

**KAJIAN HUKUM PIDANA TERHADAP LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) YANG “TIDAK DAPAT
DIYAKINI KEWAJARANNYA” DAN BERPOTENSI SEBAGAI
TINDAK PIDANA KORUPSI
(STUDI KASUS DI BPK-RI PERWAKILAN PROVINSI DIY)**



**Penulisan Hukum
(Skripsi)**

**Disusun dan Diajukan untuk Melengkapi Sebagian Persyaratan Guna
Memperoleh Derajat Sarjana S1 dalam Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum
Universitas Sebelas Maret Surakarta**

**Oleh :
Shinta Ayu Wulandari
NIM. E0008235**

**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS SEBELAS MARET
SURAKARTA**

2012

commit to user

PERSETUJUAN PEMBIMBING

Penulisan Hukum (Skripsi)

**KAJIAN HUKUM PIDANA TERHADAP LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) YANG “TIDAK DAPAT
DIYAKINI KEWAJARANNYA” DAN BERPOTENSI SEBAGAI
TINDAK PIDANA KORUPSI
(STUDI KASUS DI BPK-RI PERWAKILAN PROVINSI DIY)**

Oleh

Shinta Ayu Wulandari

NIM. E0008235

**Disetujui untuk dipertahankan di hadapan Dewan Penguji Penulisan
Hukum (Skripsi) Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret Surakarta**

Surakarta, 30 Juni 2012

Dosen Pembimbing

Pembimbing I



Rehnalemken Ginting, S.H., M.H.
NIP. 19580105 198403 1 001

Pembimbing II



Ismunarno, S.H., M.Hum.
NIP. 19660428 199003 1 001

PENGESAHAN PENGUJI**Penulisan Hukum (Skripsi)**

**KAJIAN HUKUM PIDANA TERHADAP LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) YANG “TIDAK DAPAT
DIYAKINI KEWAJARANNYA” DAN BERPOTENSI SEBAGAI
TINDAK PIDANA KORUPSI
(STUDI KASUS DI BPK-RI PERWAKILAN PROVINSI DIY)**

Oleh :**Shinta Ayu Wulandari****E. 0008235**

Telah diterima dan dipertahankan di hadapan Dewan Penguji

Penulisan Hukum (Skripsi)

Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret

Pada :

Hari : Jumat

Tanggal : 13 Juli 2012

DEWAN PENGUJI

1. Sabar Slamet, S.H.,M.H.
NIP. 19560727 198601 1 001

Ketua

2. Ismunarno, S.H.,M.Hum.
NIP. 19660428 199003 1 001

Sekretaris

3. Rehnalemken Ginting, S.H.,M.H.
NIP.19580105 198403 1 001

Anggota

Mengetahui,
Dekan



Prof. Dr. Hartiwiningsih, S.H.,M.Hum.
NIP. 19570203 198503 2 001

PERNYATAAN

Nama : Shinta Ayu Wulandari

NIM : E0008235

Menyatakan dengan sesungguhnya bahwa penulisan hukum (skripsi) berjudul: **KAJIAN HUKUM PIDANA TERHADAP LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) YANG “TIDAK DAPAT DIYAKINI KEWAJARANNYA” DAN BERPOTENSI SEBAGAI TINDAK PIDANA KORUPSI (STUDI KASUS DI BPK-RI PERWAKILAN PROVINSI DIY)** adalah betul-betul karya sendiri. Hal-hal yang bukan karya saya dalam penulisan hukum (skripsi) ini diberi tanda *citasi* dan ditujukan dalam daftar pustaka. Apabila kemudian hari terbukti pernyataan saya tidak benar, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan penulisan hukum (skripsi) dan gelar yang saya peroleh dari penulisan hukum (skripsi) ini.

Surakarta, Juli 2012

yang membuat pernyataan,

Shinta Ayu Wulandari
NIM. E0008235

commit to user

ABSTRAK

SHINTA AYU WULANDARI. E0008235. KAJIAN HUKUM PIDANA TERHADAP LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) YANG “TIDAK DAPAT DIYAKINI KEWAJARANNYA” DAN BERPOTENSI SEBAGAI TINDAK PIDANA KORUPSI (STUDI KASUS DI BPK-RI PERWAKILAN PROVINSI DIY). FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS SEBELAS MARET

Kekuasaan yang tidak diikuti dengan akuntabilitas sangat berpotensi mengakibatkan terjadinya korupsi. Salah satu upaya untuk meminimalisir terjadinya korupsi ialah dengan menerapkan Tata kelola penyelenggaraan pemerintahan yang baik melalui transparansi dan akuntabilitas Pengelolaan keuangan negara. Untuk mencapai hal tersebut Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23E telah mengamanatkan BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) untuk memelihara transparansi dan akuntabilitas seluruh aspek keuangan negara dengan melakukan pemeriksaan terhadap semua asal usul dan besarnya penerimaan negara dari manapun sumbernya, dimana disimpan serta untuk apa uang negara dipergunakan. Hasil Pemeriksaan BPK ini kemudian dituangkan dalam sebuah Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang meliputi, (1) LHP atas laporan keuangan pemerintah memuat opini, (2) LHP atas kinerja memuat temuan, kesimpulan, dan rekomendasi. (3) LHP dengan tujuan tertentu memuat kesimpulan. Tujuan dari penulisan hukum ini adalah untuk mengetahui kajian hukum pidana terhadap LHP atas Laporan Keuangan yang dinilai BPK tidak dapat diyakini kewajarannya serta untuk mengetahui apakah hasil pemeriksaan dalam LHP atas Laporan Keuangan yang tidak dapat diyakini kewajarannya merupakan tindak pidana korupsi atau bukan. Penelitian ini termasuk penelitian hukum empiris, bersifat deskriptif yang dilakukan di BPK-RI Perwakilan Provinsi DIY. Jenis data yang digunakan meliputi data primer dan data sekunder. Teknik pengumpulan data yang digunakan melalui wawancara dan studi pustaka dengan memanfaatkan literatur seperti buku-buku, Peraturan Perundang-undangan, publikasi dari berbagai organisasi dan bahan kepustakaan lainnya. Analisis data menggunakan analisis data kualitatif model analisis interaktif. Berdasarkan penelitian ini diperoleh hasil bahwa LHP yang ”tidak dapat diyakini kewajarannya” oleh BPK disebabkan karena adanya salah saji dalam laporan keuangan. Salah saji ini dapat terjadi akibat kekeliruan (*Error*) ataupun kecurangan (*fraud*). Dikaji secara hukum pidana, Salah saji akibat kekeliruan (*error*) tidaklah dapat dikatakan sebagai kesalahan sehingga tidak dapat dituntut orang yang melakukan kekeliruan dalam pencatatan laporan keuangan. Sedangkan salah saji karena kecurangan (*fraud*) merupakan suatu kejahatan yang mengandung 3 unsur penting yakni perbuatan tidak jujur, niat/kesengajaan, dan keuntungan yang merugikan orang lain. Sehingga adanya *fraud* dalam penyajian laporan keuangan dapat dikatakan sebagai tindak pidana korupsi.

Kata kunci : *Korupsi, Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)*

commit to user

ABSTRACT

SHINTA AYU WULANDARI. E0008235. STUDY OF CRIMINAL LAW TO REPORT OF RESULT MEDICAL EXAMINATION MONETARY EXAMINER (BPK) WHICH "CANNOT BE BELIEVED ITS EQUITY" AND HAVE POTENCY AS DOING AN INJUSTICE CORRUPTION (CASE STUDY IN BPK-RI DELEGATION OF PROVINSI DIY). FACULTY OF LAW. SEBELAS MARET UNIVERSITY. SURAKARTA.

The Power which unfollowed by accountability is very have potency to result corruption. One of way to minimizing of the happening corruption is applying to Arrange the good governance management by transparency and accountability of state's finance management. To realize it, UUD RI 1945 Article of 23E have given the trust to BPK (Monetary Board Of Examiners) to care of transparency and accountability all aspect of state's finance by doing inspection to all genesis and level of state acceptance from anywhere its source and where that state money is kept and also to what end the state money utilized. Result of this Inspection BPK then poured in a LHP (Report of Result Inspection) including: (1) Report of result inspection for governmental financial statement load opinion, (2) Report of result inspection for performance load the finding, conclusion, and recommendation. Report of result for specific-purpose load conclusion. This Legal research was aimed to know evaluated the criminal law To Report of Result Inspection (LHP) for Financial Statement assessed by BPK "Cannot be believed its Equity" and to know is it the inspection result in Report of Result Inspection (LHP) Finance which cannot be believed by equity are representing Corruption Or Non. This research was descriptive research including empirical legal research. This research location was at BPK RI Delegation of Province DIY. There were two types of data used in this research, namely primary and secondary data. Data collection techniques used in this research were interview and literature study through a variety of literature including books, regulations, publications from various organizations and other library materials that are relevance to the study. This research was qualitative research by using Analysis Interactive Model (Interactive Model of Analysis).

The result of this research showed that LHP which " cannot be believed its Equity" with BPK caused by wrong present in financial report. Wrong present in financial report can be happened by *Error* or *Fraud*. Evaluate from criminal law, Wrong in presenting financial report that effected of *Error* can not be told as "mistake". So that cannot be claimed Who did conduct confusion (*error*) in record-keeping financial report. While wrong present the financial statement because *Fraud* is criminal that owning 3 important element namely disingenuous deed , intention, and advantage harming others. So that the existence of fraud in chargeable financial statement presentation as doing an injustice corruption.

Key Word : corruption, *LHP* (Report of Result Inspection, BPK (Monetary Board Of Examiners)

commit to user

MOTTO

“Sesungguhnya sesudah kesulitan akan datang kemudahan maka kerjakanlah urusanmu dengan sungguh-sungguh dan hanya kepada Allah kami berharap”

(QS Alam Nasyrah, 94: 6)

“Orang yang suka berkata jujur akan mendapatkan 3 hal, yaitu :

Kepercayaan, Cinta dan Rasa Hormat”

(Sayidina Ali bin Abi Thalib)

“Ilmu itu lebih baik daripada harta karena harta akan berkurang apabila dibelanjakan, sedangkan ilmu akan bertambah apabila dibelanjakan”

(Sayidina Ali bin Abi Thalib)

“Sedetik waktu terlewat, tidak akan pernah bisa kembali.

Maka jangan sia-siakan waktu yang kita miliki karena Waktu adalah pedang, ia akan membawa keberuntungan apabila digunakan dengan baik, tapi ia akan menjadi pembunuh jika dipergunakan dengan buruk”

“Jangan menganggap diri kita tidak mampu sebelum mencoba, belajar, berlatih dan berdoa Kepada Allah SWT”

“Orang sukses adalah orang yang pandai melihat peluang dan mau mengupayakannya dengan ketekunan dan kesabaran sebagai modal meraih kesuksesan”

commit to user

PERSEMBAHAN

Skripsi ini Penulis persembahkan untuk :

Ibu dan Bapakku tercinta yang senantiasa memberikan kasih sayang dan mendidiku tanpa kenal lelah, mengajarkan pentingnya sebuah kejujuran serta selalu meyakinkan bahwa keberhasilan pasti bisa diraih dengan perjuangan dan doa untuk berikhtiar kepada-NYA

Adikku-Adikku tersayang Sila Manggala Wati, Berbudi Bowo Leksono, Meita Madha Wati yang selalu memberikan motivasi dalam menggapai cita-cita

Almaterku Universitas Sebelas Maret, especially Fakultas Hukum tercinta tempatku bernaung menuntut ilmu

*Para Mahasiswa Pejuang Perubahan Bangsa
Para Intellectual, politisi, praktisi dan penegak hukum yang professional dan bermoral dalam membangun negara*

*Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Special for
BPK-RI Perwakilan Provinsi DIY*

Para Pembaca budiman yang selalu haus akan ilmu pengetahuan

commit to user

KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadiran Allah SWT atas segala limpahan rahmat dan hidayah-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan penyusunan penulisan hukum (skripsi) ini guna memperoleh gelar kesarjanaan dalam bidang ilmu hukum pada Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret, yang berjudul: **TINJAUAN HUKUM PIDANA TERHADAP LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) YANG “TIDAK DAPAT DIYAKINI KEWAJARANNYA” DAN BERPOTENSI SEBAGAI TINDAK PIDANA KORUPSI (STUDI KASUS DI BPK-RI PERWAKILAN PROVINSI DIY)**

Penulis menyadari tidak mungkin menyelesaikan penulisan hukum (skripsi) ini tanpa bimbingan dan bantuan dari segala pihak. Maka dari itu, pada penulis menyampaikan rasa terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Ravik Karsidi, M.S., selaku Rektor Universitas Sebelas Maret Surakarta, beserta seluruh Pembantu Rektor;
2. Prof. Dr. Hartiwiningsih, S.H.,M.Hum., selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret, beserta seluruh Pembantu Dekan;
3. Rehnalemken Ginting, S.H.,M.H., selaku Ketua Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret yang telah memberi ijin dan kesempatan kepada penulis untuk melaksanakan penulisan hukum ini sekaligus sebagai dosen pembimbing penulis yang dengan sabar dan penuh perhatian telah memberikan bimbingan dan arahan kepada penulis
4. Ismunarno, S.H.,M.Hum., selaku dosen pembimbing kedua yang telah banyak memberikan saran dan bimbingan dengan penuh kesabaran kepada penulis dalam menyelesaikan penulisan hukum ini;
5. M.Madalina, S.H.,M.Hum., selaku Pembimbing Akademik atas bimbingannya kepada penulis selama studi di Fakultas Hukum UNS;
6. Bapak dan Ibu dosen Fakultas Hukum UNS yang telah memberikan bekal ilmu selama masa perkuliahan dan semoga dapat penulis amalkan selepas menjadi mahasiswi Fakultas Hukum UNS;

7. Segenap Karyawan Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret Surakarta yang telah memberikan pelayanan kepada penulis selama masa studi;
8. Bu Christin,S.H.,M.M, Bu Sekar,SH., Bu Weni,S.H, Pak Wahyu, Bu Hermi, dll selaku Pegawai dan auditor BPK-RI Perwakilan Provinsi DIY yang telah banyak membantu penulis dalam melakukan penelitian Lapangan di BPK.
9. Ibu dan Ayah Tercinta penulis yang telah melahirkan,membesarkan, dan mendidik penulis sejak penulis dilahirkan hingga sekarang ini.
10. Adik-adikku tercinta Sila Manggala Wati, Berbudi Bowo Leksono, Meita Madha Wati yang selalu memotivasi penulis dalam menyusun skripsi;
11. Mami Ais, Oom Sus, terimakasih telah menjadi orang tua kedua penulis selama menjalani kuliah di Solo;
12. Benedictus Andi, A. Md.Ak. dan Agung Manggung, M.Ec.Dev, rekan diskusi penulis yang banyak memberikan penjelasan seputar ilmu ekonomi yang berguna dalam penyusunan skripsi ini.
13. Keluarga Besar BEM FH UNS dan FOSMI FH yang telah banyak memberikan pengalaman organisasi bagi penulis selama studi.
14. Sahabat-sahabat penulis di Fakultas Hukum UNS, Sinta Dewi, Fransiska Puda, Ananda Mega, M. Jodhi, Sindhu, Arseto, Johan, Titis, Mifta, Ira, Norma, Noviana, Krisna, Erwan, Delisa, Ida, Awal, dkk, terimakasih atas kebersamaan dan persahabatannya selama masa kuliah di FH UNS.
15. Dan semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu yang telah membantu penyusunan penulisan hukum ini.

Penulis menyadari bahwa dengan keterbatasan yang penulis miliki, penulisan hukum (skripsi) ini masih jauh dari sempurna. Oleh karena itu, kritik dan saran sangat penulis harapkan bagi kesempurnaan penulisan hukum (skripsi) ini. Semoga penulisan hukum ini dapat bermanfaat bagi perkembangan ilmu pengetahuan, almamater, serta para pembaca yang budiman.

Surakarta, Juli 2012

commit to user

Penulis

DAFTAR ISI

	HALAMAN
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
HALAMAN PERNYATAAN	iv
ABSTRAK	v
ABSTRACT.....	vi
HALAMAN MOTO	vii
HALAMAN PERSEMBAHAN.....	viii
KATA PENGANTAR	ix
DAFTAR ISI.....	xi
DAFTAR TABEL DAN GAMBAR.....	xiv
DAFTAR LAMPIRAN.....	xv
 BAB I PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Perumusan Masalah	6
C. Tujuan Penelitian	6
D. Manfaat Penelitian	7
E. Metode Penelitian.....	8
F. Sistematika Penelitian	15
 BAB II TINJAUAN PUSTAKA	
A. Kerangka Teori	
1. Tinjauan Umum tentang Hukum Pidana	16
a. Pengertian Hukum	16
b. Pengertian Hukum Pidana	17
c. Pembagian Hukum Pidana	18
d. Sifat Hukum Pidana	21
e. Asas-Asas Hukum Pidana	21
f. Tujuan Hukum Pidana	23

commit to user

2. Tinjauan Umum tentang Tindak Pidana	24
a. Pengertian Tindak Pidana	24
b. Unsur-Unsur Tindak Pidana	25
3. Tinjauan Umum Tentang Korupsi	27
a. Pengertian Tindak Pidana Korupsi	27
b. Tindak Pidana Korupsi dalam KUHP	29
c. Bentuk-Bentuk Tindak Pidana Korupsi	31
d. Unsur-unsur dan perbuatan melawan hukum dalam tindak pidana korupsi	33
4. Tinjauan Umum tentang Keuangan Negara	35
a. Pengertian dan Ruang Lingkup	35
b. Pengelompokan Keuangan Negara	36
c. Asas-asas Umum Pengelolaan Keuangan Negara	37
d. Kerugian Keuangan Negara	39
5. Tinjauan Umum Tentang BPK	42
a. Landasan Konstitusional, Tugas dan Peran BPK	42
b. Proses Pemeriksaan di BPK	43
c. Tinjauan Tentang Laporan Hasil Pemeriksaan BPK	44
 B. Kerangka Pemikiran	 51

BAB III HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Hasil Penelitian

1. Gambaran Umum tentang Badan Pemeriksa Keuangan RI Perwakilan Provinsi DIY	53
a. Sejarah	53
b. Tugas, Fungsi dan Wewenang BPK-RI	55
c. Lembaga yang diperiksa BPK-RI	55
d. Korelasi BPK dengan APH	56
2. Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Kabupaten Bantul	59

3. Hasil Pemeriksaan yang mempengaruhi Kewajaran	
Laporan Keuangan	67
a. Sisa Kas dan Belanja RSUD Panembahan Senopati tidak disajikan Secara Riil.....	67
b. Penerimaan Klaim Dari PT Askes Belum Disetorkan	70
B. Pembahasan Penelitian	
1. Tinjauan Hukum Pidana Terhadap LHP yang Dinilai BPK “Tidak Dapat Diyakini Kewajarannya”	73
a. Aspek Yuridis Pentingnya Pemeriksaan Keuangan negara oleh BPK	73
b. Penilaian BPK terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan yang tidak dapat Diyakinikewajarannya.....	76
2. Analisis Yuridis Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul Yang Dinilai BPK “Tidak Dapat Diyakini Kewajarannya”	87
a. Sisa Kas dan Belanja RSUD Panembahan Senopati tidak disajikan Secara Riil.....	88
b. Penerimaan Klaim Dari PT Askes Belum Disetorkan	89
 BAB IV PENUTUP	
A. Simpulan	95
B. Saran.....	97
 DAFTAR PUSTAKA	99
LAMPIRAN.....	104

DAFTAR TABEL DAN GAMBAR

DAFTAR TABEL:

TABEL 1	: Tabel Perhitungan Sisa Kas RSUD Panembahan Senopati	hal. 68
TABEL 2	: Tabel Rincian Belanja RSUD Panembahan Senopati.....	hal. 69
TABEL 3	: Tabel Mutasi Rekening RSUD Panembahan Senopati.....	hal. 71

DAFTAR GAMBAR :

GAMBAR I	: Interactive Model of Analysis.....	hal. 14
GAMBAR II	: Skema Unsur delik	hal. 26
GAMBAR III	: Proses Pemeriksaan BPK	hal. 44
GAMBAR IV	: Kerangka Pemikiran	hal. 51

DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 : Surat Ijin Pra Penelitian
- Lampiran 2 : Jawaban Surat Wawancara Dari BPK.
- Lampiran 3 : Formulir Permintaan Informasi BPK
- Lampiran 4 : Bukti Penyerahan Dokumen Informasi Publik
- Lampiran 5 : Lembar Opini Badan Pemeriksa Keuangan
- Lampiran 6 : Permohonan Ijin Penelitian dan wawancara
- Lampiran 7 : Surat ijin dan rekomendasi dari Dekan
- Lampiran 8 : Daftar Akronim yang sering muncul dalam skripsi
- Lampiran 9 : List Wawancara Pra Penelitian
- Lampiran 10 : List wawancara penelitian
- Lampiran 11 : Surat keterangan Magang di BPK RI-Perwakilan DIY
- Lampiran 12 : Struktur Organisasi BPK RI-Perwakilan DIY

BAB 1

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Tata kelola penyelenggaraan pemerintahan yang baik dalam suatu negara merupakan suatu kebutuhan mutlak. Pemerintah wajib menerapkan kaidah-kaidah yang tepat dalam menjalankan roda pemerintahan, termasuk di dalamnya kaidah-kaidah dalam bidang pengelolaan keuangan negara yang diwujudkan dalam bentuk penerapan prinsip *good governance*. Dalam rangka mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik itulah, pemerintah Republik Indonesia melakukan reformasi di bidang pengelolaan keuangan negara.

Pengelolaan keuangan negara merupakan suatu kegiatan yang akan mempengaruhi peningkatan kesejahteraan rakyat yang adil dan makmur sebagaimana diamanatkan dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Untuk mencapai hal tersebut maka diperlukan suatu peran lembaga pemeriksa yang bebas, mandiri dan profesional untuk menciptakan pemerintahan yang bersih dari korupsi, kolusi, dan nepotisme dalam pengelolaan keuangan negara. Oleh sebab itu Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23E mengamanatkan dibentuknya suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri untuk melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara yakni BPK (Badan Pemeriksa Keuangan).

BPK merupakan lembaga tinggi negara yang bertugas untuk memelihara transparansi dan akuntabilitas seluruh aspek keuangan negara dengan melakukan pemeriksaan terhadap semua asal usul dan besarnya penerimaan negara dari manapun sumbernya dan dimana uang negara itu disimpan. BPK sekaligus bertugas untuk memeriksa untuk apa uang negara tersebut dipergunakan (Anwar Nasution, 2007:1). Dengan demikian BPK merupakan suatu institusi yang dipercaya dapat mewujudkan *good corporate and good governance* dengan tugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank

Indonesia, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara.

Tujuan daripada pemeriksaan BPK tersebut adalah untuk memperbaiki tata kelola keuangan negara agar transparan dan tercipta akuntabilitas. “Sebab ketika suatu kekuasaan (*power*) yang tidak diikuti dengan akuntabilitas (*accountability*) akan mengakibatkan terjadinya korupsi” (Sjahrudin Rasul, 2008: 63). Karenanya Pengelolaan keuangan negara perlu mendapat kontrol dan pengawasan terkait bagaimana uang tersebut digunakan supaya tidak terjadi penyimpangan penggunaan uang negara, baik dengan untuk tujuan memperkaya diri sendiri atau karena sekedar salah urus yang berpotensi terjadinya tindak pidana korupsi.

Praktik korupsi sudah berlangsung lama, sejak zaman Mesir kuno, Babilonia, Roma sampai abad pertengahan hingga sekarang. Di Indonesia sendiri, korupsi sudah ada sejak zaman kerajaan. Korupsi ini didominasi oleh pemegang kekuasaan beserta sanak saudaranya. Hal ini disebabkan karena pada saat itu terbatasnya kewenangan dan regulasi menyebabkan segala sesuatu terpusat pada keputusan raja. “Akibatnya korupsi ditingkat pamong terbawah (lurah atau demang sebagai pemungut upeti dan pajak) terjadi dengan cara menyunat upeti dan pajak karena belum adanya pengawasan dan pengaturan mengenai besarnya pajak dan upeti yang harus diberikan kepada raja” (O.C Kaligis, 2008:6).

Berdasarkan fakta sejarah tersebut, ungkapan yang dibuat Lord Action yang menghubungkan antara korupsi dengan kekuasaan yakni “*power tends to corrupt and absolute power corrupt absolutely*” terbukti adanya, bahwa “kekuasaan cenderung untuk korupsi dan kekuasaan yang absolut cenderung korupsi absolute” (Ermansjah Djaja, 2008: 1). Dari pendapat tersebut maka dapat disimpulkan sebagian besar korupsi merupakan kejahatan kerah putih atau “*white-collar crime*”. Istilah “*White-collar crime*” sendiri dipakai pertama kali oleh Sutherland, seorang ahli sosiologi, pada tahun 1939 ketika ia memberi ceramah kepada *American Sociological Society*. Ia mendefinisikan “*white-collar crime*” sebagai “*approximately as a crime committed by a person of respectability and high social status in the course of his occupation*” (Edi Setiadi & Rena Yulia, 2010: 57). Dari definisi tersebut terlihat bahwa Sutherland memberikan perhatian

kepada kedudukan sosial dari pelaku “*white-collar crime*” dan kesempatan tertentu yang ada pada suatu posisi dari sebuah pekerjaan. Oleh karena itu, tak heran jika korupsi di Indonesia terjadi dan dilakukan oleh oknum-oknum pemerintah yang menyalahgunakan kesempatan, jabatan serta kedudukannya di dalam kursi pemerintahan.

Berdasarkan hasil survey dari *Transparency International Organization*, Indonesia merupakan salah satu negara paling korup di dunia dengan nilai Indeks Persepsi Korupsi (IPK) tahun 2005 adalah 2,2 (nilai nol sangat korup dan nilai 10 sangat bersih) yaitu jatuh pada urutan ke-137 dari 159 negara (Syamsa Ardisasmita, 2006: 1). Selanjutnya, *The Political and Economic Risk Consultancy Ltd* (PERC) pada tahun 2005 terhadap 900 ekspatriat di Asia sebagai responden, juga menyatakan bahwa Indonesia menduduki peringkat pertama sebagai negara terkorup se-Asia (Syamsa Ardisasmita, 2006: 2). Hal ini membawa dampak tersendiri bagi segi perekonomian negara seperti krisis ekonomi berkepanjangan, pembangunan dan perkembangan kegiatan usaha terhambat, penderitaan dimana-mana, dan ketidakpastian akan masa depan (Indung Wijayanto, 2008: 3).

Pemerintah sejauh ini telah berupaya semaksimal mungkin dalam penanggulangan tindak pidana korupsi baik melalui pembentukan berbagai peraturan dan regulasi perundang-undangan seperti Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Pemerintahan yang Bersih dan Bebas dari KKN; Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Undang-Undang ini menggantikan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 1971 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi); dan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Sjahrudin Rasul, 2008: 62) maupun melalui pembentukan berbagai tim dan komisi seperti Tim Tastipikor (Koordinasi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi) berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 11 Tahun 2005, Penyusunan Rencana Aksi Nasional (RAN) Pemberantasan Korupsi, serta pula pembentukan Satuan Tugas Pemberantasan Mafia Hukum (T. Gayus Lumbun, 2011: 175).

Upaya-upaya tersebut sayangnnya belum memperlihatkan hasil yang maksimal karena secara empiris penegakan hukum terhadap tindak pidana korupsi memang tidaklah mudah. “Adanya kendala nonteknis seperti intervensi politik maupun kendala teknis seperti sulitnya menemukan alat-alat bukti dan sulitnya membuktikan adanya kerugian keuangan negara membuat pelaku tindak pidana korupsi sulit dijangkau oleh hukum” (Nyoman Serikat Putra, 2008: 69).

Berbicara mengenai korupsi, maka hal ini tidak dapat lepas dari dua aspek yakni aspek formil dan aspek materiil. Salah satu aspek formil yang penting dalam penegakan hukum di bidang tindak pidana korupsi adalah mengenai mekanisme pemeriksaan. Titik berat pemeriksaan dalam tindak pidana korupsi ialah menekankan pada pemeriksaan dari sisi keuangan negara yang dirugikan, sebab salah satu unsur yang mendasar dalam tindak pidana korupsi adalah adanya kerugian keuangan negara (Komisi Hukum Nasional: <http://www.komishukum.go.id>).

Penjelasan Pasal 32 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi memberikan pengertian yang dimaksud kerugian keuangan negara adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk. Adapun siapa instansi yang berwenang tidak dijelaskan lebih rinci lagi. Namun demikian, mengacu pada beberapa ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, maka sekurang-kurangnya terdapat tiga instansi yang berwenang, yaitu BPK, BPKP dan Inspektorat pusat dan daerah.

Sebagai pemegang kekuasaan eksaminatif dan lembaga negara yang independen, BPK perlu mengoptimalkan perannya guna meminimalisir terjadinya kerugian negara yang berpotensi terjadinya tindak pidana korupsi di Indonesia. Oleh karenanya berdasarkan amanat dari Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, BPK diberi kewenangan untuk mengungkap, menilai, dan/atau menetapkan nilai kerugian negara/daerah. Pengungkapan, penilaian dan penetapan kerugian negara/daerah oleh BPK ini dilakukan dengan cara melakukan pemeriksaan kepada suatu entitas. Adapun Jenis-jenis pemeriksaan yang dilakukan BPK meliputi, *commit to user* Pertama, pemeriksaan keuangan,

dalam rangka memberikan pernyataan pendapat tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. *Kedua*, pemeriksaan kinerja meliputi aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas program dalam kegiatan pemerintah. *Ketiga*, pemeriksaan dengan tujuan tertentu, yang dilakukan dengan tujuan khusus. Di luar pemeriksaan keuangan dan kinerja, mencakup juga pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas permintaan (*audit on call*) (Andy Akbar Krisnady, 2011: Ed 01 – Vol. I/1).

Lebih dari itu, berdasarkan Pasal 13 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 menjelaskan bahwa pemeriksa yang dalam hal ini BPK dapat melaksanakan pemeriksaan investigatif guna mengungkap adanya indikasi kerugian negara/daerah dan/atau unsur pidana. Hasil dari Pemeriksaan BPK tersebut untuk selanjutnya dituangkan dalam sebuah Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang meliputi, (1) Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini, (2) Laporan hasil pemeriksaan atas kinerja memuat temuan, kesimpulan, dan rekomendasi. (3) Laporan hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu memuat kesimpulan. Serta terdapat tanggapan pejabat pemerintah yang bertanggung jawab atas temuan, kesimpulan, dan rekomendasi pemeriksa yang dimuat atau dilampirkan pada Laporan Hasil Pemeriksaan (Pasal 16 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004).

Mencermati berbagai laporan hasil pemeriksaan yang dibuat oleh BPK, terdapat banyak sekali temuan-temuan yang berindikasi merugikan keuangan negara. Hal ini nampak dari berbagai catatan yang diberikan BPK terhadap laporan keuangan suatu entitas yang tertuang dalam LHP. Beberapa catatan pemeriksaan yang terdapat di dalam LHP BPK dapat meliputi (i) laporan belum disahkan, (ii) laporan belum diterima, (iii) laporan tidak sesuai peruntukannya, (iv) laporan tidak sesuai ketentuan, (v) laporan tidak dapat diyakini kebenaran /kewajarannya (vi) adanya pemborosan keuangan dalam laporan keuangan.

Berangkat dari fakta dilapangan penulis menemukan adanya Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan yang diberi opini “Wajar Dengan Pengecualian”. Didalam laporan tersebut, BPK juga memberikan catatan bahwa

terdapat hal-hal yang tidak dapat diyakini kewajarannya. Catatan mengenai “Tidak dapat Diyakini Kewajarannya” ini secara terminologi memberikan asumsi bahwa terdapat hal berkenaan dengan Laporan Keuangan yang dikategorikan “bermasalah”. Sehingga permasalahan yang dikategorikan sebagai ketidakwajaran dalam suatu laporan keuangan perlu ditelaah lebih dalam mengingat pentingnya sebuah laporan keuangan sangat berpengaruh terhadap posisi keuangan. Sebab keuangan yang dikelola dengan tidak benar akan berpotensi memunculkan suatu penyimpangan terhadap posisi keuangan itu sendiri.

Berlatar belakang dari uraian di atas, akhirnya penulis tertarik untuk mengkajinya dalam sebuah penulisan hukum yang berjudul: **“KAJIAN HUKUM PIDANA TERHADAP LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN (LHP) BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) YANG “TIDAK DAPAT DIYAKINI KEWAJARANNYA” DAN BERPOTENSI SEBAGAI TINDAK PIDANA KORUPSI (STUDI KASUS DI BPK-RI PERWAKILAN PROVINSI DIY)”**.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan sebelumnya, penulis merumuskan permasalahan untuk dikaji lebih rinci. Adapun beberapa permasalahan yang akan dibahas dalam penelitian ini yaitu:

1. Bagaimanakah kajian hukum pidana terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan yang dinilai BPK tidak dapat diyakini kewajarannya?
2. Apakah hasil pemeriksaan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul yang dinilai BPK “Tidak Dapat Diyakini Kewajarannya” merupakan tindak pidana korupsi?

C. Tujuan Penelitian

Dalam penelitian ini penulis memiliki tujuan yang hendak dicapai, adapun tujuan tersebut meliputi tujuan objektif dan tujuan subjektif :

commit to user

1. Tujuan Objektif
 - a. Mengetahui kajian hukum pidana terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan yang dinilai BPK tidak dapat diyakini kewajarannya.
 - b. Mengetahui Hasil Pemeriksaan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan yang tidak dapat diyakini kewajarannya merupakan Tindak pidana korupsi atau bukan.
2. Tujuan Subjektif
 - a. Untuk memperoleh data dan informasi mengenai Laporan Hasil Pemeriksaan sebagai hasil penelitian guna menjawab permasalahan dalam menyusun suatu penulisan dan penelitian hukum.
 - b. Untuk menambah pengetahuan, wawasan dan pengalaman penulis dalam mengkaji suatu permasalahan di bidang hukum khususnya hukum pidana.
 - c. Untuk menambah khasanah ilmu pengetahuan dan wawasan penulis terhadap perkembangan hukum, terutama terkait Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan yang oleh BPK dinilai tidak dapat diyakini kewajarannya.

D. Manfaat Penelitian

Nilai dari suatu penelitian dapat di lihat dari manfaat yang diperoleh. Adapun manfaat yang dapat diperoleh dari penelitian hukum ini meliputi:

1. Manfaat Teoritis
 - a. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memperkaya referensi dan literatur dalam dunia kepustakaan tentang Kajian Hukum Pidana terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang berpotensi sebagai Tindak Pidana Korupsi.
 - b. Hasil penelitian ini diharapkan memberikan sumbangan pemikiran bagi pengembangan ilmu hukum khususnya hukum pidana.
 - c. Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai acuan terhadap penelitian-penelitian sejenis untuk tahap berikutnya.

2. Manfaat Praktis

- a. Mengembangkan pola pikir, penalaran dan pengetahuan bagi penulis dalam menyusun suatu penulisan hukum.
- b. Sebagai salah satu syarat dalam meraih gelar Sarjana Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret Surakarta.

E. Metode Penelitian

Secara etimologis, metode berasal dari kata “*met*” dan “*hodes*” yang artinya melalui. Sedangkan istilah “*metode*” adalah jalan atau cara yang harus ditempuh untuk mencapai suatu tujuan. Sehingga hal-hal penting yang terdapat dalam sebuah metode adalah cara melakukan sesuatu dan rencana dalam pelaksanaan (Indah F: <http://carapedia.com>).

Penelitian hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah yang berdasarkan pada metode, sistematika dan pemikiran tertentu yang bertujuan untuk mempelajari sesuatu atau beberapa gejala hukum tertentu dengan menganalisisnya, kecuali itu, maka juga diadakan pemeriksaan yang mendalam terhadap fakta hukum tersebut, untuk kemudian mengusahakan suatu pemecahan atas permasalahan-permasalahan yang timbul dalam gejala yang bersangkutan (Soerjono Soekanto, 2010: 43). Sehubungan dengan hal tersebut, metode yang akan digunakan penulis dalam melakukan penelitian adalah:

1. Jenis Penelitian

Penelitian yang dilaksanakan penulis termasuk dalam jenis penelitian hukum sosiologis atau empiris. Pada penelitian hukum empiris, maka yang diteliti pada awalnya adalah data sekunder, kemudian dilanjutkan dengan penelitian pada data primer di lapangan, atau terhadap masyarakat (Soerjono Soekanto, 2010: 52).

Pada penelitian hukum ini penulis meneliti tentang Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul Tahun Anggaran 2009 yang oleh BPK-RI perwakilan Provinsi DIY dinilai tidak dapat diyakini kewajarannya sehingga dapat berpotensi sebagai tindak pidana korupsi.

2. Sifat Penelitian

Dilihat dari sifatnya penelitian yang penulis susun termasuk penelitian yang bersifat deskriptif. Sifat penelitian secara deskriptif dimaksudkan untuk memberikan data yang seteliti mungkin tentang manusia, keadaan atau gejala-gejala lainnya, terutama untuk mempertegas hipotesa-hipotesa, agar dapat membantu didalam memperkuat teori-teori lama, atau didalam kerangka menyusun teori-teori baru (Soerjono Soekanto, 2010: 10). Dalam penulisan hukum ini, penulis memaparkan mengenai opini BPK terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul Tahun Anggaran 2009 yang diberi catatan tidak dapat diyakini kewajarannya.

3. Pendekatan Penelitian

Pendekatan Penelitian yang digunakan penulis dalam penulisan hukum ini menggunakan pendekatan kualitatif. Adapun pendekatan penelitian kualitatif merupakan tata cara penelitian yang menghasilkan data deskriptif mengenai apa yang dinyatakan oleh responden secara tertulis atau lisan dan perilaku yang nyata, yang diteliti dan dipelajari sebagai sesuatu yang utuh (Soerjono Soekanto, 2010: 250). Dalam hal ini penulis tidaklah semata-mata bertujuan untuk mengungkapkan kebenaran belaka, akan tetapi untuk memahami kebenaran tersebut.

4. Lokasi Penelitian

Untuk melengkapi data penelitian penulis mengambil lokasi penelitian di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi DIY yang beralamat di jalan HOS Cokroaminoto Nomor 52 Yogyakarta. Penulis mengambil lokasi penelitian di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi DIY karena sesuai dengan tempat magang penulis dan disana terdapat Laporan Hasil Pemeriksaan yang dinilai BPK “Tidak Dapat Diyakini Kewajarannya” yang menjadi objek kajian penulis.

5. Jenis Data

Secara umum dalam penelitian dibedakan antara data yang diperoleh secara langsung dari masyarakat dan dari bahan pustaka. Data yang diperoleh

langsung dari masyarakat dinamakan data primer, sedangkan data yang diperoleh dari bahan-bahan kepustakaan ialah data sekunder (Soerjono Soekanto, 2010: 51). Jenis data yang digunakan penulis dalam menyusun penelitian hukum ini adalah:

a. Data Primer

Data Primer merupakan keterangan atau fakta yang diperoleh secara langsung dari penelitian di lapangan. Dalam penelitian ini data primer merupakan wawancara langsung di lokasi penelitian. Adapun data tentang penelitian ini diperoleh dari BPK-RI Perwakilan Provinsi DIY.

b. Data Sekunder

Data sekunder merupakan keterangan atau fakta yang tidak diperoleh secara langsung tetapi melalui penelitian kepustakaan yang menunjang data primer. Sumber data sekunder dalam penelitian ini didapat melalui studi kepustakaan, misalnya dengan menelaah instrumen hukum dalam bentuk peraturan perundang-undangan seperti Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Undang-Undang tentang BPK, buku-buku yang berkaitan dengan hukum pidana, kelembagaan BPK, Tindak pidana korupsi dan buku-buku tentang auditing dan keuangan negara.

6. Sumber Data

Sumber data merupakan tempat ditemukannya data. Sumber data yang digunakan dalam penulisan ini adalah :

a. Sumber Data Primer

Sumber data primer merupakan sumber data yang diperoleh langsung di lokasi penelitian melalui wawancara langsung dan terpimpin kepada perwakilan BPK yang menjadi narasumber. Adapun permasalahan yang diteliti berupa data-data terkait Laporan Hasil Pemeriksaan BPK, fakta atau keterangan mengenai dasar-dasar pemberian opini oleh BPK terhadap LHP atas Laporan Keuangan, faktor-faktor yang mempengaruhi hasil pemeriksaan, serta permasalahan hukum dalam Laporan Hasil Pemeriksaan BPK, dan lain sebagainya.

b. Sumber Data Sekunder

Sumber data sekunder adalah sumber data yang diperoleh tidak secara langsung dari lapangan melainkan dari bahan dokumen, peraturan perundang-undangan, laporan, arsip, literatur, dan hasil penelitian lainnya yang mendukung sumber data primer. Sumber data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah :

1) Bahan hukum primer

Merupakan bahan hukum yang didapat dari peraturan perundang-undangan, yaitu :

- a) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b) Kitab Undang- Undang Hukum Pidana (KUHP);
- c) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi;
- d) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- e) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara;
- f) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara;
- g) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan;

2) Bahan Hukum sekunder

Merupakan bahan hukum yang erat hubungannya dengan bahan hukum primer dan dapat membantu dan memahami dan menganalisis bahan hukum primer yang terdiri dari :

- a) Jurnal dan/atau Makalah
- b) Buku ilmiah di bidang hukum

3) Bahan Hukum Tersier

Merupakan bahan hukum yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder (Soerjono

Soekanto, 2010: 52). Bahan hukum tersier ini meliputi Majalah/Surat kabar, Internet (*Cyber Media*), maupun ensiklopedia.

7. Teknik Pengumpulan Data

Adapun teknik pengumpulan data yang akan dipergunakan oleh penulis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

a. Wawancara

Untuk mendapatkan data primer adalah dengan cara wawancara langsung, yakni melakukan tanya jawab dengan pihak yang terkait dalam penelitian ini yaitu pihak-pihak yang berkompeten, dalam hal ini dilakukan dengan Ibu Christina S.H., M.M. dan Ibu Sekar, S.H. selaku pegawai BPK bagian Unit Jaringan Dokumentasi dan Informasi Hukum (UJDIH) yang juga biasanya menjadi bagian dari Tim Auditor BPK RI Perwakilan Provinsi DIY dalam melakukan pemeriksaan.

b. Studi Kepustakaan

Untuk memperoleh data sekunder adalah dengan studi kepustakaan tentang Tinjauan hukum pidana terhadap LHP BPK yang tidak dapat diyakini kewajarannya dan berpotensi sebagai tindak pidana korupsi. Studi pustaka ini dilakukan penulis di Perpustakaan BPK-RI Perwakilan Provinsi DIY, Perpustakaan Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret, Perpustakaan Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Perpustakaan Pusat Universitas Sebelas Maret, dan Perpustakaan Daerah Temanggung.

8. Teknik Analisis Data

Analisis data merupakan proses pengorganisasian dan pengurutan data dalam pola, kategori dan uraian dasar, sehingga akan ditemukan tema dan dapat dirumuskan hipotesis kerja seperti yang disarankan oleh data (Lexy J Maleong, 2002: 103).

Teknik analisa data yang digunakan oleh penulis ialah model analisis interaktif (*Interactive Model of Analysis*). Teknik model analisis interaktif adalah suatu teknik analisa data yang melalui tiga alur komponen pengumpulan data, yaitu:

commit to user

a. Reduksi Data

Kegiatan ini merupakan proses seleksi, pemfokusan, dan penyederhanaan data pada penelitian. Data yang telah teridentifikasi tersebut lebih memudahkan dalam penyusunan. Dalam proses ini data-data yang telah didapatkan dari hasil wawancara kemudian diseleksi menjadi lebih sempit lagi sesuai dengan permasalahan yang akan diteliti, yaitu mengenai Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Kabupaten Bantul Tahun Anggaran 2009 yang diberi opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dan tidak dapat diyakini kewajarannya serta berpotensi sebagai tindak pidana korupsi.

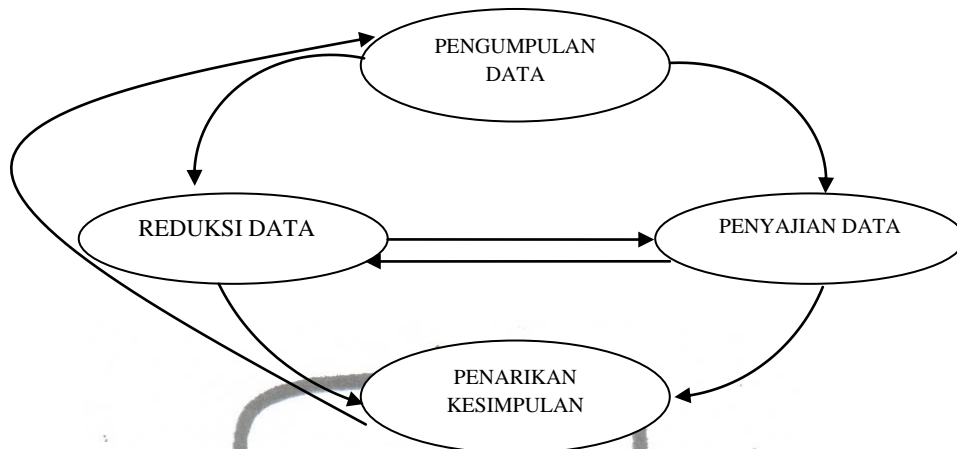
b. Penyajian Data

Dalam penyajian data ini, data-data yang telah diseleksi menjadi lebih sempit lagi dari hasil wawancara sesuai dengan permasalahan yang diteliti kemudian disajikan dalam sebuah uraian deskriptif, yaitu uraian hasil penelitian yang menggambarkan keadaan yang sebenarnya terjadi di lapangan.

c. Penarikan Kesimpulan

Setelah memahami arti dari berbagai hal yang meliputi pencatatan-pencatatan peraturan, pernyataan-pernyataan, konfigurasi-konfigurasi yang mungkin, alur sebab-akibat, selanjutnya peneliti akan menarik suatu kesimpulan (HB. Sutopo, 2010: 37). Dalam penelitian ini, setelah data-data tersebut diseleksi menjadi lingkup yang lebih sempit lagi sesuai dengan permasalahan yang diteliti dan telah disajikan dalam bentuk uraian-uraian deskriptif, maka dari uraian-uraian tersebut peneliti menarik kesimpulan dari permasalahan yang diteliti.

Untuk lebih memudahkan mempelajari konsep analisis interaksi penelitian ini maka dibuat bagan sebagai berikut:



Gambar. 1 *Interactive Model of Analysis*

Dengan memperhatikan gambar tersebut, maka prosesnya dapat dilihat secara jelas bahwa pada waktu pengumpulan data, peneliti membuat reduksi data dan sajian data. Artinya, data yang berupa catatan lapangan yang terdiri dari bagian deskripsi dan refleksinya adalah data yang telah digali dan dicatat. Dari dua bagian data tersebut, peneliti menyusun rumusan pengertiannya secara singkat, berupa pokok-pokok temuan yang penting dalam arti inti pemahaman segala peristiwa yang dikaji, yang disebut reduksi data. Kemudian dilakukan penyusunan sajian data yang berupa cerita sistematis dan logis supaya makna peristiwanya menjadi lebih jelas dipahami. Dari sajian data tersebut dilakukan penarikan simpulan (sementara) dilanjutkan dengan verifikasi.

Reduksi dan sajian data harus disusun pada waktu peneliti sudah mendapatkan unit data dari sejumlah unit yang diperlukan dalam penelitian. Pada waktu pengumpulan data telah berakhir, peneliti mulai melakukan usaha dalam bentuk pembahasan (diskusi) untuk menarik simpulan dan verifikasinya berdasarkan semua hal yang terdapat dalam reduksi maupun sajian datanya.

F. Sistematika Penulisan

BAB I : PENDAHULUAN

Dalam bab ini diuraikan pendahuluan yang terdiri dari latar belakang masalah, perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, metode penelitian dan sistematika penulisan hukum yang saling berkesinambungan.

BAB II : TINJAUAN PUSTAKA

Dalam Bab ini diuraikan tentang kerangka teori dan kerangka pemikiran. Kerangka teori meliputi tinjauan tentang Hukum Pidana, Tinjauan tentang tindak pidana korupsi, Tinjauan tentang keuangan negara, Tinjauan tentang BPK.

BAB III: HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bab ketiga berisi tentang pokok-pokok permasalahan yang ingin diungkap berdasarkan rumusan masalah yaitu berupa Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK yang tidak dapat diyakini kewajarannya dan berpotensi sebagai tindak pidana korupsi, khususnya LHP atas Laporan Keuangan Kabupaten Bantul Tahun Anggaran 2009.

BAB IV : PENUTUP

Bab ini merupakan akhir dari penelitian ini yang berisikan simpulan-simpulan yang diambil berdasarkan hasil penelitian dan saran-saran sebagai tindak lanjut dari simpulan tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Kerangka Teori

1. Tinjauan Umum Tentang Hukum Pidana

a. Pengertian Hukum

Hukum merupakan suatu kata yang memiliki bermacam-macam definisi. Secara Etimologi kata “Hukum” sering disamakan dengan *Law* (inggris) dan *recht* (belanda) yang berasal dari bahasa arab yakni *Akhkam* yang artinya segala hukum, Undang-Undang atau peraturan yang dihasilkan dari proses musyawarah para wakil rakyat. Sedangkan menurut Wasis SP dalam Modul Hukum dan Etika Penyiaran, dalam konteks kedaulatan kata *hakim-iyah* diartikan sebagai kedaulatan hukum sebagai kekuasaan tertinggi (Afdal Makkuraga Putra, 2012: 3).

Menurut pendapat Wirjono Prodjodikoro, “Hukum merupakan rangkaian peraturan-peraturan mengenai tingkah laku orang-orang sebagai anggota masyarakat, sedangkan satu-satunya tujuan dari hukum ialah mengadakan keselamatan, kebahagiaan dan tata tertib dalam masyarakat” (Wirjono Prodjodikoro, 2002: 14).

Menurut E.M Mayers dalam bukunya “*De algemene begrippen van het burgerlijk rech*” menyatakan bahwa (R. Soeroso, 2009: 38): “Hukum ialah semua aturan yang mengandung pertimbangan kesusilaan yang ditunjukan kepada tingkah laku manusia dalam masyarakat dan menjadi pedoman bagi penguasa-penguasa negara dalam melakukan tugasnya.”

Sedangkan Karl Max mendefinisikan “hukum sebagai suatu pencerminan dari hubungan hukum ekonomis dalam masyarakat pada suatu tahap perkembangan tertentu”. (Anonim: <http://kisaranku.blogspot.com>). Van Kan juga mencoba mendefinisikan hukum dalam bukunya *Inleiding tot de Rechtswetenschap* sebagai berikut : “Hukum

adalah keseluruhan aturan hidup yang bersifat memaksa untuk melindungi kepentingan manusia di dalam masyarakat” (R. Soeroso, 2009: 27).

Sehingga, R. Soeroso dalam bukunya yang berjudul Pengantar Ilmu Hukum menyimpulkan bahwa *definisi* Hukum adalah himpunan peraturan yang dibuat oleh yang berwenang dengan tujuan untuk mengatur tata kehidupan bermasyarakat yang mempunyai ciri memerintah dan melarang serta mempunyai sifat memaksa dengan menjatuhkan sanksi hukuman bagi yang melanggarnya.

b. Pengertian Hukum Pidana

Pengertian Hukum Pidana dapat dikategorikan melalui dua cara yaitu secara objektif yang biasa disebut *ius Poenale* dan secara subjektif atau biasa disebut *ius poeniendi*.

Pengertian Hukum Pidana secara objektif (*Ius Poenale*) meliputi (Zaenal Abidin Farid, 2007: 1) :

- 1) Perintah dan larangan, yang atas pelanggaran atau pengabaian telah ditetapkan sanksi terlebih dahulu oleh badan-badan negara yang berwenang; peraturan-peraturan yang harus ditaati dan diindahkan oleh setiap orang;
- 2) Ketentuan-ketentuan yang menetapkan dengan cara apa atau alat apa dapat diadakan reaksi terhadap pelanggaran peraturan-peraturan itu (hukum sanksi);
- 3) Kaidah-kaidah yang menentukan ruang lingkup berlakunya peraturan-peraturan itu pada waktu dan diwilayah negara tersebut.

Sedangkan dalam arti subjektif yang lazim pula disebut *Ius puniendi*. Menurut Hazawinkel-Suringa yang disitir dari buku yang berjudul Hukum Pidana 1 karangan Zainal Abidin Farid menyatakan bahwa *ius puniendi* yaitu peraturan hukum yang menetapkan tentang penyidikan lanjutan, penuntutan, penjatuhan dan pelaksanaan pidana.

Sementara menurut beberapa ahli hukum, hukum Pidana didefinisikan sebagai berikut :

1) W.L.G. Lemaire

Hukum pidana itu terdiri dari norma-norma yang berisi keharusan-keharusan dan larangan-larangan yang (oleh pembentuk undang-undang) telah dikaitkan dengan suatu sanksi berupa hukuman, yakni suatu penderitaan yang bersifat khusus.

2) Pompe

Hukum pidana adalah semua aturan-aturan hukum yang menentukan terhadap perbuatan-perbuatan apa seharusnya dijatuhi pidana dan apakah macamnya pidana itu.

3) Simons

Hukum Pidana adalah kesemuanya perintah-perintah dan larangan-larangan yang diadakan oleh negara dan yang diancam dengan suatu nestapa (pidana) barangsiapa yang tidak mentaatinya, kesemuanya aturan-aturan yg menentukan syarat-syarat bagi akibat hukum itu dan kesemuanya aturan-aturan untuk mengadakan (menjatuhi) dan menjalankan pidana tersebut. (Wirjono Projodikoro, 2002 : 1).

Menurut E.Y. Kanter dan S.R. Sianturi, bahwa hukum pidana adapatpun yang tidak dibuat oleh negara atau *political authority* masih mendapat tempat dalam pengertian hukum pidana (E.Y. Kanter dan S.R. Sianturi, 1998: 15-16). Hukum pidana adalah peraturan hukum mengenai pidana yaitu hal yang oleh instansi yang berkuasa dilimpahkan kepada oknum sebagai hal yang tidak dirasakan dan juga hal yang tidak sehari-hari dilimpahkan yang alasan dilimpahkan pidana ini ada hubungannya dengan suatu keadaan yang didalamnya oknum yang bersangkutan bertindak kurang baik (Wirjono Projodikoro, 2002 : 1).

c. Pembagian Hukum Pidana

Berdasarkan teori dan ilmu pengetahuan, hukum pidana dibagi lagi menjadi beberapa bagian yang meliputi : (Adami Chazawi, 2002: 3)

commit to user

1) Hukum Pidana dalam Arti Objektif dan Hukum Pidana dalam Arti Subjektif (Menurut Simons).

a) Arti Objektif

Hukum pidana dalam arti objektif juga disebut *ius poenalle* yaitu sejumlah peraturan yang mengandung laranga-larangan atau keharusan-keharusan terhadap pelanggarannya diancam dengan hukuman. *Ius poenale* ini dapat dibagi menjadi hukum pidana materiil dan hukum pidana formil (Martiman Prodjohamidjojo, 1997: 6).

b) Arti Subjektif

Hukum pidana dalam arti subjektif disebut *ius puniendi*, yaitu sejumlah peraturan yang mengatur hak negara untuk menghukum seseorang yang melakukan perbuatan yang dilarang. Hak negara untuk menghukum, berujud (Martiman Prodjohamidjojo, 1997: 7) :

- (1) Hak untuk mengancam perbuatan-perbuatan dengan hukuman yang dimiliki oleh negara;
- (2) Hak untuk menjatuhkan hukuman;
- (3) Hak untuk melaksanakan hukuman.

2) Hukum Pidana Materiil dan Hukum Pidana Formil :

- a) Hukum pidana materiil yaitu semua ketentuan dan peraturan yang menunjukkan tentang tindakan-tindakan yang mana adalah merupakan tindakan-tindakan yang dapat dihukum, siapakah orangnya yang dapat dipertanggungjawabkan terhadap tindakan-tindakan tersebut dan hukuman yang bagaimana yang dapat dijatuhkan terhadap orang tersebut, disebut juga dengan hukum pidana yang abstrak (Lamintang, 2007: 11).
- b) Hukum pidana formil memuat peraturan-peraturan yang mengatur tentang bagaimana caranya hukum pidana yang bersifat abstrak itu harus diberlakukan secara konkrit. Biasanya orang menyebut

commit to user

jenis hukum pidana ini sebagai hukum acara pidana (Lamintang, 2007: 11).

- 3) Hukum Pidana yang Dikodifikasikan (*gecodificeerd*) dan Hukum Pidana yang Tidak Dikodifikasikan (*niet gecodificeerd*)
 - a) Hukum pidana yang dikodifikasikan misalnya adalah Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Militer, dan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP).
 - b) Hukum pidana yang tidak dikodifikasikan misalnya berbagai ketentuan pidana yang tersebar di luar KUHP, seperti Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 *juncto* Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi), Undang-Undang Darurat Nomor 7 Tahun 1955 tentang Tindak Pidana Ekonomi, Undang-Undang Darurat Nomor 12 Tahun 1951 tentang Senjata Api dan Bahan Peledak, Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1998 tentang Kemerdekaan Menyampaikan Pendapat di Muka Umum, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1999 tentang Perlindungan Konsumen, Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2007 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Perdagangan Orang.
- 4) Hukum Pidana Umum (*algemeen strafrecht*) dan hukum pidana khusus (*bijzonder strafrecht*)
 - a) Hukum Pidana Umum

Van Hattum dalam (P.A.F.Lamintang, 1997: 12) menyebutkan bahwa hukum pidana umum adalah hukum pidana yang dengan sengaja telah dibentuk untuk diberlakukan bagi setiap orang (umum).
 - b) Hukum pidana khusus adalah hukum pidana yang dengan sengaja telah dibentuk untuk diberlakukan bagi orang-orang tertentu saja misalnya bagi anggota angkatan bersenjata, ataupun merupakan

hukum pidana yang mengatur tindak pidana tertentu saja misalnya tindak pidana fiskal (Lamintang, 1997: 12).

5) Hukum Pidana Tertulis dan Tidak Tertulis

Hukum adat yang beraneka ragam di Indonesia masih diakui berlaku sepanjang tidak bertentangan dengan Pancasila. Hukum adat pada umumnya tidak tertulis. Menurut Wirjono, tidak ada hukum adat kebiasaan (*gewoonterecht*) dalam rangkaian hukum pidana. Ini resminya menurut Pasal 1 KUHP, tetapi sekiranya di desa-desa daerah pedalaman di Indonesia ada sisa-sisa dari peraturan kepidanaan yang berdasar atas kebiasaan. Dengan demikian sistem hukum pidana di Indonesia mengenal adanya hukum pidana tertulis sebagai diamanatkan di dalam Pasal 1 KUHP, akan tetapi dengan tidak mengesampingkan asas legalitas dikenal juga hukum pidana tidak tertulis sebagai akibat dari masih diakuinya hukum yang hidup di dalam masyarakat yaitu yang berupa hukum adat.

d. Sifat Hukum Pidana

Hukum pidana itu bersifat hukum publik, yaitu hukum yang mengatur hubungan antara individu dengan suatu masyarakat hukum umum, yakni negara atau daerah-daerah dalam negara. (Lamintang, 1997: 14). Sifatnya sebagai hukum publik dapat terlihat dari kenyataan-kenyataan sebagai berikut :

- 1) Sifatnya yang dapat di hukum dari seseorang yang telah melakukan suatu tindak pidana itu tetap ada, walaupun tindakannya itu telah mendapat persetujuan terlebih dahulu dari korbannya.
- 2) Bahwa penuntut umum menurut hukum pidana tidak digantungkan pada keinginan dari orang yang telah dirugikan oleh suatu tindak pidana yang telah dilakukan orang lain.

e. Asas-Asas Hukum Pidana

- 1) Menurut Waktu Berlakunya
 - a) Asas Legalitas (Moeljatno, 2000: 23)

commit to user

Nullum delictum nulla poena sine praevia lege poenale yaitu tidak ada perbuatan yang dilarang dan diancam dengan pidana jika tidak ditentukan terlebih dahulu dalam perundang-undangan. Terdapat dalam Pasal 1 Ayat (1) KUHP.

b) Asas Retroaktif (Lamintang, 1997: 155)

Apabila terjadi perubahan dalam perundang-undangan setelah saat tindakan itu dilakukan maka diberlakukan ketentuan yang menguntungkan bagi terdakwa (Pasal 1 Ayat (2) KUHP).

2) Menurut Tempat

a) Asas Teritorial

Diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yaitu dalam Pasal 2 KUHP yang menyatakan “Ketentuan pidana dalam perundang-undangan Indonesia diterapkan bagi setiap orang yang melakukan suatu tindak pidana di Indonesia”.

b) Asas Personal Aktif (Nasional)

Undang-Undang Pidana suatu negara tetap dapat diberlakukan terhadap warga negaranya dimanapun mereka itu berada, bahkan juga seandainya mereka itu berada diluar negeri (Lamintang, 2000: 97). Ketentuan asas ini diatur dalam Pasal 5 KUHP Indonesia.

c) Asas Nasional Pasif (Perlindungan)

Ketentuan pidana dalam perundang-undangan Indonesia diterapkan bagi setiap orang yang melakukan kejahatan di luar Indonesia yang menyerang kepentingan indonesia sebagaimana dipaparkan dalam Pasal 4 KUHP Indonesia.

d) Asas Universal

Berlakunya Pasal 2-5 dan 8 KUHP dibatasi oleh pengecualian-kecualian dalam hukum internasional. Bahwa asas melindungi kepentingan internasional (asas universal) adalah dilandasi pemikiran bahwa setiap negara di dunia wajib turut melaksanakan tata hukum sedunia (hukum internasional).

f. Tujuan Hukum Pidana

Tirtaamidjaya menyatakan “maksud diadakannya hukum pidana adalah untuk melindungi masyarakat” (Bambang Poernomo, 1985: 12). Secara umum hukum pidana berfungsi untuk mengatur kehidupan masyarakat agar dapat tercipta dan terpeliharanya ketertiban umum. Manusia dalam usaha untuk memenuhi kebutuhan dan kepentingan hidupnya yang berbeda-beda terkadang mengalami pertentangan antara satu dengan yang lainnya, yang dapat menimbulkan kerugian atau mengganggu kepentingan orang lain. Agar tidak menimbulkan kerugian dan mengganggu kepentingan orang lain dalam usaha memenuhi kebutuhan hidupnya tersebut maka hukum memberikan aturan-aturan yang membatasi perbuatan manusia, sehingga ia tidak bisa berbuat sekehendak hatinya.

Menurut Sudarto dalam bukunya yang berjudul Hukum Pidana I, menjelaskan bahwa fungsi hukum pidana itu dapat dibedakan sebagai berikut:

1) Fungsi yang umum

Hukum pidana merupakan salah satu bagian dari hukum, oleh karena itu fungsi hukum pidana juga sama dengan fungsi hukum pada umumnya, yaitu untuk mengatur hidup kemasyarakatan atau untuk menyelenggarakan tata dalam masyarakat;

2) Fungsi yang khusus

Fungsi khusus bagi hukum pidana adalah untuk melindungi kepentingan hukum terhadap perbuatan yang hendak memperkosanya (*rechtsguterschutz*) dengan sanksi yang berupa pidana yang sifatnya lebih tajam jika dibandingkan dengan sanksi yang terdapat pada cabang hukum lainnya.

Menurut Van Bemmelen, hukum pidana itu membentuk norma-norma dan pengertian-pengertian yang diarahkan kepada tujuannya sendiri, yaitu menilai tingkah laku para pelaku yang dapat dipidana.

commit to user

2. Tinjauan Umum Tentang Tindak Pidana

a. Pengertian Tindak Pidana

Kata tindak pidana dalam bahasa Indonesia sebenarnya merupakan penerjemahan dari kata *strafbaarfeit* dalam bahasa Belanda. Dalam kata tersebut mengandung dua unsur pembentuk kata yaitu *strafbaar* dan *feit*. Kata *feit* dalam bahasa Belanda diartikan “sebagian dari kenyataan” sedangkan “*strafbaar*” berarti sebagian dari kenyataan yang dapat dihukum. Oleh karena itu, tentu saja yang dapat dihukum adalah manusia sebagai pribadi bukan kenyataan, perbuatan atau tindakan (Evi Hartanti, 2005: 5).

Mengenai pengertian tindak pidana dalam buku karangan Evi Hartati juga dituliskan bahwa menurut para ahli pengertian dari perkataan *strafbaarfeit* antara lain :

1) Simons

Strafbaarfeit adalah tindakan melanggar hukum yang telah dilakukan dengan sengaja ataupun tidak sengaja oleh seseorang yang dapat dipertanggungjawabkan atas tindakannya oleh Undang-Undang telah dinyatakan sebagai tindakan yang dapat di hukum. Alasan Simons merumuskan demikian karena :

- a) Untuk dinyatakan adanya *strafbaarfeit* disyaratkan bahwa disitu terdapat suatu tindakan yang dilarang ataupun yang diwajibkan dengan Undang-Undang dimana pelanggaran terhadap larangan atau kewajiban seperti itu telah dinyatakan sebagai tindakan yang dapat dihukum.
- b) Agar tindakan itu dapat dihukum maka tindakan itu harus memenuhi semua unsur dari delik seperti yang dirumuskan dalam Undang-Undang.
- c) Setiap *strafbaarfeit* sebagai pelanggaran terhadap suatu larangan atau kewajiban menurut Undang-Undang itu pada hakikatnya merupakan tindakan melawan hukum atau suatu *onrechtmatige handeling*.

2) E. Utrecht

Menerjemahkan bahwa *Straafbaarfeit* dengan istilah peristiwa pidana yang ia sebut delik. Karena peristiwa itu suatu perbuatan *handelen* atau positif atau suatu melalaikan *nalaten*—negatif, maupun akibatnya (keadaan yang ditimbulkan karena perbuatan atau melalaikan itu peristiwa pidana merupakan peristiwa hukum (*rechtsfeit*) yaitu peristiwa kemasyarakatan yang membawa akibat yang diatur oleh hukum.

3) Pompe

Merumuskan secara teoritis bahwa *strafbaarfeit* sebagai suatu pelanggaran norma atau gangguan terhadap tertib hukum yang dengan sengaja ataupun tidak sengaja telah dilakukan seseorang pelaku, dimana penjatuhan hukuman terhadap pelaku itu adalah penting demi terpeliharanya tertib hukum dan terjaminnya kepentingan umum.

4) Moeljatno

“Perbuatan yang dilarang oleh suatu aturan hukum, larangan yang mana disertai sanksi berupa pidana tertentu bagi barang siapa yang melanggar aturan tersebut” (Moeljanto, 2000: 54).

b. Unsur-Unsur Tindak Pidana

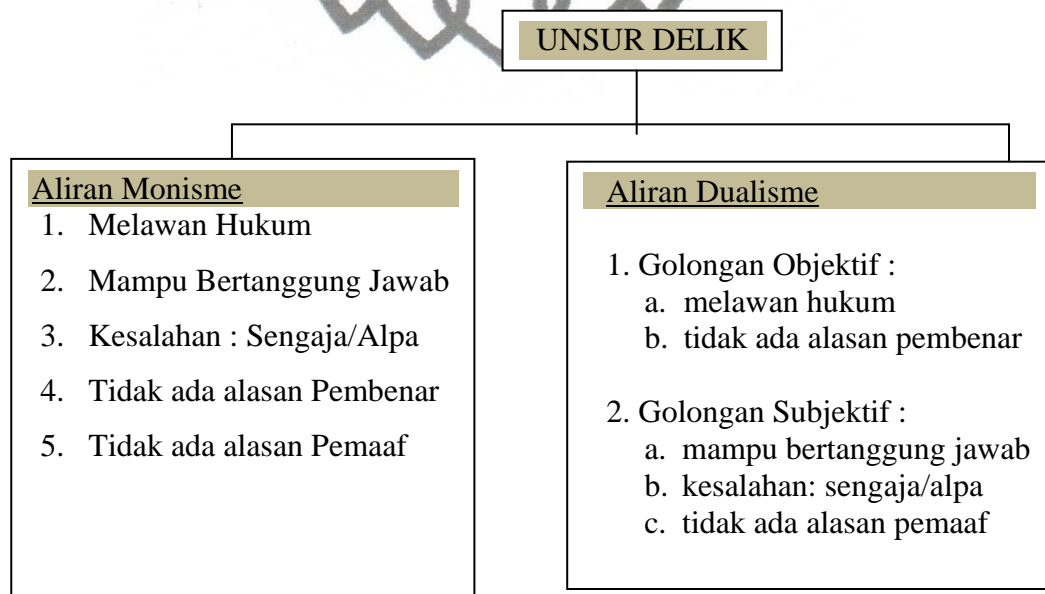
Dari segi materi terdapat dua pendapat mengenai unsur-unsur *Strafbaarfeit* yaitu (Prodjohamidjoyo, 1997: 18) :

- 1) Aliran Monisme, antara lain Simons yang merumuskan *strafbaarfeit* sebagai suatu perbuatan yang oleh hukum diancam dengan pidana, bertentangan dengan hukum, dilakukan oleh seseorang yang bersalah dan orang itu dianggap bertanggung jawab atas perbuatannya. Menurut aliran ini maka unsur *strafbaarfeit* meliputi unsur perbuatan yaitu melawan hukum dan unsur tidak ada alasan pembeda maupun unsur-unsur tanggung jawab yaitu unsur mampu bertanggung jawab, unsur kesalahan sengaja dan/atau alpa, atau unsur tidak ada alasan

pemaaf. Oleh karena manunggalnya unsur perbuatan dan unsure si pembuatnya, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa *strafbaarfeit* adalah sama dengan syarat-syarat pemberian pidana sehingga seolah-olah dianggap bahwa terjadi *strafbaarfeit* maka pasti si pembuatnya dapat dipidana.

- 2) Aliran Dualisme (Moeljatno) menurut aliran ini, perbuatan pidana menurut wujudnya atau sifatnya adalah melawan hukum dan perbuatan yang merugikan dalam arti bertentangan dengan tatanan dalam pergaulan masyarakat yang dianggap baik dan adil. karenanya diadakan pemisahan antara perbuatan (lazim disebut golongan objektif), yang meliputi unsur melawan hukum, unsur tidak ada alasan pembeda, dan dari si pembuat (lazim disebut golongan subjektif) meliputi unsur mampu bertanggung jawab, unsur kesalahan: sengaja dan atau alpa dan unsur tidak ada alasan pemaaf.

Berikut apabila digambarkan dalam sebuah skema.



Gambar 2. Skema Unsur Delik

Dari gambar Skema diatas maka dijelaskan bahwa:

- (a) Aliran monisme dapat dianggap bahwa semua unsur delik merupakan syarat bagi pemberian pidana, dari aliran dualisme dapat dianggap bahwa 2 golongan tersebut yakni golongan objektif dan subjektif merupakan syarat dari pemberian pidana.
- (b) Konsekuensi pandangan kedua aliran tersebut dalam amar putusan secara teori berbeda bunyi : Dalam pandangan aliran monisme, maka bila salah satu unsur tidak terbukti maka si pembuat harus dibebaskan (amar: BEBAS) sehingga untuk dipidana harus memenuhi semua unsur. Dalam pandangan dualisme, karena pemisahan unsur perbuatan dan unsur si pembuat, maka konsekuensinya jika yang tidak terbukti unsur objektif, maka bunyi amarnya adalah BEBAS. Namun jika yang tidak terbukti unsur Subjektif maka amar putusan berbunyi: dilepas dari tuntutan (*ontslag van rechtsvervolgning*), jika semua unsur terbukti maka pembuat dipidana.

Sehingga, mengenai ketentuan syarat pemidanaan, Sudarto merumuskan bahwa suatu perbuatan dapat dipidana apabila memenuhi unsur-unsur sebagai berikut :

- 1) Perbuatan
 - a) Memenuhi rumusan undang-undang (syarat formil);
 - b) Bersifat melawan hukum (tidak ada alasan pembeda/sebagai syarat materiil).
- 2) Orangnya
 - a) Mampu bertanggung jawab;
 - b) Dolus atau culpa (tidak ada alasan pemaaf).

3. Tinjauan Umum Tentang Korupsi

a. Pengertian Tindak Pidana Korupsi

“Pemahaman korupsi mulai berkembang di barat yakni permulaan abad ke-19 setelah adanya revolusi Perancis, Inggris, dan Amerika ketika prinsip pemisahan antara keuangan umum/negara dan keuangan pribadi mulai diterapkan” (Arya Maheka, 2006: 13). Asal kata korupsi ini adalah

dari bahasa latin yaitu *corruptio* atau *corruptus*, yang berarti perbuatan busuk, buruk, bejat, tidak jujur, dapat disuap, tidak bermoral, menyimpang dari kesucian dan kata-kata atau ucapan yang menghina atau memfitnah. Dari bahasa latin itulah turun ke banyak bahasa Eropa seperti Inggris yaitu *corruption, corrupt*; Perancis yaitu *corruption*; dan Belanda yaitu *corruptie, korruptie*. Dari bahasa Belanda inilah kata itu turun ke bahasa Indonesia menjadi korupsi (Andi Hamzah, 2005: 4).

Sementara di dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, Korupsi diartikan sebagai penyelewengan atau penyalahgunaan uang negara (perusahaan dan sebagainya) untuk keuntungan pribadi atau orang lain (KBBI, 2001: 597). Sepadan dengan hal tersebut, Kamus Black law mengartikan bahwa korupsi adalah (Blacklaw dictionary, 1999: 348) :

- a. *Depravity, perversion, or taint; an impairment of integrity, virtue, or moral principle; especially the impairment of a public official's duties by bribery.*
- b. *The act of doing something with an intent to give some advantage inconsistent with official duty and the rights of others; a fiduciary's or official's use of a station or office to procure some benefit either erpsonally or for someone else, contrary to the rights of others.*

Apabila dipandang dari berbagai aspek, tergantung pada disiplin ilmu yang dipergunakan. Menurut Benveniste (Suyatno, 2005: 17) korupsi didefinisikan dalam 4 jenis:

- a. *Discretionary corruption* ialah korupsi yang dilakukan karena adanya kebebasan dalam menentukan kebijaksanaan, sekalipun nampaknya bersifat sah, bukanlah praktik-praktik yang dapat diterima oleh para anggota organisasi.
- b. *Illegal corruption*, ialah suatu jenis tindakan yang bermaksud mengacaukan bahasa atau maksud-maksud hukum, peraturan dan regulasi tertentu.
- c. *Mercenary corruption*, ialah jenis tindak pidana korupsi yang dimaksud untuk memperoleh keuntungan pribadi melalui penyalahgunaan wewenang dan kekuasaan.

- d. *Ideological corruption*, ialah jenis korupsi illegal maupun *discretionary* yang dimaksudkan untuk mengejar tujuan kelompok.

Dalam *The Lexicon Webster Dictionary*, kata korupsi berarti kebusukan, keburukan, kejahatan, ketidakjujuran, dapat disuap, tidak bermoral, penyimpangan dari kesucian, kata-kata atau ucapan menghina atau memfitnah, seperti dibaca dalam *The Lexicon Webster Dictionary* :

Corruption {L.corruptio(n)-} The act of corruption or the state of being corrupt; futrefactive decomposition, pitrid matter; moral perversion; depravity, perversion of integrity; corrupt or dishonest proceedings, bribery; perversion from a state of purity; debasement as of a language; a debased from of word (Thelexicon 1978) (Ermansjah dja, 2008:7).

b. Tindak Pidana Korupsi dalam KUHP dan Pengelompokannya

Tindak Pidana Korupsi dalam KUHP diatur dalam pasal-pasal 209, 210, 387, 388, 415, 416, 417, 418, 419, 420, 423, 425, dan 435, yang telah diadopsi kedalam Undang-Undang Nomor 31 tahun 1999 dan diharmonisasikan dalam pasal-pasal 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, dan 13 yang selanjutnya juga diadopsi oleh Undang-Undang Nomor 20 tahun 2001 dan diharmonisasikan dalam pasal-pasal 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 12A, 12B, dan 23. Dari pasal-pasal tersebut, tindak pidana korupsi dapat dikelompokkan sebagai berikut (Adami Chazawi. 2005: 20) :

1) Atas dasar Substansi Objek

a) Tindak Pidana Korupsi Murni

Tindak pidana korupsi murni adalah tindak pidana yang substansi objeknya mengenai hal yang berhubungan dengan perlindungan hukum terhadap kepentingan hukum yang menyangkut keuangan negara, perekonomian negara dan kelancaran pelaksanaan tugas atau pekerjaan pegawai negeri atau pelaksana pekerjaan yang bersifat publik. Tindak pidana yang masuk dalam kelompok ini dirumuskan dalam pasal: 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 12B, 13, 15, 16 dan 23 (menarik Pasal 220, 231, 421, 422, 429, 430, KUHP).

b) Tindak Pidana Korupsi Tidak Murni

Tindak pidana korupsi tidak murni yakni tindak pidana yang substansi objeknya mengenai perlindungan hukum terhadap kepentingan hukum bagi kelancaran pelaksanaan tugas-tugas penegak hukum dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi. Tindak pidana yang diatur disini hanya tiga pasal yakni pasal 21, 22, dan 24.

2) Atas dasar Subjek Hukum Tindak Pidana Korupsi

a) Tindak Pidana Korupsi Umum

Tindak pidana korupsi umum ialah bentuk-bentuk tindak pidana korupsi yang ditujukan tidak terbatas kepada orang-orang yang berkualitas sebagai pegawai negeri, akan tetapi ditujukan pada setiap orang termasuk korporasi. Dalam hal ini, ialah tindak pidana korupsi yang dirumuskan dalam pasal 2, 3, 5, 6, 7, 13, 15, 16, 21, 22, 24 dan Pasal 20 dan 231 KUHP jo Pasal 23.

b) Tindak Pidana Korupsi Pegawai Negeri atau Penyelenggara Negara

Tindak pidana korupsi pegawai negeri atau penyelenggara negara adalah tindak pidana korupsi yang hanya dapat dilakukan oleh orang yang berkualitas sebagai pegawai negeri atau penyelenggara negara. Sehingga Pegawai negeri merupakan unsur esensialia tindak pidana. Rumusan pasal ini tercantum dalam Pasal: 8, 9, 10, 11, 12, 12B, dan 13 Undang-Undang Nomor 31 tahun 1999 (mengadopsi Pasal 421, 422, 429, 430 KUHP).

3) Atas Dasar Sumbernya

a) bersumber KUHP;

b) bersumber Undang-Undang Tindak pidana korupsi yakni Undang-Undang Nomor 31 tahun 1999 Jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001.

4) Atas Dasar Tingkah Laku Perbuatan

a) Korupsi Aktif

Tindak pidana yang dalam rumusannya mencantumkan unsur perbuatan aktif atau perbuatan materiil yang bisa disebut sebagai perbuatan jasmani yaitu perbuatan yang untuk mewujudkannya diperlukan gerakan tubuh atau bagian tubuh dari orang lain.

b) Korupsi Pasif atau Negatif

Tindak pidana yang unsur tingkah lakunya dirumuskan secara pasif. Sebagaimana diketahui bahwa tindak pidana pasif adalah tindak pidana yang melarang tidak berbuat aktif. Misalnya: Pasal 7 Ayat (1) sub b dan d: membiarkan orang lain berbuat curang.

5) Atas Dasar Dapat Tidaknya Merugikan Keuangan dan/atau Perekonomian Negara

a) Tindak Pidana Korupsi yang dapat merugikan keuangan atau perekonomian negara (Tindak Pidana Formil), merupakan tindak pidana korupsi yang secara sempurna tidak perlu menunggu adanya kerugian negara, asalkan dapat ditafsirkan menurut akal sehat bahwa perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian negara maka perbuatan tersebut sudah dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi.

b) Tindak Pidana Korupsi yang tidak mensyaratkan dapat menimbulkan kerugian keuangan atau perekonomian negara.

c. Bentuk-Bentuk Tindak Pidana Korupsi

”Bentuk-bentuk tindak pidana korupsi adalah rumusan tindak pidana korupsi yang berdiri sendiri dan dimuat dalam Undang-Undang Tindak pidana korupsi” (Adami Chazawi, 2005: 33). Didalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 *juncto* Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, tidak memberikan pengertian mengenai korupsi tetapi mengklasifikasikan

bentuk-bentuk korupsi kedalam pasal-pasal yang diantaranya adalah sebagai berikut:

1) Pasal 2 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999

Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan atau perekonomian negara.

2) Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999

Setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatannya atau kedudukannya yang dapat merugikan keuntungan negara atau perekonomian negara.

3) Pasal 5 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001

Setiap orang yang: (1) memberi atau menjanjikan sesuatu kepada pegawai negeri atau penyelenggara negara dengan maksud supaya pegawai negeri atau penyelenggara negara tersebut berbuat atau tidak berbuat sesuatu dalam jabatannya, yang bertentangan dengan kewajibannya; atau (2) memberi sesuatu kepada pegawai negeri atau penyelenggara negara karena atau berhubungan dengan sesuatu yang bertentangan dengan kewajiban, dilakukan atau tidak dilakukan dalam jabatannya.

Sementara di dalam Asia-Pacific Development Journal disebutkan bahwa “*corrupt behavior would include (a) bribery, (b) extortion, (c) fraud, (d) embezzlement, (e) nepotism, (f) cronyism, (g) appropriation of public assets and property for private use, and (h) influence peddling.*” (U Myint, 2000: 35).

Bentuk-bentuk korupsi memiliki relevansi dengan situasi dan kondisi yang menjadi lingkungan pelaku. Berdasarkan *The Economic Journal*, sedikitnya terdapat tiga kondisi yang mempengaruhi munculnya korupsi.

At least three conditions are necessary for corruption to arise and persist :

- 1. Discretionary power: the relevant public official must possess the authority to design or administer regulations and policies in a discretionary manner.*
- 2. Economic rents: the discretionary power must allow extraction of (existing) rents or creations of rents that can be extracted.*
- 3. Weak institutions: the incentives embodied in political, administrative, and legal institutions must be such that officials are left with an incentive to exploit their discretionary power to extract or create rents. (Toke S. Aidt, 2003: F633).*

d. Unsur-Unsur Korupsi dan Perbuatan Melawan Hukum dalam Tindak Pidana Korupsi

Bertitik tolak pada ketentuan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999, unsur-unsur dari tindak pidana korupsi dalam pasal tersebut adalah:

- 1) Setiap Orang
- 2) Perbuatan tersebut sifatnya melawan hukum
- 3) Perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu Korporasi
- 4) Dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.

Dari unsur-unsur Tindak Pidana Korupsi tersebut maka rumusan mengenai unsur Perbuatan Melawan Hukum penjabarannya lebih lanjut terdapat dalam Penjelasan Pasal 2 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang menentukan bahwa yang dimaksud dengan "secara melawan hukum" dalam pasal ini mencakup perbuatan melawan hukum dalam arti formil maupun dalam arti materiil, yakni meskipun perbuatan tersebut tidak diatur dalam peraturan perundang-undangan namun apabila perbuatan tersebut dianggap tercela karena tidak sesuai dengan rasa keadilan atau norma-norma kehidupan sosial dalam masyarakat, maka perbuatan tersebut dapat dipidana. Dalam ketentuan ini kata "dapat" sebelum frasa "merugikan keuangan negara atau perekonomian negara" menunjuk bahwa tindak pidana korupsi merupakan delik formil, yaitu

adanya tindak pidana korupsi cukup dengan dipenuhinya unsur-unsur perbuatan yang sudah dirumuskan bukan dengan timbulnya akibat.

Selanjutnya, mengenai dimensi sifat melawan hukum (*wederrechtelijkeheid*) dalam Ilmu Hukum dikenal dua macam yaitu sifat melawan hukum materiil (*materiel wederrechtelijkeheid*) dan sifat melawan hukum formil (*formale wederrechtelijkeheid*). Sifat melawan hukum materiil (*materiel wederrechtelijkeheid*) merupakan sifat melawan hukum yang luas yaitu melawan hukum itu sebagai suatu unsur yang tidak hanya melawan hukum yang tertulis saja, tetapi juga hukum yang tidak tertulis (dasar-dasar hukum pada umumnya). Jadi walaupun Undang-Undang tidak menyebutkannya maka melawan hukum adalah tetap merupakan unsur dari tiap tindak pidana. Sedangkan sifat melawan hukum formal (*formale wederrechtelijkeheid*) adalah merupakan unsur dari hukum positif yang tertulis saja sehingga ia baru merupakan unsur dari tindak pidana apabila dengan tegas disebutkan dalam rumusan tindak pidana (M. Sudrajad Basar, 1998: 5). Sifat melawan hukum materiil terdiri dari sifat melawan hukum materiil dalam fungsi positif dan sifat melawan hukum dalam fungsi negatif. Pengertian sifat melawan hukum secara materiil dalam arti positif akan merupakan pelanggaran asas legalitas, pada Pasal 1 Ayat 1 KUHP, artinya ajaran sifat melawan hukum dalam fungsi positif yaitu meskipun suatu perbuatan secara materiil merupakan perbuatan melawan hukum apabila tidak ada aturan tertulis dalam perundang-undangan pidana, perbuatan tersebut tidak dapat dipidana (Indriyanto Seno Adji, 2002: 18).

Ajaran sifat melawan hukum materiil hanya diterima dalam fungsinya yang negatif, dalam arti bahwa suatu perbuatan dapat hilang sifatnya sebagai melawan hukum, apabila secara materiil perbuatan itu tidak bertentangan dengan hukum (Komariah Emong Sapardjaja, 2002: 26). Hukum Pidana Indonesia sendiri menganut pendirian sifat melawan hukum dalam fungsinya yang negatif, hal ini adalah sebagai konsekuensi dari asas legalitas. *commit to user*

4. Tinjauan Umum Tentang Keuangan Negara

a. Pengertian dan Ruang Lingkup

Mengenai pengertian keuangan negara, hingga saat ini peraturan perundang-undangan yang ada belum memiliki kesamaan definisi tentang pengertian keuangan negara. Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mendefinisikan Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.

Sedangkan didalam Pasal 2 dijelaskan ruang lingkup Keuangan Negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1, meliputi :

- 1) hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- 2) kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- 3) Penerimaan Negara;
- 4) Pengeluaran Negara;
- 5) Penerimaan Daerah;
- 6) Pengeluaran Daerah;
- 7) Kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah;
- 8) Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum.

Dalam penjelasan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dinyatakan bahwa pendekatan yang digunakan dalam merumuskan keuangan negara adalah dari sisi objek, subjek, proses, dan tujuan. Dari sisi objek, yang dimaksud dengan keuangan negara meliputi semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang,

termasuk kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter dan pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, serta segala sesuatu baik berupa uang, maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Dari sisi subjek, yang dimaksud dengan keuangan negara meliputi seluruh subjek yang memiliki/menguasai objek sebagaimana tersebut di atas, yaitu: Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Perusahaan Negara/Daerah, dan Badan lain yang ada kaitannya dengan keuangan negara. Dari sisi proses, keuangan negara mencakup seluruh rangkaian kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan objek sebagaimana tersebut di atas mulai dari perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan sampai dengan pertanggungjawaban. Dari sisi tujuan, keuangan negara meliputi seluruh kebijakan, kegiatan dan hubungan hukum yang berkaitan dengan pemilikan dan/atau penguasaan objek sebagaimana tersebut di atas dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan negara (Puslitbang Hukum dan Peradilan MARL, 2010: 18).

b. Pengelompokan Pengelolaan Keuangan Negara

Berdasarkan pengertian keuangan negara dengan pendekatan objek, terlihat bahwa hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang diperluas cakupannya, yaitu termasuk kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter dan pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan. Dengan demikian, bidang pengelolaan keuangan negara dapat dikelompokkan dalam (BPKP, 2007: 13) :

- 1) subbidang pengelolaan fiskal,
- 2) subbidang pengelolaan moneter,
- 3) subbidang pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan.

Pengelompokan keuangan negara subbidang pengelolaan fiskal meliputi kebijakan dan kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) mulai dari penetapan Arah dan Kebijakan Umum (AKU), penetapan strategi dan prioritas pengelolaan APBN, penyusunan anggaran oleh pemerintah, pengesahan

anggaran oleh DPR, pelaksanaan anggaran, pengawasan anggaran, penyusunan Perhitungan Anggaran Negara (PAN) sampai dengan pengesahan PAN menjadi Undang-Undang. Pengelolaan keuangan negara subbidang pengelolaan moneter berkaitan dengan kebijakan dan pelaksanaan kegiatan sektor perbankan dan lalu lintas moneter baik dalam maupun luar negeri. Pengelolaan keuangan negara subbidang kekayaan negara yang dipisahkan berkaitan dengan kebijakan dan pelaksanaan kegiatan di sektor Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/BUMD) yang orientasinya mencari keuntungan (*profit motive*).

Berdasarkan uraian diatas, pengertian keuangan negara dapat dibedakan menjadi pengertian keuangan negara dalam arti luas dan dalam arti sempit. Pengertian keuangan negara dalam arti luas pendekatannya adalah dari sisi objek yang cakupannya sangat luas, dimana keuangan negara mencakup kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter dan pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan. Sedangkan pengertian keuangan negara dalam arti sempit hanya mencakup pengelolaan keuangan negara subbidang pengelolaan fiskal saja.

c. Asas-asas Umum Pengelolaan Keuangan Negara

Pengelolaan keuangan negara adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban (BPK, 2011: 8). Dalam rangka mendukung terwujudnya *good governance* dalam penyelenggaraan negara, pengelolaan keuangan negara perlu diselenggarakan secara profesional, terbuka dan bertanggung jawab sesuai dengan aturan pokok yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang Dasar 1945. Aturan pokok Keuangan Negara telah dijabarkan ke dalam asas-asas umum, yang meliputi (BPKP, 2007: 15) :

- 1) Asas Tahunan, memberikan persyaratan bahwa anggaran negara dibuat secara tahunan yang harus mendapat persetujuan dari badan legislatif (DPR); *commit to user*

- 2) Asas Universalitas (kelengkapan), memberikan batasan bahwa tidak diperkenankan terjadinya percampuran antara penerimaan negara dengan pengeluaran negara;
- 3) Asas Kesatuan, mempertahankan hak budget dari dewan secara lengkap, berarti semua pengeluaran harus tercantum dalam anggaran. Oleh karena itu, anggaran merupakan anggaran bruto, dimana yang dibukukan dalam anggaran adalah jumlah brutonya;
- 4) Asas Spesialitas mensyaratkan bahwa jenis pengeluaran dimuat dalam mata anggaran tertentu/tersendiri dan diselenggarakan secara konsisten baik secara kualitatif maupun kuantitatif. Secara kuantitatif artinya jumlah yang telah ditetapkan dalam mata anggaran tertentu merupakan batas tertinggi dan tidak boleh dilampaui. Secara kualitatif berarti penggunaan anggaran hanya dibenarkan untuk mata anggaran yang telah ditentukan;
- 5) Asas Akuntabilitas berorientasi pada hasil, mengandung makna bahwa setiap pengguna anggaran wajib menjawab dan menerangkan kinerja organisasi atas keberhasilan atau kegagalan suatu program yang menjadi tanggung jawabnya;
- 6) Asas Profesionalitas mengharuskan pengelolaan keuangan negara ditangani oleh tenaga yang professional;
- 7) Asas Proporsionalitas; pengalokasian anggaran dilaksanakan secara proporsional pada fungsi-fungsi kementerian/lembaga sesuai dengan tingkat prioritas dan tujuan yang ingin dicapai;
- 8) Asas Keterbukaan dalam pengelolaan keuangan negara, mewajibkan adanya keterbukaan dalam pembahasan, penetapan, dan perhitungan anggaran serta atas hasil pengawasan oleh lembaga audit yang independen;
- 9) Asas Pemeriksaan Keuangan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri, memberi kewenangan lebih besar pada Badan Pemeriksa Keuangan untuk melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara secara objektif dan independen.

Dengan dianutnya asas-asas umum tersebut di dalam undang-undang tentang Keuangan Negara, pelaksanaan undang-undang ini menjadi acuan dalam reformasi manajemen keuangan negara.

d. Kerugian Keuangan Negara

Kerugian Keuangan negara dapat dimengerti melalui beberapa Tinjauan hukum sebagai berikut :

1) Menurut Hukum Administrasi Negara

Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menyatakan bahwa kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Unsur kerugian negara menurut pasal tersebut adalah:

- 1) Kekurangan uang, surat berharga, dan barang;
- 2) Jumlah nyata dan pasti;
- 3) Akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Sifatnya nyata dan pasti jumlahnya menunjukkan bahwa berkurangnya uang, surat berharga dan barang telah terjadi ,dan jumlah/nilai kerugiannya telah dapat dihitung / ditentukan. Kerugian keuangan negara yang nyata harus didasarkan pada kebenaran materiil atas pelaksanaan pekerjaan yang dimuat dalam hasil pemeriksaan dan hal tersebut memang bertentangan dengan ketentuan yang berlaku. Dengan demikian sepanjang dalam pemeriksaan telah dilakukan pengecekan/pengujian atas kebenaran materiil dalam pelaksanaan pekerjaan, dan atas hasil pengecekan terdapat permasalahan, maka dapat dinyatakan adanya kerugian keuangan negara.

2) Menurut KUHPerdata

Ketentuan kerugian dalam KUHPerdata diatur dalam Buku III tentang perikatan. Menurut ketentuan Pasal 1234 KUHPerdata, tiap-tiap perikatan yang dibuat adalah untuk memberikan sesuatu,

berbuat sesuatu atau untuk tidak berbuat. Dalam hal salah satu pihak tidak dapat memenuhi perikatan yang telah dibuat (*wanprestasi*) maka pihak yang melakukan wanprestasi wajib mengganti biaya ganti rugi dan bunga (Pasal 1236 s.d Pasal 1240 KUHPerdata). Dengan memperhatikan ketentuan tersebut, unsur kerugian menurut hukum perdata terdiri dari: Biaya, Rugi, dan bunga.

Selanjutnya Pasal 1234 KUHPerdata menyatakan bahwa penggantian biaya, rugi, bunga karena tidak terpenuhinya suatu perikatan barulah mulai diwajibkan apabila si berhutang setelah dinyatakan lalai memenuhi perikatannya, tetap melalaikannya, atau jika sesuatu yang harus diberikan atau dibuat dalam tenggang waktu yang telah dilampaukannya. Dengan kata lain unsur biaya, rugi dan bunga dapat dikatakan sebagai kerugian apabila salah satu pihak tidak memenuhi perjanjian yang telah disepakat bersama. Wanprestasi dapat berupa :

- a) tidak melaksanakan seluruh prestasi yang telah diperjanjikan;
- b) melaksanakan prestasi tetapi tidak sesuai yang diperjanjikan;
- c) melakukan sesuatu yang dilarang dalam perjanjian yang telah disepakati.

Namun demikian, sebelum menentukan adanya wanprestasi, harus terlebih dulu ditentukan sah atau tidaknya suatu perjanjian. Berdasarkan Pasal 1320 KUHPerdata, suatu perjanjian sah apabila memenuhi unsur-unsur :

- a) sepakat mereka yang mengikatkan diri;
- b) kecakapan membuat perikatan;
- c) suatu hal tertentu;
- d) suatu sebab yang halal.

Apabila seluruh unsur-unsur di atas terpenuhi, sesuai ketentuan dalam Pasal 1338 KUHPerdata, maka perjanjian tersebut berlaku sebagai Undang-Undang bagi mereka yang membuatnya. Dengan demikian apabila salah satu pihak melakukan wanprestasi

maka pihak tersebut telah melakukan perbuatan melawan hukum terhadap perikatan yang telah disepakati bersama kecuali tidak dipenuhinya perikatan tersebut akibat keadaan memaksa diluar kemampuan para pihak (*force majeure*) atau dikarenakan terdapat unsure penipuan didalamnya sebagaimana diatur dalam Pasal 1328 KUHPerdota.

3) Bentuk-Bentuk Kerugian Negara

Berdasarkan pengertian keuangan negara dalam Pasal 1 angka 1 dan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara diketahui bentuk-bentuk kerugian keuangan negara meliputi:

- a) pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara/daerah (dapat berupa uang, barang) yang seharusnya tidak dikeluarkan;
- b) pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara/daerah lebih besar dari yang seharusnya menurut kriteria yang berlaku;
- c) hilangnya sumber/kekayaan negara/daerah yang seharusnya diterima;
- d) penerimaan sumber/kekayaan daerah lebih kecil/lebih rendah dari yang seharusnya diterima (termasuk penerimaan barang rusak, kualitas tidak sesuai);
- e) timbulnya suatu kewajiban negara/daerah yang seharusnya tidak ada;
- f) timbulnya suatu kewajiban negara/daerah yang lebih besar dari yang seharusnya;
- g) hilangnya suatu hak negara/daerah yang seharusnya dimiliki / diterima menurut aturan main yang berlaku;
- h) hak negara/daerah yang diterima lebih kecil dari yang seharusnya diterima.

Dengan demikian memperhatikan bentuk-bentuk kerugian keuangan negara dan unsur kerugian dalam perjanjian yang dibiayai dari keuangan negara maka denda keterlambatan dan bunga akibat

wanprestasinya pihak pelaksana pekerjaan juga merupakan bentuk kerugian keuangan negara, yaitu hilangnya hak negara.

5. Tinjauan Umum Tentang BPK

a. Landasan Konstitusional, Tugas dan Peran BPK

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan lembaga tinggi negara yang dibentuk berdasarkan Pasal 23E Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945. Tugas dibentuknya BPK adalah untuk memelihara transparansi dan akuntabilitas seluruh aspek keuangan negara. BPK bertugas untuk memeriksa semua asal usul dan besarnya penerimaan negara dari mana pun sumbernya. BPK bertugas untuk memeriksa dimana uang negara itu disimpan sekaligus bertugas untuk memeriksa untuk apa uang negara tersebut dipergunakan sehingga transparansi fiskal bisa ditegakkan. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menugaskan BPK sebagai satu-satunya auditor yang melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Berbeda dengan di banyak negara lain, Undang-Undang Dasar 1945 menempatkan BPK sejajar dengan lembaga tinggi negara yang ada dalam struktur negara Indonesia.

Lembaga auditor eksternal seperti BPK di negara lain ditempatkan langsung di bawah lembaga legislatif sebagai pemegang hak *budgeting* lembaga legislatif itulah yang menugaskan auditor eksternal untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara. Selain tetap mempertahankan pemberian hak eksklusif pemeriksaan keuangan negara kepada BPK, perubahan ketiga dari Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 justru telah memperkuat posisinya dengan memberikan kedudukan yang “bebas dan mandiri” kepada BPK (Anonim, 2005: 2).

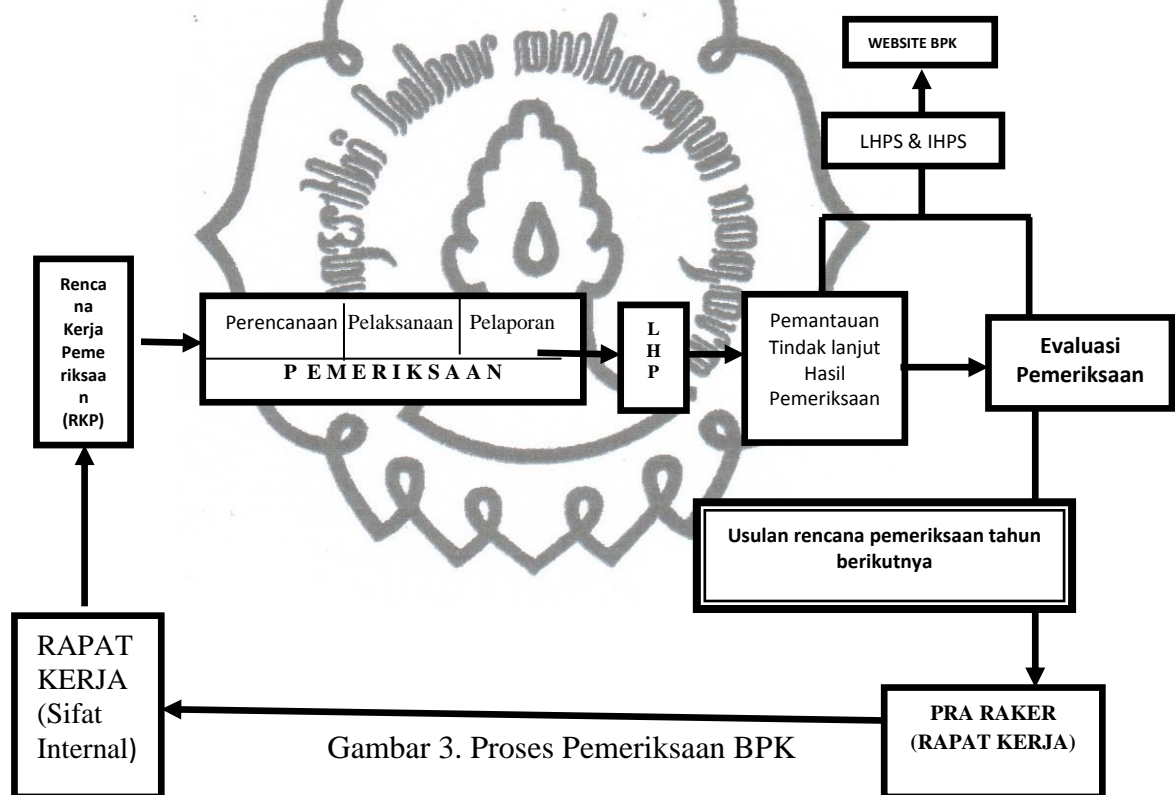
Hasil pemeriksaan BPK disampaikan kepada rakyat banyak, utamanya pembayar pajak, melalui wakil-wakilnya di DPR serta DPRD sebagai pemegang hak *commit to user budgeting*. Seperti halnya DPR, DPD juga

menerima laporan hasil pemeriksaan keuangan Pemerintah Pusat. Sementara itu, DPRD menerima Laporan Hasil Pemeriksaan keuangan pemerintah daerahnya masing-masing. Walaupun DPD tidak memiliki hak *budgeting*, posisinya sangat penting karena DPD memiliki fungsi memberikan pertimbangan kepada DPR dalam hal penyusunan Rancangan APBN Pemerintah Pusat maupun dalam mengawasi pelaksanaannya setelah menjadi APBN. Dengan menggunakan hak legislasinya, DPR dan DPRD memiliki hak dan wewenang masing-masing untuk menindaklanjuti temuan-temuan BPK. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyebut bahwa BPK memantau pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaannya itu. BPK pun dapat memproses secara pidana auditor yang tidak serius melakukan koreksi terhadap temuannya. Temuan-temuan yang mengandung unsur pidana seperti ini wajib diserahkan oleh BPK kepada instansi berwenang paling lama satu bulan sejak diketahuinya ada unsur pidana tersebut (BPK, 2011: 94). Yang dimaksud instansi berwenang adalah Kepolisian, Kejaksaan, dan KPK. Laporan atas Temuan pemeriksaan BPK tersebut dapat dijadikan bahan awal penyelidikan oleh pejabat penyidik yang berwenang. Selain itu BPK juga berwenang memberikan keterangan ahli dalam proses peradilan mengenai kerugian negara/daerah.

b. Proses Pemeriksaan di BPK

Pemeriksaan BPK diawali dengan penyusunan Rencana Kerja Pemeriksaan (RKP) untuk membahas rencana pemeriksaan pada suatu masa tahun kerja. Penyusunan RKP ini didasarkan pada hasil Pra raker dan raker internal BPK. Penyusunan RKP bersumber pada internal BPK maupun pemeriksaan yang diminta oleh DPR. Pemeriksaan sendiri memiliki tiga tahapan dari awal sampai akhir, yakni perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Akhir atau hasil dari pemeriksaan ini berupa LHP. LHP selanjutnya dikompilasi menjadi Laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara (IHPS) yang didalamnya mencakup hasil

pemantauan tindak lanjut. LHP dan IHPS yang diserahkan ke DPR dinyatakan terbuka untuk umum dan BPK harus mempublikasikannya kepada masyarakat melalui website BPK. Setelah itu dilakukan evaluasi pemeriksaan sebagai bentuk pengendalian (sistem pengendalian mutu) untuk menjaga kualitas pemeriksaan. Hasil dari evaluasi dan usulan Rencana Pemeriksaan tahun berikutnya dibahas dalam Pra raker yang kemudian disempurnakan dan disetujui melalui Raker untuk periode selanjutnya (BPK RI, 2009: 27).



Gambar 3. Proses Pemeriksaan BPK

c. Tinjauan Tentang Laporan Hasil Pemeriksaan BPK

1) Pengertian Laporan Hasil Pemeriksaan

Hasil pelaksanaan pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa ditungkan secara tertulis kedalam bentuk Laporan yang disebut Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). LHP merupakan bukti penyelesaian penugasan bagi pemeriksa yang dibuat dan disampaikan kepada pemberi tugas, yakni badan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2008: 41).

2) Fungsi dan Tahap Penyusunan LHP

Laporan Hasil Pemeriksaan yang dibuat BPK memiliki fungsi antara lain (Badan Pemeriksa Keuangan, 2008: 41) :

- a) Mengomunikasikan hasil pemeriksaan kepada pihak yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- b) Membuat hasil pemeriksaan terhindar dari kesalah pahaman;
- c) Membuat pemeriksaan sebagai bahan untuk tindakan perbaikan oleh instansi terkait; dan
- d) Memudahkan tindak lanjut untuk menentukan apakah tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

Sedangkan tahap penyusunan laporan Hasil Pemeriksaan meliputi lima langkah antara lain :

- a) penyusunan konsep Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP);
- b) penyampaian konsep Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) kepada pejabat entitas yang berwenang;
- c) pembahasan konsep hasil pemeriksaan dengan pejabat entitas yang berwenang;
- d) perolehan surat representasi;
- e) penyusunan konsep akhir dan penyampaian Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP).

3) Jenis-Jenis LHP dan Opini BPK

Jenis-Jenis Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK meliputi, (1) Laporan hasil pemeriksaan (LHP) atas laporan keuangan pemerintah memuat opini, (2) Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas kinerja memuat temuan, kesimpulan dan rekomendasi. (3) Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dengan tujuan tertentu memuat kesimpulan.

Didalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas laporan keuangan terdiri dari LHP atas Laporan Keuangan; LHP atas Sistem Pengendalian Intern dan LHP atas kepatuhan terhadap Peraturan

Peundang-Undangan. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas laporan keuangan merupakan laporan utama. Laporan ini mengungkapkan :

- a) Opini Badan Pemeriksa Keuangan yang mengungkapkan kewajaran atas laporan Keuangan yang memuat : (1) judul “Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan”, (2) dasar pemeriksaan, (3) tanggung jawab pemeriksaan (kecuali untuk opini “tidak dapat menyatakan pendapat” (4) tanggung jawab penyusunan Laporan Keuangan , (5) Standar Pemeriksaan dan keyakinan pemeriksaan untuk memberikan opini, (6) alasan opini pengecualian/ tidak menyatakan pendapat/tidak wajar (termasuk kelemahan SPI dan/atau temuan kepatuhan yang terkait secara material terhadap kewajaran penyajian Laporan Keuangan jika ada, (7) paragraph rujukan tentang penerbitan laporan atas kepatuhan dan laporan atas pengendalian intern jika ada, (8) opini, (9) tempat dan tanggal penandatanganan LHP dan (10) tanda tangan, nama penandatanganan dan nomor register akuntan.
- b) Laporan keuangan yang terdiri dari neraca, laba/rugi,LRA, Laporan Arus Kas serta Catatan Atas Laporan Keuangan.
- c) Gambaran umum pemeriksaan yang memuat tentang : (1) dasar hukum, (2) tujuan pemeriksaan, (3) sasaran pemeriksaan (4) standar pemeriksaan, (5) Metode pemeriksaa, (6) waktu pemeriksaan, (7) objek pemeriksaa, (8) batasan pemeriksaan.
- d) Opini terhadap kewajaran atas laporan keuangan yang dapat diberikan adalah salah satu diantara 4 opini sebagai berikut:
 - (1) Wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) menyatakan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal material sesuai dengan standar Akuntansi.

(2) Wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*) menyatakan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai satandart akuntansi kecuali dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan. Hal-hal yang dikecualikan dinyatakan dalam LHP yang memuat opini tersebut.

(3) Tidak Wajar (*adverse opinion*)

Opini “tidak wajar” menyatakan bahwa laporan keuangan tidak disajikan secara wajar posisi keuangan sesuai dengan standar akuntansi.

(4) Menolak memberikan pendapat atau tidak dapat menyatakan pendapat (*disclaimer opinion*) menyatakan bahwa laporan keuangan tidak dapat diyakini wajar atau tidak wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan standar akuntansi. Ketidakyakinan tersebut dapat disebabkan oleh pembatasan lingkup pemeriksaan dan/atau terdapat keraguan atas kelangsungan hidup entitas. Alasan yang menyebabkan menolak atau tidak menyatakan pendapat harus diungkapkan dalam LHP yang memuat opini tersebut.

Dasar penetapan opini atas laporan keuangan dilakukan dengan mempertimbangkan (1) Pasal 16 Ayat (1) UU Nomor 15 Tahun 2004 dan (2) standar pelaporan pemeriksaan keuangan pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) (BPK, 2008: 44).

Berdasarkan penjelasan Pasal 16 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, Opini merupakan pernyataan professional pemeriksaan mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang berdasarkan kesesuaian dengan (i) Standar Akuntansi Pemerintahan, (ii) kecukupan

pengungkapan (*adequate disclaimer*), (iii) kepatuhan perundang-undangan, dan (iv) efektivitas system pengendalian intern.

Disamping itu dalam penetapan opini, pemeriksa mempertimbangkan SPKN, tingkat kesesuaian dan kecukupan pengungkapan laporan keuangan dikaitkan dengan tingkat materialitas yang telah ditetapkan, tanggapan entitas atas hasil pemeriksaan, dan surat representasi.

4) Tingkat Materialitas dan Tingkat Kesalahan yang Tertoleransi dalam LHP Keuangan

Konsep materialitas secara praktik telah banyak dilakukan dalam pemeriksaan keuangan. Hasil pemeriksaan keuangan mengungkapkan opini kewajaran suatu laporan keuangan terhadap standar akuntansi yang berlaku dalam segala hal yang material. Hasil pemeriksaan berupa opini tersebut diperoleh dari suatu *reasonable assurance* (keyakinan yang memadai) bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji yang material. dengan demikian materialitas merupakan salah satu konsep penting dan mendasar didalam pemeriksaan keuangan.

Hal ini disebabkan penetapan materialitas mempengaruhi pemberian opini atas kewajaran suatu laporan keuangan. Penetapan batas materialitas merupakan pertimbangan professional pemeriksa. (BPK, 2008: 2).

Materialitas adalah besarnya penghilangan atau salah saji informasi akuntansi yang dilihat dari keadaan yang melingkupinya, yang dapat mempengaruhi pertimbangan pihak yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut (Mulyadi, 2002:158).

Definisi materialitas tersebut mengakui pertimbangan materialitas dilakukan dengan memperhitungkan keadaan yang melingkupi dan perlu melibatkan baik pertimbangan kuantitatif maupun kualitatif (BPK, 2008: 5). Keadaan yang melingkupi yang

harus dipertimbangkan dalam menetapkan material diantaranya adalah sifat dan jumlah pos dalam laporan keuangan yang diperiksa.

Pertimbangan kuantitatif dalam menetapkan materialitas biasanya disajikan dalam bentuk prosentase atau angka tertentu yang ditetapkan pada tahap awal. Angka tersebut menjadi pedoman untuk menentukan apakah suatu salah saji yang ditemukan merupakan dalam pemeriksaan merupakan salah saji yang material. Jumlah salah saji dibawah angka tersebut tanpa dilakukannya pengamatan lebih lanjut dapat dinyatakan tidak material.

Pertimbangan kualitatif menunjukan bahwa terdapat perbedaan dalam tanggapan pemeriksaan terhadap salah saji yang terdeteksi. Umumnya kekeliruan pada suatu akun yang tidak mempengaruhi akun-akun lainnya dalam laporan keuangan (kekeliruan yang terisolasi), yang tidak material dalam pengelolaan data akuntansi atau penerapan prinsip akuntansi dianggap tidak signifikan terhadap pemeriksaan. Sebaliknya bila pemeriksaa mendeteksi adanya kecurangan pemeriksa harus mempertimbangkan pengaruh integritas manajemen atau karyawan dan kemungkinan dampaknya terhadap aspek pemeriksaan. Misalnya pembayaran yang melanggar hukum yang jumlahnya material dapat menjadi material, jika kemungkinan hal tersebut dapat menimbulkan kewajiban bersyarat yang material atau hilangnya pendapatan yang material. Konsep materialitas dapat dikelompokkan menjadi :

- a) Materialitas kuantitatif, materialitas menggunakan ukuran kuantitatif tertentu seperti nilai uang, jumlah, waktu, frekwensi maupun jumlah unit.
- b) Materialitas kualitatif, materialitas yang menggunakan ukuran kualitatif yang lebih ditentukan pada pertimbangan professional. Pertimbangan professional tersebut didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, dan pengalaman pada situasi dan kondisi tertentu.

Dalam menentukan materialitas tidak terdapat criteria yang baku tetapi ada faktor yang harus dipertimbangkan pemeriksa dalam menentukan materialitas, yaitu (BPK, 2008: 7) :

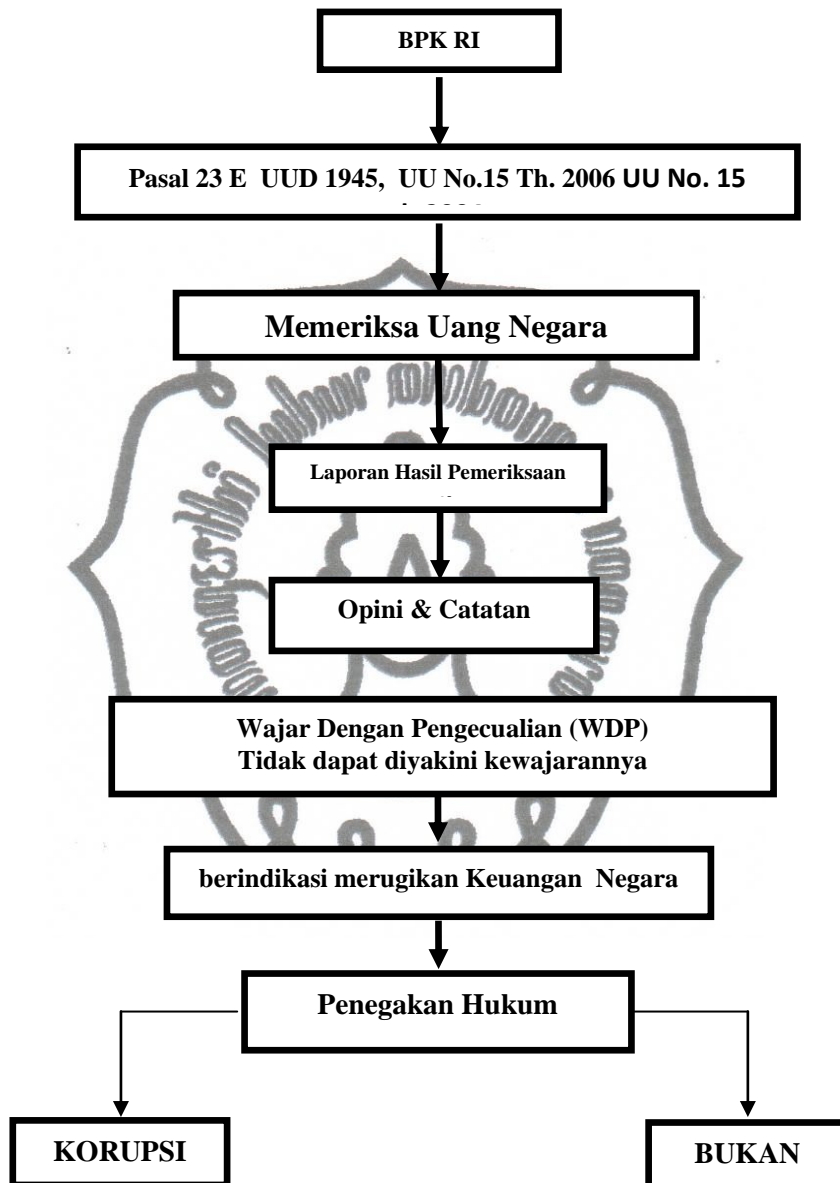
- a) Tingkat kepentingan para pihak terkait terhadap objek yang diperiksa, misalnya pada objek laporan keuangan pemerintah, pengguna laporan keuangan memiliki kepentingan yang tinggi terhadap masalah legalitas dan ketaatan pada ketentuan yang berlaku.
- b) Batasan materialitas untuk penugasan pemeriksaan, misalnya batasan materialitas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah pusat cenderung konservatif karena sektor publik lebih mementingkan pengujian terhadap legalitas, ketaatan terhadap ketentuan yang berlaku.

Dalam pemeriksaan laporan keuangan, pemeriksa perlu menetapkan (BPK, 2008: 7) :

- a) *Planning materiality* (material awal), yakni materialitas untuk tingkat keseluruhan laporan keuangan.
- b) *Tolerable Error / TE* (tingkat kesalahan yang tertoleransi) yakni materialitas terkait kelas-kelas transaksi, saldo akun dan pengungkapan.

Materialitas pada tingkat keseluruhan laporan keuangan merupakan salah satu agregat minimum dalam laporan keuangan yang dianggap dapat menyebabkan laporan keuangan tersebut tidak dapat disajikan dengan wajar. Sedangkan materialitas pada tingkat akun (TE) merupakan salah satu minimum pada saldo akun yang dapat menyebabkan akun tersebut dianggap mengandung salah satu material.

B. Kerangka Pemikiran



Gambar 4. Kerangka Pemikiran

Keterangan :

Dalam melaksanakan pemeriksaan, BPK berpijak pada Pasal 23E Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang melegitimasi institusi ini untuk dapat memeriksa setiap rupiah uang negara darimana pun sumbernya, di mana pun disimpan dan untuk apapun dipergunakan. Dalam melaksanakan tugasnya BPK berdasarkan berbagai Undang-Undang, seperti 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, serta Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan itu sendiri.

Hasil Pemeriksaan keuangan BPK terdiri dari empat opini yaitu (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*). Disisi lain BPK juga berwenang mengemukakan adanya catatan yang perlu dicermati dalam laporan Keuangan adapun bentuk Catatan BPK tersebut meliputi “laporan tidak sah”, “laporan tidak diterima”, “laporan tidak sesuai prinsip akuntansi”, didalam laporan terdapat “pemborosan”, dan laporan tidak dapat diyakini kewajarannya.

Pada kasus Laporan Hasil Pemeriksaan yang dinilai BPK dengan opini “Wajar Dengan Pengucualian” dan diberi catatan bahwa Laporan tersebut “tidak dapat diyakini kewajarannya” kemungkinan terdapat adanya indikasi merugikan keuangan negara. Adanya indikasi kerugian negara tersebut perlu dicermati mengingat kerugian negara merupakan unsur formil dari tindak pidana korupsi. Sehingga dalam hal ini peran BPK sebagai lembaga pemeriksa keuangan yang independen dituntut untuk membantu dalam penegakan Hukum apakah temuan dalam LHP BPK yang tidak dapat diyakini kewajarannya merupakan tindak pidana korupsi atau bukan.

BAB III

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Hasil Penelitian

1. Gambaran Umum Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi DIY

a. Sejarah

Berdasarkan amanat Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonrsia Tahun 1945 Pasal 23 yang menyebutkan bahwa “Untuk memeriksa tanggung jawab tentang Keuangan Negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang peraturannya ditetapkan dengan Undang-Undang” maka dikeluarkan Surat Penetapan Pemerintah No.11/OEM tanggal 28 Desember 1946 tentang pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan, pada tanggal 1 Januari 1947 yang berkedudukan di kota Magelang. Sebagai Ketua BPK pertama adalah R. Soerasno. Untuk melaksanakan tugas dan kewajibannya BPK masih menggunakan peraturan perundang-undangan yang dulu berlaku bagi pelaksanaan tugas Algemene Rekenkamer (BPK Hindia Belanda), yaitu ICW dan IAR. Melalui Penetapan Pemerintah Nomor : 6 Tahun 1948 tanggal 6 Nopember 1948 tempat kedudukan BPK dipindahkan dari Magelang ke Yogyakarta, dengan Ketua R. Kasirman yang diangkat berdasarkan SK Presiden RI tanggal 31 Januari 1950 No.13/A/1950 terhitung mulai 1 Agustus 1949. Dengan dibentuknya Negara Kesatuan Republik Indonesia Serikat (RIS) pada tanggal 14 Desember 1949, dibentuk Dewan Pengawas Keuangan, berkedudukan di Bogor. Sebagai Ketua diangkat R. Soerasno mulai tanggal 31 Desember 1949. Kemudian dengan terbentuknya Negara Kesatuan Republik Indonesia pada tanggal 17 Agustus 1950, maka Dewan Pengawas Keuangan RIS sejak tanggal 1 Oktober 1950 digabung dengan Badan Pemeriksa Keuangan berdasarkan UUDS 1950.

commit to user

Sejak dikeluarkan Dekrit Presiden RI tanggal 5 Juli 1959, Dewan Pengawas Keuangan berdasarkan UUD 1950 kembali menjadi Badan Pemeriksa Keuangan berdasarkan Pasal 23 (5) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Untuk menyempurnakan BPK agar menjadi alat kontrol yang efektif maka pada tanggal 12 Oktober 1963, Pemerintah telah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1963 (LN No. 195 Tahun 1963) yang kemudian diganti dengan Undang-Undang (PERPU) Nomor : 6 Tahun 1964 tentang Badan Pemeriksa Keuangan Gaya Baru.

Selanjutnya dikeluarkanlah Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1965 yang antara lain menetapkan bahwa Presiden, sebagai Pemimpin Besar Revolusi pemegang kekuasaan pemeriksaan dan penelitian tertinggi atas penyusunan dan pengurusan Keuangan Negara. Ketua dan Wakil Ketua BPK RI berkedudukan masing-masing sebagai Menteri Koordinator dan Menteri. Namun oleh MPRS dengan Ketetapan No.X/MPRS/1966 Kedudukan BPK RI dikembalikan pada posisi dan fungsi semula sebagai Lembaga Tinggi Negara. Sehingga Undang-Undang yang mendasari tugas BPK RI diatur dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Sedangkan berdasar Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tanggal 30 Oktober 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, yang menggantikan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1973, mengamanatkan bahwa BPK memiliki perwakilan di setiap provinsi, sehingga dipecahlah BPK Perwakilan di Yogyakarta menjadi BPK RI Perwakilan Provinsi DIY dan BPK RI Perwakilan Jawa Tengah.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta sendiri beralamat di Jalan HOS Cokroaminoto Nomor 52 Yogyakarta. Dengan Visi Menjadi lembaga pemeriksa keuangan negara yang bebas, mandiri, dan profesional serta berperan aktif dalam mewujudkan tata kelola keuangan negara yang akuntabel dan transparan. Serta membawa misi “Memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dalam rangka mendorong

terwujudnya akuntabilitas dan transparansi keuangan negara, serta berperan aktif dalam mewujudkan pemerintah yang baik, bersih, dan transparan”.

b. Tugas, Fungsi dan Wewenang BPK RI

BPK adalah lembaga negara yang bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara. Peran dan tugas pokoknya bisa diuraikan dalam dua hal. Pertama, BPK adalah pemeriksa semua asal usul dan besarnya penerimaan negara darimanapun sumbernya. Kedua, BPK harus mengetahui tempat dimana uang tersebut disimpan dan untuk apa digunakan. BPK juga berwenang menentukan objek pemeriksaan, merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan, menentukan waktu pemeriksaan, metode pemeriksaan serta menyusun dan menyajikan laporan pemeriksaan (BPK, 2011: 102). Dalam proses pemeriksaan tersebut, BPK berwenang meminta keterangan dan/atau dokumen yang wajib diberikan oleh setiap orang, unit organisasi, lembaga dan badan yang mengelola keuangan negara.

Dalam hal ini BPK menetapkan jenis dokumen, data, serta informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang wajib disampaikan kepada BPK. BPK juga berwenang melakukan pemeriksaan langsung di lapangan, di tempat penyimpanan uang dan barang milik negara, di tempat pelaksanaan kegiatan, pembukuan dan tata usaha keuangan negara, serta pemeriksaan terhadap perhitungan-perhitungan, surat-surat, bukti-bukti, rekening koran, pertanggungjawaban, dan daftar lainnya yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara. Untuk kasus tertentu, BPK dapat menggunakan tenaga ahli dan/atau tenaga pemeriksa diluar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK.

c. Lembaga yang diperiksa BPK

BPK memeriksa seluruh keuangan negara yang meliputi penerimaan negara, baik berupa pajak dan non pajak, seluruh aset dan utang piutang negara, penempatan kekayaan negara-serta penggunaan pengeluaran negara. Dengan demikian, BPK bertugas memeriksa

pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha milik Daerah dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. Adapun “lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara” disini antara lain: badan hukum milik negara, Lembaga Penjamin Simpanan, yayasan yang mendapat fasilitas negara, komisi-komisi yang dibentuk dengan Undang-Undang (seperti KPU, KPK, KPI, KPK dsb), serta Badan, Swasta yang menerima dan/atau mengelola keuangan negara.

Selain daripada itu, masih ada lembaga pemerintahan yang tidak sepenuhnya bisa diperiksa oleh BPK yaitu penerimaan pajak yang dikelola oleh Direktorat Jendral Pajak. Hal ini terjadi karena Undang-Undang Perpajakan menutup akses BPK pada pemeriksaan penerimaan pajak.

d. Korelasi BPK dengan Aparat Penegak Hukum

Laporan Pemeriksaan dapat dikatakan merupakan ruh dari eksistensi Badan Pemeriksa Keuangan. Dari laporan-laporan yang merupakan hasil pemeriksaan (terhadap keuangan, kinerja, atau untuk tujuan tertentu) di berbagai instansi pemerinth itulah, upaya tata kelola kenegaraan yang baik ditegakan. Laporan pemeriksaan dengan demikian bisa berdampak secara politis maupun hukum (Sekjend BPK RI, 2009:51).

Seuai ketentuan Undang-Undang, Laporan Pemeriksaan BPK diserahkan kepada lembaga perwakilan (DPR, DPD dan DPRD Provinsi, Kabupaten/Kota/Kota-Praja). Berdasarkan laporan inilah DPR dan DPRD yang memiliki hak bujet dapat menyusun Undang-Undang dan mendesak pemerintah memperbaiki sistem pengelolaan uang beserta asetnya. BPK juga memiliki mandat untuk ikut memperbaiki system pengelolaan keuangan negara. Ini berarti jika dalam pemeriksaan BPK menemukan indikasi tindak pidana, BPK tidak berdiam diri. Undang-Undang memerintahkan, jika terjadi indikasi tindak pidana, BPK wajib /melaporkan kepada aparat yang *commit to user* berwenang agar segera ditindak lanjuti

sebagai dasar penyidikan (Pasal 8 Ayat 3 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006). Adapun yang dimaksud aparat yang berwenang tidak hanya kepolisian, kejaksaan tetapi juga beberapa instansi lain yang kompeten.

1) Kepolisian

Untuk menindaklanjuti Hasil Pemeriksaan BPK yang berindikasi tindak pidana, hasil pemeriksaan yang ada tindak pidananya diserahkan oleh ketua BPK atau Kepala Perwakilan BPK di daerah kepada Kepala Polisi daerah setempat. Kedua pihak menyepakati sebelum hasil pemeriksaan diserahkan, terlebih dahulu dilakukan pemaparan oleh BPK. Kemudian dilakukan pembahasan bersama yang bisa berujung pada dua kemungkinan. Jika disimpulkan Hasil Pemeriksaan belum cukup menemukan bukti awal, maka BPK harus segera melengkapi. Namun jika disimpulkan bahwa bukti awal sudah cukup maka hasil pemeriksaan bisa segera diserahkan kepada kepolisian untuk ditindak lanjuti sesuai aturan yang berlaku. Kerja sama tidak lantas berhenti sampai tahap ini. Jika dalam proses hukum diperlukan berbagai penjelasan lanjutan mengenai Hasil Pemeriksaan, kepolisian dapat meminta keterangan dan penjelasan dari ahli yang ditunjuk BPK. Kerjasama kedua pihak juga tidak sebatas menyangkut perkara-perkara yang berasal dari Hasil Pemeriksaan BPK. Misalnya Kepolisian tengah menangani perkara tetapi memerlukan bukti adanya kerugian negara. Untuk kepentingan itu, kepolisian dapat meminta bantuan BPK.

2) Kejaksaan

Untuk menindaklanjuti perintah undang-undang ikhwal penyerahan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK kepada kejaksaan agung, agar temuan BPK ini tidak “mangkrak”, kedua lembaga sepakat bahwa kejaksaan akan memberitahukan segala perkembangan penyidikan selambat-lambatnya dua bulan. Dengan demikian ada jaminan bahwa Hasil Pemeriksaan BPK benar-benar direspon sesuai koridor hukum yang berlaku. Bentuk-bentuk koordinasi yang

dimungkinkan antara lain pemberian keterangan ahli atau pemeriksaan BPK untuk Kejaksaan Agung. Sebaliknya BPK juga dapat meminta bantuan dan pertimbangan hukum kepada Kejaksaan Agung.

3) KPK (Komisi Pemberantasan Korupsi)

Melalui pertukaran informasi, KPK menyerahkan laporan pengaduan masyarakat yang berindikasi adanya korupsi. KPK juga memberikan informasi lain yang diperlukan BPK untuk melakukan pemeriksaan investigatif. Sebaliknya, BPK juga dapat memberikan informasi mengenai Laporan Hasil Pemeriksaan guna melakukan penanganan kasus, penyelidikan, penyidikan, dan supervise serta monitor untuk pemberantasan korupsi. Informasi lain yang dianggap berguna juga bisa diserahkan. Untuk memperlancar kerja sama itu kedua lembaga sepakat menggelar rapat koordinasi sekurang-kurangnya satu kali dalam 3 bulan. jika perlu dan mendesak, rapat koordinasi khusus bisa segera dilakukan.

4) PPATK

BPK menyadari bahwa salah satu cara menyamarkan harta kekayaan hasil korupsi dan penyimpangan adalah dengan pencucian uang. Modus penyamaran ini sudah sedemikian canggih sehingga diperlukan sinergi antar lembaga yang berkompeten guna menyelamatkan uang negara. Bentuk kerjasama itu adalah dengan tukar menukar informasi terkait dengan tugas dan kewenangannya, saling membantu guna menunjang tugas kedua institusi, melakukan sosialisasi rezim Anti pencucian uang dan menggelar pendidikan serta pelatihan.

Bentuk informasi yang diberikan BPK kepada PPATK berupa Hasil Pemeriksaan yang berindikasi adanya Tindak Pidana Pencucian Uang. PPATK juga dapat meminta informasi lain dalam rangka melakukan analisis laporan mengenai laporan pencucian uang. Sebaliknya PPATK dapat memberikan informasi serupa kepada BPK yang terkait adanya penyelewengan keuangan negara berupa

Pencucian Uang. Patut dicatat informasi-informasi tersebut bersifat rahasia sehingga masing-masing bertanggung jawab menjaga kerahasiaan tersebut.

2. Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul

Sesungguhnya BPK merupakan tombak bermata dua dalam peperangan melawan korupsi. Disatu sisi BPK memiliki peran yang signifikan untuk mengungkap perbuatan korupsi melalui berbagai pemeriksaan yang ia lakukan. Disisi lain, BPK dapat berperan dari sisi pencegahan. Peran ini dapat dimulai dengan ikut berpartisipasi memperbaiki sistem administrasi keuangan pemerintah yang tidak transparan.

Guna tercipta sistem administrasi keuangan pemerintah yang transparan, maka Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mewajibkan kepada setiap instansi pemerintahan yang operasionalnya menggunakan keuangan negara untuk menyusun laporan keuangan dan diperiksa oleh BPK. BPK dalam memeriksa keuangan berpijak pada Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan yang memberi wewenang kepada BPK untuk melakukan pemeriksaan keuangan pemerintah.

Dalam melakukan pemeriksaan keuangan, BPK menilai laporan keuangan tersebut dengan memberikan opini. Opini yang diberikan BPK terdapat empat macam meliputi opini Wajar Tanpa Pengecualian, Wajar Dengan Pengecualian, Tidak Wajar dan Disclaimer. Dalam Penulisan Hukum ini, berdasarkan studi lapangan yang didapat, penulis meneliti Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI Perwakilan DIY atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul yang terdiri dari Laporan Hasil Pemeriksaan Keuangan Nomor:23A/LHP/XVIII.YOG/06/2010 tertanggal 4 Juni 2010, Laporan Hasil

Pemeriksaan Atas Sistem Pengendalian Intern Nomor: 23B/LHP/XVIII.YOG/06/2010 tertanggal: 4 Juni 2010 dan Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Nomor: 23C/LHP/XVIII.YOG/06/2010 tertanggal: 4 Juni 2010. Ketiga laporan tersebut masih termasuk dalam Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul.

Sebagaimana Pasal 16 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Hasil Pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan memuat opini. Opini merupakan pernyataan professional pemeriksaan mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam Laporan Keuangan yang berdasarkan kesesuaian dengan (i) Standar Akuntansi Pemerintahan, (ii) Kecukupan Pengungkapan (*adequate disclosure*), (iii) Kepatuhan Perundang-Undangan, dan (iv) Efektivitas Sistem Pengendalian Intern (SPI). Dalam LHP atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul Nomor: 23A/LHP/XVIII.YOG/06/2010 tertanggal 4 Juni 2010, Pemerintah Kabupaten Bantul mendapat opini “Wajar dengan pengecualian” (*qualified opinion*).

Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) ini berarti laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai standar akuntansi kecuali dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan. Hal-hal yang dikecualikan dalam LHP Keuangan Bantul ini adalah bahwa aset tetap yang disajikan dalam neraca per 31 Desember 2008 sebesar Rp. 1.860.668.562.517,06, belanja barang dan jasa RSUD Panembahan Senopati sebesar Rp. 9.536.375.922,00 dan saldo utang jangka pendek lainnya sebesar Rp. 4.426.059.915,00 tidak dapat diyakini kewajarannya.

Untuk memperoleh keyakinan yang memadai, apakah laporan keuangan yang disajikan telah bebas dari salah saji material, Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang ditetapkan oleh BPK RI, mengharuskan BPK RI untuk melakukan pengujian atas Sistem Pengendalian Interen Pemerintah Kabupaten Bantul. Sistem Pengendalian Interen ini meliputi berbagai kebijakan dan prosedur yang (1) terkait dalam catatan keuangan, (2)

memberikan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan tersebut telah sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta penerimaan dan pengeluaran telah sesuai dengan otorisasi yang diberikan; (3) memberikan keyakinan memadai atas keamanan asset yang berdampak material pada laporan keuangan. Oleh karena itu, Pemerintah Bantul bertanggung jawab untuk mengatur dan menyelenggarakan pengendalian tersebut.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) mengharuskan BPK RI untuk mengungkapkan kelemahan dalam Sistem Pengendalian Intern atas Laporan Keuangan. Adapun kelemahan Sistem Pengendalian Interen Kabupaten Bantul antara lain sbb:

- a. Sisa Kas dan Belanja RSUD Panembahan Senopati tidak disajikan secara riil dalam Laporan Keuangan Tahun 2009 sebesar Rp. 875.615.775,00.
- b. Belanja Modal Sebesar Rp. 3.367.098.550,00 Pada Dinas Pertanian Dan Kehutanan merupakan bantuan hibah kepada Kelompok Tani.
- c. Belanja barang dan jasa sebesar Rp. 109.708.625,00 belum tercatat dalam Laporan Realisasi Anggaran Tahun 2009.
- d. Pengelolaan uang titipan biaya bongkar reklame diluar mekanisme APBD.
- e. Penerimaan klaim dari PT. Askes belum disetorkan ke rekening kas dana swadana RSUD Panembahan Senopati sebesar Rp. 1.432.122.494,00.
- f. Dasar Pengenaan Pajak Daerah tidak sesuai dengan Peraturan Daerah Kabupaten Bantul.
- g. Pengelolaan Keuangan Agrowisata Kebun Buah Mangunan dilakukan di luar mekanisme APBD.
- h. Penerimaan dan pengeluaran dari asuransi kecelakaan diri pengunjung objek wisata sebesar Rp. 24.415.095,00 tidak melalui mekanisme APBD.

- i. Penyaluran dana bergulir pada beberapa unit kerja di lingkungan Pemerintah Kabupaten Bantul dianggarkan melalui belanja bantuan sosial.
- j. Penerimaan luncuran dana Program Jamkesmas dari Departemen Kesehatan diakui seluruhnya sebagai Pendapatan Daerah.
- k. Belanja barang jasa Dinas Kebudayaan Dan Pariwisata sebesar Rp. 135.000.000,00 merupakan belanja bantuan.
- l. Pengelolaan Dana Alokasi Dana Desa belum sesuai ketentuan.
- m. Penyajian Saldo Aset Tetap dalam Neraca Per 31 Desember 2009 Belum Akurat dan belum dapat diyakini kebenarannya.
- n. Piutang tak tertagih sebesar Rp. 1.215.829.715,00 belum dihapuskan.

Berdasarkan kelemahan-kelemahan tersebut, BPK menyarankan Bupati Bantul agar:

- a. Memerintahkan Direktur RSUD Panembahan Senopati untuk segera menerapkan pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum Daerah sesuai ketentuan.
- b. Memberikan sanksi administratif sesuai ketentuan kepada Kepala Dinas Pertanian dan Kehutanan Kabupaten Bantul atas penggunaan anggaran belanja yang tidak sesuai dengan ketentuan.
- c. Memerintahkan Kepala DPKAD untuk menganggarkan belanja barang dan jasa (belanja listrik dan daya) sesuai kebutuhan.
- d. Memerintahkan Kepala DPKAD Kabupaten Bantul menyusun juknis/pedoman pencatatan dan pengakuan uang titipan bongkar reklame yang ditetapkan melalui SK Bupati.
- e. Memerintahkan Direktur RSUD Panembahan Senopati untuk segera menyetorkan penerimaan daerah ke rekening kas dana swadana RSUD Panembahan Senopati sebesar Rp. 1.432.122.494,00 sesuai ketentuan.
- f. Memerintahkan Kepala DPKAD Kabupaten Bantul menerapkan dan mengenakan Pajak Daerah sesuai dengan ketentuan secara tegas.

- g. Memerintahkan Kepala Dinas Pertanian dan Kehutanan untuk menganggarkan pendapatan dan belanja yang terkait Kebun Buah Mangunan dengan mekanisme APBD.
- h. Memerintahkan Kepala Dinas Kebudayaan dan Pariwisata untuk menyetorkan penerimaan premi PT. Asuransi Jasa Raharja ke kas daerah serta memberikan sanksi administratif sesuai ketentuan kepada Kepala Dinas Kebudayaan dan Pariwisata atas penggunaan secara langsung penerimaan premi PT. Asuransi Jasa Raharja.
- i. Memberikan sanksi administratif sesuai ketentuan kepada Kepala BKK-PP dan KB, Kepala Kantor Pengelola Pasar, dan Kepala Bagian Kerja Sama dan Pengembangan Potensi Daerah (KPPD) atas penggunaan anggaran belanja bantuan sosial untuk dana bergulir dan memerintahkan agar menyusun anggaran belanja daerah sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- j. Memerintahkan Direktur RSUD Panembahan Senopati menyusun kebijakan akuntansi dan juknis untuk mencatat dan mengakui pendapatan Jamkesmas sesuai dengan SAP.
- k. Memberikan sanksi administratif sesuai ketentuan kepada Kepala Dinas Kebudayaan dan Pariwisata atas kekurangcermatannya dalam penganggaran belanja sesuai ketentuan.
- l. Bupati Bantul agar :
 - 1) Memerintahkan Kepala Bagian Pemerintahan Desa untuk mengintensifkan pembinaan dan pengawasan atas pengelolaan ADD kepada Pemerintah Desa.
 - 2) Memerintahkan Kepala Bagian Pemerintahan Desa dan Tim Pendamping Kecamatan untuk lebih tegas dalam menerapkan persyaratan pencairan dana ADD.
 - 3) Memerintahkan Kepala Bagian Pemerintah Desa untuk membuat instruksi agar seluruh desa penerima ADD mempertanggungjawabkan uang yang diterima sesuai ketentuan.

- 4) Memberikan sanksi administratif sesuai ketentuan kepada Kepala Bagian Pemerintahan Desa, Tim Pendamping Kecamatan, dan Lurah atas kurang cermatan dalam pengelolaan dana ADD.

m. Bupati Bantul agar :

- 1) Segera melaksanakan inventarisasi aset secara menyeluruh dan melakukan penilaian aset sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
- 2) Memerintahkan seluruh Kepala SKPD/UPTD untuk melaksanakan penatausahaan aset tetap sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
- 3) Meningkatkan keandalan sistem pengendalian intern atas pengelolaan aset tetap daerah.

n. memerintahkan kepada DPKAD untuk segera menindak lanjuti usulan penghapusan piutang tidak tertagih pada RSUD Panembahan Senopati.

Selain pengungkapan mengenai Sistem Pengendalian Interen, peraturan perundang-undangan dan SPKN mengharuskan BPK RI untuk melaporkan kepada pihak berwenang, apabila dalam melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan ditemukan kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan yang berindikasi unsur tindak pidana. Oleh karena itu, BPK melakukan pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Pemerintah Kabupaten Bantul yang dalam hal ini merupakan entitas dari BPK RI Perwakilan Provinsi DIY yang memiliki banyak catatan mengenai kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Adapun catatan yang diungkap BPK RI dalam Laporan Hasil Pemeriksaan atas Kepatuhan terhadap Peraturan PerUndang-Undangan Kabupaten Bantul berdasarkan hasil pemeriksaan Laporan keuangan Kabupaten Bantul adalah sebagai berikut:

- a. Penetapan nilai pembelian PT. Radio Sangga Buana Citra tidak didukung dengan penilaian harga perusahaan (*Corporate Valuation*) oleh Penilai Independen.
- b. Penyaluran hibah sebesar Rp. 570.000.000,00 oleh Dinas Pertanian dan Kehutanan melanggar ketentuan. Hal tersebut mengakibatkan penyaluran bantuan hibah kepada kelompok masyarakat sebesar Rp. 570.000.000,00

tidak tepat sasaran dan penyaluran bantuan hibah merugikan daerah sebesar Rp. 420.000.000,00.

- c. Penyaluran Bantuan Stimulan Partisipasi Masyarakat sebesar Rp. 185.000.000,00 kepada Paguyuban Ternak Kambing Etawa Mendhologi tidak sesuai dengan ketentuan.
- d. Realisasi belanja sewa tanah kas Desa Mangunan melebihi kontrak perjanjian sebesar Rp. 89.295.750,00. Hal tersebut mengakibatkan adanya kelebihan pembayaran sewa tanah kas desa kepada Pemerintah Desa Mangunan sebesar Rp. 89.295.750,00.
- e. Penyertaan modal Pemerintah Kabupaten Bantul pada Perusahaan Daerah Aneka Dharma belum didukung dengan Perda Penyertaan Modal.
- f. Penerimaan sumbangan dana keolahragaan sebesar Rp. 815.000.000,00 tidak disetorkan ke Kas Daerah dan digunakan langsung untuk operasional Persatuan Sepak Bola Indonesia Bantul. Hal tersebut mengakibatkan Pemerintah Kabupaten Bantul kehilangan pendapatan daerah sebesar Rp. 815.000.000,00.
- g. Pemanfaatan Stadion Sultan Agung oleh Persatuan Sepakbola Indonesia Bantul (PERSIBA) tidak didukung perjanjian.

Berdasarkan temuan tersebut, BPK RI merekomendasikan Bupati Bantul agar :

- a. Memerintahkan Dirut PD. Aneka Dharma mempertanggungjawabkan kewajaran nilai pengambilalihan PT. RSBC dengan menunjuk penilai independen untuk melakukan penilaian atas nilai PT. RSBC serta melaporkan hasilnya kepada Bupati Bantul.
- b. Memerintahkan Kepala Dinas Pertanian dan Kehutanan untuk mempertanggungjawabkan kerugian daerah sebesar Rp. 420.000.000,00 melalui mekanisme penyelesaian kerugian daerah.
- c. Bupati agar :
 - 1) Menyempurnakan Peraturan Bupati Bantul Nomor 21 A Tahun 2008 tentang Pedoman Teknis Pelaksanaan Pemberian Bantuan Stimulan

Partisipasi Masyarakat dengan mengatur mengenai sanksi atas tidak dilaksanakannya kegiatan sesuai dengan tujuan pemberian bantuan.

- 2) Memerintahkan Kepala Bagian Administrasi Pembangunan untuk meningkatkan pengawasan penggunaan bantuan dan melaporkan hasilnya kepada Bupati
- d. Meminta Kepala KPDT untuk mempertanggungjawabkan kewajaran harga kontrak penyediaan jasa internet dan jaringan tersebut dan memberikan sanksi sesuai ketentuan kepada Kepala Kantor Pengolahan Data dan Telematika Kabupaten Bantul atas kebijakannya melakukan pengadaan barang dan jasa dengan penunjukkan langsung.
- e. Segera mengembalikan kelebihan pembayaran ke Kas Daerah sebesar Rp. 89.295.750,00 atau sebesar selisih antara sewa yang telah dibayarkan untuk periode kedua dikurangi dengan biaya sewa yang seharusnya berdasarkan perjanjian awal yang diperhitungkan sampai dengan diterbitkannya addendum.
- f. Memberikan sanksi administratif sesuai ketentuan kepada Kepala Bagian Pemerintahan Desa atas pembayaran sewa tanah kas desa Mangunan yang tidak sesuai dengan perjanjian.
- g. Segera mengajukan Peraturan Daerah tentang Penempatan Modal Pemerintah di PD Aneka Dharma sesuai dengan ketentuan.
- h. Memerintahkan Kepala DPKAD mempertanggungjawabkan penerimaan sponsorship PT. Bank Perhimpunan Saudara sebesar Rp. 815.000.000,00.
- i. Meninjau kembali kebijakan pemanfaatan aset daerah dan menyesuaikannya dengan ketentuan yang berlaku sebagaimana rekomendasi terdahulu pada pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul Tahun Anggaran 2008;
 - Menetapkan pengelola lebih lanjut atas Stadion Sultan Agung
 - Menetapkan bentuk pemanfaatan Stadion Sultan Agung;
 - Menetapkan hak dan kewajiban Pemerintah Daerah Kabupaten Bantul dan PERSIBA atas hasil penggunaan stadion Sultan Agung sebesar Rp. 303.530.940,00

Berdasarkan uraian diatas, terkait temuan BPK yang termuat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan Keuangan maka fokus dari pembahasan penulisan hukum ini adalah mengenai hasil pemeriksaan BPK yang mempengaruhi kewajaran Laporan Keuangan Kabupaten Bantul sehingga BPK memberikan opini wajar dengan pengecualian terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul disertai catatan bahwa Laporan Keuangan yang disajikan oleh Pemerintah Bantul tidak dapat diyakini kewajarannya.

3. Hasil Pemeriksaan yang Mempengaruhi Kewajaran Laporan Keuangan

a. Sisa Kas Dan Belanja RSUD Panembahan Senopati Tidak Disajikan secara Riil dalam Laporan Keuangan Tahun 2009 sebesar Rp. 875.615.775,00.

Pada tahun 2009, Pemerintah Kabupaten Bantul telah menetapkan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Panembahan Senopati sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) berdasarkan Surat Keputusan Bupati Bantul Nomor 195 Tahun 2009 tentang Penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) pada Rumah Sakit Umum Daerah Panembahan Senopati Kabupaten Bantul. Penetapan RSUD Panembahan Senopati sebagai PPK BLUD mulai berlaku tanggal 21 Juli 2009.

Berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui bahwa selama Tahun Anggaran 2009, RSUD Panembahan Senopati masih menggunakan pengelolaan keuangan unit swadana sesuai Peraturan Daerah Kabupaten Bantul Nomor 8 Tahun 2002 tanggal 8 Juni 2002 tentang Penetapan dan Tata Cara Pengelolaan Keuangan Unit Swadana RSUD Kabupaten Bantul. Dengan menerapkan pengelolaan keuangan unit swadana, maka RSUD mengikuti ketentuan pengelolaan keuangan sebagai berikut :

- 1) Penerimaan fungsional adalah penerimaan yang diperoleh RSUD dalam menjalankan fungsinya.

commit to user

- 2) Setiap tahun anggaran, RSUD menyusun Daftar Rencana Kerja (DRK) yang kemudian disahkan oleh Bupati menjadi Surat Pengesahan (SP) DRK. Selanjutnya DRK tersebut dirinci dalam Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA).
- 3) Penerimaan unit swadana dianggarkan dalam APBD secara bruto dan pengeluaran sesuai dengan DPA.
- 4) Jumlah anggaran unit swadana yang tercantum dalam DPA merupakan target penerimaan terendah dan batas tertinggi masing-masing pengeluaran.

Berdasarkan pemeriksaan terhadap realisasi SPJ diketahui bahwa sisa kas pada tanggal 31 Desember 2009 adalah sebesar Rp. 10.484.978.872,00 dengan perhitungan sebagaimana ditunjukkan dalam tabel berikut :

Tabel. 1 Perhitungan Sisa Kas Per 31 Desember 2009

Saldo Tahun 2008	Rp. 5.060.086.997,00
Pendapatan Tahun 2009	Rp. 43.670.260.671,00
SP2D dari APBD	<u>Rp. 2.976.843.725,00</u> +
Jumlah dana	Rp. 51.707.191.393,00
Realisasi Belanja	<u>Rp. 41.222.212.521,00</u> -
Sisa Kas per 31 Desember 2009	Rp. 10.484.978.872,00

Pemeriksaan lebih lanjut terhadap dokumen pertanggungjawaban diketahui bahwa selain pengeluaran sebesar Rp. 41.222.212.521,00 tersebut, masih terdapat pengeluaran belanja TA 2009 yang belum dipertanggungjawabkan sebesar Rp. 875.615.800,00.

Hasil konfirmasi dengan Bendahara Pengeluaran RSUD diperoleh informasi bahwa SPJ yang belum disahkan tersebut terjadi karena pengeluaran pada TA 2009 telah mendekati batas maksimal dalam SP DPA sehingga apabila SPJ disahkan, pengeluaran tersebut akan melebihi anggaran atas belanja bersangkutan. Adapun rincian belanja tersebut tertuang dalam tabel 2 sebagai berikut :

Tabel. 2 Rincian Belanja RSUD Panembahan Senopati

	Uraian	Jumlah (Rp)
1	Pembelian HVS (Aneka Dharma) Bulan September 2009	3.456.000,00
2	Pembelian plastik obat (Yobel)	1.696.915,00
3	Pembelian HVS (Aneka Dharma) Bulan Oktober 2009	4.776.000,00
4	Pembelian ATK (Toko Pantes) Bulan September 2009	4.492.850,00
5	Pembelian ATK(CV Bintang Arsitama) Bln September 2009	3.858.300,00
6	Pembelian ATK(CV Bintang Arsitama) Bln Nopember 2009	4.844.400,00
7	Pembelian tinta RIZO (PT Setiawan Sedjati)	957.000,00
8	Pembelian kertas HVS (Aneka Darma)	4.562.000,00
9	Pembelian kresek obat (Diantama)	250.000,00
10	Pembelian master Rizo (PT SS)	594.000,00
11	Pembelian tinta RIZO (PT Setiawan Sedjati)	957.000,00
12	Pembelian ATK (Bintang Arsitama)	2.541.050,00
13	Pembelian plastik obat (Yobel)	1.625.125,00
14	Pembelian ATK (Toko Pantes)	4.980.750,00
15	Pembelian kertas HVS (Aneka Darma)	4.936.000,00
16	Pembelian ATK (UD Toyoriz)	1.132.250,00
17	Biaya fotocopy tanggal 29 Oktober-25 Nopember 2009 (BP)	990.500,00
18	Biaya fotocopy tanggal 25-30 Nopember 2009 (MH)	663.600,00
19	Biaya fotocopy tanggal 10-19 Desember 2009 (MH)	966.600,00
20	Pengadaan makan minum puasa	21.021.600,00
21	Pengadaan makan minum harian petugas	13.459.000,00
22	Pengadaan makan minum harian petugas Nopember	13.630.950,00
23	Pengadaan makan minum harian petugas Desember	13.502.700,00
24	Membayar barang cetakan (Pere Citra)	4.855.000,00
25	Membayar stop map RM (Puscomm)	4.400.000,00
26	Membayar barang cetakan (Anindya)	4.500.000,00
27	Membayar barang cetakan (Sahabat)	2.050.000,00
28	Biaya pengelolaan jasa tenaga pengamanan (Garuda Merah)	14.472.800,00
29	Pembelian monitor LCD	1.800.000,00
30	Pembelian Suku Cadang Komputer (Sigmatech)	495.000,00
31	Pembelian flash disk (Adiguna Utama)	300.000,00
32	Pengadaan alat-alat kesehatan (CV Tri Putera Jaya)	23.500.000,00
33	Pembelian meja komputer (CV Adiguna Utama)	1.560.000,00
34	Pembayaran obat bulan Desember 2009	579.912.693,00
35	Pengadaan alat-alat kesehatan (PT Yoseph Farma)	37.512.867,00
36	Pengadaan bahan makan pasien (Mitra Husada)	23.272.140,00
37	Pembelian susu (PT Enseval)	3.678.785,00
38	Pembelian susu (PT Enseval)	3.623.400,00
39	Pembelian LCD Monitor (CV Adiguna)	1.950.000,00
40	Pembelian susu (UD Setiawan Jaya)	938.000,00
41	Perbaikan pompa	3.500.000,00
42	Perbaikan EKG monitor	2.500.000,00
43	Pembelian plastik sampah	49.262.500,00
44	Pembelian bensin	1.638.000,00
J U M L A H		875.615.775,00*)

*) dibulatkan menjadi Rp. 875.615.800,00

Belanja tersebut telah dibayarkan sehingga mengakibatkan saldo rekening Bank RSUD per 31 Desember 2009 berbeda dengan saldo kas RSUD yang dicatat dalam neraca per 31 Desember 2009 sebesar Rp. 875.615.800,00. Saldo rekening bank per 31 Desember 2009 sebesar Rp. 9.609.363.072,00 sedangkan saldo yang dicatat dalam neraca adalah sebesar Rp. 10.484.978.872,00.

Kondisi tersebut tidak sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tanggal 15 Mei 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah Pasal 137 yang menyatakan bahwa SILPA digunakan untuk mendanai pelaksanaan kegiatan lanjutan atas beban langsung dan mendanai kewajiban lainnya. Dengan demikian, SILPA harus mencerminkan keadaan kas yang senyatanya. Hal tersebut mengakibatkan penyajian sisa kas RSUD pada neraca Pemkab Bantul per 31 Desember 2009 disajikan lebih tinggi (*overstated*) dan belanja RSUD pada laporan realisasi anggaran disajikan lebih rendah (*understated*) sebesar Rp. 875.615.800,00.

b. Penerimaan Klaim Dari PT Askes Belum Disetorkan Ke Rekening Kas Dana Swadana RSUD Panembahan Senopati Sebesar Rp. 1.432.122.494,00

RSUD Panembahan Senopati telah ditetapkan sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) berdasarkan Keputusan Bupati Bantul Nomor 195 Tahun 2009 tanggal 21 Juli 2009. Namun, dalam pelaksanaannya selama tahun 2009 pengelolaan keuangannya masih menggunakan sistem pengelolaan keuangan unit swadana. Dalam unit swadana, seluruh pendapatan dan belanjanya diakui sebagai pendapatan dan belanja daerah namun berbeda dengan pengelolaan keuangan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), pendapatan yang diperoleh unit swadana dapat digunakan secara langsung tanpa harus disetorkan terlebih dahulu ke rekening kas umum daerah. Sebagai pengganti rekening kas umum daerah, RSUD Panembahan Senopati diwajibkan membuka rekening operasional yang ditetapkan oleh

Bupati Bantul yang digunakan untuk menyimpan seluruh penerimaan operasional RSUD Panembahan Senopati yang selanjutnya diakui sebagai pendapatan daerah.

Berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui bahwa RSUD Panembahan Senopati memiliki dua rekening bank untuk menyimpan dana swadana yaitu Bank BPD DIY Nomor rekening 20-02-9-00190-0 dan Bank Bantul Nomor rekening 320.30.00-000001. Disamping itu, RSUD juga memiliki rekening tabungan di Bank Mandiri Nomor rekening 137-00-0534188-4 a.n. RSUD Panembahan Senopati d/a dr.IWS, M.Kes. Rekening ini digunakan untuk menampung dana dari PT. Askes (Persero) berupa penerimaan klaim. Pembukaan rekening tabungan tersebut belum memperoleh izin dari Bupati Bantul dan belum ditetapkan sebagai rekening operasional swadana. Hasil pemeriksaan terhadap buku tabungan tersebut diketahui adanya mutasi sebagai berikut :

Tabel 3. Data Mutasi Rekening

Saldo Awal	Rp. 1.259.804.993,00
Mutasi tambah dari penerimaan klaim Askes	Rp. 7.458.407.381,00
Mutasi tambah dari bunga (setelah dikurangi pajak dan biaya adm)	Rp. 58.120.312,00
Mutasi kurang untuk disetor ke rekening swadana RSUD atas klaim askes	Rp. 7.303.885.483,00
Mutasi kurang untuk disetor ke rekening swadana RSUD atas bunga th.2008	Rp. 40.089.709,00
Mutasi kurang untuk biaya transfer	Rp. 235.000,00
Saldo akhir	Rp. 1.432.122.494,00

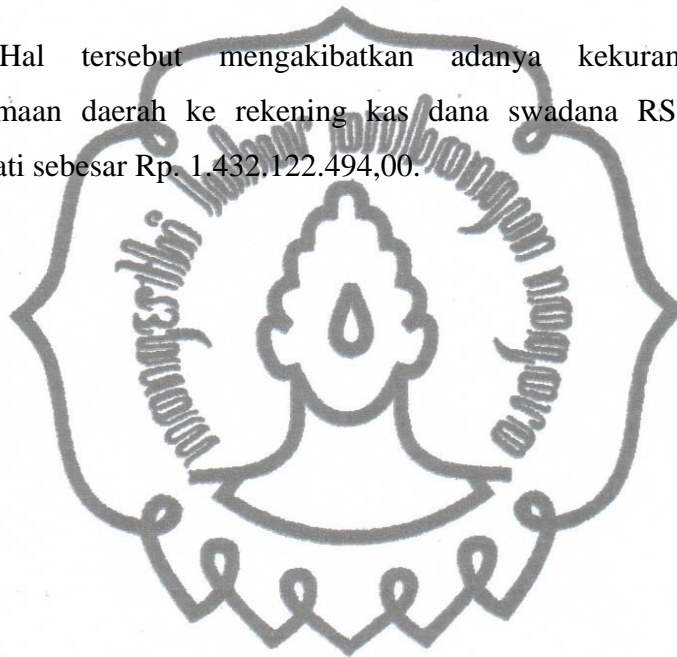
Data mutasi rekening tersebut menunjukkan bahwa penerimaan klaim PT. Askes belum seluruhnya disetorkan ke rekening dana swadana RSUD Panembahan Senopati. Namun, dalam Laporan Realisasi Anggaran Tahun 2009 diketahui bahwa seluruh penerimaan tersebut telah diakui sebagai pendapatan daerah. Sehingga Kondisi tersebut tidak sesuai dengan:

- a. Peraturan Pemerintah Nomor 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah Pasal 27 ayat (2) antara lain menyatakan bahwa untuk melaksanakan tugas Bendahara Penerimaan, Gubernur/Bupati/Walikota

member izin kepada kepala satuan kerja perangkat daerah di lingkungan pemerintah daerahnya untuk membuka rekening penerimaan pada Bank Umum yang ditetapkan oleh gubernur/bupati/walikota.

- b. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, Pernyataan 02 Paragraf 22, Pendapatan diakui pada saat diterima pada rekening kas umum negara/daerah.

Hal tersebut mengakibatkan adanya kekurangan penyetoran penerimaan daerah ke rekening kas dana swadana RSUD Panembahan Senopati sebesar Rp. 1.432.122.494,00.



B. Pembahasan

1. Kajian Hukum Pidana terhadap LHP yang Dinilai BPK “Tidak Dapat Diyakini Kewajarannya”

a. Aspek Yuridis Pentingnya Pemeriksaan Keuangan Negara oleh BPK

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan Lembaga Tinggi Negara yang dibentuk berdasarkan Pasal 23E Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945. Berdasarkan Pasal 23E Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 ini ditetapkan bahwa untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri. Kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan yang independen ini dipertegas dalam Ketetapan MPR Nomor X/MPR/2001 tentang Laporan Pelaksanaan Putusan MPR RI oleh Lembaga Tinggi Negara pada Sidang tahunan MPR Tahun 2002 yang isinya antara lain menegaskan kembali kedudukan BPK sebagai satu-satunya lembaga pemeriksaan eksternal keuangan negara dan perannya yang bebas dan mandiri perlu dimantapkan.

Selain itu, kedudukan BPK diatur pula dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 yang berbunyi “BPK merupakan satu lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan begitu tugas dibentuknya BPK adalah untuk memelihara transparansi dan akuntabilitas seluruh aspek keuangan negara. Oleh karena itu, Pasal 6 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 mengamanatkan kepada BPK untuk bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah, lembaga negara lainnya, Bank Indonesia, BUMN, BLU, BUMD, dan lembaga atau Badan lain yang mengelola keuangan negara.

Lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara yang dimaksud dalam Pasal 6 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 adalah Badan Hukum Milik Negara, LPS, yayasan yang mendapat fasilitas

negara, komisi-komisi yang dibentuk dengan Undang-Undang (seperti KPU, KPK, KPI, KOMNASHAM, dsb) serta badan, swasta yang menerima dan/atau mengelola keuangan negara.

Pemeriksaan yang dilakukan BPK ini mencakup pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu (Pasal 6 Ayat (3) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006). Dalam melakukan pemeriksaan, BPK berpijak pada tiga Undang-Undang yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Dan secara teknis, tata cara pemeriksaan tersebut diatur dalam peraturan-peraturan BPK.

Perlunya BPK mengadakan pemeriksaan terhadap keuangan negara ialah agar setiap pihak yang mengelola uang negara akan menggunakan uang tersebut dengan sebaik-baiknya dan tidak memanfaatkan uang yang dipercayakan rakyat secara tidak bertanggung jawab. Hal ini sejalan dengan pemikiran Kenneth M. Dye dan Rick Staphenurst dalam bukunya yang berjudul *"Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption"*. Mereka menyatakan bahwa :

Audits can help curb corruption and act as a potent deterrent to waste and abuse of public funds by, for example, helping restrain any tendency to divert public resources for private gain. Audit can help reinforce the legal, financial and institutional framework which, when weak, allows corruption to flourish; it can help establish a predictable framework of government behavior and law conducive to development, it can reduce the arbitrariness in the applications of rules and law. (Kenneth M. Dye dan Rick S, 1998: 4).

Sehingga adanya pemeriksaan keuangan oleh BPK diharapkan akan dapat membawa manfaat sebesar-besarnya bagi rakyat. Apabila para pengelola keuangan negara merasa bahwa tidak ada pihak yang mengontrol bagaimana uang tersebut digunakan, sangat dimungkinkan

sekali terjadi penyimpangan penggunaan uang negara, baik dengan untuk tujuan memperkaya diri atau karena sekedar salah urus. Adanya Korupsi yang meraja lela di zaman orde lama dan orde baru dimungkinkan terjadi karena ketiadaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara sungguh-sungguh. Dengan demikian kehadiran BPK akan menjadikan setiap pihak yang mengelola keuangan negara sadar bahwa bila mereka menyalahgunakan anggaran yang dikelolanya dengan cara tindakan pengelabuan, *mark-up*, kecurangan dan lain sebagainya pasti akan segera diketahui dan dibongkar oleh BPK sehingga pihak tersebut harus menghadapi resiko serius yakni berhubungan dengan “Hukum Pidana”.

Terhadap temuan pemeriksaan yang ditemukan dilapangan, BPK akan mempelajari lebih lanjut apakah setiap rupiah yang dikeluarkan oleh lembaga atau entitas yang diperiksa tersebut memang digunakan untuk program atau kegiatan yang sudah dianggarkan atau tidak. Ini merupakan implikasi dari tugas utama BPK menegakkan tata kelola keuangan yang baik (*good governance*). Dengan pelaksanaan tugas ini, BPK membantu DPR dalam menjalankan hak budget dan pengawasan terhadap pemerintah. Dengan produk-produk khususnya dalam pengelolaan keuangan negara yang dihasilkan BPK, DPR bisa efektif menjalankan tugasnya sebagai pengawas pemerintah (Sekjend BPK, 2009: 43). Hasil pemeriksaan BPK yang berupa Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) disampaikan kepada seluruh rakyat indonesia melalui wakil-wakilnya di DPR serta DPRD sebagai pemegang hak *budget*.

Berdasarkan Pasal 17 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Laporan Hasil pemeriksaan BPK tersebut disampaikan selambat-lambatnya dua bulan kepada Pemerintah Daerah untuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Sedangkan untuk laporan keuangan Pemerintah Pusat, hasil pemeriksaan disampaikan kepada DPR dan DPD. Walaupun DPD tidak memiliki hak *budget*, posisinya sangat penting, karena DPD memiliki fungsi memberikan pertimbangan kepada DPR

dalam hal penyusunan rancangan APBN Pemerintah Pusat maupun dalam mengawasi pelaksanaannya setelah menjadi APBN. Sedangkan DPR dan DPD dengan menggunakan fungsi legislasinya memiliki hak dan wewenang masing-masing untuk menindak lanjuti temuan-temuan BPK (Pasal 20A Undang-Undang Dasar 1945).

Selain itu, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyebut bahwa BPK memantau pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan Laporan Keuangan entitas diperiksa. BPK pun dapat memproses secara pidana terduga yang tidak serius melakukan koreksi terhadap temuannya. Terduga wajib menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK dalam waktu 60 hari, sesuai dengan Undang-Undang. Temuan-temuan yang mengandung unsur pidana wajib diserahkan oleh BPK kepada penegak hukum. Temuan pemeriksaan BPK tersebut merupakan bukti awal yang dapat diperdalam dan ditindaklanjuti oleh penegak hukum.

b. Penilaian BPK terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan yang tidak dapat diyakini kewajarannya

Dalam hal pemeriksaan dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bekerja untuk dan atas nama Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) merupakan bukti penyelesaian penugasan bagi pemeriksa yang dibuat dan disampaikan kepada pemberi tugas, yakni badan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2008: 41). Terdapat dua alasan perlunya pemeriksaan terhadap laporan keuangan ini untuk diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang pertama ialah karena jika tidak diaudit ada kemungkinan bahwa laporan keuangan tersebut mengandung kesalahan baik yang disengaja maupun yang tidak disengaja sehingga diragukan kewajarannya oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan. Yang kedua, jika laporan keuangan sudah diaudit dan mendapat opini wajar tanpa pengecualian (*Unqualified Opinion*) dari KAP, berarti laporan keuangan tersebut dapat diasumsikan bebas dari

salah saji material dan telah disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang berlaku umum di Indonesia. (Arleen Herawaty dan Yulius Kurnia Susanto, 2009: 14).

Salah Saji dalam Laporan Keuangan

Didalam kerangka pelaporan keuangan sering kali membahas konsep materialitas dalam konteks penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Kerangka tersebut secara umum membahas tentang :

- 1) Salah saji, termasuk penghilangan, dianggap material jika salah saji tersebut secara individu atau agregat, diperkirakan dapat mempengaruhi keputusan ekonomi yang diambil berdasarkan laporan keuangan oleh pemakai laporan keuangan tersebut.
- 2) Pertimbangan tentang materialitas dibuat dengan memperhitungkan berbagai kondisi yang melingkupinya.

Salah saji material yang terkandung dalam Laporan keuangan secara individual atau keseluruhan berdampak cukup signifikan sehingga dapat mengakibatkan laporan keuangan disajikan secara tidak wajar dalam semua hal yang material. Apabila laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai satandard akuntansi kecuali dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan maka terhadap laporan semacam itu BPK dapat memberikann opini Wajar Dengan Pengecualian (BPK, 2008: 44).

Berdasarkan hasil wawancara dengan auditor BPK, Pemberian Opini Wajar dengan Pengecualian ini diberikan BPK kepada setiap laporan keuangan jika Kondisinya :

- 1) Lingkup audit di batasi oleh Klien
- 2) Auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting atau tidak memperoleh informasi penting karena kondisi – kondisi yang berada diluar kekuasaan klien ataupun auditor
- 3) Laporan keuangan tidak di susun sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum.

- 4) Prinsip akuntansi yang berlaku umum yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten.

Salah satu yang akan dibahas dalam penelitian hukum ini ialah mengenai Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Bantul Tahun Anggaran 2009 yang diberi opini “Wajar dengan Pengecualian” dan dinilai “Tidak dapat diyakini Kewajarannya”. Opini tersebut diberikan BPK kepada Laporan Keuangan Pemerintah Bantul karena Aset tetap yang disajikan dalam Neraca per 31 Desember 2008 sebesar Rp. 1.860.668.562.517,06, belanja barang dan jasa RSUD Panembahan Senopati sebesar Rp. 9.536.375.922,00 dan saldo utang jangka pendek lainnya sebesar Rp. 4.426.059.915,00 RSUD Panembahan Senopati masih mencatat dana Jamkesmas yang merupakan titipan dari Kementerian Kesehatan sebesar Rp. 14.296.974.000,00 sebagai pendapatan retribusi rumah sakit.

Hal ini mengakibatkan pendapatan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Tahun Anggaran 2009 dan Kas pada Neraca per 31 Desember 2009 dicatat terlalu tinggi (*overstated*) sebesar Rp. 14.296.974.000,00. Padahal berdasarkan catatan Bank dan Bendahara, saldo kas di bendahara pengeluarannya hanya sebesar Rp9.609.363.072,00 karena sudah digunakan untuk biaya operasional RSUD Panembahan senopati sebesar Rp. 875.615.800,00.

Selain itu Aset Tetap pada Neraca per 31 Desember 2009 sebesar Rp. 2.006.651.091.168,06 tidak dapat diyakini kewajarannya karena belum dicatat sepenuhnya sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Dengan demikian, BPK memberikan catatan tidak dapat diyakini kewajarannya karena adanya salah saji dalam pelaporan penggunaan dana yang tidak sesuai standar akuntansi pemerintahan. Ketidak tepatan dalam penyajian menyebabkan dana yang seharusnya dicatat lebih rendah justru dicatat lebih tinggi.

Pencatatan laporan keuangan seharusnya memang dicatat apa adanya dan disesuaikan dengan ketentuan yang berlaku. Dalam kasus laporan

keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul, Kas dari RSUD Panembahan Senopati yang dicatat lebih tinggi merupakan suatu kesalahan. Perbuatan dan kesalahan adalah bagian dari hukum pidana dan merupakan unsure subjektif dari tindak pidana. Didalam khazanah ilmu hukum kesalahan (*schuld*) dikelompokkan dalam dua pengertian yakni kesengajaan (*dolus*) dan kealpaan (*Culpa*).

Dalam KUHP tidak dirumuskan apa yang dimaksud dengan kesengajaan (*dolus*) tersebut. Karena itu arti kesengajaan diserahkan kepada para pakar disiplin ilmu bahasa dan hukum. Dari sejarah pembentukan undang-undang yang termuat dalam MvT, maka yang dimaksud dengan perbuatan yang disengaja adalah perbuatan yang diketahui dan dikehendaki (*willens en wetens handelen*), yang berarti apa yang diperbuat harus yang dikehendaki dan diketahui (Martiman Prodjohamidjojo, 1997: 45).

Hal ini berarti kesalahan disengaja (*dolus*) menurut teori *willens en wetens* yaitu apabila perbuatan dan akibat suatu delik dikehendaki si pelaku (*willens*) atau apabila si pelaku pada waktu mulai melakukan perbuatan mempunyai bayangan yang terang bahwa akibat yang bersangkutan akan tercapai, maka dari itu ia menyesuaikan perbuatannya dengan akibat itu. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kesengajaan ialah ketika seseorang melakukan tindak kejahatan, mengetahui dan menghendaki akibat dari perbuatannya tersebut. Sedangkan kesalahan tidak sengaja (*Culpa*) yaitu jika seseorang melakukan tindak kejahatan, mengetahui akibat dari perbuatannya tanpa menghendaki akibat dari tindakannya tersebut.

Didalam proses pelaporan keuangan, menurut Prodjohamidjo dalam jurnal Ekonomi dan Manajemen menjelaskan bahwa *Dolus* dapat berupa rekayasa laporan keuangan berupa window dressing (mark-up) sedangkan culpa adalah bentuk kesalahan professional atau ketidak taatan prosedur (Achsin, 2003: 27). Pandangan Moeljatno dalam bukunya Asas-Asas Hukum Pidana, menyatakan bahwa orang dapat dikatakan mempunyai

kesalahan, jika dia pada waktu melakukan perbuatan pidana, di lihat dari segi masyarakat dapat dicela karenanya, yaitu kenapa melakukan perbuatan yang merugikan masyarakat padahal mampu mengetahui makna (jelek) perbuatan tersebut, dengan kata lain perbuatan tersebut memang sengaja dilakukan. Selain itu orang juga dapat dicela karena melakukan perbuatan pidana (tindakan pidana menurut peraturan hukum pidana di Indonesia) meskipun tidak sengaja dilakukan tapi terjadinya perbuatan itu dimungkinkan karena dia alpa atau lalai terhadap kewajiban-kewajiban yang dalam hal tersebut, oleh masyarakat dipandang seharusnya (sepatutnya) dijalankan olehnya.

Dalam hal ini celaan bukan disebabkan oleh kenapa melakukan perbuatan padahal mengerti (mengetahui) sifat jeleknya perbuatan seperti dalam hal kesengajaan, tetapi disebabkan oleh kenapa tidak menjalankan kewajiban-kewajiban yang seharusnya dilakukan olehnya, sehingga karenanya masyarakat dirugikan. Dengan kata lain perbuatan tersebut terjadi karena kealpaan. Selain itu, orang juga dapat melakukan tindak pidana walaupun tanpa adanya kesengajaan ataupun kealpaan, sehingga tidak dapat dicela.

“Kesalahan” didalam hukum pidana merupakan syarat seseorang dapat dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana. menurut Barda Nawawi Arief sebagaimana dikutip dalam Buku karangan Arief Amarullah yang berjudul Politik Hukum Pidana, masalah pertanggungjawaban pidana tersebut merupakan segi lain dari subjek tindak pidana yang dapat dibedakan siapa yang melakukan tindak pidana dan siapa yang dapat dipertanggungjawabkan. Meskipun pada umumnya yang dapat dipertanggungjawabkan adalah orang yang telah melakukan pidana, akan tetapi masih harus dibuktikan lagi apakah pada waktu melakukan tindak pidana si pelaku mempunyai kesalahan atau tidak. Perlunya unsur kesalahan itu berkaitan dengan asas dalam hukum pidana *tiada pidana tanpa kesalahan*. "Asas ini merupakan asas *culpabilitas* yang merupakan asas funfamental dari hukum pidana sebagai refleksi dari

perlindungan hukum terhadap individu (*Offender*), atau merupakan asas kemanusiaan” (M. Arief Amrullah, 2003: 196)

Dalam pembuatan laporan keuangan Pemerintah Bantul, dimana Pemerintah Bantul telah “salah” menyajikan laporan keuangannya sehingga menimbulkan laporan yang tidak sesuai adanya (mencatat lebih tinggi). Pencatatan laporan keuangan oleh Pemerintah Bantul yang tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku yakni Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan suatu pelanggaran. Dari sebuah pelanggaran maka tidak menutup kemungkinan akan terbukanya celah yang berpotensi menimbulkan suatu tindak pidana.

Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul yang mengandung salah saji material mengakibatkan laporan keuangan disajikan secara tidak wajar dalam semua hal yang material. Disinilah peran akuntan publik yang dalam hal ini BPK menentukan tingkat materialitas dalam proses audit laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul dinilai Wajar dengan Pengecualian. Ini Berarti yang dikecualikan tersebut tidak wajar.

Arens menyatakan konsep materialitas menggunakan tiga tingkatan dalam mempertimbangkan jenis laporan yang harus dibuat, antara lain (Arens, 2005: 234) :

- a) Jumlah yang tidak material, jika terdapat salah saji laporan keuangan tetapi cenderung tidak mempengaruhi keputusan pemakai laporan, salah saji tersebut dianggap tidak material.
- b) Jumlahnya material, tetapi tidak mengganggu laporan keuangan secara keseluruhan. Tingkat materialitas ini terjadi jika salah saji di dalam laporan keuangan dapat mempengaruhi keputusan pemakai, tetapi keseluruhan laporan keuangan tersebut tersaji dengan benar sehingga tetap berguna.
- c) Jumlahnya sangat material atau pengaruhnya sangat meluas sehingga kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan diragukan. Tingkat tertinggi terjadi jika para pemakai dapat membuat keputusan yang

salah jika mereka mengandalkan laporan keuangan secara keseluruhan.

Tujuan penetapan materialitas ini sangat penting untuk membantu auditor dalam merencanakan pengumpulan bahan bukti yang kompeten. Langkah-langkah dalam menetapkan materialitas (Arens, 2005: 233) antara lain :

- a) Tentukan pertimbangan awal mengenai materialitas;
- b) Alokasi pertimbangan awal mengenai materialitas ke dalam segmen;
- c) Estimasi total kekeliruan dalam segmen;
- d) Estimasi kekeliruan gabungan;
- e) Bandingkan estimasi gabungan dengan pertimbangan awal mengenai materialitas.

Dengan demikian, konsep materialitas suatu laporan sangat berhubungan dengan penyajian dari laporan itu sendiri. Didalam laporan keuangan, dikenal istilah salah saji laporan sehingga laporan tidak dapat diyakini kewajarannya. Adanya salah saji dalam pengendalian intern merupakan hal yang krusial. Dijelaskan Theodorus M. Tuanakotta dalam bukunya yang berjudul *Auditing* bahwa “Sistem pengendalian intern yang lemah memudahkan terjadinya kecurangan, sedangkan sistem pengendalian intern yang kuat tidak menjamin kecurangan terjadi”(Theodorus, 2005: 102). Berdasarkan penjelasan Auditor BPK, Salah saji ini dapat terjadi akibat dari kekeliruan (*Error*) ataupun kecurangan (*fraud*).

Perbedaan *Fraud* dan *Error*

Perlu dibedakan mengenai definisi dari salah saji yang terjadi akibat kekeliruan dengan kecurangan. Pengertian mengenai kekeliruan menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) paragraf 6, dinyatakan bahwa kekeliruan (*error*) berarti salah saji (*misstatement*) atau hilangnya jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan yang tidak disengaja.

commit to user

Kekeliruan ini dapat berupa (1) kekeliruan dalam pengumpulan atau pengolahan data yang menjadi sumber penyusunan laporan keuangan; (2) Estimasi akuntansi yang tidak masuk akal yang timbul dari kecerobohan atau salah tafsir fakta; (3) Kekeliruan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi dan cara penyajian atau pengungkapan. Sedangkan, kecurangan (*fraud*) oleh Arens didefinisikan sebagai *Fraudulent financial reporting*.

Fraudulent financial reporting is an intentional misstatement or omission of amounts or disclosure with the intent to deceive users. Most cases of fraudulent financial reporting involve the intentional misstatement of amounts not disclosures. For example, worldcom is reported to have capitalized as fixed asset, billions dollars that should have been expensed. Omission of amounts are less common, but a company can overstate income by omitting account payable and other liabilities. Although less frequent, several notable cases of fraudulent financial reporting involved adequate disclosure. For example, a central issue in the enron case was whether the company had adequately disclosed obligations to affiliates known as specialm purpose entities. (Arens, 2005: 310).

Buku karangan Tommie W Singleton, Dkk yang berjudul *Fraud Auditing and Forensic Accounting* menjelaskan secara lebih berani bahwa kecurangan merupakan suatu kejahatan.

Fraud is a crime. Fraud is a generic term and embraces all the multifarious mean which humen ingenuity can devise, which are resorted to by one individual, to get an advantage over another by false representations. No definite and invariable rule can be laid down as a general proposition in defining fraud, as it includes surprise, trick, cunning and unfair ways by which another is cheated. The only boundaries defining it are those which limit human knavery (Tommie W Singleton DKK, 2006: 1).

Dari definisi di atas maka dapat dipahami bawasannya *fraud* mengandung tiga unsur penting yakni perbuatan tidak jujur, niat/kesengajaan, dan keuntungan yang merugikan orang lain. *Fraud* tidak sama dengan “Kesalahan” (BPKP, 2008: 12). Sehingga faktor utama yang membedakan antara kesalahan (*error*) dengan kecurangan (*fraud*) adalah tindakan yang mendasarinya yang berakibat terjadinya salah saji

(*misstatement*) dalam laporan keuangan. Terjadinya kecurangan merupakan suatu tindakan yang disengaja, yang tidak dapat terdeteksi oleh suatu pengauditan. Karena dalam praktiknya sangat sulit untuk dibuktikan, terutama yang berkaitan dengan estimasi akuntansi dan penerapan prinsip akuntansi. Sehingga kecurangan ini dapat memberikan efek yang merugikan dan cacat bagi proses pelaporan keuangan.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Ibu Christin,S.H.,M.M dan Ibu Sekar,S.H. yang juga merupakan tim auditor BPK dalam melakukan pemeriksaan menjelaskan bahwa sulitnya auditor mendeteksi kecurangan antara lain karena beberapa faktor dibawah ini :

a. Karakteristik Terjadinya Kecurangan

Terjadinya kecurangan sebenarnya berbeda dengan terjadinya kekeliruan. Adanya kecurangan lebih sulit untuk dideteksi karena biasanya di dalam kecurangan diikuti penyembunyian (*concealment*). Penyembunyian ini terkait dengan catatan akuntansi, dokumen-dokumen, dan hal lain seperti tanggapan pelaku kecurangan atas permintaan auditor dalam melaksanakan audit. Auditee yang melakukan kecurangan biasanya jika dimintai bukti transaksi yang mengandung kecurangan oleh auditor, dia akan menipu dengan memberi informasi palsu atau tidak lengkap.

Selain itu, di dalam Jurnal Akuntansi dan Keuangan dikatakan pula bahwa “tugas pendeteksian kecurangan memerlukan pertimbangan yang melibatkan banyak isyarat (*multi-cues judgment*) yang secara inheren sulit untuk dilakukan tanpa didukung oleh alat bantu (*decision aids*), bahkan oleh orang yang pakar sekalipun” (Tri Ramaraya, 2008: 26). Akar dari masalah ini adalah keterbatasan kemampuan kognitif manusia dalam memproses informasi.

b. Hubungan Auditor-Auditee

Komunikasi yang intens akan berpengaruh terhadap proses audit keuangan. Karena tidak menutup kemungkinan bahwa kedekatan hubungan antara auditor dengan auditee mempunyai

implikasi terhadap independensi dan objektivitas auditor dalam memeriksa laporan keuangan serta mengungkapkan suatu kecurangan dalam laporan keuangan. Karena itu untuk mengantisipasi hal tersebut, di dalam tubuh BPK berdasarkan Peraturan BPK diadakan rotasi pegawai 4 sampai 5 tahun sekali agar komunikasi auditor dan auditee yang terlalu intens dan mengakibatkan keobjektifan auditor terganggu dapat diminimalisir. Sehingga auditor BPK dapat memberikan hasil audit yang berkualitas.

c. Tekanan Waktu

Lingkungan yang biasa dihadapi auditor tidak pernah lepas dari Tekanan waktu (*time pressure*). Adanya batasan dan jangka waktu penyelesaian audit membuat auditor mempunyai masa sibuk yang menuntut agar dapat bekerja cepat sehingga auditor yang berada di bawah tekanan waktu yang lebih akan kurang sensitif terhadap isyarat kecurangan sehingga layak apabila untuk mendeteksi terjadinya kecurangan menjadi satu hal yang sulit. Namun, perlu digaris bawahi bahwa tekanan waktu ini tidak mempengaruhi kinerja auditor yang berkaitan dengan pengumpulan bukti atas frekuensi dan jumlah salah saji.

Sehingga ditinjau dari hukum pidana, adanya laporan keuangan yang tidak dapat diyakini kewajarannya harus dilihat dalam dua pengertian. Apakah ketidakwajaran tersebut karena salah saji yang disebabkan oleh kekeliruan (*error*) ataukah karena salah saji yang diakibatkan karena kecurangan (*fraud*). Perbedaan ini sangat penting dipahami mengingat kedua hal tersebut membawa akibat hukum yang berbeda apabila terjadi dalam penyajian laporan keuangan. Menurut Ferdian dan Na'im dalam <http://mikhaanitaria.blogspot.com>, kecurangan dalam laporan keuangan dapat menyangkut tindakan yang disajikan berikut ini:

- 1) Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan.
- 2) Representasi yang dalam atau penghilangan dari laporan keuangan, peristiwa, transaksi, atau informasi signifikan.
- 3) Salah penerapan secara sengaja prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian atau pengungkapan.

Sedangkan dalam hal salah saji yang diakibatkan karena kekeliruan maka BPK menyatakan bahwa terhadap perbuatan tersebut tidaklah dapat dikatakan sebagai suatu kesalahan. Sehingga tidak dapat dituntut orang yang melakukan kekeliruan dalam laporan pencatatan laporan keuangan. Karena sebagaimana hasil wawancara terhadap Kepala Bagian Unit Jaringan Dokumentasi dan Informasi Hukum (UJDIH) BPK yang diwakili oleh Ibu Christin, S.H.,M.M menyatakan bahwa “keliru” mencatat itu “*missadministrasi*” bukan “*Schuld*” sebagaimana yang dikenal dalam ilmu hukum, maka dari itu, terhadap laporan keuangan yang mengandung salah saji akibat kekeliruan penerapan Standar Akuntansi, BPK memberikan rekomendasi kepada entitas yang diperiksa tersebut untuk menerapkan laporan keuangan yang benar sesuai SAP. Karena orang keliru dalam menerapkan SAP itu adalah orang yang “tidak tau” atau diibaratkan dengan orang bodoh, bukan orang jahat oleh karena itu tindakan BPK dalam kasus semacam ini ialah memberikan rekomendasi.

Berbeda ceritanya ketika salah saji laporan tersebut dikarena “kecurangan” maka hal tersebut merupakan suatu tindak pidana. Hal ini sejalan dengan pendapat Simons bahwa tindak pidana merupakan tindakan melanggar hukum yang telah dilakukan dengan sengaja ataupun tidak sengaja oleh seseorang yang dapat dipertanggung jawabkan atas tindakannya oleh Undang-Undang telah dinyatakan sebagai tindakan yang dapat di hukum. Ini berarti bahwa dinyatakan adanya *strafbaarfeit* disyaratkan bahwa disitu terdapat suatu tindakan yang dilarang ataupun yang diwajibkan dengan Undang-Undang dimana pelanggaran terhadap

larangan atau kewajiban seperti itu telah dinyatakan sebagai tindakan yang dapat dihukum. *Fraud* yang memiliki unsur-unsur perbuatan berupa ketidakjujuran, niat/kesengajaan, dan keuntungan yang merugikan orang lain oleh Asia-Pacific Development Journal dikualifikasikan sebagai bentuk “korupsi”, sehingga tindakan korupsi dengan bentuk *Fraud* merupakan pelanggaran dari Undang-Undang Tipikor yakni Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 *juncto* Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

2. Analisis Yuridis Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bantul Tahun 2009 yang Dinilai BPK “Tidak dapat Diyakini Kewajarannya”

Untuk menjawab apakah Laporan Hasil Pemeriksaan Keuangan Kabupaten Bantul yang tidak dapat diyakini kewajarannya dan merugikan keuangan negara merupakan tindak pidana korupsi atau bukan maka perlu ditelaah secara Yuridis. Mencermati Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan Kabupaten Bantul Tahun 2009, BPK memberikan opini/pendapat Wajar Dengan Pengecualian disertai catatan bahwa ada beberapa laporan keuangan yang tidak dapat diyakini kewajarannya. Ketidakwajaran laporan ini disebabkan karena adanya kesalahan dalam penyajian laporan keuangan. Adanya Kesalahan pelaporan keuangan dapat berakibat fatal terhadap posisi keuangan yang sebenarnya. Ketidaktepatan, ketidaktelitian dan kesalahan dalam pembuatan laporan ini membuat pengguna laporan keuangan dapat berprasangka buruk bahwa uang yang dilaporkan tidak sesuai dengan yang sebenarnya. Sehingga keadaan yang demikian ini sangat rentan dan berpotensi sebagai tindak pidana korupsi.

Adapun hasil Pemeriksaan BPK yang berpengaruh terhadap pemberian opini dan tingkat kewajaran yang dinilai BPK dalam LHP atas Laporan Keuangan Kabupaten Bantul antara lain:

a. Sisa Kas dan Belanja RSUD Panembahan Senopati tidak disajikan Secara Riil dalam Laporan Keuangan Tahun 2009 sebesar Rp. 875.615.775,00

Sisa kas dan belanja RSUD Panembahan Senopati berdasarkan pemeriksaan BPK ternyata tidak disajikan secara riil. Ketidakriilan penyajian ini karena laporan keuangan Bantul yang diserahkan kepada BPK dalam realisasi anggaran disajikan lebih rendah (*understated*) sebesar Rp.875.615.800,00. Keadaan yang demikian ini mengakibatkan penyajian sisa kas RSUD pada neraca Pemerintah Kabupaten Bantul per 31 Desember 2009 disajikan lebih tinggi (*overstated*).

Ketidaktepatan penyajian laporan yang dilakukan Pemerintah Kabupaten Bantul merupakan kesalahan dalam penyajian laporan keuangan yang mempengaruhi posisi keuangan. Adanya salah saji semacam ini membuat pengguna informasi keuangan dapat salah dalam menerapkan suatu kebijakan. Oleh karena itu perlu dikaji secara yuridis salah saji dalam laporan keuangan Kabupaten Bantul tersebut.

Berdasarkan penjelasan BPK yang dituturkan oleh Ibu Sekar, S.H. terdapat dua penyebab suatu laporan keuangan mengalami salah saji. Penyebab yang pertama adalah karena *Fraud* dan Penyebab yang kedua adalah karena *Error*. Didalam LHP Kabupaten Bantul, adanya salah saji yang terdapat dalam laporan keuangan Kabupaten Bantul dalam sisa kas dan belanja RSUD Panembahan Senopati karena pada tahun 2009, Pemerintah Kabupaten Bantul telah menetapkan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Panembahan Senopati sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) berdasarkan SK Bupati Bantul Nomor 195 Tahun 2009 tentang Penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) pada Rumah Sakit Umum Daerah Panembahan Senopati Kabupaten Bantul. Selama Tahun Anggaran 2009, RSUD Panembahan Senopati masih menggunakan pengelolaan keuangan unit swadana sesuai Peraturan Daerah Kabupaten Bantul Nomor 8 Tahun 2002 tanggal 8 Juni 2002 tentang Penetapan dan Tata Cara Pengelolaan

Keuangan Unit Swadana RSUD Kabupaten Bantul. Padahal acuan yang seharusnya digunakan Rumah Sakit Umum Daerah Panembahan Senopati ialah Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tanggal 15 Mei 2006.

Adanya fakta demikian maka terjadinya pencatatan lebih tinggi pada laporan keuangan Pemerintah Bantul yang disebabkan karena belum tepatnya Direktur RSUD Panembahan Senopati menerapkan pengelolaan keuangan unit swadana pada RSUD Panembahan Senopati. Sehingga hal demikian termasuk dalam katagori *Error*. Oleh karena itu, kekeliruan administratif yang dikatagorikan eror bukanlah suatu bentuk tindak pidana sehingga apa yang dilakukan BPK sudah tepat yakni merekomendasikan Bupati Bantul agar memerintahkan Direktur RSUD Panembahan Senopati untuk segera menerapkan pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum Daerah sesuai ketentuan yang berlaku.

b. Penerimaan Klaim Dari PT Askes Belum Disetorkan Ke Rekening Kas Dana Swadana RSUD Panembahan Senopati Sebesar Rp. 1.432.122.494,00

Berdasarkan kronologi hasil penelitian, belum disetorkannya Kas dana RSUD Panembahan Senopati Sebesar Rp. 1.432.122.494,00 karena dalam pelaksanaannya, selama tahun 2009 pengelolaan keuangannya masih menggunakan sistem pengelolaan keuangan unit swadana. Dalam unit swadana, seluruh pendapatan dan belanjanya diakui sebagai pendapatan dan belanja daerah namun berbeda dengan pengelolaan keuangan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), pendapatan yang diperoleh unit swadana dapat digunakan secara langsung tanpa harus disetorkan terlebih dahulu ke rekening kas umum daerah. Sebagai pengganti rekening kas umum daerah, RSUD Panembahan Senopati diwajibkan membuka rekening operasional yang ditetapkan oleh Bupati Bantul yang digunakan untuk menyimpan seluruh penerimaan operasional RSUD Panembahan Senopati yang selanjutnya diakui sebagai pendapatan daerah.

Namun ternyata berdasarkan hasil pemeriksaan BPK di lapangan, diketahui bahwa RSUD Panembahan Senopati memiliki dua rekening bank untuk menyimpan dana swadana yaitu Bank BPD DIY Nomor rekening 20-02-9-00190-0 dan Bank Bantul Nomor rekening 320.30.00-000001. Disamping itu RSUD juga memiliki rekening tabungan di Bank Mandiri Nomor rekening 137-00-0534188-4 a.n. RSUD Panembahan Senopati d/a dr.IWS, M.Kes. Rekening ini digunakan untuk menampung dana dari PT. Askes (Persero) berupa penerimaan klaim. Pembukaan rekening tabungan tersebut belum memperoleh izin dari Bupati Bantul dan belum ditetapkan sebagai rekening operasional swadana.

Keadaan demikian dapat dikategorikan sebagai bentuk penyimpangan dan dapat dikatakan sebagai perbuatan melawan hukum karena bertentangan dengan hukum pada umumnya (*in strijd met recht in het algemeen*) yakni RSUD Panembahan Senopati telah menggunakan rekening tabungan yang belum memperoleh izin dari Bupati Bantul dan belum ditetapkan sebagai rekening operasional swadana RSUD untuk menampung penerimaan klaim dari PT. Askes. Rekening tersebut masih tercatat atas nama RSUD Panembahan Senopati d/a dr.IWS, M.Kes akibatnya dana dari PT. Askes (Persero) berupa penerimaan klaim justru masuk ke dalam rekening RSUD Panembahan Senopati dengan alamat dr. IWS. Hal ini mengaibatkan adanya kekurangan penyetoran penerimaan daerah ke rekening kas dana swadana RSUD Panembahan Senopati sebesar Rp. 1.432.122.494,00.

Berdasarkan Ketentuan dalam Hukum Administrasi Negara tepatnya Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menyatakan bahwa kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Dari pasal tersebut diatas maka dapat diuraikan bahwa unsur-unsur kerugian negara meliputi : *commit to user*

- 1) Kekurangan uang, surat berharga, dan barang
- 2) Jumlah nyata dan pasti
- 3) Akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai

Kondisi yang terjadi dalam Laporan Keuangan RSUD Panembahan Senopati merupakan suatu bentuk kerugian negara dimana semua unsur telah terpenuhi. Unsur pertama terpenuhi karena menurut Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara telah terjadi kekurangan uang yang disebabkan karena kekurangan penyetoran penerimaan daerah yang seharusnya masuk ke Rekening RSUD Panembahan Senopati yang terdaftar.

Unsur kerugian keuangan negara kedua, yakni jumlahnya pasti. Berdasarkan penghitungan BPK jumlah kekurangan penerimaan adalah sebesar Rp. 1.432.122.494,00. Unsur yang ketiga adalah akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja atau lalai yakni kekurangan uang tersebut terjadi disebabkan karena dana yang seharusnya disetorkan ke daerah justru di tampung di dalam rekening d/a dr. IWS yang mana rekening tersebut secara hukum belum mendapatkan izin dari Bupati sebagai rekening operasional.

Selain itu berdasarkan Pasal 1 angka 1 dan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara tepatnya poin g yang menyatakan bahwa salah satu bentuk kerugian negara adalah hilangnya suatu hak negara/daerah yang seharusnya dimiliki/diterima menurut aturan main yang berlaku.

Tidak disetorkannya dana yang seharusnya masuk kedalam kas Swadana RSUD yang juga termasuk aset daerah menyebabkan daerah kehilangan haknya berupa "Pendapatan Daerah". Sehingga dengan menelaah lebih dalam kasus diatas, kerugian negara disini justru telah muncul. Adanya "kekurangan uang" (tidak disetorkannya uang ke kas daerah) merupakan suatu bentuk kerugian negara yang jumlahnya pasti berdasarkan perhitungan BPK serta akibat perbuatan melawan hukum berupa kelalaian dengan membuka rekening baru untuk biaya operasional

Rumah Sakit Daerah yang mana Rumah Sakit ini merupakan salah satu aset daerah.

Menganalisis unsur-unsur sebagaimana diuraikan di atas, perbuatan tersebut merupakan salah satu perbuatan yang melanggar hukum yang berindikasi merugikan keuangan negara. Didalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 *juncto* Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, tidak memberikan pengertian mengenai korupsi tetapi mengklasifikasikan bentuk-bentuk korupsi kedalam beberapa pasal. Kasus yang terdapat dalam LHP atas Laporan Keuangan Kabupaten Bantul secara normatif telah memenuhi rumusan Pasal 2 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang bernunyi : “Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan atau perekonomian negara”. Dari rumusan pasal tersebut maka unsur-unsur korupsi meliputi Orang, Melawan Hukum, perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, dapat merugikan keuangan atau perekonomian negara.

Unsur *Orang* telah dipenuhi, yaitu siapa subjek yang dapat dimintai pertanggungjawaban atas kekurangan penyetoran uang. Dalam kasus diatas dr. IWS selaku direktur RSUD Panembahan Senopati merupakan subjek hukum yang dapat dimintai pertanggung jawaban. Unsur *melawan hukum* juga sudah terpenuhi yakni adanya pelanggaran hukum terhadap Peraturan Pemerintah Nomor 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah Pasal 27 Ayat (2) antara lain menyatakan bahwa untuk melaksanakan tugas Bendahara Penerimaan, Gubernur/Bupati/Walikota memberi izin kepada kepala satuan kerja perangkat daerah di lingkungan pemerintah daerahnya untuk membuka rekening penerimaan pada Bank umum yang ditetapkan oleh gubernur/bupati/walikota. Sementara RSUD Panembahan Senopati dalam hal ini belum melaksanakan Peraturan Pemerintah tersebut.

Korupsi merupakan tindak pidana khusus, sehingga sifat melawan hukum yang dianut di dalam penegakan pemberantasan tindak pidana korupsi menganut sifat melawan hukum dalam dimensi sifat melawan hukum materiil (*materiel wederrechtelijkeheid*) yang diperluas yaitu melawan hukum itu sebagai suatu unsur yang tidak hanya melawan hukum dalam peraturan pidana yang tertulis saja, tetapi juga peraturan hukum lain diluar peraturan pidana bahkan melawan hukum yang tidak tertulis (dasar-dasar hukum pada umumnya), sehingga dengan dilanggarnya Peraturan Pemerintah Nomor 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah Pasal 27 Ayat (2) dapat dikatakan telah memenuhi unsur melawan hukum.

Unsur yang ketiga dalam tindak pidana korupsi ialah unsur “memperkaya diri sendiri dan orang lain”. Adanya unsur ini dalam kenyataannya memang belum dapat dibuktikan tetapi dengan digunakannya rekening operasional yang belum mendapat ijin dari Bupati setempat dapat dimungkinkan keuangan yang ditampung di dalam rekening yang “belum disahkan” dapat disalahgunakan untuk memperkaya diri sendiri maupun orang lain. Sehingga perbuatan tersebut dapat menjadi faktor kriminogen untuk terjadinya perbuatan memperkaya diri sendiri maupun orang lain yang berpotensi sebagai tindak pidana korupsi.

Unsur yang keempat yakni dapat merugikan keuangan negara dalam kasus diatas justru telah terpenuhi karena adanya penampungan dana klaim PT Askes ke rekening yang belum dinyatakan “sah” sebagai rekening operasional dan belum disetorkannya dana klaim PT Askes tersebut ke rekening kas daerah menyebabkan daerah mengalami kekurangan penerimaan. Sebagaimana rumusan dalam Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menyatakan bahwa “kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai”. Selain itu di dalam Pasal 1 angka 1 dan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

poin g dinyatakan pula bahwa “salah satu bentuk kerugian negara adalah hilangnya suatu hak negara/daerah yang seharusnya dimiliki/diterima menurut aturan main yang berlaku”. Sehingga dengan adanya rumusan formil tersebut kerugian negara dapat dikatakan telah muncul.

Mengingat korupsi merupakan delik formil, tanpa menunggu akibat yang timbul, dengan indikasi “dapat” merugikan keuangan negara maka perbuatan ini dapat dikatakan masuk dalam kategori terpenuhi syarat materiil dari Undang-Undang Tipikor. Sehingga untuk menyatakan apakah perbuatan tersebut korupsi atau bukan adalah tugas dari Hakim, oleh karenanya dengan adanya indikasi merugikan keuangan negara yang menjurus kedalam tindak pidana korupsi semacam ini, selain memberikan rekomendasi terhadap entitas yang bersangkutan, BPK seyogyanya juga mengambil kebijakan untuk menyerahkan temuan tersebut kepada aparat penegak hukum. Sebab patut diketahui bahwa dengan adanya rumusan formil yang dianut dalam Pasal 4 Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dinyatakan bahwa “Pengembalian kerugian negara atau perekonomian negara tidak menghapuskan dipidananya pelaku tindak pidana korupsi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Pasal 3.” Pengembalian kerugian negara ke kas negara hanya menjadi salah satu faktor yang meringankan sanksi pidananya.

BAB IV

PENUTUP

A. Simpulan

Berdasarkan permasalahan dan pembahasan yang telah penulis uraikan pada bab-bab sebelumnya, maka simpulan yang dapat ditarik oleh penulis dalam penulisan hukum ini adalah :

1. Terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan yang mendapat opini wajar dengan Pengecualian (*qualified opinion*) mengandung arti bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai standar akuntansi kecuali dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan. Hal-hal yang dikecualikan ini salah satunya ialah terdapatnya laporan keuangan yang tidak dapat diyakini kewajarannya. Dikaji dari Hukum Pidana, Penilaian BPK terhadap LHP atas laporan keuangan yang tidak dapat diyakini kewajarannya mengandung makna bahwa terdapat salah saji didalam laporan keuangan yang diperiksa. Adanya salah saji pada laporan keuangan akan berdampak signifikan bagi pengguna laporan keuangan. Sehingga didalam perbuatan “salah menyajikan laporan keuangan” terdapat unsur kesalahan. Sebagaimana dikenal asas pemidanaan dalam hukum pidana yakni asas “*Tiada Pidana tanpa kesalahan*” maka untuk menentukan apakah salah saji pada laporan keuangan dapat dipidana atau tidak harus lebih dulu dilihat makna kesalahan itu sendiri seperti apa. Dua bentuk kesalahan yang dikenal didalam hukum pidana yaitu kesalahan disengaja dan kesalahan yang tidak disengaja. Kesalahan disengaja yaitu jika seseorang melakukan tindak kejahatan, mengetahui dan menghendaki akibat dari perbuatannya tersebut. Sedangkan kesalahan tidak sengaja yaitu jika seseorang melakukan tindak kejahatan, mengetahui akibat dari perbuatannya tanpa menghendaki akibat dari tindakannya tersebut. Sementara di dalam ilmu akuntansi, kesalahan dalam penyajian laporan dibedakan dalam 2 pengertian yakni Kecurangan (*Fraud*)

dan kesalahan (*Error*). Dinyatakan bahwa kekeliruan (*error*) berarti salah saji (*misstatement*) atau hilangnya jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan yang tidak disengaja. Sedangkan kecurangan (*fraud*) didefinisikan sebagai *fraudulent financial reporting* yaitu suatu tindakan yang disengaja. Sehingga dikaji dari hukum pidana Laporan Hasil Pemeriksaan yang mengandung salah saji harus dilihat apakah salah saji tersebut terjadi karena *error* atau karena *fraud*.

2. Berdasarkan telaah hukum terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Kabupaten Bantul yang tidak dapat diyakini kewajarannya, penulis menyimpulkan bahwa Sisa Kas dan Belanja RSUD Panembahan Senopati yang tidak disajikan Secara Riil dalam laporan keuangan tahun 2009 sebesar Rp. 875.615.775,00 merupakan salah saji yang terjadi karena *error* sebab pengelolaan keuangan unit swadana yang dijalankan Rumah Sakit Daerah (RSUD) Panembahan Senopati masih menggunakan Peraturan Daerah Kabupaten Bantul Nomor 8 Tahun 2002 tanggal 8 Juni 2002 tentang Penetapan dan Tata Cara Pengelolaan Keuangan Unit Swadana RSUD Kabupaten Bantul. Padahal acuan yang seharusnya digunakan Rumah Sakit Umum Daerah Panembahan Senopati ialah Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tanggal 15 Mei 2006. Sehingga Laporan keuangan dicatat lebih tinggi. Sedangkan terhadap penerimaan klaim dari PT Askes yang belum disetorkan ke rekening kas dana swadana RSUD Panembahan Senopati sebesar Rp. 1.432.122.494,00, penulis berpendapat bahwa laporan demikian merupakan salah saji karena *fraud*. Sebab RSUD menggunakan rekening tabungan yang belum memperoleh izin dari Bupati Bantul dan belum ditetapkan sebagai rekening operasional swadana RSUD. Hal ini mengaibatkan adanya kekurangan penyetoran penerimaan daerah ke rekening kas dana swadana RSUD Panembahan Senopati sebesar Rp. 1.432.122.494,00. Tidak disetorkannya dana yang seharusnya masuk kedalam kas Swadana RSUD yang juga termasuk penerimaan daerah menyebabkan daerah kehilangan haknya berupa “pendapatan daerah”. Hilangnya pendapatan daerah merupakan

suatu kerugian negara dan adanya unsur kerugian negara merupakan unsur formil dalam tindak pidana korupsi. Didalam Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 mengklasifikasikan unsur-unsur korupsi yang meliputi 4 hal yakni: Setiap orang, melawan Hukum, perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, dapat merugikan keuangan atau perekonomian Negara. Sehingga, Laporan Keuangan semacam ini yang tidak dapat diyakini kewajarannya menjadi faktor kriminogen yang berpotensi terjadinya tindak pidana korupsi. Sebab apabila diketahui kemudian adanya salah saji dalam laporan keuangan mengandung unsur "*fraud*" maka adanya *fraud* dalam pelaporan laporan keuangan dapat diklasifikasikan sebagai bentuk tindak pidana korupsi.

B. Saran

Berdasarkan hasil penelitian ini, maka penulis memberikan saran sebagai berikut :

1. Kepada BPK RI :
 - a. Sebagai lembaga tinggi negara yang independen yang memiliki mandat untuk ikut memperbaiki sistem pengelolaan keuangan negara BPK diharapkan lebih jeli menentukan *fraud* atau *erornya* yang terkandung dalam Laporan Keuangan yang mengandung salah saji.
 - b. Sebagai ujung tombak dalam peperangan melawan korupsi, BPK melalui berbagai pemeriksaan yang ia lakukan hendaknya tidak hanya terbatas pada temuan yang memiliki unsur pidana saja yang dilimpahkan ke Aparat Penegak Hukum (APH) tetapi juga dengan adanya temuan-temuannya yang berindikasi merugikan keuangan negara seyogyanya untuk diserahkan pula ke Aparat Penegak Hukum untuk diselidiki lebih lanjut guna mengetahui apakah didalam Laporan Hasil Pemeriksaan BPK tersebut terkandung unsur pidana maupun korupsi atau tidak.

- c. Hasil tindak lanjut atas pemeriksaan BPK yang tertuang dalam LHP sebaiknya di publikasikan kepada publik mengingat bahwa masyarakat sebagai warga negara memiliki hak dan peran serta dalam mengontrol keuangan negara agar tidak disalahgunakan. Sehingga publikpun perlu tahu tindak lanjut dari BPK atas temuan yang tertuang dalam Laporan Hasil Pemeriksaan telah ditindak lanjuti sejauh mana.

2. Kepada Aparat Penegak Hukum :

- a. Dalam rangka mengemban misi pemberantasan tindak pidana korupsi sebaiknya APH lebih aktif menjalin kerja sama yang baik dan intens dengan BPK. Sebab BPK merupakan salah satu lembaga negara yang diberi wewenang memeriksa keuangan negara. Sehingga dapat dikatakan bahwa dialah merupakan lembaga negara yang pertama kali mampu mengendus adanya kerugian negara. Dengan begitu APH dapat mengoptimalkan kinerjanya dalam menyelidiki temuan BPK yang berindikasi merugikan keuangan negara.
- b. Aparat Penegak Hukum sebaiknya bersifat aktif tanpa ragu untuk melakukan penyelidikan dan penyidikan terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan yang berindikasi merugikan keuangan negara meskipun tidak ada laporan maupun pengaduan dari pihak lain.

3. Kepada Pemerintah :

Dalam rangka memberantas korupsi, kolusi dan nepotisme, seyogyanya pemerintah mampu mengoptimalkan kinerja BPK dan Aparat Penegak Hukum dalam melakukan tugas, fungsi dan wewenangnya agar secara sinergis dapat menindaklanjuti temuan-temuan hasil pemeriksaannya terutama temuan yang berindikasi merugikan keuangan negara, memiliki unsur tindak pidana maupun korupsi sehingga Pemerintah tidak perlu menciptakan lembaga- lembaga *ad hoc* baru yang tambal sulam dan tumpang tindih kewenangan dengan lembaga-lembaga penegak hukum yang telah ada untuk mengungkap apa tidaknya korupsi.