

PETITUM

<https://uit.e-journal.id/JPetitung>

Vol 12, No. 2, Oktober 2024 pp, 19-34
p-ISSN: 2339-2320 dan e-ISSN: 2716-0017



Analisis Yuridis Isi Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan

Citra Nasir

Fakultas Hukum, Universitas Mega Buana Palopo, Email: citranasir23@gmail.com

Artikel info

Artikel history:

Received: 09-08-2024

Revised: 22-09-2024

Published: 11-10-2024

Keywords:

Audit Result Report,
Financial Audit Agency

Kata Kunci:

Tanggungjawab
hukum, perusahaan
alih daya

ABSTRACT: Every audit carried out by the BPK is prepared and presented in the LHP after the audit activities are completed, the contents of which are important because representative institutions use them to assess whether the Government is using State finances correctly or not. Using normative research methods using statutory and conceptual approaches. The results of the research concluded that the contents of the BPK LHP, namely: 1) The Financial LHP contains opinions consisting of WTP, WDP, TW and Disclaimer based on the reasonableness level of the information so that it does not guarantee that the activities presented comply with the provisions; 2) Performance LHP is the result of an examination of efficiency, effectiveness and economic aspects which contains findings, conclusions and recommendations which are very important in implementing follow-up actions by the government; and 3) LHP with a Specific Purpose includes the results of examinations of matters relating to finance and investigative examinations, which can take the form of examinations, reviews or agreed procedures to determine state financial losses and elements of criminal acts of corruption which contain conclusions. BPK's LHP will be useful if it is followed up as well as possible in order to improve financial management for the following year.

ABSTRAK: Setiap pemeriksaan yang dilakukan BPK disusun dan disajikan dalam LHP setelah kegiatan pemeriksaan selesai yang isinya menjadi penting dikarenakan Lembaga perwakilan memanfaatkannya untuk menilai benar tidaknya Pemerintah menggunakan keuangan Negara. Menggunakan metode penelitian normatif dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan dan konsep. Hasil penelitian memperoleh kesimpulan bahwa isi LHP BPK, yakni: 1) LHP Keuangan memuat opini terdiri dari WTP, WDP, TW dan Disclaimer berdasarkan tingkat kewajaran informasi sehingga tidak menjamin bahwa aktivitas yang tersaji sesuai ketentuan; 2) LHP Kinerja adalah hasil pemeriksaan dari aspek efisien, efektivitas dan ekonomis yang memuat temuan, kesimpulan dan rekomendasi yang sangat penting dalam pelaksanaan tindak lanjut oleh pemerintah; dan 3) LHP Dengan Tujuan Tertentu adalah termasuk hasil pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigative, yang bisa bersifat eksaminasi, revidi atau prosedur yang disepakati untuk mengetahui kerugian keuangan negara dan unsur tindak pidana korupsi yang memuat kesimpulan. LHP BPK akan berguna apabila ditindaklanjuti dengan sebaik-baiknya agar dapat memperbaiki pengelolaan keuangan untuk tahun berikutnya.

Corresponden author:

Email: citranasir23@gmail.com

artikel dengan akses terbuka dibawah lisensi CC BY



PENDAHULAN

Negara Indonesia adalah Negara Hukum, sehingga setiap kegiatan pemerintah baik dalam rangka menyelenggarakan pemerintahan ataupun di dalam melakukan pembangunan, termasuk dalam hal ini penggunaan keuangan negara, senantiasa dituntut untuk memberikan pertanggungjawaban atas segala aktifitas-aktifitasnya. Pemerintahpun secara bertahap telah melaksanakan perubahan yang mendasar mengenai pengelolaan keuangan Negara, hal ini ditandai dengan disahkannya 3 (tiga) undang-undang dibidang keuangan Negara yakni: Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Kemudian dalam rangka mendukung terwujudnya good governance dalam penyelenggaraan negara, pengelolaan keuangan negara perlu diselenggarakan secara profesional, terbuka, dan bertanggungjawab sesuai dengan penjabaran aturan pokok yang telah ditetapkan dalam UUD NRI 1945. (Adrian Sutedi, 2012). Dalam memeriksa tanggung jawab tersebut, perlu ada suatu badan yang terlepas dari pengaruh dan kekuasaan Pemerintah. Suatu badan yang tunduk kepada Pemerintah tidak dapat melakukan kewajiban tersebut dan bukan pula badan yang berdiri di atas Pemerintah. Mengenai badan yang bertugas memeriksa tanggung jawab Pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara, diatur dalam Pasal 23E UUD NRI Tahun 1945 yang menegaskan:

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

Wewenang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dalam pemeriksaan keuangan negara merupakan wewenang atribusi yang bersifat tunggal karena tidak dibagi atau diberikan kepada lembaga lain, dan satu-satunya subjek pemeriksa keuangan negara yang diatur dalam konstitusi. Pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK adalah untuk kepentingan DPR sebagai pemegang fungsi pengawasan (controlling) dan anggaran (budgeting). Namun, BPK dalam menjalankan fungsinya dapat menjalin kerjasama dengan aparat pengawasan intern pemerintah dengan maksud agar terwujud suatu penilaian yang objektif, sehingga hasil pemeriksaanya dapat diterima oleh semua pihak.

Isu hukumnya adalah Setiap pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK disusun dan disajikan dalam laporan hasil pemeriksaan (LHP) segera setelah kegiatan pemeriksaan selesai yang terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu yang isinya menjadi penting, dikarenakan Lembaga perwakilan memanfaatkannya untuk menilai benar tidaknya Pemerintah dalam menggunakan keuangan Negara. Adapun Pengguna dari LHP BPK dan

berkewajiban melaksanakan rekomendasi BPK adalah instansi pemerintah, sehingga diberi kesempatan menanggapi temuan dan kesimpulan yang dikemukakan dalam Laporan tersebut, agar dapat dikoreksi dan menyesuaikan yang diperlukan, sehingga laporan keuangan yang telah diperiksa memuat koreksi yang dimaksud sebelum disampaikan kepada DPR/DPD/DPRD. Apabila ditemukan adanya indikasi kerugian negara maka BPK wajib melaporkan hal tersebut kepada aparat penegak hukum yang berwenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Adanya LHP BPK terhadap pengelolaan keuangan Negara diharapkan dapat menjadi sumber pertanggungjawaban dalam pengelolaan keuangan Negara yang diharapkan dapat menjadi cara untuk mengetahui dan mengatasi terjadinya kerugian negara yang dilakukan oleh para pengelola keuangan negara. Meskipun keuangan negara tidak terselamatkan dari “kerugian” adalah menguntungkan daripada tidak adanya pertanggungjawaban setelah keuangan negara mengalami “kerugian”.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan Penelitian Hukum Normatif, yang bertujuan menemukan kebenaran koherensi, yaitu adakah aturan hukum sesuai norma hukum dan adakah norma yang berupa perintah atau larangan itu sesuai dengan prinsip hukum, serta apakah tindakan seseorang sesuai dengan norma hukum atau prinsip hukum. (Peter Mahmud Marzuki, 2015).

Sehubungan dengan tipe penelitian normatif yang digunakan, maka pendekatan yang dilakukan adalah Pendekatan perundang-undangan dilakukan untuk meneliti peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan kewenangan BPK dalam pemeriksaan pengelolaan keuangan Negara dan Pendekatan konsep yang digunakan untuk memahami konsep-konsep Peraturan terkait konsep kewenangan badan pemeriksa keuangan dan konsep pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara, agar bisa memberi kebenaran koherensi bagaimana menindaklanjuti laporan hasil pemeriksaan Badan pemeriksa keuangan. Semua bahan-bahan dan informasi yang telah dikumpulkan dianalisis secara yuridis kualitatif yaitu memaknai setiap kategori, mencari dan menemukan pola, hubungan-hubungan dan memaparkan temuan-temuan dalam bentuk deskripsi naratif yang bisa dimengerti dan pahami oleh orang lain. Penarikan kesimpulan menggunakan silogisme proses berfikir deduktif untuk menarik kesimpulan bersifat khusus dan bersifat umum terkait dengan isi LHP BPK keuangan terhadap pengelolaan keuangan Negara yang perlu ditindaklanjuti.

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Laporan Hasil Pemeriksaan Keuangan

Laporan hasil pemeriksaan keuangan merupakan laporan utama dalam pemeriksaan keuangan, yang memuat opini pemeriksa yang harus dilaksanakan berdasarkan SPKN. Opini berdasarkan penjelasan Pasal 16 ayat (1) UU PPTJKN disebutkan bahwa: Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksaan mengenai kewajiban informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria (1) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintah, (2) kecukupan pengungkapan, (3)

kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (4) efektivitas sistem pengendalian inter.

Terdapat 4 (empat) jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yakni : (Baharuddin Aritonang, 2017)

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP atau Unqualified Opinion), adalah opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan yang disusun oleh pimpinan atau manajemen instansi atau unit kerja yang diperiksa telah disajikan dengan wajar atas segala hal yang material. Dalam praktiknya WTP dibarengi pula dengan WTP-DPP (Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelasan), WTP-DPP sebenarnya setara dengan WTP, tapi ada beberapa penjelasan. Adapun kriteria pendapat wajar tanpa pengecualian antara lain: laporan keuangan lengkap, tiga standar umum telah dipenuhi, bukti yang cukup telah diakumulasi untuk menyimpulkan bahwa tiga standar lapangan telah dipatuhi, laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), dan tidak ada keadaan yang memungkinkan auditor untuk menambahkan paragraf penjas atau modifikasi laporan, sedangkan dengan paragraf penjelasan, Auditor menyampaikan pendapat ini jika: kurang konsistennya suatu entitas dalam menerapkan GAAP, keraguan besar akan konsep going concerni dan auditor ingin menekankan suatu hal.
2. Opini wajar dengan pengecualian (WDP atau Qualified Opinion), adalah opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan pada umumnya telah disajikan secara wajar namun terdapat beberapa pos/bagian tertentu yang belum disajikan secara wajar, maksudnya belum sesuai dengan standar. Hal ini karena laporan keuangan dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.
3. Opini Tidak Wajar (TW atau Adverse Opinion) adalah opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan telah disusun tidak sesuai dengan standar yang telah ditetapkan mengenai hal-hal yang sangat material dan penyusunan laporan keuangan tidak mau melakukan perbaikan meski sudah ada koreksi yang telah diajukan oleh auditor dalam pemeriksaan.
4. Menolak Memberikan Pendapat terkadang ditulis Tidak Memberikan Pendapat (TMP atau Disclaimer Opinion, sering disingkat disclamair saja), adalah opinio yang menyatakan auditor tidak dapat memberikan kesimpulan/pendapat atas laporan keuangan yang disajikan oleh pimpinan atau manajemen instansi atau unit kerja. Alasannya bisa karena adanya pembatasan ruang lingkup oleh yang diperiksa dan pembatasan ini sangat penting, sedangkan auditor tidak dapat melakukan pengujian lain.

Pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah, sehingga opini tidak menjamin bahwa aktivitas yang tersaji dalam laporan keuangan adalah sesuai ketentuan, yang berarti opini bagus bukan berarti tidak ada kasus. Opini atas laporan keuangan tidak menjamin yang tersaji adalah benar, melainkan wajar, dengan kata lain opini wajar, bukan benar. (Suhendar,2015)

Hal ini dapat dilihat dari LKPP tahun 2016, setelah memeriksa 87 laporan keuangan kementerian/lembaga negara (LKKL) dan satu Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN) tahun 2016. Sebanyak 74 LKKL (termasuk LKBUN) memperoleh opini WTP. Sementara 8 LKKL yang memperoleh WDP dari BPK, yakni Kementerian Pertahanan, Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan, Kementerian Pemberdayaan Perempuan dan Perlindungan Anak, BKKBN, KPU, Badan Informasi Geospasial, Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah, dan Lembaga Penyiaran Publik RRI, serta 6 LKKL yang disematkan disclaimer oleh BPK yaitu, Kementerian Kelautan dan Perikanan, Komnas HAM, Kementerian Pemuda dan Olahraga, Lembaga Penyiaran Publik TVRI, Bakamla, dan Badan Ekonomi Kreatif.

Pada LKPP tahun 2016 tersebut BPK memberikan opini WTP karena menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang materil terkait posisi keuangan Pemerintah Pusat tanggal 31 Desember 2016, meliputi realisasi anggaran, perubahan saldo anggaran lebih, operasional, arus kas, dan perubahan ekuitas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, sesuai dengan Standar Akutansi Pemerintahan. Berbeda dengan laporan BPK Nomor 56a/LHP/05/2016 tanggal 26 Mei 2016. BPK memberikan opini Wajar Dengan Pengecualian atas LKPP tahun 2015. Tindak lanjut atas hal-hal yang mempengaruhi opini tahun sebelumnya dikarenakan:

- 1) Ketidakpastian nilai Penyertaan Modal Negara pada PT PLN (Persero) sehubungan dengan tidak diterapkannya Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) Nomor 8 pada Kebijakan Akutansi Laporan Keuangan PT PLN (Persero) Tahun 2015;
- 2) Pemerintah menetapkan Harga Jual Enceran Minyak Solar Bersubsidi lebih tinggi dari Harga Dasar termasuk Pajak dikurangi subsidi tetap;
- 3) Piutang Pajak tidak didukung dokumen sumber yang memadai serta tidak sesuai hasil konfirmasi kepada wajib bayar;
- 4) Persediaan belum sepenuhnya didukung penatausahaan, pencatatan, konsolidasi, dan rekonsiliasi Barang Milik Negara yang memadai serta persediaan untuk diserahkan ke Masyarakat belum dapat dijelaskan status penyerahannya;
- 5) Pencatatan dan penyajian catatan dan fisik Saldo Anggaran Lebih (SAL) tidak akurat;
- 6) Koreksi langsung yang mengurangi ekuitas tidak dapat dijelaskan dan didukung dokumen sumber secara memadai.

Dapat dipahami bahwa tujuan dari pemeriksaan bukan untuk menemukan terjadinya korupsi, tapi untuk memberikan opini apakah laporan keuangan sudah disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akutansi, sehingga jika BPK memberikan opini WTP bukan berarti hal itu menjamin di tidak terjadi penyimpangan pengelolaan keuangan dan korupsi. (Warta BPK, Mewujudkan Pengelolaan Keuangan Negara yang Transparan, (Setjen BPK RI, Edisi 01-Vol I, Januari 2011).). Meskipun Forum Indonesia untuk Transparansi Anggaran (FITRA) menilai opini WTP atas LKPP tahun 2016 terkesan dipaksakan, sebab masih banyak catatan yang diberikan oleh BPK terutama terkait dengan pengelolaan pajak, hutang, kerja sama dengan pihak ketiga, dan pemebelanjaan uang Negara, sehingga materinya sebenarnya adalah materi WDP. (Sisilia Claudea Novitasari, 2017)

Pada laporan utama selain LHP atas laporan keuangan, pemeriksa keuangan menerbitkan juga:

- a. LHP sistem pengendali internal (SPI) dalam kerangka pemeriksaan laporan keuangan
- b. LHP atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam kerangka pemeriksaan keuangan.

Ketiga laporan pemeriksaan yang dihasilkan dari pemeriksaan keuangan disajikan dalam buku yang terpisah dan dimuat satu paragraf yang saling merujuk antarlaporan kecuali ditentukan lain. (Suhendar, 2015)

LHP atas Sistem Pengendalian Internal (SPI) dan LHP atas Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-undangan merupakan bagian dari laporan keuangan, yaitu standar pelaporan tambahan sebagaimana diatur pada lampiran IV (Standar Pemeriksaan Pernyataan Nomor 03, Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan) Peraturan BPK tentang SPKN, yang mewajibkan pengungkapan temuan dengan sistematis secara terang dan jelas berdasarkan paragraph 16, 22, dan 25 Lampiran IV Peraturan BPK tentang SPKN yaitu harus mengembangkan kondisi kriteria, akibat dan sebab. Pengungkapan tersebut merupakan standar menyajiakan temuan, umumnya menggunakan frasa: (Suhendar, 2015)

- a. kondisi tersebut tidak sesuai dengan....(dengan menyebutkan peraturan perundang-undangan yang terkait secara spesifik)
- b. kondisi tersebut mengakibatkan.....(dengan menyebutkan keadaan menurut BPK, seperti kerugian keuangan Negara dan lain-lain)
- c. kondisi tersebut disebabkan.....(dengan menyebutkan penyebab keadaan dan tanggungan pejabat yang terkait)
- d. tanggapan atas kondisi tersebut.....(pernyataan pejabat yang bertanggungjawab)

Terutama tanggapan pejabat yang bertanggungjawab, telah ditegaskan pada Pasal 16 ayat (4) UU PPJTKN bahwa: "tanggapan pejabat pemerintah yang bertanggungjawab atas temuan, kesimpulan, dan rekomendasi pemeriksa, dimuat atau dilampirkan pada laporan hasil pemeriksaan". yang kemudian diperjelas dengan paragraf 43 sampai 47 Lampiran IV Peraturan BPK No. 1 Thn 2017 : "Laporan hasil pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatutan, harus dilengkapi tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan dan rekomendasi serta tindakan koreksi yang direncanakan".

Tanggapan tersebut, oleh **SF. Marbun** (Suhendar, 2015). disebut asas asersi adalah asas dimana para pihak yang terlibat, baik yang diperiksa atau yang dimemeriksa, itu saling berkomunikasi, dan yang diperiksa diberikan kesempatan untuk memberikan tanggapan serta konfirmasi terhadap hasil pemeriksaan yang dilakukan. Permasalahn sekarang ini adanya, euphoria berburu opini WTP meskipun bukan baru kali ini terjadi. Meraih opini WTP dari BPK seolah menjadi prestasi yang harus dibanggakan dan menunjukan tata kelola keuangan yang baik tanpa korupsi.

Permasalahan yang muncul adalah ketika opini WTP atas laporan keuangan menjadi komunitas yang “diperjualbelikan”. Misalnya contoh kasus suap yang diberikan Irjen kemendes PDTT, Sugianto, kepada dua orang auditor BPK sebanyak Rp. 400 juta agar memberikan opini WTP atas laporan keuangan Pemerintah Kota Bekasi tahun 2009 dan masih banyak contoh yang menunjukkan ketidaksinkronan antara opini audit yang diberikan BPK dengan kondisi yang sebenarnya, sehingga wajar jika muncul banyak dugaan bahwa pemberian opini oleh BPK telah diperjualbelikan. (Muhammad Fajar Marta, 2017) Hal ini dikarena ketidakmampuan pengendalian kualitas (*quality control*) oleh inspektorat dalam BPK dan Jamaian kualitas (*quality assurance*), termasuk menyiapkan rancangan-rancangan pemeriksaan dalam satu tahun sehingga sampai akhirnya memberikan opini kepada kementerian tidak mampu mencegah terjadinya kelalaian yang disengaja oleh BPK. (Dinda Audriene Muthmainah, 2017)

Padahal dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2016 Tentang Kode Etik Badan Pemeriksa Keuangan, pada Pasal 6 dan Pasal 7 telah memuat kewajiban dan larangan anggota Bpk dan Pemeriksa, yang juga dibarengi sanksi bagi yang melanggar ketentuan tersebut dalam Pasal 8 dan Pasal 9 memuat sanksi kode etik bagi anggota BPK dan Pemeriksa, yang dalam Pasal 10 juga menyebutkan: Sanksi atas pelanggaran Kode Etik bagi Pemeriksa yang terdiri dari a) Pegawai Negeri Sipil pada Pelaksana BPK; b) Pegawai Negeri Sipil dari Aparat Pengawas Internal Pemerintah; dan c) Akuntan Publik, tidak membebaskan dari hukuman disiplin Pegawai Negeri Sipil. Ketika sudah keluar menjadi LHP, maka menjadi tanggungjawab profesi, sehingga kalau terjadi kesalahan dalam pemeriksaan dapat dilaporkan ke Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN) atau jika ada auditor yang tidak benar dapat dilaporkan di Majelis Kehormatan Kode Etik BPK. (Dinda Audriene Muthmainah, 2017).

B. Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja

Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomis, efisien dan efektivitas untuk kepentingan manajemen oleh aparat pemerintah untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan, dengan tujuan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis, efisien dan memenuhi sasarannya secara efektif, kemudian menerbitkan LHP atas SPI dan LHP atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam rangka pemeriksaan keuangan, yang memuat temuan, kesimpulan dan rekomendasi, dibuat sistematis secara terang dan jelas dalam setiap temuannya, secara praktis diformulasikan. (Suhendar, 2015)

- a. kondisi tersebut tidak sesuai dengan....(dengan menyebutkan peraturan perundang-undangan yang terkait secara spesifik)

Pada pengungkapan poin pertama: kondisi, memberikan bukti mengenai hal-hal yang ditemukan pemeriksa dilapangan. Biasanya pemeriksa (BPK) akan menyebutkan seluruh peraturan perundang-undangan yang bertentangan/dilarang sehubungan adanya temuan. Artinya, tindakan/perbuatan tersebut secara eksplisit adalah melanggar peraturan perundang-undangan, atau dengan kata lain adalah bertentangan dengan hukum/melawan hukum formal.

- b. kondisi tersebut mengakibatkan (dengan menyebutkan keadaan menurut BPK, seperti kerugian keuangan Negara dan lain-lain)

Pada pengungkapan poin kedua: kriteria, memberikan informasi yang dapat digunakan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan untuk menentukan keadaan seperti apa yang diharapkan. Pemeriksa (BPK) biasanya akan menguraikan akibat yang ditimbulkan sehubungan dengan temuan tersebut, termasuk kerugian keuangan negara/daerah yang terjadi, adakalanya disebut dengan kalimat: berpotensi merugikan keuangan negara/daerah, indikasi kerugian keuangan negara/daerah atau kerugian keuangan negara/daerah. Keragaman penggunaan kalimat tersebut menunjukkan bahwa BPK tidak memahami secara utuh konsepsi teoritik wewenang dalam hukum administrasi negara serta wewenangnya dalam pemeriksaan keuangan negara itu sendiri). Hal mana terkait kewenangan BPK secara rigid sebagaimana pada Pasal 10 ayat (1) UU Nomor 15 Tahun 2006, maka BPK:

1. Menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian keuangan negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum karena sengaja yang dilakukan oleh bendahara, pengelola Badan Usaha Milik Negara/Daerah, dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan negara.
 2. Menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum karena lalai yang dilakukan oleh bendahara, pengelola Badan Usaha Milik Negara/Daerah, dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan negara.
- c. kondisi tersebut disebabkan (dengan menyebutkan penyebab keadaan dan tanggungjawab pejabat yang terkait) Pada pengungkapan poin ketiga: akibat dan sebab, BPK menguraikan keadaan-keadaan serta hal-hal yang ditemukan berkaitan dengan temuan, baik penyebab, akibat maupun tanggungjawab pejabat entitas yang diperiksa. Hal ini tentu saja berkaitan dan merupakan pendapat utuh atas poin pertama dan kedua: kondisi, kriteria, serta sekaligus poin ketiga: akibat dan sebab.
- d. tanggapan atas kondisi tersebut.....(pernyataan pejabat yang bertanggungjawab)

Pada pengungkapan poin keempat: tanggapan, pemeriksa (BPK) harus meminta pejabat yang bertanggungjawab untuk memberikan tanggapan tertulis terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan. Pada poin ini, SF. Marbun menyebutnya sebagai, "asas asersi". Tanggapan ini menjadi sarana bagi pejabat yang bertanggung jawab atas temuan tersebut untuk menjelaskan, terutama terkait tugas, wewenang dan tanggung jawabnya sebagai pejabat dalam melakukan tindakan/perbuatan tersebut, yang kemudian menjadi temuan. Artinya, pejabat tersebut dapat menguraikan tentang perbuatan/tindakannya, apakah didasarkan pada wewenang yang diberikan perundang-undangan ataukah didasarkan pada wewenang diskresi, yang bertujuan atau sasarannya pada kemanfaatan.

Sehubungan didasarkan pada wewenang yang kedua, tidak dapat dipertanggungjawabkan menurut hukum pidana. Meski kemudian, penyelidikan dan penuntutan tetap dapat memeriksanya terbatas untuk menemukan kebenaran materil terkait penggunaan wewenang diskresi tersebut. Wewenang diskresi diberikan kepada pemerintah mengingat fungsi pemerintah atau administrasi negara untuk

menyelenggarakan kesejahteraan umum, yang berbeda dengan fungsi kehakiman untuk menyelesaikan sengketa antar penduduk.

Adapun contoh temuan BPK Untuk sistem pengendalian intern dalam LKPP 2016, BPK menemukan tujuh persoalan, yakni:

- a. sistem informasi penyusunan LKPP 2016 belum terintegrasi. Kedua, pelaporan Saldo Anggaran Lebih (SAL) serta pengendalian piutang pajak dan penagihan sanksi administrasi pajak berupa bunga dan atau denda belum memadai.
- b. terdapat inkonsistensi tarif pajak penghasilan (PPh) minyak dan gas (migas).
- c. BPK menemukan penatausahaan persediaan, aset tetap, dan aset tak berwujud belum tertib.
- d. pengendalian atas pengelolaan program subsidi kurang memadai.
- e. pertanggungjawaban kewajiban pelayanan publik kereta api belum jelas.
- f. penganggaran Dana Alokasi Khusus (DAK) fisik bidang sarana prasarana penunjang dan tambahan DAK belum memadai.
- g. tindakan khusus penyelesaian aset negatif dana jaminan sosial kesehatan belum jelas.

Selain itu, BPK juga menemukan sederet persoalan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan.

- a. pengelolaan penerimaan negara bukan pajak (PNBP) dan piutang bukan pajak pada 46 kementerian/lembaga negara belum sesuai ketentuan.
- b. pengembalian pajak Tahun 2016 senilai Rp 1,15 triliun tidak memperhitungkan piutang pajak yang senilai Rp 879,02 miliar.
- c. pengelolaan hibah langsung berupa uang/barang/jasa senilai Rp 2,85 triliun pada 16 kementerian negara/lembaga tidak sesuai ketentuan.
- d. penganggaran pelaksanaan belanja senilai Rp 11,41 triliun tidak sesuai ketentuan dan penatausahaan utang senilai Rp 4,92 triliun belum memadai.

Khusus tentang rekomendasi, Pasal 1 angka 12 UU PPJTKN menegaskan bahwa: "Rekomendasi adalah saran dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya, yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan". Memberikan rekomendasi merupakan bagian dari fungsi BPK, berupa usul untuk dipertimbangkan oleh pemerintah mengenai hal-hal yang bersifat penyempurnaan mendasar, strategis, dan berskala nasional di bidang pengurusan, dan pertanggungjawaban keuangan negara. Pemberian rekomendasi kepada pemerintah merupakan umpan balik bagi pemerintah, yang seharusnya ditindaklanjuti agar memberikan manfaat bagi upaya penyempurnaan pengurusan keuangan negara dan pertanggungjawabannya, sehingga ada kepastian dan kesungguhan pelaksanaan tindak lanjut, karena tanpa tindak lanjut, maka pemeriksaan menjadi pekerjaan yang tidak ada manfaatnya. (Ikhwan Fahrojih, 2016)

Rekomendasi yang disampaikan kepada pemerintah, dapat disusun berdasarkan hasil pengelolaan informasi strategis tentang pengurusan keuangan negara, hasil penelaahan atas peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara yang

tidak sesuai dengan norma yang berlaku dan/atau menyimpang dari kepatutan atau keberhasilan hasil pengelolaan temuan-temuan pemeriksaan, baik oleh BPK maupun APIP dan hasil pemantauan tindak lanjut saran, baik yang dimuat dalam hasil pemeriksaan BPK maupun yang dimuat dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAPIP). (IBID)

Adapun bentuk-bentuk rekomendasi tersebut dapat diklasifikasikan ke dalam: (IBID)

- a. Rekomendasi terhadap pengamanan aset negara, yaitu;
 - 1) Pembebasan atas tagihan negara yang akan dilakukan oleh Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah dan penyewaan kekayaan negara;
 - 2) Rencana penghapusan, pengibahan, tukar guling (ruislag), bangun guna serah dan penyewaan kekayaan negara; penggabungan, peleburan, pengambilalihan dan usaha patungan antar sesama BUMN/BUMD dan/atau yayasan milik negara/ daerah dan BUMN dengan BUMD, antar BUMN/BUMD dan yayasan milik negara/daerah dan pihak swasta; serta penjualan saham BUMN/BUMD dan/atau penjualan saham milik BUMN/BUMD kepada publik.
- b. Rekomendasi terhadap sistem akuntansi keuangan negara yang akan ditetapkan dan diubah oleh Pemerintah dan Bank Indonesia dalam rangka penyempurnaan pengelolaan keuangan negara dan efektivitas pemeriksaan;
- c. Rekomendasi terhadap bentuk, susunan dan perubahan laporan pertanggungjawaban keuangan negara sebelum ditetapkan oleh pemerintah dalam rangka kesempurnaan pengelolaan keuangan negara;
- d. Rekomendasi atas rencana pinjaman dalam bentuk uang, surat berharga, dan barang yang akan dilakukan oleh Pemerintah sebelum disetujui atau ditolak DPR dalam rangka melindungi kepentingan rakyat;
- e. Rekomendasi atas rencana pinjaman dalam bentuk administrasi/tata usaha keuangan negara dalam rangka menjamin kebenaran penyajian angka laporan dan pertanggungjawabannya
- f. Rekomendasi terhadap penyempurnaan sistem manajemen keuangan negara dalam rangka pengelolaan keuangan negara yang hemat, efisien dan efektif.
- g. Rekomendasi terhadap penyelesaian kerugian negara yang dilakukan oleh penyelenggara negara dalam rangka pengembalian kerugian negara;
- h. Rekomendasi terhadap penindakan pidana atau perdata dalam rangka kepatuhan pelaksanaan peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara.

Tindak lanjut atas rekomendasi BPK bersifat mengikat, bahkan terdapat ancaman sanksi baik administratif maupun pidana bagi yang tidak menindaklanjuti rekomendasi BPK, dalam Pasal 20 ayat (1 dan 5) dan Pasal 26 ayat (2) UU PPJTKN. Pejabat juga diwajibkan memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi dalam waktu paling lambat 60 (enam puluh) hari setelah LHP BPK diterima Pemerintah. BPK kemudian memantau pelaksanaan tindak lanjut dan menyampaikan hasil pemantauannya kepada DPR dalam HAPSEM (Hasil Pemeriksaan Semester) yang diserahkan paling lambat 3 (tiga) bulan setelah semester bersangkutan berakhir.

Merujuk pada ketentuan Pasal 20 UU PPJTKN, rekomendasi BPK bersifat mengikat, tetapi pemberian sanksi sepenuhnya menjadi otoritas Pemerintah. DPR hanya dapat meminta Pemerintah memberikan sanksi bagi pihak-pihak yang tidak menjalankan rekomendasi BPK, sedangkan BPK hanya memantau tindak lanjut rekomendasi BPK dan melaporkan hasil pantauannya kepada DPR. BPK tidak memiliki kewenangan untuk memberikan rekomendasi baik kepada DPR maupun Pemerintah agar pihak-pihak yang tidak menindaklanjuti rekomendasi diberikan sanksi. Hal ini juga menjadi penyebab lemahnya tindak lanjut rekomendasi BPK oleh Pemerintah.

Adapun rekomendasi BPK dalam LKKP Tahun 2016 yang diberikan BPK kepada pemerintah, antara lain:

- a. Mengintegrasikan sistem informasi, penyusunan laporan keuangan pemerintah, sistem informasi pendapatan belanja negara dan sistem informasi aset negara, khususnya piutang pajak, piutang bukan pajak, persediaan, aset tetap dan aset tidak berwujud.
- b. Selesaikan tarif PPh migas antara tarif yang diatur dalam produk sharing kontrak dan perlakuan tarif dalam tax treaty dalam rangka pengamanan kepentingan negara.
- c. Menetapkan strategi manajemen resiko atas tidak berfungsinya anggaran sebagai alat kendali belanja subsidi.
- d. Menyarankan agar pemerintah menetapkan pertanggungjawaban kewajiban publik angkutan orang dengan kereta api.
- e. Menetapkan mekanisme pengendalian penganggaran, dana alokasi khusus atau DAK, serta fisik bidang sarana dan prasarana penunjang dan tambahan DAK.
- f. Menetapkan kebijakan terkait tindakan khusus penyelesaian aset negatif Dana Jaminan Sosial Kesehatan.
- g. Menyelesaikan kelebihan pembayaran atau penyimpangan pelaksana belanja negara.
- h. Meningkatkan peran aparat pengawas internal pemerintah (APIP) dalam pengelolaan pertanggungjawaban APBN di lingkungan kementerian dan lembaga.

Menurut **Anwar Nasution** (Ikhwan Fahroji, 2016), pemahaman anggota DPR masih terpengaruh dengan cara berfikir orde baru, yakni belum menepatkan fungsi anggaran (budgetting) sebagai fungsi utama. Perhatian DPR terhadap tindak lanjut rekomendasi BPK juga masih lemah. Kondisi seperti ini, ada baiknya untuk memperkuat peran BPK dalam memastikan pelaksanaan dari rekomendasi BPK oleh Pemerintah, dengan menambah kewenangan BPK untuk memberikan rekomendasi pengenaan sanksi bagi pihak-pihak yang tidak menjalankan rekomendasi BPK dan memantau pelaksanaan dari pemberian sanksi tersebut, sedangkan untuk tindak lanjut laporan BPK yang mengandung dugaan tindak pidana korupsi oleh Aparat Penegak Hukum yang juga masih lemah, dapat dikaji lebih lanjut untuk menambah kewenangan BPK sebagai Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dalam kasus yang ditemukan dalam pemeriksaan.

Selain masalah tindak lanjut, masalah lainnya adalah tentang kualitas, akurasi dan ketetapan rekomendasi BPK yang sangat ditentukan oleh kedalaman pemeriksaan

dalam menggali persoalan yang terdapat dalam diri entitas yang diperiksa serta penguasaan terhadap masalah yang ditemukan, sehingga dapat dirumuskan rekomendasi yang berkualitas, akurat dan tepat. Masalah-masalah tersebut antara lain terkait dengan masalah peraturan perundang-undangan yang tumpang tindih sehingga menyebabkan kebingungan dalam penerapannya, masalah benturan norma atau peraturan perundang-undangan baik secara vertikal maupun horisontal sehingga menyebabkan ketidakpastian hukum atau masalah ketidaktepatan dalam penempatan norma. Pemerian kesimpulan terkadang juga terjadi perbedaan pendapat anatar Pemerintah dan BPK dalam mencari solusi atas suatu masalah yang dihadapi oleh entitas (pihak yang diperiksa).

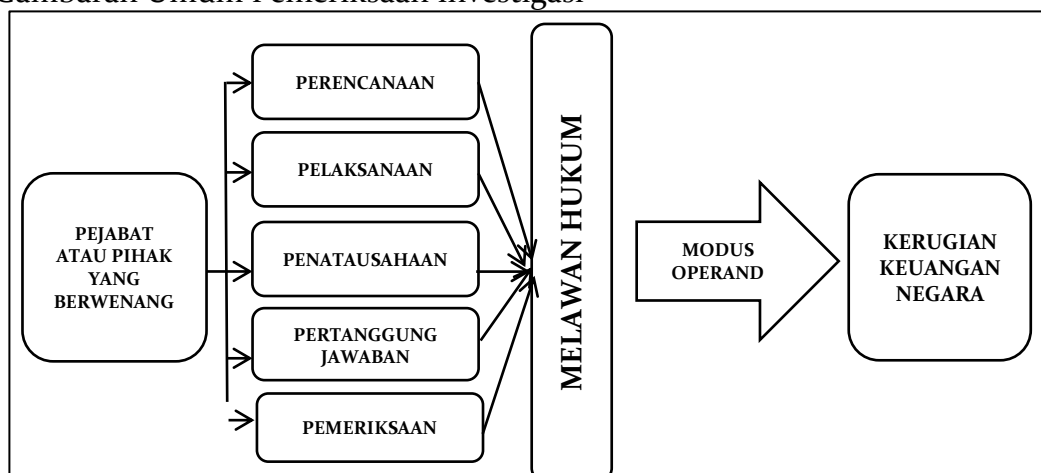
C. Laporan Hasil Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu

Selain melakukan pemeriksaan terhadap keuangan dan kinerja pemerintah pusat/daerah, lembaga negara termasuk BUMN dan lembaga negara lainnya, BPK juga memiliki wewenang untuk melakukan pemeriksaan dengan tujuan tertentu (PDTT). Hal ini telah diamanatkan melalui UU BPK Pasal 4 ayat (1), bahwa PDTT adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif. Berdasarkan SPKN, PDTT bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diperiksa (Suhendar, 2015).

PDTT bisa bersifat eksaminasi (pengujian), reviu atau prosedur yang disepakati (*agreed upon procedure*) berdasarkan pendahuluan standar pemeriksaan angka 17 lampiran I Peraturan BPK tentang SPKN. Adapun eksaminasi ialah pengujian yang memadai untuk menyatakan simpulan dengan tingkat keyakinan positif bahwa suatu pokok masalah telah sesuai atau telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan kriteria, sedangkan reviu yang dimaksud sebelumnya, ialah pengujian yang memadai untuk menyatakan simpulan dengan tingkat keyakinan negatif bahwa tidak ada informasi yang diperoleh pemeriksa dari pekerjaan yang dilaksanakan, menunjukkan bahwa pokok masalah tidak sesuai dengan kriteria dalam semua hal yang material, dan prosedur adalah pengujian yang memadai untuk menyatakan simpulan atas hasil pelaksanaan prosedur tertentu yang disepakati dengan pemberi tugas terhadap pokok masalah.

Tabel 2.1

Gambaran Umum Pemeriksaan Investigasi



Pemeriksaan investigasi dilakukan apabila berdasarkan pemeriksaan sebelumnya menduga terjadi kerugian Keuangan Negara dan/atau dapat unsur pidana, atau karena permintaan dari lembaga perwakilan maupun karena pengaduan dari masyarakat, maka BPK dapat melaksanakan pemeriksaan investigasi, dengan metodeologi (Ikhwan Fahrojih, 2016) sebagai berikut:

1. Analisis data awal yang tersedia
2. Menciptakan sebuah hipotesa
3. Menguji hipotesa
4. Menyempurnakan dan memperbaiki hipotesa
5. Pengujian dokumen
6. Observasi (Pendokumentasian fakta dan Proses kejadian)
7. Pengujian fisik
8. Interview

Permasalahan dalam Laporan BPK ini tentang tindak pidana korupsi yang belum menguraikan secara lengkap unsur-unsur tindak pidana korupsi, serta alat bukti yang sah dan cukup untuk membuktikan telah terjadinya tindak pidana korupsi, sehingga masih terbuka kemungkinan luas bagi aparat penegak hukum untuk tidak menindaklanjuti LHP BPK yang mengandung tindak pidana korupsi. Jenis pemeriksaan dalam rangka menemukan dugaan tindak pidana korupsi adalah pemeriksaan investigasi, sehingga tidak dapat dilepaskan dari aspek hukum karena pemeriksaan tersebut dalam rangka mencari unsur tindak pidana, sehingga bukti-bukti yang dikumpulkan harus dilihat apakah nantinya dapat dikonversi menjadi alat bukti yang sah berdasarkan KUHP atau tidak. (Ikhwan Fahrojih, 2016)

Menurut **kalangan Jaksa Agung**, (Ikhwan Fahrojih, 2016) LHP BPK seringkali masih dirancukan antara perbuatan yang dapat dikualifikasikan sebagai tindak pidana korupsi atau pelanggaran administrasi. Keduanya merupakan pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan, namun berbeda jenis hukumnya. Meskipun Kejaksaan Agung sering berkonsultasi dengan BPK terlebih dahulu sebelum menindaklanjuti LHP BPK yang mengandung dugaan tindak pidana, namun dalam konsultasi tersebut masih sering terjadi perbedaan persepsi antara auditor BPK dengan penyidik Kejaksaan Agung tentang masalah diatas.

Hal yang sama juga dirasakan oleh **kalangan DPR** (Ikhwan Fahrojih, 2016), LHP BPK yang mengandung dugaan tindak pidana korupsi selain disampaikan kepada aparat penegak hukum juga disampaikan kepada DPR. Terkait dengan LHP BPK yang mengandung dugaan tindak pidana korupsi, menurut anggota DPR, BPK masih kurang cermat membedakan antara pelanggaran administrasi dengan tindak pidana korupsi. Sehingga, terkadang terdapat perbedaan pendapat antara BPK dengan DPR tentang LHP BPK. Sementara, menurut koordinator ICW, Teten Masduki, laporan BPK tidak lengkap dan tuntas dalam mengaudit secara lengkap untuk membuktikan terjadinya unsur-unsur tindak pidana korupsi.

Adapun perbandingan antara tanggung jawab jabatan dan tanggung jawab pribadi digambarkan dalam bagan sebagai berikut: (Citra Nasir, 2018)

Tanggung Jawab Jabatan	Tanggung Jawab Pribadi
1. Fokus: legalitas (keabsahan) tindakan • Wewenang • Prosedur • Substansi	Fokus: maladministrasi perilaku jelek aparat dalam melaksanakan tugas, perbuatan tercela antara lain: • sewenang-wenang • penyalahgunaan wewenang
2. Parameter: • Peraturan Perundang-Undangan • Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik	Parameter: • Peraturan Perundang-Undangan • Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik • <i>Code of good administrasi behavior</i> (Uni Eropa)
3. Pertanyaan Hukum: Adakah cacat yuridis menyangkut: • Wewenang • Prosedur • Substansi	Pertanyaan Hukum: Adakah maladministrasi dalam tindakan tersebut
4. Asas <i>praesumption iuste causa</i> Setiap tindakan pemerintahan harus dianggap sah sampai ada pencabutan atau pembatalan	Berkaitan dengan tindak pidana: asas praduga tidak bersalah
5. Asas <i>vicarious liability</i> : berlaku	Asas <i>vicarious liability</i> : tidak berlaku
6. Sanksi: administrasi dan perdata	Sanksi: administrasi, perdata dan pidana

Selain itu, Tata tertib DPR khususnya yang mengatur tindak lanjut LHP BPK oleh DPR perlu ditinjau ulang efektivitasnya antara lain, tentang pengambilan kesimpulan untuk ditindaklanjuti atau tidak LHP BPK oleh DPR, dimana pengambilan kesimpulannya menjadi otoritas pimpinan fraksi sebagai representasi partai politik dan pimpinan DPR. Hal ini membuka peluang bagi dominannya pertimbangan kepentingan politik dalam mengambil kesimpulan ditindaklanjuti atau tidaknya LHP BPK oleh DPR. Sementara pertimbangan kepentingan yang lebih strategis bagi kepentingan bangsa akan terabaikan. Mekanisme pengambilan kesimpulan demikian juga mengabaikan keberadaan komisi yang memiliki fungsi pengawasan spesifik terhadap unsur-unsur pemerintahan dan lebih mengetahui kondisi unsur-unsur pemerintahan yang menjadi pasangannya.

Adapun contoh PDTT yakni Pemeriksaan atas kontrak karya PT Free Port (PTFI) tahun 2013-2015 bertujuan untuk menilai kepatuhan PTFI dalam hal penerimaan negara dan kepatuhan terhadap peraturan terkait dengan lingkungan hidup, serta menguji apakah perpanjangan kontrak karya dan investasi saham PTFI telah berjalan sesuai dengan

ketentuan peraturan perundang-undangan, yang hasil pemeriksaan ditemukan permasalahan yang perlu mendapat perhatian, di antaranya: (Citra Nasir, 2018)

- a. Pembayaran iuran tetap, royalti dan royalti tambahan oleh PTFI menggunakan tarif yang tercantum dalam kontrak karya, yang besarnya lebih rendah serta tidak disesuaikan dengan tarif terbaru yang berlaku saat ini, sehingga mengakibatkan hilangnya potensi PNPB yang diterima periode tahun 2009-2015 senilai US\$445,96 juta.
- b. Hilangnya potensi peningkatan pendapatan negara melalui dividen PTFI, dan hilangnya kesempatan pemerintah untuk berperan dalam pengambilan keputusan strategis manajemen PTFI, karena sampai tahun 2015 kepemilikan Pemerintah Indonesia atas saham PTFI belum optimal, dan proses divestasi saham berlarut-larut
- c. Pengelolaan limbah tailing PTFI belum sesuai dengan peraturan Pengelolaan limbah tailing PTFI belum sesuai dengan peraturan lingkungan yang berlaku di Indonesia dan pembuangan limbahnya telah mencapai kawasan laut, sehingga mengakibatkan perubahan ekosistem serta menimbulkan kerusakan dan kerugian lingkungan. lingkungan yang berlaku di Indonesia dan pembuangan limbahnya telah mencapai kawasan laut, sehingga mengakibatkan perubahan ekosistem serta menimbulkan kerusakan dan kerugian lingkungan.

Atas hal ini, pemerintah telah mencapai kesepakatan final dengan PTFI, di antaranya mengenai investasi saham PTFI sebesar 51% untuk kepemilikan nasional, dan stabilitas penerimaan negara dibanding penerimaan melalui kontrak karya selama ini.

KESIMPULAN

Setiap pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK disusun dan disajikan dalam LHP segera setelah kegiatan pemeriksaan selesai. Adapun LHP BPK terdiri dari 1) Laporan Hasil Pemeriksaan Keuangan adalah hasil pemeriksaan dengan prinsip akuntansi keuangan yang berlaku dan memuat opini yang terdiri dari opini wajar tanpa pengecualian, opini wajar dengan pengecualian, opini tidak wajar dan opini disclaimer yang diberikan berdasarkan tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah, sehingga opini tidak menjamin bahwa aktivitas yang tersaji dalam laporan keuangan adalah sesuai ketentuan berarti opini bagus bukan berarti tidak ada kasus. 2). Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja adalah hasil pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara atas aspek efisien, efektivitas dan ekonomis yang memuat temuan, kesimpulan dan rekomendasi. Dengan demikian yang diharapkan adalah bagaimana tindak lanjut dari rekomendasi namun masalahnya adalah tentang kualitas, akurasi dan ketetapan rekomendasi BPK yang sangat ditentukan oleh kedalaman pemeriksaan dalam menggali persoalan yang terdapat dalam diri entitas yang diperiksa serta penguasaan terhadap masalah yang ditemukan, sehingga dapat dirumuskan rekomendasi yang berkualitas, akurat dan tepat. 3) Laporan Hasil Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu adalah termasuk hasil pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigative, yang bisa bersifat eksaminasi (pengujian), review atau prosedur yang disepakati (agreed upon procedure). Adapun pemeriksaan investigasi untuk mengetahui kerugian keuangan negara dan unsur tindak pidana korupsi, yang memuat kesimpulan.

Dengan demikian, LHP BPK akan berguna apabila Pemerintah menindaklanjuti rekomendasi BPK dengan sebaik-baiknya agar dapat memperbaiki pengelolaan keuangan untuk tahun berikutnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Aritonang, Baharuddin. (2017). Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Sistem Ketatanegaraan. Jakarta: PT Gramedia. 89-90.
- Fahroji, Ikhwan. (2016). Pengawasan Keuangan Negara Pemeriksaan Keuangan Negara Melalui Auditor Internal Dan Eksternal Serta DPR. Malang: Intrans Publishing. 49-100-110-113.
- Citra Nasir, "Tindak Lanjut Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan" Skripsi, Palu: Program Sarjana Fakultas Hukum Universitas Tadulako, 2018.
- Mahmud, Peter Marzuki. (2016). Penelitian Hukum. Cetakan Ke-12. Jakarta: Prenadamedia Group. 35.
- Suhendar. (2015). Konsep Kerugian Keuangan Negara (Pendekatan Hukum Pidana, Hukum Administrasi Negara dan Pidana Khusus Korupsi). Cetakan Pertama. Malang: Satara Press. 164-165-167-168-103-206.
- Sutedi, Adrian. 2012. Hukum Keuangan Negara. Jakarta: Sinar Grafika. 173.
- Sisilia Claudea Novitasari (2017, 14 Mei). FITRA Nilai Janggal Opini WTP BPK. Diperoleh dari <https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20170524171122-92-217051/fitra-nilai-janggal-opini-wtp-bpk>
- Marta, Muhammad Fajar. "Ketika Opini Audit BPK Tak Lagi Bermakna" Kompas.com 31 Mei 2017. <https://ekonomi.kompas.com/read/2017/05/31/090000426/ketika.opini.audit.bpk.tak.lagi.bermakna>.
- Muthmainah, Dinda Audriene. "Menelisik Cara Kerja BPK dalam Memeriksa Keuangan Negara". CNN Indonesia 31 Juli 2017 <https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20170731084819-84231374/menelisik-carakerja-bpk-dalam-memeriksa-keuangan-negara>.