

Sifat Rekomendasi Pengembalian Kerugian Negara Dalam Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan

Candra Feri Caniago^{1*}, Khairani², Yuslim³

^{1,2,3} Fakultas Hukum, Universitas Andalas

* Corresponding author's e-mail: candraferic@gmail.com

ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p>Keywords : Kerugian Negara; Rekomendasi BPK.</p> <p>How To Cite : Caniago, C., Khairani, K., & Yuslim, Y. (2024). Sifat Rekomendasi Pengembalian Kerugian Negara Dalam Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan. <i>Nagari Law Review</i>, 7(2), 373-389.</p> <p>DOI : 10.25077/nalrev.v.7.i.2.p.373-389.2023</p>	<p><i>Recommendations are suggestions from the examiner based on the results of the examination contained in the Audit Report (LHP) of the Supreme Audit Agency (BPK). Law No. 15/2004 mandates that recommendations must be followed up by responsible officials or parties. On several occasions, BPK has stated that its audit results are final and binding. A common recommendation in BPK's LHP is to return state losses to the state or regional treasury by stating the amount of money to be returned. Meanwhile, in other provisions, namely PP No. 38 of 2016 and BPK Regulation No. 3 of 2007, it is stated that the BPK audit results are one of the sources of information on the occurrence of losses, which will then be processed for imposition and compensation claims. In its provisions, all decisions arising from the process may differ from the state losses stated in the BPK's LHP. The purpose of this article is to examine the nature of the recommendations for the recovery of state losses in the BPK's LHP. This research is normative legal research with the approach of principles, cases, laws, and regulations. The results show that the BPK's recommendation is final and binding since the LHP is issued and submitted to the representative institution, so it must be followed up by providing answers and explanations to the BPK. Meanwhile, the state loss stated in the LHP BPK is not final. This is related to the authority of BPK, where the recommendation to recover state losses in the LHP BPK is not in the context of exercising the authority to calculate state losses, as well as assessing and/or determining the amount of state losses.</i></p>

1. Pendahuluan

Tindakan melanggar hukum dari setiap orang yang mengakibatkan terjadinya kerugian negara (termasuk daerah), maka kepada mereka diwajibkan untuk mengganti kerugian tersebut. Kerugian negara mengakibatkan berkurangnya atau hilangnya kekayaan milik negara. Dalam rangka mengamankan sekaligus menyelamatkan kekayaan milik negara, diperlukan ketentuan-ketentuan yang didalamnya mengatur mengenai sanksi dan penuntutan kepada siapapun yang karena perbuatannya merugikan negara untuk penyelesaian kerugian negara. Penggantian kerugian negara merupakan bentuk penerapan asas akuntabilitas dan pengelolaan keuangan negara. Asas ini mengarahkan agar penyelenggara negara harus dapat mempertanggungjawabkan setiap kegiatan dan hasil kegiatan kepada masyarakat sesuai ketentuan.

Pasal 23 E ayat (1) UUD 1945 mengamanatkan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri diadakan untuk memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara. Pelaksanaan pemeriksaan BPK dilakukan berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara (UU PPKN). Pemeriksaan BPK

mencakup pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Hasil pemeriksaan BPK akan disampaikan dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP BPK). Keberadaan LHP BPK merupakan laporan hasil dari proses pemeriksaan yang dilaksanakan oleh BPK, secara sederhana dapat dikatakan bahwa output dari proses pemeriksaan yang dilaksanakan.¹ LHP BPK adalah Laporan Hasil Pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan dan keputusan BPK tentang proses penilaian kebenaran, kepatuhan, kecermatan, kredibilitas dan keandalan data/informasi mengenai pengelolaan serta tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional.² Pernyataan Standar Pemeriksaan 300 angka 8 Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), menyatakan bahwa unsur LHP salah satunya berisi temuan pemeriksaan.

Ada dua permasalahan yang diungkap dalam temuan pemeriksaan BPK, yaitu adanya Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Temuan ketidakpatuhan ini kemudian dibagi berdasarkan akibatnya, mengakibatkan kerugian negara, mengakibatkan potensi kerugian negara dan mengakibatkan kekurangan penerimaan. Akibat tersebut berdampak finansial.³ Temuan pemeriksaan mengungkapkan adanya ketidaksesuaian antara kondisi dan kriteria. Temuan pemeriksaan memuat kondisi, kriteria, sebab, akibat dan rekomendasi. Rekomendasi yang umum ada dalam LHP BPK adalah perintah kepada pejabat untuk menyetorkan atau mengembalikan sejumlah uang ke kas negara/daerah. Rekomendasi tersebut menyatakan nilai kerugian negara yang harus dikembalikan. Apabila temuan pemeriksaan memuat akibat berupa kerugian negara, maka rekomendasi BPK adalah pengembalian kerugian ke kas negara/daerah.

Pasal 1 angka 12 UU PPKN menyatakan bahwa rekomendasi adalah saran untuk melakukan tindakan dan/atau oleh pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaan yang ditujukan kepada yang berwenang melakukan hal tersebut. Rekomendasi harus jelas terkait perbaikan apa yang harus dilakukan, siapa yang berwenang, dan rekomendasi harus diberikan kepada pihak yang bertanggungjawab. Pasal 20 UU PPKN mengamanatkan adanya kewajiban bagi pejabat untuk menindaklanjuti rekomendasi BPK. Kewajiban tersebut dengan memberikan jawaban dan penjelasan kepada BPK selambat-lambatnya 60 (enam puluh) hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima.⁴ Terdapat sanksi administrasi dan sanksi pidana bagi pejabat yang tidak melaksanakan kewajiban untuk menindaklanjuti rekomendasi BPK.⁵

Sesuai amanat dari Pasal 35 ayat (1) UU Keuangan Negara, setiap pejabat negara dan pegawai negeri bukan bendahara yang melanggar hukum atau melalaikan kewajibannya yang merugikan keuangan negara secara langsung atau tidak langsung harus mengganti kerugian tersebut. Pasal 1 angka 22 UU Perbendaharaan Negara mendefinisikan kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Artinya, kerugian negara dapat berbentuk kerugian uang, surat berharga, dan barang dalam ruang lingkup definisi keuangan negara sebagaimana diatur dalam UU

¹ M. Yusuf Jhon dan Dwi Setiawan. (2009). *Kiat Memahami Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, hlm. 77

² Suhendar. (2015). *Konsep Kerugian Keuangan Negara*. Malang: Setara Press, Malang, hlm. 162

³ Johan Kusuma. (2019). "Tindak Lanjut Terhadap Rekomendasi Laporan Hasil Pemeriksaan BPK Untuk Menyetorkan Kerugian Negara Yang Disebabkan Oleh Pegawai Negeri Bukan Bendahara/Pejabat Lain Apabila Menunjukkan Nilai yang Berbeda Dengan Penetapan Kerugian Negara oleh Pemerintah". *Tesis Magister Ilmu Hukum UGM*: 3

⁴ Pasal 20 ayat (3) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

⁵ Pasal 20 ayat (5) dan 26 ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

Kuangan Negara, namun dipersempit dengan dengan spesifikasi berupa nyata dan pasti jumlahnya, akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.⁶

Ketika BPK menyatakan adanya kerugian negara dan merekomendasikan pengembalian ke kas negara/daerah dalam LHP, maka secara normatif seharusnya telah terpenuhi semua unsur kerugian negara yang dimaksud UU Perbendaharaan Negara, yaitu kekurangan uang bersifat nyata dan pasti nilainya, serta adanya perbuatan melawan hukum. Rekomendasi BPK tentunya harus ditindaklanjuti sejumlah nilai yang disebut di dalam LHP. Secara norma, rekomendasi BPK wajib ditindaklanjuti dan kerugian negara bersifat nyata dan pasti nilainya. Pejabat harus mengembalikan ke kas negara/daerah sejumlah nilai yang disebut BPK dalam LHP. BPK dalam beberapa kesempatan menyatakan bahwa hasil audit BPK sudah final dan mengikat.⁷

Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2021 BPK, mengungkapkan bahwa pada Tahun 2021 BPK memeriksa sebanyak 76 kementerian lembaga atas laporan keuangan, yang mengungkapkan ada temuan kerugian negara sebanyak 397 permasalahan sebesar Rp707,18 miliar, dan 541 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, yang mengungkapkan adanya temuan kerugian daerah sebesar Rp1,19 triliun. Atas temuan tersebut BPK merekomendasikan untuk menyetorkan uang ke kas negara.

Adanya norma bahwa rekomendasi dalam LHP BPK wajib ditindaklanjuti dan unsur kerugian negara adalah nyata dan pasti nilainya, maka seharusnya tidak ada lagi proses terhadap kerugian negara yang ada dalam LHP BPK. Akan tetapi dalam ketentuan peraturan perundang-undangan terdapat pengaturan yang memberikan kewenangan kepada pejabat lain untuk melakukan tindakan yang mengakibatkan berubahnya kerugian negara yang ada dalam LHP BPK. Akibat tersebut berupa adanya perubahan nilai kerugian negara dan/atau menyatakan bahwa kerugian yang ada dalam LHP BPK bukan merupakan kerugian negara. Unsur nyata dan pasti dalam rumusan kerugian negara menjadi tidak terpenuhi apabila nilai tersebut berubah.

Pasal 62 dan 63 UU Perbendaharaan Negara, untuk bendahara pengenaan ganti kerugian negara ditetapkan oleh BPK sedangkan untuk pegawai negeri bukan bendahara ditetapkan oleh menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota. Mekanisme untuk bendahara diatur oleh BPK dengan menetapkan Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2007 tentang Tata Cara Penyelesaian Ganti Kerugian Negara Terhadap Bendahara (Peraturan TP). Mekanisme untuk pegawai negeri non bendahara dan pejabat lain diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2016 tentang Tata Cara Tuntutan Ganti Kerugian Negara Terhadap Pegawai Negeri Bukan Bendahara atau Pejabat Lain (PP TGR).

Pasal 3 Peraturan TP mengatur bahwa informasi tentang kerugian negara dapat diketahui salah satunya dari pemeriksaan BPK. Dalam ketentuannya, ada fungsi menghitung kerugian dan verifikasi bukti oleh Tim Penyelesaian Kerugian Negara (TPKN) yang dibentuk oleh pimpinan instansi. Berdasarkan laporan dari pimpinan instansi, BPK melalui Majelis Tuntutan Perbendaharaan (MPTP BPK) memeriksa untuk menyimpulkan terjadinya kerugian negara, meliputi nilainya, perbuatan melawan hukum, dan siapa yang bertanggung jawab. Ujung dari proses ini adalah penerbitan surat keputusan pembebanan oleh MTP BPK yang mempunyai kekuatan final tentang pembebanan penggantian kerugian negara terhadap bendahara dan keputusan pembebasan yang dapat membebaskan bendahara dari kewajiban mengganti kerugian negara.

Pasal 4 PP TGR mengatur bahwa informasi terjadinya kerugian negara salah satunya bersumber dari pemeriksaan BPK. Penyelesaian kerugian dilaksanakan oleh Pejabat Penyelesaian Kerugian

⁶ Suhendar., *Op. Cit.* hlm.152.

⁷ Ketua BPK, *BPK: Kerugian Negara Rp191 M Hantui Pemprov sampai Kiamat*, <https://www.medcom.id/nasional/metro/Obz90xIN/>, diakses pada 5 juli 2023

Negara (PPKN), yang terdiri atas Menteri/Pimpinan Lembaga, Menteri Keuangan sebagai Bendahara Umum Negara, Kepala Daerah, dan Presiden. Kewenangan tersebut dilaksanakan oleh kepala satuan kerja untuk kementerian lembaga dan kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah selaku bendahara umum daerah untuk pemerintah daerah. Dalam ketentuannya, ada fungsi mengumpulkan bukti dan menghitung kerugian negara oleh TPKN dan membuat laporan kepada pejabat yang membentuk. Dalam laporannya memuat siapa yang bertanggung jawab atas kerugian negara dan jumlah kerugiannya. Ujung dari proses ini adalah penerbitan Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian (SKP2K) yang ditetapkan oleh presiden/menteri/pimpinan lembaga/kepala daerah yang mempunyai kekuatan hukum tetap tentang pembebanan penggantian kerugian negara terhadap pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain dan surat keputusan pembebasan yang menyatakan bahwa kerugian negara bukan akibat perbuatan melawan hukum.

Peraturan TP dan PP TGR yang memberikan kewenangan kepada MTP BPK dan PPKN/D melalui TPKN/D untuk memeriksa informasi kerugian yang ada dalam LHP BPK, sebelum melakukan proses tuntutan ganti rugi, dapat berakibat mendapatkan hasil yang berbeda dengan LHP BPK. Apabila terjadi perbedaan hasil pemeriksaan antara TKPN, yang kemudian menjadi SK Pembebanan Penggantian Kerugian atau SK Pembebasan dengan LHP BPK, bagaimana dengan kewajiban pejabat menindaklanjuti rekomendasi BPK untuk menyetor kerugian ke kas negara. Nilai kerugian yang mana yang harus ditindaklanjuti oleh pejabat yang bertanggung jawab. Apabila hasil pemeriksaan dalam proses sebagaimana diatur oleh PP TGR dan Peraturan TP menyatakan bahwa temuan BPK bukan kerugian, apakah menyebabkan rekomendasi atas temuan pemeriksaan BPK yang dimuat dalam LHP tidak dapat ditindaklanjuti. Hal ini tentunya akan melahirkan masalah hukum, karena tidak harmonisnya ketentuan antara rekomendasi BPK wajib ditindaklanjuti dan ketentuan pengenaan ganti kerugian terhadap bendahara dan/atau pegawai negeri non bendahara menempatkan pemeriksaan BPK sebagai informasi kerugian yang masih memerlukan proses pemeriksaan, penetapan, pengenaan dan penuntutan.

Sebagai negara hukum yang mengedepankan adanya hukum dalam melakukan tindakan, maka diperlukan peraturan yang konsisten. Inkonsistensi norma tersebut dapat menyebabkan ketidakpastian hukum dalam penyelenggaraan pemerintahan. Peraturan perundang-undangan memerlukan persyaratan internal untuk menciptakan kepastian hukum, diantaranya adalah norma hukum yang konsisten, dimana ketentuan sejumlah peraturan dengan satu subjek tertentu tidak bertentangan. Dimuatnya “hasil pemeriksaan BPK” sebagai salah satu sumber informasi terjadinya kerugian negara yang diproses penyelesaian dan tuntutan ganti kerugian dalam Peraturan TP dan PP TGR apakah menimbulkan pertentangan norma dengan UU PPKN yang memuat norma terkait hasil pemeriksaan BPK berupa rekomendasi yang wajib ditindaklanjuti. Apakah Peraturan TP dan PP TGR bertentangan dengan UU PPKN, dimana secara hirarki PP dan Peraturan BPK berada dibawah undang-undang.

Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2021 BPK, mengungkapkan bahwa pada Tahun 2021 entitas telah menindaklanjuti rekomendasi pada saat pemeriksaan dengan penyerahan aset atau penyetoran ke kas negara. Untuk pemeriksaan Laporan Keuangan Kementerian Lembaga telah dikembalikan ke kas negara sebesar Rp576,27 miliar, dan untuk pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah telah dikembalikan ke kas daerah sebesar Rp310,42 miliar. Penyetoran ke kas negara tersebut tanpa melalui proses sebagaimana dimaksud dalam Peraturan TP dan PP TGR. Pejabat langsung mengembalikan kerugian sesuai temuan dan rekomendasi BPK.

Apabila terdapat norma yang memberikan kewenangan kepada pejabat untuk memeriksa ulang nilai kerugian yang ada dalam LHP BPK, tentunya menjadi pertanyaan bagaimana kekuatan hukum rekomendasi BPK terkait pengembalian kerugian negara. Secara prinsip keabsahan bertindak (*het beginsel van wetmatigheid van bestuur*), BPK melalui pemeriksa-nya dan PPKN/D serta BPK melalui Majelis Tuntutan Perbendaharaan memiliki dasar kewenangan dalam bertindak. BPK melalui

pemeriksanya berwenang memberikan rekomendasi pengembalian kerugian negara. PPKN/D dan Majelis MTP BPK berwenang untuk melakukan pengenaan dan tuntutan ganti kerugian negara.

2. Metode

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan hukum normatif. Penelitian ini dilakukan dengan meneliti bahan pustaka atau data sekunder berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier. Apabila terdapat data primer, hanya digunakan sebagai data dukung saja. Penelitian ini menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan, asas dan pendekatan kasus. Semua data dianalisis secara kualitatif, dengan merangkai semua bahan hukum kemudian disusun sistematis, untuk ditarik kesimpulan.

3. Hasil Penelitian dan Pembahasan

3.1. Kewenangan BPK Dalam Menghitung Menilai dan/atau Menetapkan Kerugian Negara

Wewenang merupakan *institutionalized power*, artinya dilembagakannya kekuasaan.⁸ Kewenangan, erat kaitannya dengan asas legalitas sebagai pilar utama hukum. Asas inilah yang mejadi prinsip utama negara hukum dan penyelenggaraan pemerintahan dan kenegaraan. Asas legalitas menjadi dasari pengakuan dan penerimaan yaitu legitimasi dalam melakukan tindakan. Peraturan perundang-undangan merupakan sumber wewenang bagi pemerintah sesuai prinsip legalitas.⁹

Dalam sistem pemerintahan Indonesia, BPK memegang kekuasaan auditif. Hal ini telah dipertegas dalam Perubahan UUD 1945.¹⁰ Pemeriksaan keuangan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri merupakan asas dalam pengelolaan keuangan dalam rangka terwujudnya good governance. Dengan tugas dan wewenang BPK tersebut diharapkan lebih meningkatkan dan mendorong terciptanya pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara yang lebih tertib dan bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme. Pasal 23 E ayat (1) UUD 1945 menyatakan BPK bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Undang-Undang yang menjadi sumber wewenang bagi BPK adalah UU Keuangan Negara, UU Perbendaharaan Negara, UU PPKN, dan UU BPK. BPK dalam pelaksanaan tugasnya mempunyai beberapa fungsi, yaitu fungsi operatif, fungsi yudikatif, dan fungsi memberi rekomendasi.¹¹

1. Fungsi operatif

Fungsi ini berkaitan dengan pemeriksaan yang dilakukan BPK. Dalam menjalankan fungsi operatif, Pasal 2 ayat (1) UU PPKN menyatakan BPK melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara dan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan negara. Pasal 6 UU BPK mengatur bahwa tugas BPK adalah 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. Tugas BPK dalam melakukan pemeriksaan merupakan kewenangan yang diperoleh dari atribusi, artinya wewenang tersebut

⁸ Robert Bierstedt. on Prof Miriam Budiharjo. (2006). *Demokrasi di Indonesia; Demokrasi Parlementer dan Demokrasi Pancasila, Semua Harus Terwakili: Studi Mengenai Reposisi MPR, DPR, dan Lembaga Kepresidenan di Indonesia*. Jakarta: PSHK, hlm. 6

⁹ Moh Fadli, Jazim Hamidi, dan Mustafa Lutfi. (2011). *Pembentukan Peraturan Desa Partisipatif (Head To A Good Village Governance)*. Malang: UB Press, hlm. 99

¹⁰ Harun Kamil dkk. (2012). *Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Proses Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*. Jakarta: Sekretariat Jenderal BPK, hlm. 11

¹¹ Moh. Kusnardi dan Bintang R Saragih. (2009). *Susunan Pembagian Kekuasaan Menurut Sistem UUD 1945*. Jakarta: Gramedia, hlm. 24

diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan.¹² Pasal 4 ayat (1) UU PPKN dan Pasal 6 ayat (3) UU BPK menyatakan bahwa pemeriksaan BPK mencakup:

- a. Pemeriksaan keuangan, ditujukan untuk menilai kewajaran laporan keuangan pemerintah. Hasil dari pemeriksaan ini adalah opini yang dimuat dalam LHP.
- b. Pemeriksaan kinerja, ditujukan untuk menilai aspek ekonomi, efisiensi serta efektifitas. Hasil dari pemeriksaan ini adalah temuan kesimpulan dan rekomendasi yang dimuat dalam LHP.
- c. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu, dilakukan untuk tujuan khusus, diantaranya adalah terkait keuangan dan pemeriksaan investigatif. Hasil dari pemeriksaan ini adalah kesimpulan yang dimuat dalam LHP.

Berdasarkan fungsi operatif, dari ketiga jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK, pemeriksaan investigatif merupakan pemeriksaan yang ditujukan untuk menghitung kerugian negara. Pasal 13 UU PPKN, pemeriksaan investigatif dapat dilaksanakan oleh pemeriksa untuk mengungkap indikasi kerugian negara/daerah dan/atau unsur pidana. Sedangkan pemeriksaan di luar itu, dilakukan sesuai dengan tujuannya masing-masing. Pemeriksaan investigatif BPK kemudian diatur melalui Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2020 tentang Pemeriksaan Investigatif, Penghitungan Kerugian Negara/Daerah, dan Pemberian Keterangan Ahli. Dalam ketentuannya menetapkan bahwa penghitungan kerugian negara dilakukan melalui pemeriksaan investigatif yang bertujuan untuk menentukan apakah ada kerugian negara, termasuk menghitung jumlah total kerugian. Pemeriksaan berupa Penghitungan Kerugian Negara (PKN) dilakukan pada proses penyidikan atas dasar permintaan aparat penegak hukum seperti Kejaksaan, Kepolisian dan KPK. Hasil PKN bersidat rahasia dan hanya disampaikan kepada instansi yang meminta dilakukan PKN. Penghitungan kerugian negara merupakan bagian audit dengan tujuan tertentu untuk memberi dukungan tindakan litigasi dengan menyimpulkan nilai kerugian negara dari kasus penyimpangan.¹³ Dengan kata lain, laporan penghitungan kerugian akan dipergunakan untuk keperluan pembuktian di pengadilan.

BPK melaporkan hasil PKN pada pemerintah pusat dengan nilai kerugian sebesar Rp3,50 triliun, 4 laporan hasil PKN pada BUMN dengan nilai kerugian sebesar Rp215,00 miliar, dan 11 laporan hasil PKN pada Pemda dan BUMD dengan kerugian sebesar Rp272,30 miliar, yang terjadi selama semester I 2022. BPK melaporkan juga hasil pemeriksaan investigatif dengan indikasi kerugian negara sebesar Rp31,55 triliun dari 25 kasus, dan penghitungan kerugian negara dengan nilai kerugian sebesar Rp57,53 triliun dari 311 kasus selama 2017 sampai dengan semester I 2022.¹⁴

2. Fungsi Yudikatif

BPK melakukan fungsi tuntutan perbendaharaan terhadap bendahara yang menyebabkan kerugian bagi negara. Pasal 62 UU Perbendaharaan Negara, apabila yang menjadi penyebab kerugian adalah bendahara, maka pengenaannya ditetapkan oleh BPK. Pasal 10 ayat (1) dan (2) UU BPK, menyatakan bahwa untuk kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum bendahara, pengelola BUMN/D, dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan negara, maka BPK menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negaranya melalui keputusan BPK. Keputusan tersebut memuat penilaian kerugian negara dan/atau menetapkan pihak yang memikul kewajiban mengganti kerugian tersebut.

Untuk melaksanakan kewenangan tersebut sesuai yang didelegasikan oleh UU PPKN, BPK menetapkan peraturan yang mengatur mekanisme fungsi yudikatif BPK terhadap ganti kerugian negara oleh bendahara (Peraturan TP). Pasal 41 Peraturan TP, untuk melaksanakan fungsi

¹² Indroharto dalam Ridwan HR. (2011). *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, hlm. 101

¹³ Abdul Latif, Maftuf Effendi, dan Muhammad Dzul Ikram. (2021). *Penetapan Kerugian Keuangan Negara atas Dugaan Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Kencana, hlm. 273

¹⁴ Tim Penyusun IPHS I 2022. (2022). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I 2021*, Jakarta: BPK RI, hlm. 57

tuntutan perbendaharaan, BPK diberi kewenangan membentuk organ semi peradilan yang diberi nama Majelis Tuntutan Perbendaharaan (MTP). Untuk menjalankan fungsi quasi yudisial, BPK membentuk MTP.¹⁵ MTP terdiri atas sembilan anggota BPK, yang meliputi 1 pengarah yaitu Ketua BPK, 1 ketua yaitu wakil ketua BPK, dan 7 anggota yaitu anggota BPK. Peraturan TP hanya mengatur terkait proses ganti kerugian terhadap bendahara, sementara untuk subjek lain yang seharusnya jadi kewenangan BPK belum ada dalam peraturan TP. UU BPK menambah kewenangan subjeknya menjadi pengelola BUMN/D dan lembaga atau badan lain, dimana dalam UU Perbendaharaan Negara dan UU PPKN kewenangan BPK subjeknya hanya bendahara.

Dalam menjalankan tugasnya, MTP menetapkan beberapa surat keputusan yaitu, pembebanan sementara yang mepuyai kekuatan melakukan sita jaminan, penetapan batas waktu, pembebanan yang sudah final, dan pembebasan apabila tidak terdapat perbuatan melawan hukum oleh bendahara. Surat keputusan pembebasan dapat membebaskan bendahara dari kewajiban untuk mengganti kerugian negara. Tuntutan perbendaharaan dilakukan BPK dengan memeriksa dan meneliti sebagai dasar pengambilan keputusan permasalahan keuangan negara, artinya BPK melaksanakan fungsi *quasi yudikatif*.¹⁶ Proses dan putusan yang ditetapkan oleh MTP BPK layaknya proses dan putusan yang ada pada fungsi pengadilan (*yudisial*).

Fungsi yudikatif BPK, tidak termasuk kepada pegawai negeri non bendahara dan pejabat lainnya. UU Perbendaharaan Negara pada Pasal 63 mengamanatkan bahwa kewenangan tersebut ada pada menteri, pimpinan lembaga, serta kepala daerah. Artinya tidak semua kewenangan menilai dan/atau menetapkan kerugian negara ada pada BPK. Kewenangan menetapkan kerugian yang diberikan kepada lembaga lain selain BPK, dapat menghambat kebebasan BPK dan jelas bertentangan dengan konstitusi.¹⁷

Pendapat tersebut beralasan secara hukum, UU Keuangan Negara menganut asas pemeriksaan keuangan oleh BPK yang bebas dan mandiri. BPK merupakan lembaga yang diberi wewenang oleh UUD 1945 untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Hasil pemeriksaan BPK berupa informasi kerugian negara, kemudian kewenangan pengenaannya ditetapkan oleh menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/ walikota. Secara fungsi dan keahlian, pejabat tersebut tidak menjalankan fungsi memeriksa terkait keuangan negara. Norma tersebut dapat menjadi tidak sesuai asas pembentukan peraturan perundang-undangan “dapat dilaksanakan”. Kewenangan bisa saja tidak dapat dilaksanakan dengan baik, karena faktor-faktor tertentu. Akan tetapi pembuat undang-undang kemudian memberi kewenangan kepada BPK untuk memantau prosesnya. Pasal 10 ayat (3) UU BPK menyatakan, untuk menjamin pelaksanaan pembayaran ganti kerugian, BPK berwenang memantau penyelesaian ganti kerugian negara/daerah yang ditetapkan oleh Pemerintah terhadap pegawai negeri bukan bendahara dan pejabat lain. Pasal 5 ayat 4 PP 38 Tahun 2016, dalam proses penyelesaian kerugian negara kepada pegawai negeri non bendahara dan pejabat lain, prosesnya wajib diketahui oleh BPK sebagai dasar untuk melakukan pengawasan penyelesaiannya.

Berdasarkan laporan BPK terkait kerugian negara yang telah memperoleh penetapan, menunjukkan bahwa fungsi *quasi yudikatif* tersebut belum terlaksana dengan baik. Dari nilai kerugian Rp34,65 triliun hasil pemeriksaan BPK dari 2009 sampai semester I 2020, baru sebesar Rp3,43 triliun yang ada penetapannya dengan pengembalian ke kas negara/daerah sebesar Rp1,77

¹⁵ Blucer Wellington Rajagukguk, *Pulihkan Kerugian Negara Puluhan Triliun, BPK Perkuat Tuntutan Perbendaharaan*, <https://wartapemeriksa.bpk.go.id/?p=24157> diakses pada 5 Mei 2023.

¹⁶ Mahdalene Resi Rampengan. (2014). “Fungsi Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi”. *Jurnal Lex Et Societatis Vol II Nomor 3*: 50

¹⁷ M.Thalib, Syamsir, Iswandi. (2022). “Analisis Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia Berdasarkan Peraturan Perundang-Undangan”. *Limbago: Journal of Constitutional Law*: 35-52

triliun. Hal ini berarti hanya yang telah memperoleh penetapan sebesar Rp3,43 triliun telah pasti nilainya dan siapa yang bertanggungjawab berdasarkan penetapan yang berwenang.¹⁸

3. Fungsi Memberi Rekomendasi

Fungsi ini berkaitan dengan pertimbangan yang diberikan oleh BPK kepada pemerintah tentang pengelolaan keuangan negara. Pasal 11 ayat (1), (2) dan (3) UU BPK, BPK dapat memberikan: (1) pendapat kepada DPR, DPD, DPRD, Pemerintah Pusat/Daerah, Lembaga Negara, Bank Indonesia, BUMN, Badan Layanan Umum, BUMD, Yayasan, dan lembaga atau badan lain, yang diperlukan karena sifat pekerjaannya; (2) Pertimbangan atas penyelesaian kerugian negara/daerah yang ditetapkan oleh pemerintah pusat/pemerintah daerah; dan (3) Keterangan ahli dalam proses peradilan mengenai kerugian negara/daerah.

Dari ketiga fungsi BPK yaitu fungsi operatif, fungsi yudikatif, dan fungsi memberi rekomendasi, kewenangan BPK untuk menghitung kerugian negara ada pada fungsi operatif melalui pemeriksaan investigatif penghitungan kerugian negara. Sedangkan kewenangan BPK untuk menilai dan/atau menetapkan kerugian negara ada pada fungsi yudikatif yaitu melalui pelaksanaan tugas MTP BPK. BPK memiliki legitimasi (legalitas) untuk menghitung kerugian negara dalam pemeriksaan investigatif penghitungan kerugian, dimana tidak ada rekomendasi dalam pemeriksaan jenis ini. BPK juga memiliki legitimasi (legalitas) untuk menilai dan/atau menetapkan kerugian negara dalam fungsi yudikatif melalui Majelis Tuntutan Perbendaharaan.

3.2. Sifat dan Kejelasan Rumusan Rekomendasi Pengembalian Kerugian Negara Dalam LHP BPK

Rekomendasi merupakan istilah dalam pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK. Pasal 1 angka 12 UU PPKN, rekomendasi adalah saran pemeriksa yang ditujukan kepada pihak berwenang baik orang atau pejabat untuk melakukan tindakan perbaikan. UU PPKN mengatur bahwa rekomendasi terdapat pada LHP kinerja, sedangkan LHP keuangan dan LHP dengan tujuan tertentu tidak terdapat rekomendasi. Dalam melaksanakan fungsi pemeriksaan, secara atribusi BPK diberi wewenang untuk menyusun dan menetapkan standar pemeriksaan setelah berkonsultasi dengan pemerintah. Standar pemeriksaan merupakan patokan untuk melakukan pemeriksaan dan wajib digunakan dalam pemeriksaan. BPK telah menetapkan Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). SPKN mengatur lebih lanjut terkait pemeriksaan BPK. Angka 8 standar pelaporan SPKN, mengatur bahwa rekomendasi merupakan unsur LHP. Sesuai pengaturan dalam SPKN, rekomendasi merupakan unsur LHP, dapat dimuat pada LHP keuangan, kinerja dan dengan tujuan tertentu. Artinya SPKN mengatur lebih lanjut ketentuan UU PPKN terkait rekomendasi.

Norma hukum itu selalu berlapis sesuai teori jenjang hukum oleh Hans Kelsen dan Hans Nawiasky. Norma dasar merupakan norma tertinggi yang menjadi dasar bagi norma dibawahnya, begitu seterusnya. Artinya peraturan perundang-undangan yang rendah secara hierarki tidak boleh berlawanan dengan peraturan diatasnya atau dikenal dengan istilah *lex superior derogate legi inferiori*. Dalam hal ini, SPKN merupakan peraturan yang dibentuk berdasarkan UU PPKN dan tentunya tidak dapat bertentangan dengan undang-undang tersebut. Rekomendasi, sesuai pengaturan UU PPKN dimuat dalam LHP kinerja saja, hal ini sejalan dengan SPKN yang juga mengamankan bahwa rekomendasi wajib dalam pemeriksaan kinerja. Hanya saja, SPKN menambah pengaturan bahwa dalam pemeriksaan selain kinerja, dalam hal pemeriksa dapat mengembangkan temuan pemeriksaannya, maka pemeriksa dapat membuat rekomendasi. Kata dapat, bisa dimaknai bahwa itu tidak menjadi kewajiban.

¹⁸ Blucer Wellington Rajagukguk, *Pulihkan Kerugian Negara Puluhan Triliun, BPK Perkuat Tuntutan Perbendaharaan*, <https://wartapemeriksa.bpk.go.id/?p=24157> diakses pada 5 Mei 2023.

3.2.1. Temuan Pemeriksaan yang Berakibat Kerugian Negara

SPKN mengamanatkan pemeriksa merancang pemeriksaannya untuk dapat menemukan hal-hal yang material dan memiliki pengaruh langsung terhadap hal yang diperiksa. Deteksi tersebut meliputi tidak patuhnya pihak diperiksa terhadap peraturan perundang-undangan, kontrak, dan terhadap produk hukum lainnya, pengaruh tersebut adalah:¹⁹

- a. Faktor kesalahan penyajian laporan keuangan;
- b. Faktor menyimpangnya kinerja;
- c. Faktor terjadinya kurang penerimaan dan adanya administrasi yang menyimpang; dan/ atau
- d. Faktor kerugian negara yang mungkin terjadi dan/ atau kerugian keuangan negara.

Pengaruh langsung dan material tersebut yang dapat dijadikan temuan pemeriksaan. Temuan pemeriksaan merupakan masalah yang ditemukan dalam pemeriksaan, dimana ada ketidaksesuaian antara kondisi yang terjadi dengan ketentuan yang berlaku (kriteria). Apabila pemeriksa menemukan ada yang tidak sesuai antara kondisi dan kriteria, maka pemeriksa membuat temuan pemeriksaan. Sesuai standar, dalam pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK, pemeriksa harus menemukan salah satunya hal yang menyebabkan terjadinya kerugian negara.

SPKN tidak mengatur lebih rinci terkait jenis temuan kerugian negara. Pengaturan mengenai jenis temuan kerugian ditetapkan melalui peraturan kebijakan (*beleidsregels*) oleh BPK. Ada tiga jenis temuan dalam pemeriksaan BPK, yaitu tidak patuhnya entitas terhadap peraturan perundang-undangan, lemahnya sistem pengendalian intern yang dirancang dan diterapkan oleh entitas, dan pengelolaan keuangan tidak dilakukan secara ekonomis, efisien, dan efektif oleh entitas. Temuan kerugian negara dikategorikan sebagai ketidakpatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan, selain potensi kerugian, adanya penerimaan yang kurang, dan administrasi yang menyimpang. Peraturan kebijakan tersebut ditetapkan melalui keputusan BPK Nomor 5/K/I-XIII.2/8/2010 tentang Juknis Kodering Temuan Hasil Pemeriksaan. Ketentuan inilah yang kemudian menjadi dasar bagi pemeriksa BPK dalam menulis dan mengelompokkan temuan pemeriksaan. Selama semester I Tahun 2022 BPK menerbitkan sebanyak 97 LHP untuk kementerian/lembaga yang mengungkap kerugian negara sebesar Rp2,82 triliun. Selain itu, BPK juga menerbitkan sebanyak 541 LHP untuk pemerintah daerah yang mengungkap kerugian daerah sebesar Rp1,45 triliun. Jenis temuan kerugian daerah yang dilaporkan BPK adalah sebagai berikut:

Tabel 1 Jenis Temuan Kerugian Negara Dalam Pemeriksaan Laporan Keuangan Pada Pemerintah Daerah

No	Kelompok Temuan yang Berakibat Kerugian	Nilai (dalam Juta Rupiah)
1	Belanja perjalanan dinas fiktif	3.581,15
2	Belanja atau pengadaan barang/jasa fiktif lainnya	7.091,85
3	Rekanan pengadaan barang/jasa tidak menyelesaikan	28.335,08
4	Kekurangan volume pekerjaan dan/atau barang	524.491,18
5	Kelebihan pembayaran selain kekurangan volume	77.341,41
6	Pemahalan harga (<i>Mark Up</i>)	18.843,02
7	Penggunaan uang/barang untuk kepentingan pribadi	8.468,68
8	Biaya perjalanan dinas ganda dan/atau melebihi standar	115.829,46
9	Pembayaran honorarium ganda dan/atau melebihi standar	55.090,58
10	Spesifikasi barang/jasa tidak sesuai dengan kontrak	50.469,05
11	Belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan	372.756,75
14	Lain-lain	190.241,75

Sumber : IHPS BPK Semester I Tahun 2022

¹⁹ PSP 100 Standar Umum Pemeriksaan SPKN angka 20 Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara

Pengaturan temuan yang berakibat kerugian negara melalui petunjuk pelaksanaan dan petunjuk teknis yang ditetapkan dalam bentuk Keputusan BPK merupakan kewenangan kebebasan bertindak oleh BPK. Hal ini karena pengaturan terkait temuan kerugian negara belum jelas dalam undang-undang dan SPKN. Kebijakan ini ditetapkan dan dijalankan oleh BPK sebagai pejabat administrasi negara untuk menyelesaikan masalah nyata terkait temuan kerugian negara yang belum lengkap aturannya dalam peraturan perundang-undangan.²⁰ Peraturan kebijakan ini akan mengikat pelaksana BPK dalam membuat temuan kerugian negara. Bagir Manan dan Philipus Hadjon berpendapat bahwa peraturan kebijakan memiliki relevansi hukum meskipun tidak mengikat secara hukum.²¹ Peraturan kebijakan yang ditetapkan oleh BPK hanya akan mengikat pelaksana BPK, sebagai panduan dalam membuat temuan pemeriksaan.

3.2.2. Rekomendasi Pengembalian Kerugian Negara Dalam LHP BPK

SPKN mengamanatkan, rekomendasi ditujukan kepada pihak yang berwenang agar melakukan perbaikan atas apa yang jadi permasalahan, tetapi tidak melebihi kewenangannya. Rekomendasi harus secara jelas menyatakan apa dan siapa yang melakukan perbaikan. Kewajiban dalam membuat rekomendasi bagi pemeriksa, sesuai SPKN hanya pada pemeriksaan kinerja. Sedangkan pada pemeriksaan jenis lain, rekomendasi dapat diberikan dengan syarat temuan pemeriksaan telah dikembangkan dengan memadai. Khusus pada pemeriksaan investigatif tidak ada rekomendasi. Berdasarkan LHP yang telah diterbitkan BPK, untuk temuan kerugian negara akan diikuti dengan rekomendasi pengembalian kerugian negara dengan melakukan penyetoran ke kas negara/daerah, diantaranya adalah sebagai berikut.

- a. BPK merekomendasikan pihak bertanggung jawab atau pelaksana terkait antara lain untuk lebih cermat dalam melakukan verifikasi bukti pertanggungjawaban dan mempertanggungjawabkan kelebihan pembayaran dengan menyetor ke kas negara;²²
- b. BPK merekomendasikan kepada Menteri Ketenagakerjaan agar mempertanggungjawabkan belanja bantuan yang tidak dapat ditelusuri dan kekurangan dokumen pertanggungjawaban serta memproses indikasi kerugian negara sebesar Rp563,75 miliar sesuai ketentuan perundang-undangan yang berlaku, menyetorkan ke kas negara hasil proses penetapan kerugiannya, dan melaporkan ke BPK;²³
- c. BPK merekomendasikan kepada Menteri Ketenagakerjaan untuk menginstruksikan pejabat berwenang untuk memproses pengembalian ke kas negara atas kelebihan pembayaran sebesar Rp51,70 miliar dan menyampaikan bukti setornya kepada BPK;²⁴
- d. BPK merekomendasikan gubernur agar memproses kelebihan pembayaran sebesar Rpxxx miliar dari pihak-pihak terkait sesuai peraturan perundang-undangan dan memerintahkan untuk menyetorkan ke kas daerah.²⁵
- e. BPK menyarankan kepada Bupati agar memerintahkan untuk menarik dan menyetorkan ke kas daerah atas pekerjaan yang tidak dilaksanakan dan denda keterlambatan sebesar Rpxxx.²⁶

²⁰ Arif Cristion Soebroto, *Kedudukan Hukum Peraturan/Kebijakan Dibawah Peraturan Menteri Perencanaan Pembangunan Nasional/Kepala Bappenas*, https://jdih.bappenas.go.id/data/file/WORKSHOP_Peraturan_kebijakan_di_Kementerian_PP_N_bappenas.pdf diakses pada tanggal 15 Agustus 2023

²¹ *Ibid*, hlm. 37-38.

²² Tim Penyusun IPHS I 2022. (2022). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I 2021*, Jakarta: BPK RI, hlm. 57

²³ *Ibid*, hlm. 77.

²⁴ *Ibid*, hlm. 77.

²⁵ Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas LKPD Provinsi Sumatera Barat TA 2020.

²⁶ A.P. Edi Atmaja. (2017). "Penyelesaian Kerugian Daerah Melalui Penyetoran Ke Kas Negara: Suatu Kajian Hukum Doktrinal". *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*: 177

- f. BPK merekomendasikan kepada Gubernur agar memerintahkan PPK untuk memulihkan kerugian daerah dengan cara menyetorkan kelebihan pembayaran dan pemahalan harga ke rekening kas daerah sesuai ketentuan yang berlaku sebesar Rpxxxx.²⁷
- g. BPK merekomendasikan kepada Bupati untuk menarik kelebihan pembayaran tambahan penghasilan guru dan menyetorkan ke kas daerah sebesar Rpxxx.²⁸

Berdasarkan beberapa rekomendasi di atas, terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam rumusan rekomendasi BPK terkait pengembalian kerugian negara/daerah. Unsur-unsur yang ada dalam rekomendasi pengembalian kerugian negara/daerah oleh BPK adalah:

- a. Rekomendasi BPK ditujukan kepada pejabat agar melakukan tindakan. Tindakan dapat berupa perintah atau instruksi kepada pejabat dibawahnya untuk memproses pengembalian kerugian negara/daerah;
- b. Rekomendasi BPK menyebut nilai kerugian negara/daerah;
- c. Rekomendasi BPK menggunakan beberapa pendekatan kalimat. Pertama, “perintah langsung untuk menarik dan menyetorkan kas daerah”. Kedua “perintah langsung untuk menarik dan menyetorkan ke kas negara/daerah sesuai ketentuan yang berlaku. Ketiga “perintah untuk memproses pengembalian kerugian negara/daerah”.

Dari beberapa rekomendasi tersebut, terdapat perbedaan rumusan kalimat antar LHP BPK. Dalam SPKN dan peraturan kebijakan yang ditetapkan BPK tidak terdapat pengaturan khusus mengenai rumusan rekomendasi pengembalian kerugian negara oleh BPK. SPKN tidak mengatur detail rumusan kalimat rekomendasi pengembalian kerugian negara. Adanya perbedaan rumusan kalimat rekomendasi pengembalian kerugian negara antar LHP BPK, menunjukkan bahwa secara normatif belum ada kepastian hukum terkait hal tersebut. Kepastian hukum dicapai melalui peraturan yang detail. Dalam pembentukan peraturan dikenal asas kejelasan rumusan, dimana setiap peraturan perundang-undangan mudah dimengerti dengan bahasa yang jelas sehingga tidak berbeda penafsiran dan penerapannya.

Pada level peraturan kebijakan, BPK memberi petunjuk jenis rekomendasi salah satunya adalah penyetoran ke kas negara/daerah. Petunjuk tersebut dimuat dalam petunjuk teknis koding temuan pemeriksaan. Akan tetapi, tidak sampai mengatur rumusan kalimat rekomendasi pengembalian kerugian yang sesuai dengan kewenangan BPK. Pengaturan yang cukup jelas memberi contoh rumusan kalimat pengembalian kerugiian negara adalah Petunjuk Teknis Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Contoh rumusan rekomendasi dengan rumusan kalimat “BPK merekomendasikan kepada Bupati Kabupaten B untuk menginstruksikan Kepala Bappeda supaya mengembalikan kelebihan pembayaran honorarium sebesar Rp123.456.789,00 ke kas daerah”. Kalimat inilah yang kemudian banyak dipakai pada rekomendasi pengembalian kerugian negara dalam LHP BPK. Kalimat berupa perintah, saran, instruksi dari BPK kepada pejabat berwenang untuk mengembalikan kerugian negara sejumlah Rpxxx ke kas negara/daerah.

Sesuai dengan fungsi BPK, dalam fungsi pemeriksaan berwenang menghitung kerugian negara melalui pemeriksaan investigasi penghitungan kerugian negara. Pemeriksaan tersebut menghasilkan LHP perhitungan kerugian yang diserahkan kepada aparat penegak hukum yang meminta dilakukan penghitungan kerugian. Tidak terdapat rekomendasi dalam LHP penghitungan kerugian negara. Dalam fungsi yudikatif BPK berwenang menilai dan/atau menetapkan kerugian negara melalui MTP BPK, yang berwenang menetapkan beberapa keputusan.

Dalam konteks hukum administrasi, unsur-unsur kerugian negara yang digariskan oleh UU Perbendaharaan Negara adalah adanya kekurangan baik uang, surat berharga dan barang.

²⁷ *Ibid*, hlm. 177

²⁸ *Ibid*, hlm. 177.

Kekurangan itu harus nyata dan pasti jumlahnya. Kemudian, kekurangan yang nyata dan pasti itu haruslah sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Dari pengertian tersebut, kerugian negara terdiri dari unsur:²⁹

- a. Subjek hukum (pelaku) yang menjadi sebab kerugian dan dapat dimintakan pertanggungjawaban;
- b. Berkurangnya uang, surat berharga dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya;
- c. Perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai; dan
- d. Hubungan sebab akibat antara perbuatan melawan hukum dan berkurangnya uang, surat berharga dan barang.

Penyelesaian kerugian negara sesuai prinsip dalam UU Perbendaharaan Negara adalah melalui pengenaan dan tuntutan ganti kerugian. Sehingga penyelesaian kerugian negara dalam konteks hukum administrasi harus melalui proses pengenaan, tuntutan, penilaian dan/atau penetapan terlebih dulu. Dalam proses tersebut akan ditetapkan suatu keputusan oleh pejabat yang berwenang terkait penyelesaian kerugian oleh pelaku yang bertanggung jawab. Prinsip ini untuk menjamin kepastian hukum dalam penyelesaian kerugian negara.

Rekomendasi BPK yang memerintahkan atau menginstruksikan pengembalian atau penyetoran sejumlah uang ke kas negara/daerah tidak sesuai dengan prinsip penyelesaian kerugian dalam konteks hukum administrasi. Apabila ditinjau dari prinsip kemanfaatan, maka pengembalian model seperti itu akan membawa kemanfaatan bagi pemerintah dan masyarakat. Akan tetapi, apabila ditinjau dari prinsip kepastian hukum dan legalitas maka itu bertentangan. Temuan kerugian negara dalam LHP BPK yang tidak ditujukan untuk menghitung menilai dan/atau menetapkan sifatnya masih berbentuk laporan yang belum memenuhi semua unsur kerugian negara sebagaimana diatur dalam UU Perbendaharaan Negara. Pelaku yang diminta pertanggungjawaban, kerugian yang nyata dan pasti jumlahnya, perbuatan melawan hukum, dan hubungan sebab akibat akan diketahui dan ditetapkan dalam proses penyelesaian kerugian melalui tuntutan, penilaian/penetapan kerugian negara.

Terdapat kasus, dimana nilai kerugian yang ada dalam LHP BPK berubah ketika ditindaklanjuti dengan pemeriksaan investigasi penghitungan kerugian negara. LHP dengan tujuan tertentu pada Pemerintah Provinsi Sumatera Barat TA 2016 memuat temuan dan rekomendasi pengembalian kerugian ke kas daerah sebesar Rp43,38 miliar. Namun, setelah dilakukan pemeriksaan investigasi penghitungan kerugian negara, kerugian negara menjadi sebesar Rp62,5 miliar.³⁰ Kasus serupa juga terjadi terkait temuan Rumah Sakit Sumber Waras atas pemeriksaan Laporan Keuangan Provinsi DKI Jakarta TA 2014. Nilai kerugian awal berdasarkan LHP BPK adalah sebesar Rp191 miliar. Namun, setelah dilakukan pemeriksaan investigasi, kerugian negara menjadi sebesar Rp173 miliar.³¹ Adanya perubahan nilai tersebut menunjukkan adanya unsur kerugian negara yang belum terpenuhi, yaitu nyata dan pasti. Menurut subiyanto³², "Pengertian nyata menjelaskan bahwa secara objektif kerugian negara dapat dilakukan verifikasi dan dapat dilakukan pengujian kebenarannya (*verified objective evidence*), bukan berdasarkan asumsi atau tebakan. Sedangkan pasti berarti sesuatu yang telah terjadi di masa lalu, bukan sesuatu di masa akan datang. Kata pasti memberi batasan bahwa kerugian

²⁹ Karel Anotnius Paeh. (2017). "Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Berdasarkan Rekomendasi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Hubungan Dengan Unsur Kerugian Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi". *Jurnal Katalogis Volume 5 Nomor 2*: 49-56

³⁰ Pemit Aryo Wibowo, *BPK Pastikan Kerugian Kasus SPJ Fiktif Rp62,5 Miliar*, <https://sumbar.bpk.go.id/bpk-pastikan-kerugian-kasus-spj-fiktif-rp625-miliar/> diakses pada 5 Mei 2023.

³¹ Benny K Harman, *Kerugian Terkait Sumber Waras Berubah Pasca Audit Investigasi*, <https://www.Cnnindonesia.Com/nasional/20160419182154-12-125100/> diakses pada tanggal 5 Mei 2023

³² Bayu Jaya Kusuma, Suyanto. (2018). "Analisis Penyelesaian Kerugian Daerah Yang Disebabkan Oleh Pihak Ketiga Dalam Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah". *Accounting and Business Information Systems Journal*: 3

negara adalah suatu kondisi yang sudah terjadi dan tidak dapat berubah. Dengan kata sambung “dan” maka kata “nyata” kata “pasti” saling melengkapi membentuk unsur kerugian negara.

BPK memiliki legalitas dalam memberikan rekomendasi pengembalian kerugian negara dalam LHP-nya. Memberikan rekomendasi merupakan kewenangan yang ada pada BPK dalam melakukan fungsi operatif yaitu pemeriksaan. Akan tetapi, kewenangan tersebut harus diatur lebih detail agar tetap sesuai dengan kewenangan lain yang ada pada BPK maupun lembaga lain. Tidak terdapat pengaturan khusus dalam ketentuan peraturan perundang-undangan terkait bentuk dan rumusan rekomendasi pengembalian kerugian negara. Ketiadaan pengaturan yang jelas tersebut, mengakibatkan terdapat perbedaan antara LHP BPK dalam merumuskan rekomendasi pengembalian kerugian negara.

Sesuai dengan fungsi, kewenangan, dan prinsip penyelesaian kerugian negara, maka rumusan rekomendasi pengembalian kerugian negara dalam konteks hukum administrasi yang sesuai adalah “BPK memerintahkan kepada pejabat terkait untuk memproses penyelesaian kerugian negara sesuai peraturan tentang tuntutan ganti rugi dan tuntutan perbendaharaan untuk memperoleh penetapan dari pejabat yang berwenang”. Rumusan itu sesuai dengan kewenangan BPK dalam melakukan pemeriksaan dengan menemukan adanya kerugian negara, serta merekomendasikan untuk pengembalian kerugian. Tetapi kewenangan untuk menilai dan/atau menetapkan kerugian itu pada pada fungsi lain yaitu MTP BPK untuk bendahara dan PPKN/D untuk non bendahara.

Diperlukan pengaturan lebih detail bagi BPK dalam merumuskan rekomendasi pengembalian kerugian negara agar tidak berbeda penerapannya oleh pelaksana BPK dan agar kewajiban pejabat dalam menindaklanjuti rekomendasi tersebut tetap sesuai dengan ketentuan tentang tuntutan perbendaharaan dan tuntutan ganti rugi. Pengaturan tersebut dapat ditetapkan melalui peraturan kebijakan yang berlaku ke dalam, yaitu bagi BPK saja. Menurut Bagir Manan, dengan adanya peraturan kebijakan tersebut akan menjamin tindakan administrasi taat asas dan memiliki persamaan pada semua keadaan, dan tindakan tersebut dapat dipercaya karena sudah ada peraturan yang menjadi ketentuannya.³³

3.2.3. Rekomendasi Dalam LHP BPK Final dan Mengikat

Istilah final dan mengikat merupakan istilah yang dapat ditemukan salah satunya dalam UU Mahkamah Konstitusi. Final dan mengikat dimaknai sebagai putusan yang sejak diucapkan telah berkekuatan hukum tetap, dimana tidak ada lagi upaya hukum atas putusan tersebut. Merujuk pada KBBI, maka final diartikan sebagai tahap akhir dari rangkaian pemeriksaan, sedangkan mengikat diartikan sebagai menyatukan. Berangkat dari pengertian tersebut maka kata final dan mengikat, berkaitan seperti sisi mata uang, artinya tahap akhir dari proses pemeriksaan telah menyatukan semua keinginan dan tidak dapat diajukan bantahan lagi.³⁴

UU BPK menyatakan bahwa pemeriksaan adalah hasil akhir berdasarkan standar pemeriksaan, yang dituangkan dalam laporan hasil pemeriksaan sebagai keputusan BPK. Dalam ketentuan ini ditegaskan bahwa Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) adalah keputusan BPK. Selain itu, Suhendar dalam bukunya juga menyatakan bahwa LHP BPK adalah Laporan Hasil Pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan dan keputusan BPK tentang proses penilaian kebenaran, kepatuhan, kecermatan, kredibilitas dan keandalan data/informasi mengenai pengelolaan serta tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional.³⁵ Unsur-unsur LHP

³³ Arif Cristion Soebroto, *Kedudukan Hukum Peraturan/Kebijakan Dibawah Peraturan Menteri Perencanaan Pembangunan Nasional/Kepala Bappenas*, https://jdih.bappenas.go.id/data/file/WORKSHOP_Peraturan_kebijakan_di_Kementerian_PP_N_bappenas.pdf diakses pada tanggal 15 Agustus 2023

³⁴ Tri Jata Ayu Pramesti, *Arti Putusan yang Final dan Mengikat*, <https://www.hukumonline.com/klinik/a/arti-putusan-yang-final-dan-mengikat-1t56fe01b271988> diakses pada tanggal 5 Mei 2023.

³⁵ Suhendar., *Op, Cit.* hlm.162.

yang harus ada sesuai ketentuan SPKN meliputi, pernyataan pemeriksa bahwa pemeriksaan sesuai SPKN, tujuan pemeriksaan, lingkup pemeriksaan, metodologi pemeriksaan, kesimpulan dan temuan pemeriksaan, rekomendasi dan tanggapan, serta penandatanganan laporan.

Untuk menguji sifat dari LHP BPK termasuk rekomendasi yang ada didalamnya, akan dikaji beberapa putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap atas gugatan terhadap LHP BPK. Berdasarkan data BPK, sejak 2009 sampai 2022, terdapat 14 gugatan TUN terhadap LHP BPK. Dimana 11 perkara sudah *inkracht*, dua perkara dicabut, dan satu perkara masih dalam proses persidangan. Seluruh perkara yang *inkracht* dimenangkan oleh BPK.³⁶ Dalam beberapa pertimbangan majelis hakim dalam putusan menyatakan bahwa LHP BPK bukan merupakan objek sengketa TUN, karena LHP BPK tidak memenuhi unsur-unsur KTUN. Berikut diuraikan beberapa putusan pengadilan tersebut:

a. Putusan Nomor 158/G/2018/PTUN.SBY

Objek gugatan adalah LHP BPK atas Pemeriksaan Laporan Keuangan Daerah Kota Pasuruan tahun 2017, pada temuan Nomor 4 pengadaan tanah tidak sesuai ketentuan dan terdapat indikasi penetapan harga yang melebihi harga wajar sebesar Rp2.917.502.000,00. Penggugat memohon agar majelis hakim menyatakan batal atau tidak sah LHP BPK tersebut, dan memerintahkan BPK mencabut laporan hasil pemeriksaan tersebut sesuai objek gugatan. Dalam ketentuan menimbang majelis hakim menyatakan bahwa tugas BPK RI memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara *in casu* penerbitan LHP objek sengketa oleh tergugat bukan dalam rangka menjalankan fungsi pemerintahan, maka tergugat bukanlah termasuk badan dan/atau pejabat pemerintahan yang menjalankan fungsi pemerintahan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, maka keputusan objek sengketa bukanlah termasuk KTUN sebagaimana yang ditentukan Pasal 1 angka 7 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan.

Majelis hakim dalam pertimbangannya menyatakan bahwa Pengadilan Tata Usaha Negara tidak mempunyai kewenangan secara absolut untuk memeriksa, memutus, dan menyelesaikan sengketa *a quo*, maka dalil eksepsi tergugat tentang kompetensi absolut beralasan hukum dan sudah sepatutnya dinyatakan diterima. Majelis hakim mengadili, menyatakan gugatan penggugat tidak dapat diterima. Putusan ini telah dikuatkan oleh putusan pengadilan tingkat banding Nomor 151/B/2019/PT.TUN.SBY

b. Putusan Nomor 446/K/TUN/2017

Objek gugatan adalah LHP BPK Nomor 20.C/LHP/XVIII.JMB/5/2016 tentang LHP atas Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Buku III. LHP BPK berisi rekomendasi kepada penggugat untuk mempertanggungjawabkan kerugian keuangan daerah sebesar Rp5.121.387.302,69 dan menyetorkan ke kas daerah dan salinan bukti setor telah divalidasi oleh Inspektorat dan disampaikan kepada BPK Perwakilan Jambi. Penggugat memohon kepada majelis hakim untuk menyatakan batal atau tidak sah LHP BPK yang menjadi objek gugatan.

Putusan tingkat pertama Nomor 20/G/2016/PTUN.JBI tanggal 14 Februari 2017 mengabulkan gugatan penggugat. Majelis hakim mengabulkan gugatan penggugat untuk seluruhnya dan menyatakan tidak sah LHP BPK dan memerintahkan tergugat yaitu Kepala BPK Perwakilan Provinsi Jambi untuk mencabut LHP BPK. Putusan pengadilan tingkat pertama ini dikuatkan oleh pengadilan tingkat banding yaitu Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara Medan dengan putusan Nomor 85/B/2017/PT.TUN.MDN tanggal 23 Mei 2017.

Atas putusan tersebut Kepala BPK Perwakilan Jambi sebagai tergugat, mengajukan kasasi. Dalam pertimbangan hukum kasasi, majelis hakim memberikan pertimbangan, yang pada intinya adalah

³⁶ Tim Redaksi. (2022). "Menghadapi Gugatan Dengan LHP yang Berkualitas". Warta Pemeriksa edisi 3 Vol. V Maret: 7

objek sengketa adalah LHP BPK tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 8 dan 9 Undang-Undang Pengadilan Tata Usaha Negara. Majelis menyatakan bahwa pengadilan tata usaha negara jambi seharusnya menyatakan tidak berwenang memeriksa dan mengadili Surat Keputusan Objek Sengketa. Dalam putusannya majelis mengadili mengabulkan permohonan kasasi dan membatalkan putusan pengadilan tingkat pertama dan tingkat banding.

Kedua putusan diatas dalam pertimbangan hukumnya, mencantumkan putusan kasasi Mahkamah Agung Nomor 230 K/TUN/2012 tanggal 2 Agustus 2012 dalam perkara antara Drs. Achmad Ganis Purnomo dkk, melawan BPK RI yang telah berkekuatan hukum tetap, sebagai yurisprudensi. Dalam pertimbangan hukumnya menyatakan:

- 1) Bahwa BPK adalah Lembaga Tinggi Negara, sehingga keputusannya tidak termasuk dalam rumusan Pasal 1 angka 9 Undang-Undang 51 Tahun 2009 tentang perubahan kedua Undang-Undang Nomor 51 Tahun 1986 tentang Peradilan TUN;
- 2) Bahwa dengan diterimanya eksepsi tergugat tentang kompetensi absolut, dengan demikian Pengadilan Tata Usaha Negara harus menyatakan dirinya tidak berwenang memeriksa dan mengadili Surat Keputusan Objek Sengketa, dan dengan sendirinya harus menyatakan gugatan penggugat tidak dapat diterima;
- 3) Bahwa objek sengketa adalah LHP yang secara tegas diatur dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, dimana perkara *a quo* tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 8 dan 9 Undang-Undang Peradilan TUN.

Putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap, merupakan kepastian hukum bahwa tidak dapat dilakukan upaya hukum atas LHP BPK. Artinya LHP BPK sudah final dan mengikat semenjak diterbitkan dan diserahkan kepada lembaga perwakilan dan pejabat terkait. Pasal 20 ayat (1) UU PPKN menyatakan bahwa pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan. Dalam ilmu hukum pengertian kewajiban yang sesungguhnya adalah beban yang diberikan oleh hukum kepada subjek hukum. Sementara itu, Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) mendefinisikan kata wajib adalah harus dilakukan, tidak boleh tidak dilaksanakan. Kewajiban terhadap terhadap rekomendasi BPK adalah pejabat memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi selambat-lambatnya 60 (enam puluh) hari setelah LHP diterima. Penjelasan Pasal 20 ayat (1) UU PPKN, tindak lanjut atas rekomendasi dapat berupa pelaksanaan seluruh atau sebagian dari rekomendasi.

Kewajiban pejabat untuk menindaklanjuti rekomendasi disertai dengan sanksi administrasi dan sanksi pidana bagi yang tidak melaksanakan kewajiban. Pasal 20 ayat (3) UU PPKN, pejabat dapat dikenai sanksi apabila tidak menindaklanjuti rekomendasi dalam LHP BPK. Sanksi yang dikenakan adalah sanksi administrasi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepegawaian. Sedangkan untuk sanksi pidana diatur pada Pasal 26 UU PPKN, setiap orang yang tidak memenuhi kewajiban untuk menindaklanjuti rekomendasi yang disampaikan dalam laporan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 20 dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun 6 (enam) bulan dan/atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah). Kewajiban yang disertai dengan sanksi tersebut menunjukkan bahwa rekomendasi BPK tidak boleh tidak dilaksanakan.

4. Kesimpulan

Sifat rekomendasi pengembalian kerugian negara dalam LHP BPK dimaknai menjadi dua hal yaitu rekomendasi dalam LHP BPK sifatnya final dan mengikat, sedangkan kerugian negara dalam LHP BPK sifatnya tidak final. Kewenangan BPK untuk menghitung kerugian negara dilakukan melalui pemeriksaan investigatif berupa penghitungan kerugian dalam proses penyidikan. Sedangkan

kewenangan BPK untuk menilai dan/atau menetapkan kerugian negara, dilakukan melalui fungsi *quasi yudikatif* Majelis Tuntutan Perbendaharaan. Sehingga, kerugian negara yang ada dalam LHP BPK merupakan informasi yang masih harus diproses sebelum dilakukan pengenaan dan tuntutan ganti kerugian. Prinsip penggantian kerugian dalam UU Perbendaharaan Negara dalam konteks hukum administrasi adalah melalui pengenaan dan tuntutan ganti kerugian sebagaimana diatur dalam Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2007 dan PP 38 Tahun 2016. Dari proses tersebut, kerugian yang ada dalam LHP BPK dapat tetap nilainya, dapat lebih besar nilainya, dapat lebih kecil nilainya, dapat dinyatakan bukan kerugian, dan dapat ditentukan siapa yang bertanggung jawab mengganti kerugiannya.

References

Buku

- Abdul Latif, Maftuf Effendi, dan Muhammad Dzul Ikram. (2021). *Penetapan Kerugian Keuangan Negara atas Dugaan Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Kencana.
- Harun Kamil dkk. (2012). *Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Proses Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*. Jakarta: Sekretariat Jenderal BPK.
- Indroharto dalam Ridwan HR. (2011). *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- M. Yusuf Jhon dan Dwi Setiawan. (2009). *Kiat Memahami Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Miriam Budiharjo. (2006). *Demokrasi di Indonesia; Demokrasi Parlementer dan Demokrasi Pancasila, Semua Harus Terwakili: Studi Mengenai Reposisi MPR, DPR, dan Lembaga Kepresidenan di Indonesia*. Jakarta: PSHK.
- Moh Fadli, Jazim Hamidi, dan Mustafa Lutfi. (2011). *Pembentukan Peraturan Desa Partisipatif (Head To A Good Village Governance)*. Malang: UB Press.
- Moh. Kusnardi dan Bintang R Saragih. (2009). *Susunan Pembagian Kekuasaan Menurut Sistem UUD 1945*. Jakarta: Gramedia.
- Ridwan HR. (2006). *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Raja Grafindo.
- Suhendar. (2015). *Konsep Kerugian Keuangan Negara*. Malang: Setara Press.

Jurnal

- A.P. Edi Atmaja (2017). Penyelesaian Kerugian Daerah Melalui Penyetoran Ke Kas Negara: Suatu Kajian Hukum Doktrinal. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*.
- Bayu Jaya Kusuma, Suyanto (2018). Analisis Penyelesaian Kerugian Daerah Yang Disebabkan Oleh Pihak Ketiga Dalam Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. *Accounting and Business Information Systems Journal*.
- Karel Anotnius Paeh (2017). Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Berdasarkan Rekomendasi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Hubungan Dengan Unsur Kerugian Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi. *Jurnal Katalogis Volume 5 Nomor 2*
- Kusuma Johan (2019). Tindak Lanjut Terhadap Rekomendasi Laporan Hasil Pemeriksaan BPK Untuk Menyetorkan Kerugian Negara Yang Disebabkan Oleh Pegawai Negeri Bukan Bendahara/Pejabat Lain Apabila Menunjukkan Nilai yang Berbeda Dengan Penetapan Kerugian Negara oleh Pemerintah. *Tesis Magister Ilmu Hukum UGM*.

- Mahdalene Resi Rampengan (2014). Fungsi Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. *Jurnal Lex Et Societatis Vol II Nomor 3*.
- M.Thalib, Syamsir, Iswandi (2022). Analisis Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia Berdasarkan Peraturan Perundang-Undangan. *Limbago: Journal of Constitutional Law*.
- Tim Penyusun IPHS I 2022 (2022). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I 2021. *BPK RI*.
- Tim Redaksi (2022). Menghadapi Gugatan Dengan LHP yang Berkualitas. *Warta Pemeriksa edisi 3 Vol. V Maret*
- Victor Imanuel W Nalle (2013). Kewenangan Yudikatif Dalam Pengujian Peraturan Kebijakan. *Jurnal Yudisial Vol. 6 No. 1*.

Internet

- Ketua BPK. (2016). *Kerugian Negara Rp191 M Hantui Pemprov sampai Kiamat*, Available online from: <https://www.medcom.id/nasional/metro/Obz90xlN-bpk-kerugian-negara-rp191-m-hantui-pemprov-sampai-kiamat>. [diakses pada 5 Mei 2023].
- Blucer Wellington Rajagukguk. (2021). *Pulihkan Kerugian Negara Puluhan Triliun, BPK Perkuat Tuntutan Perbendaharaan*, Available online from: <https://wartapemeriksa.bpk.go.id/?p=24157>. [diakses pada 5 Mei 2023]
- Arif Cristion Soebroto. (2012). *Kedudukan Hukum Peraturan/Kebijakan Dibawah Peraturan Menteri Perencanaan Pembangunan Nasional/Kepala Bappenas*, Available online from https://jdih.bappenas.go.id/data/file/WORKSHOP_Peraturan_kebijakan_di_Kementerian_P_PN_bappenas.pdf [diakses pada 15 Agustus 2023]
- Pemut Aryo Wibowo.(2017). *BPK Pastikan Kerugian Kasus SPJ Fiktif Rp62,5 Miliar*, Available online from <https://sumbar.bpk.go.id/bpk-pastikan-kerugian-kasus-spj-fiktif-rp625-miliar/>[diakses pada 5 Mei 2023]
- Benny K Harman. (2016). *Kerugian Terkait Sumber Waras Berubah Pasca Audit Investigasi*, Available online from <https://www.Cnnindonesia.Com/nasional/20160419182154-12-125100/> [diakses pada tanggal 5 Mei 2023]
- Tri Jata Ayu Pramesti. (2016). *Arti Putusan yang Final dan Mengikat*, Available online from <https://www.hukumonline.com/klinik/a/arti-putusan-yang-final-dan-mengikat-lt56fe01b271988> [diakses pada tanggal 5 Mei 2023]