dan/atau sanksi pidana.
- (2) Putusan pidana tidak membebaskan dari tuntutan ganti rugi.

Penyelesaian kerugian negara/daerah menurut UU.No 1 Tahun 2004 dan UU.No 15 Tahun 2004 dapat diklasifikasikan dalam tiga golongan yakni ;

- 1) Penyelesaian kerugian negara/daerah dengan pelaku bendahara dan pihak yang berwenang mengurus penyelesaiannya adalah BPK. menurut UU. No.1 Tahun 2004 diatur dalam Pasal 62 ayat (1) dan UU.No 15 Tahun 2004 Pasal 22.
- 2) Penyelesaian kerugian negara/daerah menurut UU. No 1 Tahun 2004 dengan pelaku pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lainnya dan pihak yang berwenang mengurus penyelesaiannya adalah Pemerintah.
- 3) Penyelesaian kerugian negara/daerah yang mengandung unsur pidana menurut UU. No 1 Tahun 2004 dan UU.No 15 Tahun 2004 dan pihak yang berwenang menyelesaikannya adalah aparat pemerintah yang berwenang (Kejaksaan, Kepolisian dan KPK)

4.2.1. Tindak lanjut kerugian negara/daerah oleh lembaga perwakilan

Berdasarkan Pasal 23 E UUD 1945 setelah amandemen ayat 3 menyatakan bahwa ;

Hasil pemeriksaan tersebut ditindaklanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang-undang.

dan berdasarkan Keputusan DPR No.03/DPR-RI/2001-2002 Tentang Tata Tertib DPR menetapkan bahwa DPR membahas hasil pemeriksaan atas pertanggungjawaban keuangan negara yang diberitahukan BPK dalam bentuk Hasil Pemeriksaan Semester (Hapsem) yang disampaikan dalam Rapat Paripurna DPR sebagai bahan pengawasan.

Selanjutnya dalam Pasal 145 ayat (2) Tata Tertib DPR mengatakan bahwa Hasil Pemeriksaan Semesteran (Hapsem) dan Hasil Pemeriksaan Tahunan (Haptah) oleh DPR ditugaskan kepada masing-masing komisi untuk dipelajari dan dibahas. Dalam pelaksanaannya hasil pemeriksaan BPK yang disampaikan kepada DPR untuk ditindaklanjuti oleh masing-masing komisi yang membidangi, hanyalah sebatas pembahasan saja. Hal ini membuktikan bahwa hasil pemeriksaan BPK tidak mendapat dukungan politik khususnya menyangkut temuan-temuan yang memuat penyimpangan-penyimpangan keuangan negara.³⁹ Sebagai contoh, Kasus rekening 502, dengan penyimpangan yang dilakukan oleh BI dan BPPN. Dalam kasus ini bahkan yang berinisiatif melaporkan kepada aparat penegak hukum adalah BPK, DPR sebenarnya berwenang memerintahkan kepada Pemerintah dalam hal ini aparat

³⁹ La Ode Husen, *Hubungan Fungsi Pengawasan DPR Dengan BPK*, Utomo, Bandung 2005, h.257-258

penegak hukumnya untuk menindaklanjuti sebagaimana diamanatkan oleh Pasal 21 ayat (4) UU.No. 15 Tahun 2004 sebagai berikut ;

DPR/DPRD dapat meminta Pemerintah untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (3) “

BPK sebagaimana dimaksud oleh Philipus M. Hadjon hanyalah membantu salah satu tugas DPR dalam pengawasan keuangan negara⁴⁰. Bahasa sederhananya apabila pihak yang dibantu tidak mau menerima bantuan maka sia-sia lah bantuan tersebut.

4.2.2. Tindak lanjut kerugian negara/daerah oleh BPK

Penyelesaian atas terjadinya kurang perbendaharaan yang menimbulkan kerugian negara/daerah dan disebabkan oleh perbuatan melawan hukum atau kelalaian Bendaharawan lazimnya disebut Tuntutan Perbendaharaan (TP). Menurut Petunjuk Teknis Penyelesaian Kerugian Negara BPK Tahun 1995 yang dimaksud dengan kurang Perbendaharaan adalah terjadinya selisih kurang antara saldo buku kas, saldo kas pada bank dengan saldo kas (dalam brankas) dan terjadinya selisih kurang antara saldo buku persediaan barang dan saldo barang dalam pengurusan bendahara.

Penyelesaian kerugian negara terhadap Bendaharawan ini menurut UU. No 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan negara dalam Pasal 60 Ayat (1) untuk kerugian negara;

Setiap kerugian negara wajib dilaporkan oleh atasan langsung/kepala kantor kepada Menteri/pimpinan Lembaga dan diberitahukan kepada BPK 7 hari setelah kerugian negara diketahui.

⁴⁰ P.M. Hadjon, *op.cit.*

Pasal 61 ayat (1) untuk kerugian daerah ;

Setiap kerugian negara wajib dilaporkan oleh atasan langsung/kepala Satker perangkat daerah kepada Gubernur/Bupati/Walikota dan diberitahukan kepada BPK 7 hari setelah kerugian daerah diketahui.

Pasal 62 ayat (1)

Pengenaan ganti kerugian negara/daerah terhadap Bendahara ditetapkan oleh BPK.

Pasal 62 ayat (3) mengatakan ;

Ketentuan lebih lanjut mengenai pengenaan ganti kerugian terhadap Bendahara diatur dalam undang-undang mengenai pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Dalam UU. No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, pengenaan ganti kerugian terhadap Bendahara diatur dalam Bab V, Pasal 22 antara lain;

- (1) BPK menerbitkan surat keputusan penetapan batas waktu pertanggungjawaban bendahara atas kekurangan kas/barang yang terjadi, setelah mengetahui ada kekurangan kas/barang dalam persediaan yang merugikan keuangan negara/daerah.
- (2) Bendahara dapat mengajukan keberatan atau pembelaan diri kepada BPK dalam waktu 14 (empat belas) hari kerja setelah menerima surat keputusan sebagaimana dimaksud pada ayat (1)
- (3) Apabila Bendahara tidak mengajukan keberatan atau pembelaan dirinya ditolak, BPK menetapkan surat keputusan pembebanan penggantian kerugian negara/daerah kepada bendahara yang bersangkutan
- (4) Tata cara penyelesaian ganti kerugian negara/daerah terhadap bendahara ditetapkan oleh BPK setelah berkonsultasi dengan BPK
- (5) Tata cara penyelesaian ganti kerugian sebagaimana dimaksud dalam ayat (4) berlaku pula bagi pengelola perusahaan umum dan perusahaan perseroan yang seluruh atau paling sedikit 51% sahamnya dimiliki oleh Negara Republik Indonesia, sepanjang tidak diatur dalam undang-undang tersendiri.

Tata cara penyelesaian ganti kerugian terhadap bendahara sebagaimana dimaksud ayat (4) sampai dengan saat ini belum ditetapkan oleh BPK. Sebelum adanya UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara dan UU.No. 15

Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, tata cara penyelesaian ganti kerugian negara yang digunakan BPK adalah Juknis Penyelesaian Kerugian Negara yang diterbitkan BPK Tahun 1995. Oleh karena Juknis Penyelesaian Kerugian Negara tahun 1995 banyak mengadopsi ketentuan-ketentuan dalam ICW dan ICW oleh UU.No. 1 Tahun 2004 dan UU.No. 15 Tahun 2004 dinyatakan tidak berlaku lagi maka BPK tidak menggunakan Juknis Penyelesaian Kerugian Negara Tahun 1995.

Saat ini untuk proses penetapan ganti kerugian BPK terhadap bendahara mengacu pada Penjelasan Pasal 22 ayat (1) UU.No. 15 Tahun 2004

Surat keputusan dimaksud pada ayat ini diterbitkan apabila belum ada penyelesaian yang dilakukan sesuai dengan tata cara penyelesaian ganti kerugian negara/daerah yang ditetapkan oleh BPK.

Penyelesaian ganti kerugian yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik karena kesengajaan ataupun kelalaian bendahara sebagaimana diamanatkan UU.No 15 Tahun 2004 sebagaimana diuraikan sebelumnya, sangat tidak menguntungkan dalam proses pengembalian keuangan negara/daerah yang hilang. Hal ini disebabkan karena surat keputusan BPK tentang penetapan ganti kerugian negara/daerah kepada bendahara tidak mempunyai kekuatan hukum sita jaminan (*conservatoir beslag*).

Oleh karena itu perlu dicermati Pasal 60, Pasal 61 UU.No 1 Tahun 2004 sebagai berikut;

Pasal 60 (untuk keuangan negara), ayat :

- (2) Segera setelah kerugian negara tersebut diketahui, **kepada bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang nyata-nyata melanggar hukum atau melalaikan kewajibannya** sebagaimana dimaksud

dalam Pasal 59 ayat (2) segera dimintakan surat pernyataan kesanggupan dan/atau pengakuan bahwa kerugian tersebut menjadi tanggungjawabnya dan bersedia mengganti kerugian negara dimaksud.

- (3) Jika surat keterangan tanggungjawab mutlak tidak mungkin diperoleh atau tidak dapat menjamin pengembalian kerugian negara, menteri/pimpinan lembaga yang bersangkutan segera mengeluarkan surat keputusan pembebanan penggantian kerugian sementara kepada yang bersangkutan.

Penjelasan Pasal 60 ayat (3) adalah sebagai berikut;

Surat keputusan dimaksud pada ayat ini mempunyai kekuatan hukum untuk pelaksanaan sita jaminan (*conservatoir beslag*). Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian negara adalah menteri/pimpinan lembaga, surat keputusan pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara. Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah Menteri Keuangan, surat pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Presiden. Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah pimpinan lembaga negara, surat pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Presiden.

Pasal 61 untuk keuangan daerah, ayat ;

- (1) Segera setelah kerugian daerah tersebut diketahui, kepada bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang nyata-nyata melanggar hukum atau melalaikan kewajibannya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 59 ayat (2) segera dimintakan surat pernyataan kesanggupan dan/atau pengakuan bahwa kerugian tersebut menjadi tanggungjawabnya dan bersedia mengganti kerugian negara dimaksud.
- (2) Jika surat keterangan tanggungjawab mutlak tidak mungkin diperoleh atau tidak dapat menjamin pengembalian kerugian daerah, gubernur/bupati/walikota yang bersangkutan segera mengeluarkan surat keputusan pembebanan penggantian kerugian sementara kepada yang bersangkutan

Penjelasan Pasal 61 ayat (3) adalah sebagai berikut;

Surat keputusan dimaksud pada ayat ini mempunyai kekuatan hukum untuk pelaksanaan sita jaminan (*conservatoir beslag*). Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah, surat keputusan pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Kepala Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah selaku Bendahara Umum Daerah. Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah Kepala Satuan Pengelola

Keuangan Daerah, surat pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh gubernur/bupati/walikota. Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah pimpinan lembaga pemerintahan daerah, surat pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Presiden.

Dengan demikian maka mekanisme pelaksanaan pengenaan ganti kerugian terhadap bendahara yang dilakukan oleh BPK adalah setelah BPK mengeluarkan surat keputusan penetapan ganti kerugian terhadap bendahara dan bendahara tidak mengajukan keberatan atau keberatannya ditolak BPK sebagaimana yang diatur dalam Pasal 22 UU.No.15 Tahun 2004, maka dengan dasar surat keputusan penetapan ganti kerugian, BPK meminta kepada pejabat yang dimaksud dalam Pasal 60 ayat (3) UU.No 1 Tahun 2004 untuk kerugian negara dan pejabat yang dimaksud dalam Pasal 61 ayat (3) UU.No. 1 Tahun 2004 untuk segera mengeluarkan Surat Keputusan Pembebanan Ganti Kerugian sementara yang mempunyai kekuatan sita jaminan (*conservatoir beslag*).

Pemantauan BPK terhadap pelaksanaan Surat Keputusan Pembebanan Ganti Kerugian dilakukan melalui kebijakan pemantauan tindak lanjut sebagaimana diuraikan dalam pembahasan sebelumnya.

4.2.3. Penyelesaian Ganti kerugian oleh pejabat Pemerintah

Penyelesaian ganti kerugian yang diakibatkan oleh kelalaian atau perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh pegawai negeri bukan bendahara atau oleh pejabat negara dalam melaksanakan kewenangan administrasi lazimnya disebut Tuntutan ganti rugi (TGR). Perbedaan TGR

dengan Tuntutan Perbendaharaan (TP) terletak pada pelakunya, apabila TGR pelakunya bukan bendahara, TP pelakunya adalah bendahara.

Menurut UU.No. 1 Tahun 2004 penyelesaian TGR dapat dilihat dalam Pasal 60 untuk kerugian negara dan Pasal 61 untuk kerugian daerah, antara lain :

Pasal 60 :

- (4) Segera setelah kerugian negara tersebut diketahui, kepada bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang nyata-nyata melanggar hukum atau melalaikan kewajibannya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 59 ayat (2) segera dimintakan surat pernyataan kesanggupan dan/atau pengakuan bahwa kerugian tersebut menjadi tanggungjawabnya dan bersedia mengganti kerugian negara dimaksud.
- (5) Jika surat keterangan tanggungjawab mutlak tidak mungkin diperoleh atau tidak dapat menjamin pengembalian kerugian negara, menteri/pimpinan lembaga yang bersangkutan segera mengeluarkan surat keputusan pembebanan penggantian kerugian sementara kepada yang bersangkutan.

Penjelasan Pasal 60 ayat (3) adalah sebagai berikut;

Surat keputusan dimaksud pada ayat ini mempunyai kekuatan hukum untuk pelaksanaan sita jaminan (*conservatoir beslag*). Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian negara adalah menteri/pimpinan lembaga, surat keputusan pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara. Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah Menteri Keuangan, surat pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Presiden. Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah pimpinan lembaga negara, surat pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Presiden.

Pasal 61, ayat ;

- (3) Segera setelah kerugian daerah tersebut diketahui, kepada bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang nyata-nyata melanggar hukum atau melalaikan kewajibannya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 59 ayat (2) segera dimintakan surat pernyataan kesanggupan dan/atau pengakuan bahwa kerugian tersebut menjadi tanggungjawabnya dan bersedia mengganti kerugian negara dimaksud.
- (4) Jika surat keterangan tanggungjawab mutlak tidak mungkin diperoleh atau tidak dapat menjamin pengembalian kerugian daerah, gubernur/bupati/walikota yang bersangkutan segera mengeluarkan surat

keputusan pembebanan penggantian kerugian sementara kepada yang bersangkutan

Penjelasan Pasal 61 ayat (3) adalah sebagai berikut;

Surat keputusan dimaksud pada ayat ini mempunyai kekuatan hukum untuk pelaksanaan sita jaminan (*conservatoir beslag*). Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah, surat keputusan pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Kepala Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah selaku Bendahara Umum Daerah. Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah Kepala Satuan Pengelola Keuangan Daerah, surat pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh gubernur/bupati/walikota. Dalam hal pejabat yang melakukan kerugian daerah adalah pimpinan lembaga pemerintahan daerah, surat pembebanan penggantian kerugian sementara dimaksud diterbitkan oleh Presiden.

Menurut Pasal 63 UU. No 1 Tahun 2004 penetapan ganti kerugian terhadap pegawai negeri bukan bendahara ditetapkan oleh menteri / gubernur / bupati/ walikota dan tata caranya ditentukan kemudian dengan peraturan pemerintah. Peraturan Pemerintah dimaksud sampai dengan saat ini belum ada.

Hasil dari pelaksanaan surat keputusan penetapan ganti kerugian terhadap pegawai negeri bukan bendahara dan pejabat lainnya dilaporkan kepada BPK dalam mekanisme tindak lanjut intern BPK, dengan cara menanggapi surat keluar I atau surat keluar II BPK sebagaimana sudah dibahas dalam pembahasan sebelumnya.

4.2.4. Penyelesaian ganti kerugian oleh aparat penegak hukum

Pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang tidak transparan, akuntabel erat kaitannya dengan penyalahgunaan kewenangan pejabat publik. Oleh karena itu bentuk kejahatan yang timbul dari penyalahgunaan kewenangan

pejabat publik hingga menimbulkan kerugian merupakan wilayah dari tindak pidana korupsi. Di Indonesia saat ini instansi yang berwenang melakukan penyidikan terhadap tindak pidana korupsi adalah Kejaksaan, Kepolisian dan Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (KPK). Hal ini dapat dilihat juga dalam Pasal 3 UU.No 5 Tahun 1973 Tentang BPK bahwa :

Apabila suatu pemeriksaan mengungkapkan hal-hal yang menimbulkan tindak pidana atau perbuatan yang merugikan keuangan negara, maka BPK memberitahukan persoalan tersebut kepada Pemerintah.

Penjelasan Pasal 3 diatas adalah

Yang dimaksud dengan Pemerintah ialah Presiden selaku Kepala Pemerintahan beserta pembantu-pembantunya. Khusus mengenai persoalan pidana pemberitahuan tersebut ditujukan kepada instansi Kepolisian atau Kejaksaan.

Begitu juga dalam Pasal 14 ayat (1) UU. No 15 Tahun 2004 mengatakan ;

Apabila dalam pemeriksaan ditemukan unsur pidana.BPK berkewajiban segera melaporkan kepada instansi yang berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pasal 62 ayat (2) UU.No. 1 Tahun 2004 yakni;

Apabila dalam pemeriksaan kerugian negara/daerah pada ayat (1) ditemukan unsur pidana, BPK menindaklanjuti sesuai dengan Peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dengan demikian maka, pengertian instansi yang berwenang dalam Pasal 3 UU.No. 5 Tahun 1973 Tentang BPK dapat digunakan pula untuk menjelaskan maksud dari kalimat instansi yang berwenang dalam Pasal 14 ayat (1) UU. No 15 Tahun 2004 yang tidak dijelaskan dalam Penjelasan.

Implementasi dari kerjasama BPK dengan instansi yang berwenang sebagaimana dimaksud pasal 3 UU.No. 5 Tahun 1973 Tentang BPK adalah

adanya Kesepakatan Bersama Ketua BPK dan Jaksa Agung nomor 62/S/I-III/6/2000 atau KEP-129/J.A/06/2000 tertanggal 19 Juni 2000 Pasal 4 tentang pertemuan konsultasi ;

- (1) Apabila dalam suatu temuan pemeriksaan terdapat dugaan terjadinya tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme, pimpinan BPK segera memberitahukan pada Kejaksaan Agung untuk melakukan pertemuan konsultasi yang bertujuan ;
 - a. Mendapatkan telaahan yuridis atas temuan pemeriksaan BPK tersebut diatas.
 - b. Memberikan petunjuk guna melengkapi alat-alat bukti yuridis dalam rangka menindaklanjuti tersebut dalam huruf (a)
- (2) Apabila dalam pertemuan konsultasi atas temuan pemeriksaan BPK diperoleh kesimpulan ;
 - a. Tidak ditemukan petunjuk adanya bukti permulaan tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme maka temuan pemeriksaan dimaksud ayat (1) dikembalikan kepada BPK untuk ditindak lanjuti sesuai dengan ketentuan yang berlaku
 - b. Terdapat bukti permulaan adanya dugaan tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme, maka pemeriksaan lanjutan oleh pemeriksa BPK dengan didampingi oleh jaksa yang ditunjuk Kejaksaan Agung, untuk yang didaerah pelaksanaannya dikoordinasikan dengan Kejaksaan Tinggi setempat.
 - c. Terdapat cukup bukti adanya tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme, maka tanpa menunggu Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) lengkap dari BPK, pimpinan BPK segera menyerahkan temuan pemeriksaan kepada Kejaksaan Agung untuk ditindaklanjuti dengan tindakan hukum.
- (3) Apabila tidak ditemukan petunjuk adanya bukti permulaan tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme, sementara fakta telah menunjukkan bahwa negara telah dirugikan, maka sesuai dengan Pasal 32 UU.No 31 Tahun 1999, pertemuan konsultasi dapat memutuskan untuk menyerahkan perkara tersebut kepada Jaksa Pengacara Negara guna menyelesaikan dengan mengajukan gugatan perdata.

Dengan demikian pengertian melaporkan/memberitahukan kepada instansi yang berwenang pelaksanaannya hanya berupa konsultasi antara BPK dengan Kejaksaan Agung, sebagaimana diuraikan Pasal 4 Kesepakatan Bersama diatas. Apabila dirasa cukup bukti permulaan tindak pidana korupsi maka akan

diadakan pemeriksaan lagi yang dikoordinasikan oleh Kejaksaan (huruf g), dan bila dirasa cukup bukti telah terjadi tindak pidana korupsi, Kejaksaan langsung menindaklanjuti (huruf c).

Penyelesaian kerugian negara/daerah baik yang disebabkan oleh perbuatan melawan hukum atau kelalaian bendahara, pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lainnya oleh instansi yang berwenang sebagaimana dimaksud Pasal 14 UU.No.15 Tahun 2004 penting untuk dicermati. Hal ini dikarenakan adanya kewajiban BPK untuk melaporkan kepada instansi berwenang dimaksud apabila ditemukan unsur pidana (garis miring dari penulis). Unsur pidana, menurut Moeljatno diartikan juga sebagai elemen-elemen perbuatan pidana⁴¹.

Doktrin hukum membagi unsur pidana dalam dua bagian yakni, unsur subyektif dan unsur obyektif. Unsur subyektif adalah unsur yang berasal dari diri pelaku dan unsur obyektif adalah unsur yang berasal dari luar diri pelaku. Unsur subyektif harus mengandung kesalahan dari si pelaku, dan kesalahan yang dimaksud disini harus timbul dari kesengajaan (*dolus*) atau kealpaan (*culpa*).⁴²

Apabila dicermati ketentuan dalam Pasal 3 UU. No 5 Tahun 1973 Tentang BPK, mengandung unsur tindak pidana atau perbuatan yang mengakibatkan kerugian negara, yang dapat diberitahukan kepada instansi yang berwenang. Sedangkan Pasal 62 ayat (2) UU.No.1 Tahun 2004 dan Pasal 14 UU.No 15 Tahun

⁴¹ Moeljatno, *op.cit.* h.58

⁴² Leden Marpaung, *Asas Teori Praktek Hukum Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta 2005, h.9

2004, mensyaratkan terpenuhinya unsur pidana untuk dapat dilaporkan kepada instansi yang berwenang.

Unsur pidana dalam kejahatan jabatan yang berhubungan dengan keuangan negara dapat dilihat dalam rumusan delik pidana korupsi yang diatur dalam UU.No.31 Tahun 1999 jo. UU.No. 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Dalam pembahasan kerugian negara/daerah, maka lebih tepat apabila dalam menjerat pelaku kerugian negara/daerah menggunakan rumusan delik pidana korupsi yang mengandung unsur merugikan keuangan negara.

Rumusan pasal-pasal tindak pidana korupsi, UU.No. 31 tahun 1999 yang mengandung unsur merugikan keuangan negara adalah ;

Pasal 2

- (1) Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara, atau perekonomian negara ,dipidana dengan pidana penjara seumur hidup, atau pidana penjara paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun dan denda paling sedikit Rp200.000.000,00 (dua ratus juta rupiah) dan paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu milyar rupiah)

Pasal 3

Setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara dipidana dengan penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 1 (satu) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun dan/atau denda paling sedikit Rp 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah)dan paling banyak Rp 1.000.000.000,00 (satu milyar rupiah).

Dengan melihat kerugian negara adalah salah satu unsur dalam tindak pidana korupsi, sebagaimana dimaksud Pasal 2 ayat (1) dan 3 UU.No 31 Tahun 1999 jika dihubungkan dengan Pasal 3 UU.No. 5 Thun 1973 Tentang BPK, Pasal 62

ayat (2) UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara dan Pasal 14 ayat (1) UU.No. 15 Tentang Pemeriksaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, maka konsekuensinya setiap timbulnya kerugian negara/daerah baik yang dilakukan oleh bendahara atau bukan, harus ditindaklanjuti BPK dengan memberitahukan atau melaporkan kepada instansi yang berwenang dalam hal ini adalah Kejaksaan, Kepolisian dan KPK.

Dengan demikian wewenang Presiden/menteri/gubernur/bupati/walikota yang diberikan oleh Pasal 60 dan 61 UU No 1 Tahun 2004 untuk menyelesaikan kerugian negara/daerah akibat perbuatan pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lainnya dan juga dengan wewenang BPK yang diberikan oleh Pasal 22 UU.No. 15 Tahun 2004 dalam menyelesaikan kerugian negara/daerah yang diakibatkan oleh perbuatan bendahara, adalah penyelesaian kerugian secara perdata saja. Sedangkan dalam rumusan pasal 64 ayat (2) UU.No. 1 Tahun 2004 yang menyatakan bahwa putusan pidana tidak membebaskan dari tuntutan ganti rugi (garis bawah dari penulis) perlu dimaknai dengan tindak lanjut menyerahkan semua kasus kerugian negara/daerah dalam pengelolaan keuangan negara kepada aparat penegak hukum.

Rumusan Pasal 3 UU.No. 5 Tahun 1973 Tentang BPK, Pasal 62 ayat (2) UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara dan Pasal 14 ayat (1) UU.No. 15 Tentang Pemeriksaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara mencerminkan semangat pembuat undang-undang dalam mendukung upaya pemberantasan tindak pidana korupsi di Indonesia. Sedangkan rumusan Pasal 60 dan 61 UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara begitu juga rumusan

Pasal 22 UU.No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara mencerminkan upaya pembuat undang-undang untuk memulihkan kerugian negara dengan cara keperdataan (hal ini dapat dilihat dengan adanya Surat Keputusan yang mempunyai kekuatan sita jaminan).

Beberapa temuan BPK yang disampaikan kepada Jaksa Agung antara lain temuan atas Perhitungan APBD Pemda Wonogiri TA 2001 senilai Rp1,01 milyar, temuan atas pemberian kompensasi penyerahan tanah oleh Pemprov.Banten senilai Rp.5 milyar, temuan atas pelaksanaan APBD Kabupaten Kutai Timur senilai Rp 275,62 milyar. Sedangkan temuan BPK yang disampaikan kepada Kepolisian yakni penggunaan rekening 502.00002 oleh BI senilai Rp 17,65 trilyun dan oleh BPPN senilai Rp1,3 trilyun. Kasus korupsi lainnya yang bersumber dari hasil pemeriksaan BPK dan sangat populer yang sudah ditangani KPK adalah kasus korupsi Helikopter MI-2 dengan terdakwa Abdulah Puteh dengan kerugian daerah sebesar Rp3,67 milyar dan kasus pengadaan tinta, kertas, kotak suara serta IT di KPU yang sudah disidangkan dengan terdakwa Ketua KPU, Kabiro Keuangan KPU dan kawan-kawan.⁴³

Penyelesaian kerugian negara yang terpantau BPK dalam semester II TA 2003 relatif rendah yakni dari sebanyak 5.881 kasus dengan nilai kerugian negara sebesar Rp2,03 trilyun telah diselesaikan sebanyak 155 kasus senilai Rp6,57 milyar atau 0,32% sedangkan dalam bentuk valuta asing sebesar US\$3,89 juta baru diselesaikan sebesar US\$ 0,12 atau 3,21%⁴⁴.

⁴³ Gunarwanto, "Tindak Lanjut Kerugian Negara" *Pemeriksa No.95 Yayasan Citra Aditaya Bhakti Jakarta* 2004, h.11

⁴⁴ *Ibid*, h.12

Sehubungan dengan hal ini Ketua BPK mengatakan perihal nasib kesepakatan bersama antara BPK dengan instansi berwenang sebagai berikut ;

Memang ada kesepakatan agar polisi dan jaksa menindaklanjuti temuan hasil pemeriksaan BPK. Tapi anehnya, tak ada pelaksanaannya. Mestinya polisi dan jaksa sadar dengan tugas mereka. Tanpa ada kesepakatanpun mereka harus aktif memberantas korupsi. Itu merupakan konsekuensi jabatan merrekasebagai aparat hukum.⁴⁵

ketentuan pidana sebagaimana diatur Pasal 26 ayat (2), seharusnya sudah dapat dijadikan oleh aparat penegak hukum sebagai bukti awal untuk dilakukan peyidikan, sejak tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan BPK tidak ditindak lanjuti oleh setiap orang, dalam hal ini adalah pejabat terkait, atau terhadap tunggakan-tunggakan tindak lanjut atas rekomendasi BPK yang kesemuanya dimuat dalam Hapsem dan Haptah yang disampaikan BPK kepada DPR.

Kasus-kasus kerugian negara yang diserahkan BPK kepada Kepolisian dan Kejaksaan sebagaimana dicontohkan sebelumnya adalah kasus-kasus kerugian negara yang menurut BPK sudah memenuhi unsur-unsur tindak pidana korupsi, atau penulis menyebutnya sebagai kasus 'matang'. Terhadap kasus-kasus kerugian negara/daerah yang masih belum jelas disebabkan karena kelalaian atau melawan hukum, BPK (dalam hal ini tim Konsulen Hukum yang dibentuk tahun 2003), masih memilah-milah. Dengan kata lain, ada kebijakan BPK untuk hanya menyerahkan kasus-kasus kerugian negara/daerah yang melawan hukum saja yang diserahkan kepada Kejaksaan dan Kepolisian mengingat pengalaman yang lalu banyak kasus

⁴⁵ Anonimous, "Nasib Rekening 502" *Tempo*, 12 Juni 2004

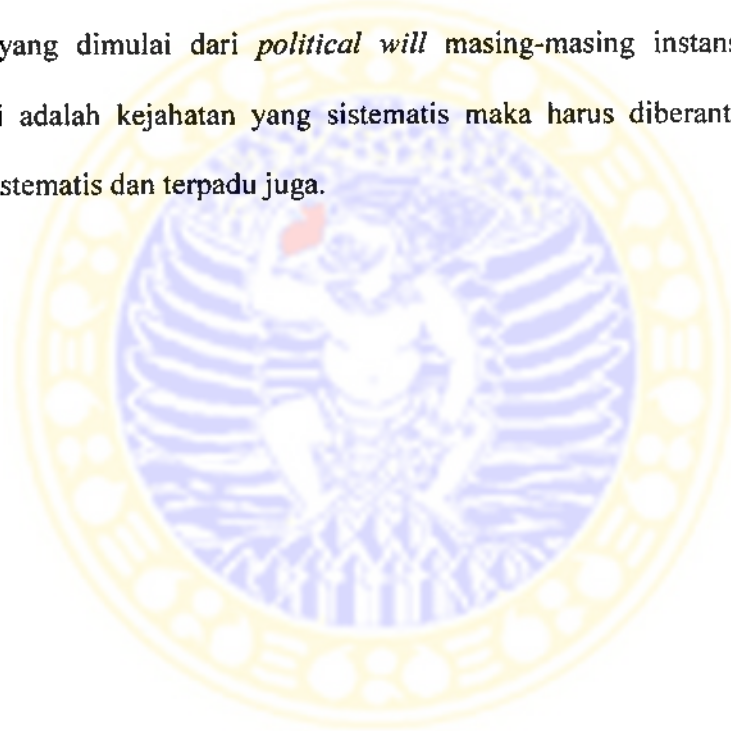
'setengah matang' yang sia-sia dan dikembalikan oleh kepolisian dan kejaksaan kepada BPK dengan dalih tidak cukup bukti.

Pekerjaan tim Konsulen Hukum BPK yang memilih-milih kerugian negara/daerah apakah disebabkan karena melawan hukum atau kelalaian, sebagaimana mereka tafsirkan dari konsep kerugian negara Pasal 1 UU.No. 1 Tahun 2004, yang mana apabila kerugian disebabkan oleh kelalaian maka cukup penyelesaiannya melalui mekanisme perdata saja dan apabila kerugian negara disebabkan karena melawan hukum maka kasus tersebut diserahkan kepada instansi yang berwenang.

Menganalisa apakah ada unsur melawan hukum atautkah kelalaian adalah bukan tugas BPK sebagai lembaga tinggi negara dibidang pemeriksaan keuangan negara, tetapi tugas aparat penegak hukum. Kelalaian menurut pendapat ahli ditafsirkan sama dengan kealpaan (*culpa*). Oleh karena kealpaan adalah salah satu unsur dalam kesalahan dan kesalahan adalah unsur dari perbuatan melawan hukum maka adalah tugas penyidik untuk membuktikannya. Apalagi dalam pengelolaan keuangan negara, kelalaian seorang bendahara, pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lainnya yang menimbulkan kerugian negara/daerah, maka perbuatan melawan hukum baik yang formal maupun yang materiel negatif dapat dikatakan sudah terpenuhi unsurnya.

Adalah tugas BPK untuk memberitahukan, melaporkan kepada instansi yang berwenang apabila dalam pemeriksaan, atau hasil pemeriksaannya menemukan unsur pidana, unsur pidana disini adalah kerugian negara. Persoalan apakah akan

Dengan demikian maka, manakala seluruh kasus kerugian negara diserahkan dari BPK kepada Kepolisian, Kejaksaan dan KPK, maka adalah tugas dari instansi-instansi tersebut untuk menindaklanjuti sebagai penyidik tindak pidana korupsi, tanpa harus menilai lebih dahulu apakah kasus-kasus kerugian negara yang diserahkan BPK beserta bukti-buktinya, layak atau tidak untuk ditindaklanjuti secara pidana. Untuk maksud yang demikian ini maka perlunya kesiapan yang sistematis dari Pemerintah dalam hal ini penegak hukum dan BPK, yang dimulai dari *political will* masing-masing instansi, oleh karena korupsi adalah kejahatan yang sistematis maka harus diberantas dengan cara yang sistematis dan terpadu juga.



BAB V

PENUTUP

5.1. Kesimpulan

UU.No 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara bertujuan menjadikan aktivitas BPK dalam melakukan pemeriksaannya dan tindak lanjut menjadi lebih efektif sehingga mampu menjadi bagian penting dalam upaya pemberantasan korupsi di Indonesia. Namun dalam pelaksanaan undang-undang ini masih ditemukan beberapa permasalahan yang justru menghambat tujuan dari pembentuk undang-undang ini.

Dalam UU.No.15 Tahun 2004 lingkup pemeriksaan BPK adalah meliputi seluruh unsur keuangan negara, sebagaimana yang diatur dalam Pasal 2 UU.No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Namun lingkup pemeriksaan BPK terhadap keuangan negara tersebut dibatasi oleh keberadaan Pasal 3 ayat (2) UU.No. 15 Tahun 2004, dimana apabila berdasarkan ketentuan undang-undang lain pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh Akuntan Publik yang hasil pemeriksaannya disampaikan kepada BPK.

BPK tidak dapat memeriksa keuangan negara yang dikelola oleh badan hukum seperti Perseroan Terbatas yang terbuka, sahamnya tercatat di Pasar Modal karena diatur tersendiri oleh UU Pasar Modal, yayasan milik negara karena diatur sendiri oleh UU Yayasan. Atas kondisi ini BPK merencanakan akan mengajukan hak uji materiil (*judicial review*) kepada Mahkamah Konstitusi.

Dengan demikian lingkup pemeriksaan BPK terhadap keuangan Negara, tidak bisa mengungkap indikasi tindak pidana pada keuangan Negara yang dikelola oleh BUMN yang *listed* di Pasar Modal, Yayasan Milik Negara. Sedangkan jenis pemeriksaan yang mampu mengungkap indikasi tindak pidana korupsi adalah jenis pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu saja. Pemeriksaan atas laporan keuangan dapat dikatakan belum mampu mengungkap indikasi tindak pidana korupsi

Hasil pemeriksaan BPK, adalah berupa laporan hasil pemeriksaan dan kertas kerja pemeriksa (KKP). Dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi, para penegak hukum dalam memanfaatkan hasil pemeriksaan BPK diharapkan tidak hanya terbatas pada Laporan Hasil Pemeriksaan saja, dan keterangan auditor, baik sebagai ahli ataupun saksi. Namun diharapkan juga memanfaatkan KKP, sebagai salah satu alat bukti. Dengan adanya Pasal 10 UU.No. 15 Tahun 2004, KKP saat ini termasuk juga hasil rekaman baik wawancara, foto, data-data elektronik hasil segelan, disamping yang sebelum UU.NO. 15 Tahun 2004 hanya dokumen dan sampel barang yang diperiksa saja. KKP menurut Pasal 10 UU.No. 15 Tahun 2004 ini sudah dapat dijadikan alat bukti menurut UU.No. 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Tindak lanjut atas hasil pemeriksaan BPK yang dilakukan oleh DPR, merupakan kunci dari akuntabilitas publik pemerintah terhadap rakyat yang diharapkan konstitusi. Namun pelaksanaannya hanya sebatas seremonial belaka, dimana BPK menyampaikan Hasil Pemeriksaan Semesteran (Hapsem) atau Hasil

Pemeriksaan Tahunan (Haptah) dalam Sidang Paripurna DPR, dan DPR memerintahkan kepada Komisi-Komisi yang membidangi untuk membahasnya. Bahkan untuk kasus-kasus yang berindikasi tindak pidana korupsi, hanya dibahas ditingkat Komisi saja. Hal ini mencerminkan belum adanya kehendak politik (*political will*) DPR dalam pelaksanaan pemberantasan korupsi di Indonesia.

Tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK oleh BPK terhadap Bendahara yang melakukan perbuatan melawan hukum atau lalai sehingga menyebabkan kerugian negara/daerah menurut Pasal 22 UU.No. 15 Tahun 2004 mekanismenya masih belum efektif, karena BPK masih berharap 'belas kasihan pemerintah' untuk mengeluarkan surat keputusan pembebanan ganti kerugian yang dikeluarkan pejabat dimaksud Pasal 60 ayat (3) dan Pasal 61 (ayat 3) yang berkekuatan sita jaminan (*conservatoir beslag*)

Pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK oleh Pemerintah pun masih sangat minim baik yang berindikasikan tindak pidana ataupun bukan. BPK mengeluarkan kebijakan tentang tata cara pemantauan tindak lanjut, melalui beberapa tahapan Surat Keluar BPK yang sangat tidak efektif untuk pelaksanaan tindak lanjut. Sedangkan tindak lanjut terhadap hasil pemeriksaan yang berindikasikan tindak pidana korupsi, oleh Kepolisian dan Kejaksaan masih jalan di tempat. Berbeda dengan apa yang sudah dilakukan oleh KPK terhadap hasil pemeriksaan BPK yang berindikasikan korupsi, begitu cepat, efisien dan luar biasa.

Minimnya tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK yang diserahkan kepada Kejaksaan dan Kepolisian ini (karena sering dikembalikan) memaksa BPK

membentuk tim Konsulen Hukum yang menseleksi hasil pemeriksaan mana yang bisa diserahkan kepada aparat penegak hukum. Pemilahan tentang kerugian negara/daerah yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum atau kelalaian oleh tim Konsulen Hukum BPK adalah menyalahi doktrin hukum tentang kelalaian dan perbuatan melanggar hukum dan tidak sejalan dengan maksud dari Pasal 3 UU.No. 5 Tahun 1973 Tentang BPK, Pasal 62 (2) UU.No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara dan Pasal 14 ayat (1) UU.No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

1.2. Saran

Demi terciptanya pemerintahan yang bersih dan bebas KKN, terhadap pemeriksaan dan hasil pemeriksaan BPK yang saat ini didasarkan atas UU.No. 15 Tahun 2004, diharapkan adanya berbagai perbaikan sebagaimana direkomendasikan sebagai berikut:

- a. Manakala dirasakan belum cukup bukti, atas dugaan tindak pidana korupsi yang diungkapkan dalam hasil pemeriksaan keuangan, maka penegak hukum (Pemerintah) difasilitasi oleh UU.15 Tahun 2004 untuk meminta kepada BPK agar melakukan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, sebagai tindak lanjut pemeriksaan keuangan. Sehingga tidak perlu terjadi penghentian penyidikan, penuntutan karena dianggap bukti atas dugaan tindak pidana korupsi tidak cukup.
- b. Dalam memanfaatkan hasil pemeriksaan BPK yang didalamnya diungkap suatu dugaan tindak pidana korupsi, diharapkan aparat penegak hukum

memanfaatkan dokumen laporan hasil pemeriksaan BPK termasuk didalamnya KKP. Hal ini penting, karena KKP mencatat, menggambarkan jalannya pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK.

- c. Mekanisme tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK yang mengandung dugaan tindak pidana korupsi, diharapkan antara BPK dengan aparat penegak hukum ada koordinasi yang baik. Hal ini penting mengingat, kerugian Negara yang sudah terjadi harus segera dipulihkan sesegera mungkin tanpa menunggu selesainya proses pemidanaan.



DAFTAR BACAAN

1. Buku-Buku

- Algra, N.E. et.al. Kamus Istilah Hukum Fockema Andrea, Belanda-Indonesia, Terjemahan Saleh Adiwinata dkk. Bina Cipta, Jakarta, 1983
- Arif, Barda Nawawi, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Citra Aditya Bakti, Bandung 2003
- Bachtiar Arif, Muchlis dan Iskandar, *Akuntansi Pemerintahan*, Salemba Empat, Jakarta, 2002.
- East Asia Poverty Reduction and Economic Management Unit Report "Combating Corruption in Indonesia; Enhancing Accountability For Development", World Bank., October 20, 2003
- Hadjon, PM, *Lembaga Tertinggi dan Lembaga-Lembaga Tinggi Negara Menurut UUD 1945 Suatu Analisa Hukum dan Kenegaraan*, Bina Ilmu, Surabaya, 1992
- , dan Tatiek Sri Djamiati, *Argumentasi Hukum*, Gadjah Mada University Press, Yogyakarta, 2005.
- Harahap, M.Yahya, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP*, Sinar Grafika, Jakarta, 2003.
- Hartono, Sunaryati, *Penelitian Hukum di Indonesia Pada Akhir Abad Ke-20*, Alumni, Bandung 1994.
- Klitgard, Robert. *Membasmi Korupsi* (terjemahan dari *Controlling Corruption*), Yayasan Obor Indonesia, Jakarta 2001.
- Koeswadji, Hermin H, *Korupsi di Indonesia dari delik Jabatan Ke Tindak Pidana Korupsi*, Citra aditya Bhakti, Bandung, 1994.
- Kusnardi, Moch. dan Ibrahim, Harmaily, *Pengantar Hukum Tata Negara*, Pusat Studi Hukum Tata Negara FH-UI, Cet. 7, Jakarta, 1998.
- La Ode, Husen, *Hubungan Fungsi Pengawasan DPR Dengan BPK*, Utomo, Bandung 2005.
- Manan, Bagir, Lembaga Kepresidenan, FH-UII Press, Yogyakarta, 2003
- Mardiasmo, *Akuntansi Sektor Publik*, Andi, Yogyakarta, 2002
- Marpaung, Leden, *Asas Teori Praktek Hukum Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta 2005.

- Moeljatno, *Azas-Azas Hukum Pidana*, Bina Aksara, Jakarta, 1987.
- Projudikoro, Wirjono, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia*, PT Refika Aditama, Bandung 2003
- Rasul, Syahrudin, *Tinjauan Juridis Akuntabilitas Pemerintah di Indonesia (Studi Kasus Korupsi di Indonesia)*, Disertasi, PPS Unpad Bandung, 2000
- Soepardjaja, Komariah E., *Ajaran Sifat Melawan Hukum Materiel Dalam Hukum Pidana Indonesia. Studi Kasus Tentang Penerapan dan Perkembangannya Dalam Yurisprudensi*. Alumni, Bandung 2002.
- Soriaatmaja, P. Arifin, *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara, Suatu Tinjauan Yuridis*, Gramedia, Jakarta 1986.
- Simatupang, Dian Puji N., *Determinasi Kebijakan Anggaran Negara Indonesia*, Paps Sinar Sinanti, Jakarta, 2005.
- Widodo, Joko *Good Governance, Telaah Akuntabilitas dan Kontrol Birokrasi Pada Era Desentralisasi dan Otonomi Daerah*, Insan Cendekia, Surabaya 2001
- Willis, Peter, *Preventing Corruption in Government: A Transparency International Perspective, Crime in the Profession*, Ashgate Publishing, Aldershot Hants, 2002.

2. Jurnal Hukum, Artikel dan Makalah

- Anonimous, "Pemberantasan Korupsi, Mencoba Resep Alternatif Couchepin", *KOMPAS*, Selasa, 8 November 2005
- Anonimous, "Nasib Rekening 502" *Tempo*, 12 Juni 2004
- Assegaf, Ibrahim, "Tafsir Sempit Akuntabilitas dan Sisi Bisnis Yayasan", *Jentera*, Edisi 2, PSHK, Jakarta Th.2003.
- Gunarwanto, "Tindak Lanjut Kerugian Negara" *Pemeriksa No.95*, Citra Aditaya Bhakti Jakarta 2004.
- Joedono, B. Satrio., "Tindak Lanjut Itu Tidak Kunjung Tiba" *Pemeriksa No 95* Agustus 2004, Cakra Bhakti BPK
- Salman, Khairiansyah, *Pemeriksaan investigasi*, Materi Makalah Pusdiklat Auditor Ahli BPK Angkatan ke-15, 2005
- Saldi Isra, "Perlunya Ketegasan Fungsi Lembaga Audit di Indonesia" *Pemeriksa No. 96* Oktober 2004, Cakra Bhakti BPK
- Seno Adji, Indriyanto, "Korupsi Sistematis sebagai Kendala Penegakan Hukum Di Indonesia" *Hukum Bisnis*, Pengembangan Hukum Bisnis Indonesia, Jakarta, 2005.

Syafii, Imam, "Memahami Perbedaan dan Dasar Hukum Audit Investigasi dan Audit Forensik" *Pemeriksa* No 84, Cakra Bhakti BPK, Jakarta 2002.

3. Peraturan Perundang-Undangan

Undang Undang Dasar 1945 dengan Perubahan-Perubahannya 1999-2002

Undang Undang Nomor 3 Tahun 1971 Tentang Tindak Pidana Korupsi

Undang Undang Nomor 5 Tahun 1973 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Hukum Acara Pidana

Undang Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

Undang Undang Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara

Undang Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara

Undang Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

Peraturan Pemerintah No 105 Tahun 2000 Tentang Pedoman Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah

Peraturan Pemerintah No 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan

Surat Keputusan Bersama Ketua Badan Pemeriksa Keuangan Dengan Nomor 62/S/1-III/6/2000 dan Jaksa Agung Dengan Nomor KEP-129/J.A/06/2000 tertanggal 19 Juni 2000

4. Lain-Lain

Standar Audit Pemerintahan Badan Pemeriksa Keuangan Tahun 1995

Panduan Menejemen Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Tahun 2002

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) Ikatan Akuntan Indonesia

Hasil – Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan