

## Kewenangan BPK dalam Pemeriksaan Kinerja Pemerintah Daerah

Dian Puspita Warih

Fakultas Hukum, Universitas Negeri Semarang

### ABSTRAK

Pemeriksaan kinerja (audit kinerja) dilakukan karena adanya ketidakpuasan masyarakat terhadap audit keuangan yang hanya menilai kewajaran laporan keuangan. Pemeriksaan kinerja juga dilakukan karena banyaknya kinerja pemerintah yang sering menjadi sorotan masyarakat akibat banyaknya pemberitaan mengenai kasus korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN). Sehingga perlu adanya penelitian mengenai pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Tujuan dari Penelitian ini adalah untuk mendeskripsikan pelaksanaan kewenangan BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dalam pemeriksaan kinerja dari aspek aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas dan untuk mendeskripsikan pembagian tugas antara BPK sebagai auditor eksternal dengan Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) sebagai Auditor Internal dalam melaksanakan pemeriksaan kinerja. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan jenis penelitian Yuridis Sosiologis. Teknik pengumpulan data meliputi wawancara dan studi dokumen dengan narasumber BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dan DPRD Provinsi Jawa Tengah. Pemeriksaan kinerja dilakukan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada semester 2 (Juli-November) dengan tiga tahapan yaitu tahap perencanaan pemeriksaan, tahap pelaksanaan pemeriksaan dan tahap pelaporan pemeriksaan kinerja serta pemberian rekomendasi. Dapat diketahui bahwa hasil pemeriksaan kinerja di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah telah memenuhi aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas. Aspek ekonomi didasari dengan terpenuhinya kriteria yang telah ditentukan dan disepakati bersama oleh BPK dan Pemerintah Daerah. Aspek efisiensi didasari dengan pemerintah daerah telah menggunakan *input* yang tersedia dengan optimal sehingga tujuan yang diharapkan tercapai. Aspek efektivitas dilihat dari batasan defisit anggaran dan alokasi anggaran dalam Perda APBD telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Pembagian tugas antara BPK dan APIP terdapat dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja dan tindak lanjut. BPK melakukan pemeriksaan kinerja dan memberikan rekomendasi, kemudian APIP menggunakan fungsi pengawasan dan pembinaan internalnya untuk menindaklanjuti hasil rekomendasi yang diberikan BPK kepada entitas. Melalui adanya APIP, dapat diketahui BPK sangat terbantu dalam proses pelaksanaan pemeriksaan kinerja.

### RIWAYAT ARTIEL

#### Article History

Diterima 27 Agustus 2018

Dipublikasi 08 Oktober 2018

### KATA KUNCI

#### Keywords

Kewenangan BPK; Pemeriksaan Kinerja.

## Pendahuluan

Pemerintah merupakan entitas publik yang harus mempertanggungjawabkan kinerjanya dalam bentuk laporan keuangan. Pemerintah berkewajiban untuk melaksanakan pengelolaan keuangan secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, ekonomis, efisien, efektif dan transparan.<sup>1</sup> Pemeriksaan kinerja pemerintah terhadap pengelolaan keuangan negara dilakukan dengan maksud untuk mengidentifikasi dan menemukan permasalahan yang ada pada pengelolaan kegiatan entitas yang diperiksa dengan cara menilai aspek ekonomi, efisiensi, dan/atau efektivitas program/kegiatan untuk

<sup>1</sup> Ida Ayu Enny Kiranayanti, Ni Made Adi Erawati, 2016, *Pengaruh Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, Pemahaman Basis Akrual terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah*, E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol.16.2, hlm.2.

menghindari pemborosan keuangan negara ataupun program/kegiatan pemerintah yang tidak mencapai sasaran yang di inginkan. Pemeriksaan kinerja akan menghasilkan informasi yang berguna untuk meningkatkan kinerja suatu program dan memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang bertanggungjawab untuk mengawasi dan mengambil tindakan koreksi serta meningkatkan pertanggungjawaban publik.

Pemeriksaan kinerja (audit kinerja) muncul karena adanya ketidakpuasan masyarakat terhadap audit keuangan yang hanya menilai kewajaran laporan keuangan. Masyarakat ingin mengetahui apakah uang negara yang berasal dari pajak yang mereka bayarkan dikelola dengan baik. Masyarakat ingin mendapatkan kepastian apakah uang negara digunakan untuk memperoleh sumber daya dengan efektif, digunakan secara efisien serta dapat memberikan hasil optimal yang membawa manfaat bagi mereka. Masyarakat juga ingin mengetahui apakah penyelenggaraan kegiatan oleh pemerintah dengan menggunakan dana publik dapat memberikan nilai lebih bagi peningkatan kesejahteraan masyarakat.<sup>2</sup>

Kinerja pemerintah sering menjadi sorotan masyarakat dikarenakan banyaknya pemberitaan mengenai kasus korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN) yang dilakukan oleh anggota pemerintah.<sup>3</sup> Organisasi sektor publik pemerintah merupakan lembaga yang menjalankan roda pemerintahan yang sumber legitimasinya berasal dari masyarakat. Oleh karena itu, kepercayaan yang diberikan oleh masyarakat kepada penyelenggaraan pemerintahan haruslah di imbangi dengan adanya pemerintahan yang bersih.

Kinerja suatu organisasi sektor publik pemerintah dapat dinilai baik jika mampu melaksanakan tugas-tugasnya sesuai tujuan yang telah ditetapkan pada standar yang tinggi dengan biaya yang rendah. Akan tetapi, pemeriksaan kinerja atas suatu organisasi masih jarang dilakukan.<sup>4</sup>

Berdasarkan rumusan masalah tersebut diatas, maka rumusan masalah yang dibahas dalam penelitian ini yaitu Bagaimana pelaksanaan kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dalam pemeriksaan kinerja dari aspek aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas dan Bagaimana Pembagian tugas antara Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai auditor eksternal dengan Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) sebagai Auditor Internal dalam melaksanakan pemeriksaan kinerja di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendeskripsikan pelaksanaan kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dalam pemeriksaan kinerja dari aspek aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas serta untuk mendeskripsikan pembagian tugas antara Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai auditor eksternal dengan Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) sebagai Auditor Internal dalam melaksanakan pemeriksaan kinerja.

Selanjutnya, penelitian ini didasarkan pada Teori Implementasi Hukum. Implementasi adalah pelaksanaan keputusan kebijakan dasar, biasanya dalam

---

<sup>2</sup> Nurharyanto, *Performance Audit*, diakses melalui <https://www.scribd.com/doc/189810505/audit-kinerja#> Pada hari Rabu 4 April 2018.

<sup>3</sup> Detik news 30 Agustus 2017, diakses melalui <http://m.detik.com/news/berita/d-3621849/icw-dalam-6-bulan-226-kasus-korupsi-rugikan-negara-rp-183t-pada-hari-Minggu-15-Juli-2018>.

<sup>4</sup> Kumparan 27 Mei 2017, diakses melalui <https://kumparan.com/@kumparannews/selain-laporan-keuangan-bpk-akan-audit-kinerja-pemerintah-pada-hari-Rabu-7-Februari-2018>.

bentuk Undang-Undang, namun dapat pula berbentuk perintah-perintah atau keputusan-keputusan eksekutif atau keputusan badan peradilan (Wahab, 2008:68). Sedangkan hukum adalah himpunan peraturan-peraturan (perintah-perintah dan larangan-larangan) yang mengurus tata tertib suatu masyarakat dan karena itu harus di taati masyarakat (Notohamidjojo, 1975:15). Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa implementasi hukum adalah pelaksanaan peraturan-peraturan (dapat berbentuk Undang-Undang, Perintah-Perintah, Keputusan-keputusan Eksekutif dan Badan Peradilan) yang harus ditaati masyarakat dan digunakan untuk mencapai tujuan negara.

Penelitian terdahulu yang masih memiliki keterkaitan dengan penelitian Penulis yaitu Efektivitas dan Efisiensi Penyelenggaraan Pelayanan Publik Suatu Tinjauan Kinerja Lembaga Pemerintahan, artikel jurnal Heryanto Monoarfa pada Jurnal Pelangi Ilmu Volume 05, Nomor 01, Tahun 2012.

### **Pelaksanaan kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dalam pemeriksaan kinerja dari aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah.**

Suatu hukum tidak dapat disebut hukum apabila tidak dilaksanakan atau di implementasikan. Implementasi hukum berasal dari dua kata, implementasi dan hukum. Implementasi adalah pelaksanaan keputusan kebijakan dasar, biasanya dalam bentuk Undang-Undang, namun dapat pula berbentuk perintah-perintah atau keputusan-keputusan eksekutif atau keputusan badan peradilan.<sup>5</sup> Sedangkan hukum adalah himpunan peraturan-peraturan (perintah-perintah dan larangan-larangan) yang mengurus tata tertib suatu masyarakat dan karena itu harus di taati masyarakat. Hukum juga diposisikan sebagai alat untuk mencapai tujuan negara.<sup>6</sup> Dalam hal ini, implementasi hukum yang dimaksud yaitu pelaksanaan pemeriksaan kinerja dalam aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara yang dilakukan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah.

Pelaksanaan pemeriksaan kinerja telah dilakukan secara rutin dan telah terjadwal oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada semester 2 tepatnya pada bulan Juli hingga bulan November. Akan tetapi, BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah selama ini tidak dapat menentukan durasi waktu dalam setiap pelaksanaan pemeriksaan kinerja dikarenakan durasi tersebut baru dapat ditentukan setelah melakukan tahap identifikasi masalah yang nantinya menemukan permasalahan dengan tingkat kesulitan yang berbeda.

---

<sup>5</sup> Solichin Abdul Wahab, 2008, *Pengantar analisis kebijakan publik*, Malang : universitas muhammadiyah malang press, hlm.68.

<sup>6</sup> Mahfud MD, 2014, *Politik Hukum Indonesia*. Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, hlm.2.

Didalam melaksanakan pemeriksaan kinerja di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah, waktu dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah juga tidaklah selalu sama. Sebab BPK tidak hanya memeriksa Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah saja melainkan BPK juga memeriksa Kabupaten/Kota lain di Jawa Tengah. Meskipun begitu, BPK tetap melaksanakan Pemeriksaan Kinerja sebagaimana durasi waktu yang telah ditentukan BPK untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja.

Pelaksanaan pemeriksaan kinerja dilakukan melalui tiga tahapan, yaitu tahap perencanaan pemeriksaan, tahap pelaksanaan pemeriksaan dan tahap pelaporan pemeriksaan. Pada tahap pertama yaitu perencanaan pemeriksaan ada beberapa aspek yang dilaksanakan selain identifikasi masalah yaitu penentuan area kunci, penentuan objek dan lingkup pemeriksaan dan menetapkan kriteria pemeriksaan. Setelah tahap ini, BPK akan mengetahui apakah terdapat permasalahan yang berpotensi menyebabkan pelaksanaan kinerja tersebut tidak ekonomis, tidak efisien serta tidak efektif dalam mencapai tujuannya. Melalui tahap ini juga, BPK dapat mengetahui jumlah waktu dan tim yang akan dibutuhkan dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja.

Kemudian untuk tahap kedua pelaksanaan pemeriksaan, komponen atau unsur-unsur yang harus dilaksanakan dalam tahapan ini meliputi pengujian data, penyusunan dan penyampaian konsep temuan pemeriksaan, meminta tanggapan resmi atas konsep temuan pemeriksaan kepada pihak yang diperiksa serta menyampaikan temuan pemeriksaan resmi kepada pihak yang diperiksa. Di dalam tahap ini, BPK harus memiliki indikator pemeriksaan kinerja yang nantinya dapat digunakan pada tahap berikutnya sebagai dasar untuk membuat laporan hasil pemeriksaan (LHP) dan rekomendasi.

Indikator kinerja juga dapat digunakan sebagai tolak ukur untuk mengetahui apakah suatu lembaga atau entitas telah melakukan pengelolaan terhadap keuangan negara dengan baik atau tidak. Hal ini juga selaras dengan apa yang dikatakan Indra Bastian (2005:267), bahwa Indikator kinerja merupakan ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan.<sup>7</sup>

Indikator pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh BPK meliputi aspek ekonomi, aspek efisiensi dan aspek efektivitas. Ekonomi adalah melihat biaya yang digunakan untuk operasional suatu organisasi dapat diminimalkan.<sup>8</sup> Sedangkan menurut Bapak Athur Saragi Kepala Subbagian Humas dan pemeriksa BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada tahun 2011 s.d 2017 pada tanggal 04 Mei 2018 mengatakan :

“Ekonomi berkaitan dengan sumber daya yang terdapat dalam *Input*. Sejauh mana suatu entitas dapat meminimalkan biaya perolehan sumber daya atau bahan baku tetapi tetap mendapatkan kualitas atau hasil yang maksimal. Bisa juga dikatakan suatu organisasi tersebut memperoleh *input* dengan jumlah dan kualitas yang tepat namun dengan harga yang murah (Hasil wawancara dengan Bapak Athur saragi, Kepala Subbagian Humas BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah Pada hari Jumat 04 Mei 2018)”

<sup>7</sup> Indra Bastian, 2006, *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Jakarta : Erlangga, hlm.267.

<sup>8</sup> Ely Suhayati, 2011, *Optimalisasi Kinerja Pemerintah Daerah Melalui Performance Audit*, Jurnal Vol.6 No.2 Universitas Komputer Indonesia, hlm.205.

Dari kedua penjelasan tersebut diatas Penulis mengambil kesimpulan bahwa aspek ekonomi berkaitan dengan biaya atau jasa yang digunakan oleh suatu organisasi/entitas dalam melaksanakan programnya. Suatu organisasi harus dapat mengelola biaya atau jasa serendah mungkin atau seminimal mungkin untuk memperoleh seluruh sumber daya yang dibutuhkan dalam usaha pencapaian tujuan.

Menurut Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja oleh BPK, langkah-langkah dalam pengukuran ekonomi dapat dilakukan melalui beberapa tahap yaitu :

- (1) Identifikasi *input* yang diperoleh;
- (2) Identifikasi biaya dan waktu/pengorbanan untuk mendapatkan *input*;
- (3) Penentuan kriteria;
- (4) Perbandingan data yang diperoleh pada langkah (2) dengan kriteria yang telah dibuat pada langkah (3); dan
- (5) Interpretasi hasilnya.

Berdasarkan salah satu Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Kinerja di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah yang dilakukan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada Tahun anggaran 2014-2016 dengan judul Hasil Pemeriksaan Atas Tata Kelola Penganggaran Pembangunan Daerah, Penulis berpendapat bahwa Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah telah memenuhi aspek ekonomi. Terpenuhinya aspek ekonomi ini didasari dengan adanya kriteria yang telah ditentukan dan disepakati bersama entitas yaitu Pemerintah Daerah menyusun APBD/P-APBD secara memadai dan di interprestasikan dengan hasil berupa :

- a. Terpenuhinya batas defisit anggaran yang telah ditentukan oleh Peraturan Menteri Keuangan (PMK);
- b. Tersedianya anggaran belanja bagi hasil pajak daerah Kabupaten/Kota dalam APBD Tahun Anggaran 2014 s.d 2016;
- c. Terpenuhinya batasan minimal alokasi anggaran untuk fungsi pendidikan;
- d. Terpenuhinya batasan minimal alokasi anggaran untuk urusan kesehatan.

Efisien dihubungkan dengan output yang dihasilkan adalah maksimal sesuai dengan biaya yang tersedia.<sup>9</sup> Menurut Mardiasmo (2009:132), efisien berhubungan dengan konsep produktifitas. Pengukuran efisien dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan (*cost of output*). Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya (*spending well*).<sup>10</sup> Hal tersebut juga telah dilakukan oleh BPK seperti yang disampaikan oleh Bapak Athur Saragi Kepala Subbagian Humas dan pemeriksa BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada tahun 2011 s.d 2017 pada tanggal 04 Mei 2018 mengatakan:

“Bahwa dapat dikatakan efisien apabila mendapatkan *output* maksimal dengan *input* tertentu (bukan berarti minimal) atau dengan *input* tertentu mendapatkan hasil sesuai tujuan. Selain itu, penilaian efisien juga harus menggunakan parameter perbandingan dengan proses yang dilakukan oleh

<sup>9</sup> Ibid, hlm.209.

<sup>10</sup> Ariel Sharon Sumenge, 2013, *Analisis Efektivitas dan Efisiensi Pelayanan Anggaran Belanja Badan Perencanaan Pembangunan Daerah*, ISSN 2303-1174 Universitas Sam Ratulangi Manado, hlm.76.

organisasi sejenis atau aktifitas sejenis ditempat lain (Hasil wawancara dengan Bapak Athur saragi, Kepala Subbagian Humas BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah Pada hari Jumat 04 Mei 2018)”

Dari penjelasan diatas Penulis menyimpulkan bahwa penilaian aspek efisiensi dilakukan dengan cara pengukuran antara *input* atau sumber daya yang digunakan dengan *output* atau hasil yang diperoleh. *Output* atau hasil yang diperoleh menggunakan *input* atau sumber daya yang serendah mungkin namun tujuan tetap tercapai sesuai dengan yang direncanakan. Akan tetapi, penilaian seperti itu juga perlu dilengkapi dengan membandingkan dengan proses di entitas atau organisasi lain yang sejenis juga. Apabila suatu entitas tersebut dapat menekan biaya serendah mungkin atau setidaknya sama, dengan mendapatkan tujuan yang sama itu berarti dapat dikatakan bahwa suatu entitas tersebut telah efisien.

Penilaian efisiensi berdasarkan petunjuk pelaksanaan pemeriksaan kinerja BPK, dapat diketahui dengan beberapa pertanyaan yaitu :

- (1)Apakah *input* yang tersedia telah dipakai secara optimal?
- (2)Apakah *output* yang sama dapat diperoleh dengan sedikit *input*?
- (3)Apakah *output output* yang terbaik dalam ukuran kuantitas dan kualitas dapat diperoleh dari *input* yang digunakan?

Berdasarkan salah satu Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Kinerja di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah yang dilakukan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada Tahun anggaran 2014-2016 dengan judul Hasil Pemeriksaan Atas Tata Kelola Penganggaran Pembangunan Daerah, Penulis berpendapat bahwa Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah telah memenuhi aspek efisiensi. Terpenuhinya aspek efisiensi ini didasari dengan pemerintah daerah telah menggunakan *input* yang tersedia dengan optimal sehingga tujuan yang diharapkan tercapai. Hal ini dapat diketahui dari :

- (1)Berdasarkan hasil pemeriksaan atas APBD/APBD-P TA 2014 s.d 2016 menunjukkan bahwa Pemprov Jateng tidak melampaui batas maksimal dari defisit anggaran, yang berarti bahwa meskipun Pemprov Jateng mengalami defisit anggaran, tetapi Pemprov Jateng tidak melampaui batasan defisit anggaran yang telah diatur oleh PMK.
- (2)Terdapat penyediaan anggaran bagi hasil pajak daerah kepada Kabupaten/Kota dalam APBD Tahun anggaran 2014,2015 dan 2016. Penyediaan anggaran bagi hasil pajak daerah ini rata-rata melebihi dari hak Kabupaten/Kota yang telah ditentukan.
- (3)Berdasarkan hasil pemeriksaan atas perhitungan alokasi anggaran untuk fungsi pendidikan menunjukkan bahwa Pemprov Jateng telah memenuhi alokasi anggaran pendidikan. Batasan minimal alokasi anggaran untuk fungsi pendidikan adalah 20% dari total belanja daerah. Sementara Pemprov Jateng pada Tahun 2014 s.d 2016 dapat mengalokasikan anggaran untuk fungsi pendidikan diatas 22% setiap tahunnya.
- (4)Berdasarkan hasil pemeriksaan atas perhitungan alokasi anggaran kesehatan, Pemprov Jateng telah memenuhi batas minimal alokasi dana untuk kesehatan. Batasan minimal alokasi dana untuk kesehatan yaitu 10% diluar gaji. Sementara Pemprov Jateng pada Tahun 2014 s.d 2016 dapat mengalokasikan anggaran untuk kesehatan diatas 13% setiap tahunnya.

Selanjutnya aspek terakhir dalam pemeriksaan kinerja adalah efektivitas. Efektivitas organisasi adalah tingkat sejauh mana suatu organisasi yang merupakan sistem sosial, dengan segala sumber daya dan sarana tertentu yang tersedia memenuhi tujuan-tujuannya tanpa pemborosan dan dengan menghindari ketegangan yang tidak perlu diantara para anggota-anggotanya.<sup>11</sup> Efektivitas juga dapat dikatakan sebagai kemampuan suatu organisasi untuk mencapai tujuan yang di inginkan, atau dapat diartikan sebagai tingkat keberhasilan dalam mencapai tujuan yang ditetapkan. Singkatnya, efektivitas berkaitan dengan usaha pencapaian tujuan.<sup>12</sup> Hal tersebut juga sesuai dengan yang disampaikan oleh Bapak Athur Saragi Kepala Subbagian Humas dan pemeriksa BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada tahun 2011 s.d 2017 pada tanggal 04 Mei 2018 mengatakan:

“Dapat dikatakan efektivitas apabila suatu barang yang dihasilkan (*output*) yang akan berubah menjadi *outcome* dapat mempunyai nilai guna dan mencapai tujuan yang di inginkan dan ditetapkan sebelumnya (Hasil wawancara dengan Bapak Athur saragi, Kepala Subbagian Humas BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah Pada hari Jumat 04 Mei 2018)”

Dari penjelasan tersebut diatas Penulis berpendapat bahwa efektivitas merupakan suatu pencapaian tujuan, dimana *output* yang dihasilkan dapat memenuhi tujuan yang telah ditentukan.

Berdasarkan salah satu Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Kinerja di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah yang dilakukan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada Tahun anggaran 2014-2016 dengan judul Hasil Pemeriksaan Atas Tata Kelola Penganggaran Pembangunan Daerah, Penulis berpendapat bahwa Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah telah memenuhi aspek efektivitas. Terpenuhinya aspek efektivitas ini dapat dilihat dari batasan defisit anggaran dan alokasi anggaran dalam Perda APBD telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Tahap terakhir dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja adalah tahap pelaporan pemeriksaan. Tahap pelaporan pemeriksaan memuat konsep LHP dan konsep rekomendasi yang kemudian akan menjadi LHP. Adanya konsep LHP dan konsep rekomendasi sebelum nantinya menjadi LHP tersebut di lakukan dengan tujuan agar tidak adanya kesalahan dalam melaporkan Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja dan rekomendasi yang nantinya akan diberikan kepada Pemerintah Daerah. Adanya Konsep LHP dan Konsep Rekomendasi tersebut juga bertujuan untuk memberikan kesempatan kepada Pemerintah Daerah untuk mengklarifikasi apabila Konsep LHP dan Konsep Rekomendasi yang diberikan itu tidak sesuai dengan kondisi yang telah terjadi.

Setelah konsep LHP dan konsep rekomendasi tersebut dikonfirmasi kepada Pemerintah Daerah, selanjutnya BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah membuat Laporan Hasil Pemeriksaan yang didalamnya juga memuat rekomendasi yang nantinya harus disampaikan kepada Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah dan juga disampaikan kepada DPRD Provinsi Jawa Tengah untuk ditindak lanjuti. Tindak lanjut yang dilaksanakan DPRD sesuai dengan Pasal 21 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 yang berbunyi “Lembaga Perwakilan

<sup>11</sup> Heryanto Monoarfa, 2012, *Efektivitas dan Efisiensi Penyelenggaraan Pelayanan Publik: Suatu Tinjauan Kinerja Lembaga Pemerintahan*, Jurnal Pelangi Ilmu Volume 05 Nomor 01, hlm.5.

<sup>12</sup> Ely Suhayati, op.cit. hlm.210.

menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK dengan melakukan pembahasan sesuai dengan kewenangannya”. Tindak lanjut tersebut disampaikan oleh Bapak Fauzan Kepala Subbagian Perundang-Undangan DPRD Provinsi Jawa Tengah pada hari Kamis 19 Juli 2018 sebagai Berikut:

“BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah menyampaikan Laporan Hasil Pemeriksaannya ke DPRD. Kalau opininya Wajar Tanpa Pengecualian maka tidak ada tindak lanjut. Tindak lanjut itu ada jika Wajar Dengan Pengecualian, Tidak Wajar dan Disclaimer. Ditindak lanjuti itu bisa dengan cara berkonsultasi dengan BPK atau meminta BPK untuk memeriksa. DPRd juga meminta penjelasan dengan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK. Dari laporan tersebut pasti DPRD meminta Gubernur untuk segera menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh BPK. Wajib hukumnya”

Berdasarkan hasil wawancara dengan DPRD Provinsi Jawa Tengah, Penulis dapat mengambil kesimpulan bahwa BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah telah melaksanakan pemeriksaan hingga pada tahap terakhir sesuai dengan peraturan perundang-undangan yaitu BPK melaporakan hasil pemeriksaannya kepada Pemerintah Daerah dan DPRD untuk ditindaklanjuti.

Berikut adalah contoh rekomendasi yang diberikan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada LHP Kinerja atas Efektivitas Tata Kelola Pemerintah Daerah dalam Perencanaan dan Penganggaran Pembangunan Daerah Tahun anggaran 2014-2016 pada Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah yaitu:

1. Menetapkan Pergub tentang Standar Harga yang memuat secara lengkap seluruh komponen biaya yang digunakan dalam penyusunan RKA-SKPD;
2. Merevisi Pergub Nomor 4 Tahun 2016 tentang pedoman pelaksanaan perencanaan pembangunan di Provinsi Jawa Tengah terkait penyusunan Renja SKPD supaya berpedoman pada Permendagri Nomor 54 Tahun 2010;
3. Berkoordinasi dengan Mendagri atas *feedback* hasil tindak lanjut evaluasi penyusunan penganggaran APBD Prov Jateng dan terkait rekomendasi dan langkah-langkah penyempurnaan atas Perkada RKPD, dsb.

Rekomendasi-rekomendasi yang diberikan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah tersebut diatas telah disetujui oleh Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah dan berkomitmen untuk melakukan perbaikan-perbaikan dengan menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah. Apabila rekomendasi tersebut tidak segera dilaksanakan, maka dapat mempengaruhi efektivitas tata kelola Pemerintah Provinsi dalam pengendalian dan evaluasi perencanaan dan penganggaran pembangunan Kabupaten/Kota.

Berikut adalah daftar pemeriksaan kinerja yang telah dilakukan oleh BPK pada Tahun 2015 dan 2016 di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah :

Tabel 4.2

## LHP Kinerja Tahun 2015 dan Tahun 2016

Sumber : BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah

No.	Objek Pemeriksaan	Provinsi/Kabupaten/Kota
<b>TAHUN 2015</b>		
1.	Program Penanggulangan Kemiskinan.	Kab. Banjarnegara, Prov. Jawa Tengah.
2.	Efektivitas Upaya Pemerintah Daerah dalam Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Tahun 2014 dan 2015 (s.d. Triwulan III)	Kab. Boyolali, Kab. Batang, Kab. Pekalongan, Kab. Semarang, Kota Magelang, Kota Surakarta, Prov. Jawa Tengah, Kab. Purworejo.
3.	Upaya Pemerintah Daerah dalam Penyediaan Akses Air Bersih Berbasis Masyarakat yang Layak dan Berkelanjutan Tahun Anggaran 2014 dan Semester 1 2015	Kab. Kendal, Kab. Wonogiri.
<b>TAHUN 2016</b>		
1.	Efektivitas Pelayanan Administrasi Kependudukan Tahun 2015 dan 2016 (s.d Tw III)	Kab. Kendal, Kab. Kudus, Kab. Sragen, Kota Magelang.
.	Efektivitas Tata Kelola Pemerintah dalam Pembinaan BUMD TA 2011 s.d 2016	Prov. Jawa Tengah, Kab. Banyumas, Kab. Magelang, Kota Surakarta.
.	Penyelenggaraan Pelayanan Kesehatan melalui Program Jaminan Kesehatan Nasional Tahun 2015 dan Semester I Tahun 2016.	Kab. Tegal, Kab. Wonogiri, Kab. Wonosobo, Kota Salatiga.
.	Tata Kelola Pelayanan Perizinan TA 2015 dan 2016 (s.d Juni)	Kab. Semarang, Kab. Sukoharjo, Kota Tegal.
.	Efektivitas Tata Kelola Pemerintah Daerah dalam Perencanaan dan Penganggaran Pembangunan Daerah TA 2014 s.d 2016.	Kab. Batang, Kab. Klaten, Kab. Purworejo, Prov. Jawa Tengah.

Di dalam tabel tersebut, BPK telah melakukan Pemeriksaan Kinerja sebanyak 12 kali pemeriksaan di tahun 2015 dan 19 kali pemeriksaan di tahun 2016. Tema yang di gunakan dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja di setiap tahunnya juga tidaklah sama. Dapat dilihat di tabel diatas, di tahun 2015 BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah menetapkan 3 tema pemeriksaan kinerja. Ketiga tema pemeriksaan kinerja tersebut diantaranya tema program penanggulangan kemiskinan, tema efektivitas upaya pemerintah daerah dalam implementasi standar akuntansi pemerintah daerah berbasis akrual tahun 2014 dan 2015, dan tema upaya pemerintah daerah dalam penyediaan akses air bersih berbasis masyarakat yang layak dan berkelanjutan tahun anggaran 2014 dan semester 1 2015.

Sementara untuk tahun 2016, BPK Perwakilan Provinsi Jateng menentukan 5 tema pemeriksaan kinerja, diantaranya tema efektivitas pelayanan administrasi kependudukan tahun 2015 dan 2016, tema efektivitas tata kelola pemerintah dalam pembinaan BUMD tahun 2011 s.d tahun 2012, tema penyelenggaraan pelayanan kesehatan melalui program jaminan kesehatan nasional tahun 2015 dan semester 1 tahun 2016, tema tata kelola pelayanan perizinan tahun 2015 dan 2016 serta tema efektivitas tata kelola pemerintah daerah dalam perencanaan dan penganggaran pembangunan daerah tahun 2014 s.d 2016.

Maka dari itu, Penulis berpendapat bahwa pelaksanaan pemeriksaan kinerja oleh BPK di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah sudah sering dilakukan. Akan tetapi dengan waktu pemeriksaan yang tidak bisa ditetapkan secara pasti dalam setiap pemeriksaan, sehingga jumlah tema yang ditentukan untuk pelaksanaan pemeriksaan kinerja juga berbeda setiap tahunnya. Kebebasan untuk memilih objek pemeriksaan yang akan digunakan oleh BPK membuat penentuan temanya pun disesuaikan dengan permasalahan yang diperoleh BPK.

Kebebasan BPK dalam menentukan objek dan waktu pemeriksaan didasari dengan adanya Pasal 6 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan negara yang berbunyi “penentuan objek pemeriksaan, perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan, penentuan waktu dan metode pemeriksaan serta penyusunan penyajian laporan pemeriksaan dilakukan secara bebas dan mandiri oleh BPK”.

### **Pembagian tugas dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja antara BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah sebagai Auditor Eksternal dan Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) sebagai auditor Internal di Pemerintah Daerah.**

Dalam kegiatan pemeriksaan, baik auditor eksternal maupun auditor internal tidak dapat terpisahkan. Adanya berbagai kesamaan antara auditor eksternal dan internal sehingga memungkinkan keduanya untuk menjalin hubungan yang erat. Auditor eksternal memungkinkan tidak perlu lagi mengulang beberapa prosedur audit yang telah dilakukan oleh auditor internal. Hal ini juga tercantum dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan negara pada bagian penjelasan poin c tentang pelaksanaan pemeriksaan yang menyebutkan “BPK dapat memanfaatkan hasil pekerjaan yang dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Dengan demikian, luas pemeriksaan yang akan dilakukan dapat disesuaikan dan difokuskan

pada bidang-bidang yang secara potensial berdampak pada kewajaran laporan keuangan serta tingkat efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan negara. Untuk itu, aparat pengawasan intern pemerintah wajib menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada BPK.” Auditor eksternal atau BPK juga dapat meminta auditor internal untuk membantu selama melaksanakan proses audit.

Pekerjaan audit internal dan audit eksternal menurut Tugiman dalam jurnal pengaruh auditor eksternal dan auditor internal pada pelaksanaan *good corporate governance*, harus dikoordinasikan untuk memastikan kecukupan dan lingkup pemeriksaan yang dilakukan dan mengurangi pelaksanaan pekerjaan rangkap (Hermawan, 2010:39). Oleh sebab itu perlu adanya koordinasi dalam pembagian tugas agar tidak terjadi pekerjaan rangkap tersebut. Menurut Bapak Athur Saragi Kepala Subbagian Humas dan pemeriksa BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada tahun 2011 s.d 2017 pada tanggal 04 Mei 2018 mengatakan :

“pembagian tugas antara BPK sebagai auditor eksternal dan APIP sebagai auditor internal telah dilakukan. Tugas BPK lebih bersifat murni untuk memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara serta memberikan pendapat atau opini berdasarkan hasil pemeriksaan. Sementara tugas APIP lebih banyak kepada tugas fungsi pengawasan dan pembinaan untuk entitasnya. Pengawasan tersebut juga dapat dilakukan kepada entitas berdasarkan hasil dari rekomendasi yang diberikan oleh BPK berdasarkan hasil pemeriksaan sebelumnya (Hasil wawancara dengan Bapak Athur saragi, Kepala Subbagian Humas BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah Pada hari Jumat 04 Mei 2018).”

Melalui hasil wawancara diatas, Penulis berkesimpulan bahwa pembagian tugas antara auditor eksternal (BPK) dengan auditor internal (APIP) dilakukan berdasarkan landasan hukum dari lembaga-lembaga itu. BPK merupakan lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara sesuai dengan pasal 1 poin 1 yang berbunyi “Badan Pemeriksa Keuangan, yang selanjutnya disingkat BPK, adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”. Telah diketahui bahwa tugas BPK sesuai Undang-Undang tersebut diatas murni hanya melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara dan bertanggungjawab kepada negara.

Sementara APIP merupakan lembaga pemerintahan yang bertugas untuk melakukan pemeriksaan dan pengawasan sesuai dengan Pasal 48 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang berbunyi “Aparat Pengawas Intern Pemerintah sebagaimana dimaksud pada ayat (1) melakukan pengawasan intern melalui: a. Audit; b. Reviu; c. Evaluasi; d. Pemantauan; dan e. Kegiatan pengawasan lainnya.” Akan tetapi sesuai dengan namanya APIP atau Aparat Pengawas Internal Pemerintah, tugas APIP lebih dominan kepada pengawasan dan pembinaan suatu entitas yang di ikuti. Tanggungjawab APIP juga bukan ke negara, melainkan kepada Presiden.

Dalam hal pelaksanaan pemeriksaan kinerja di Pemerintah Daerah, kedua lembaga ini telah bekerjasama dalam pelaksanaan hingga tindak lanjut pemeriksaan. Ketika BPK sebagai auditor eksternal melakukan pemeriksaan di Pemerintah Daerah, APIP sebagai auditor internal di entitas itu dapat membantu proses pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK. APIP juga lah yang nantinya akan menindaklanjuti hasil dari pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh BPK. Tugas APIP dalam melakukan pengawasan digunakan untuk mengawasi suatu rekomendasi yang diberikan oleh BPK setelah pemeriksaan kinerja itu. APIP harus mengawasi dan memastikan entitas yang di ikutinya tersebut agar melakukan rekomendasi yang telah diberikan oleh BPK. Selain itu, Bapak Athur Saragi, Kepala Subbagian Humas dan pemeriksa BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada tahun 2011 s.d 2017 pada tanggal 04 Mei 2018 juga menambahkan:

“sudah adanya koordinasi dalam pelaksanaan pemeriksaan khususnya pemeriksaan kinerja agar tidak terjadi tumpang tindih. BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dalam melaksanakan pemeriksaan kinerja kepada Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah sebelumnya harus mendapatkan dokumen awal hasil pemeriksaan kinerja yang dilakukan terlebih dahulu oleh APIP di entitas tersebut. Seharusnya kalau APIP memang elegan dan transparan ke BPK, semua hasil pemeriksaan yang dilakukan diserahkan ke BPK, dan BPK jangan meminta dulu. Apakah APIP telah melakukan pengawasan dan pembinaan, Kapan, apa bentuknya dan mana hasilnya. Dokumen awal itu yang nantinya dapat membantu BPK untuk mengetahui sejauh mana APIP telah melakukan pemeriksaan kinerja, apa saja yang sudah diperiksa dan apa hasilnya. Apabila LHP yang dibuat oleh APIP itu dirasa masih kurang dalam pemeriksaannya, maka BPK akan lebih mendalami pemeriksaan tersebut tanpa mengulangi pemeriksaan yang telah dilakukan oleh APIP (Hasil wawancara dengan Bapak Athur saragi, Kepala Subbagian Humas BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah Pada hari Jumat 04 Mei 2018).”

Penulis berpendapat meskipun tugas APIP lebih banyak kepada tindak lanjut pemeriksaan untuk melakukan pengawasan dan pembinaan, hal tersebut tidak menghilangkan tugas APIP yang lain yaitu untuk melakukan pemeriksaan khususnya pemeriksaan kinerja. APIP juga dapat melakukan pemeriksaan kepada entitas yang di ikutinya. Apabila BPK juga akan melakukan pemeriksaan dengan objek yang sama, BPK dapat memanfaatkan hasil laporan APIP. Hal ini terdapat dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan negara pada bagian penjelasan poin c seperti yang sudah dijelaskan sebelumnya. BPK juga dapat melengkapi hasil pemeriksaan APIP apabila dianggap tidak lengkap. Sehingga APIP harus transparan kepada BPK terkait hasil pemeriksaan yang telah dilaksanakan oleh APIP. Hal ini dimaksudkan agar tidak pernah terjadi tumpang tindih kewenangan yang sama untuk melakukan pemeriksaan di Pemerintah Daerah.

Tabel 4.3  
Pembagian Tugas BPK (Auditor Eksternal) dan APIP (Auditor Internal)  
dalam Pemeriksaan Kinerja di Pemerintah Daerah.

	BPK (Auditor Eksternal)	APIP (Auditor Internal)
Objek Pemeriksaan Berbeda	-Melakukan Pemeriksaan Kinerja di Pemerintah Daerah	-Mendampingi dan membantu BPK ketika BPK melaksanakan Pemeriksaan Kinerja. -Menindaklanjuti hasil pemeriksaan kinerja dari BPK, dengan cara menggunakan fungsi Pengawasannya untuk mengawasi Pemerintah Daerah agar melaksanakan rekomendasi yang diberikan BPK.
Objek Pemeriksaan Sama	-Melakukan Pemeriksaan Kinerja dengan tujuan melengkapi hasil pemeriksaan kinerja yang telah dilakukan terlebih dahulu oleh APIP (apabila dianggap masih kurang lengkap). -Menggunakan hasil pemeriksaan kinerja yang telah dilakukan terlebih dahulu oleh APIP.	-Melakukan Pemeriksaan Kinerja di Pemerintah Daerah. -Memberikan hasil Pemeriksaan kinerja di Pemerintah Daerah yang telah dilakukan terlebih dahulu kepada BPK.

Melalui adanya auditor internal Pemerintah Daerah (APIP) dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja, BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah sangat terbantu didalam melaksanakan Pemeriksaan di Pemerintah Daerah. Keuntungan yang diperoleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dalam melakukan pemeriksaan dengan adanya auditor internal dapat disimpulkan sebagai berikut :

- 1) BPK sangat terbantu dalam hal pelaksanaan pemeriksaan.
- 2) BPK sangat terbantu dalam tindak lanjut pemeriksaan.

Selain itu didalam proses pelaksanaan pemeriksaan, BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah juga dibantu dengan adanya auditor internal (APIP) untuk mendampingi dan menjadi jalur komunikasi antara BPK dengan Pihak yang diperiksa selama proses pelaksanaan pemeriksaan. Sementara, didalam proses tindak lanjut pemeriksaan, BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah terbantu dengan adanya auditor internal untuk mengawasi pihak yang diperiksa atau unit-unit kerja auditor internal apakah menjalankan rekomendasi yang diberikan oleh BPK atau tidak. Auditor internal lah yang nantinya akan bertanggung jawab agar pihak yang diperiksa atau unit-unit kerja auditor internal menjalankan rekomendasi yang diberikan oleh BPK, kemudian melaporkannya kepada BPK.

## Penutup

1. Pemeriksaan kinerja dilakukan pada semester 2 tepatnya pada bulan Juli hingga bulan November dengan tiga tahapan yaitu tahap perencanaan pemeriksaan, tahap pelaksanaan pemeriksaan dan tahap pelaporan pemeriksaan kinerja. Setelah melalui ketiga tahap tersebut, BPK harus memberikan rekomendasi kepada entitas itu diperoleh dari penilaian yang dilakukan oleh BPK. Indikator Penilaian yang digunakan dalam pemeriksaan kinerja oleh BPK meliputi aspek ekonomi, efisiensi dan efektifitas. Berdasarkan salah satu Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Kinerja di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah yang dilakukan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah pada Tahun anggaran 2014-2016 dengan judul Hasil Pemeriksaan Atas Tata Kelola Penganggaran Pembangunan Daerah, Penulis berpendapat bahwa Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah telah memenuhi aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas. Akan tetapi tetap ada rekomendasi yang diberikan kepada Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah.
2. Pembagian tugas antara auditor eksternal (BPK) dengan auditor internal (APIP) dilakukan berdasarkan landasan hukum dari dibentuknya lembaga-lembaga itu. BPK sebagai lembaga negara hanya bertugas untuk melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara. Sementara APIP sebagai auditor Internal Pemerintah lebih mengarah kepada tugas pengawasan dan pembinaan entitas yang di ikuti. Dalam hal pelaksanaan pemeriksaan kinerja di Pemerintah Daerah, kedua lembaga ini telah bekerjasama dalam pelaksanaan hingga tindak lanjut pemeriksaan. BPK selalu berperan dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja sesuai dengan tugas yang tercantum dalam Undang-Undang. Sementara APIP lebih sering berperan untuk melaksanakan tindak lanjut dari hasil pemeriksaan yang telah dilakukan oleh BPK. Meskipun APIP lebih sering berperan dalam tindak lanjut, APIP tetap melakukan Pemeriksaan Kinerja kepada entitas yang diikuti sebagai bagian dari bentuk pengawasan. Sehingga, BPK dapat memanfaatkan hasil dari pemeriksaan yang dilakukan oleh APIP sebelumnya.

## Referensi

- Bastian, Indra. 2006. Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar. Jakarta : Erlangga;
- Detik news. 2017. *Dalam 6 bulan 226 kasus Korupsi rugikan negara*. diakses melalui [http://m.detik.com/news/berita/d-3621849/icw-dalam-6-bulan-226-kasus-korupsi-rugikan-negara-rp-183t-pada-hari-minggu, 15 Juli 2018 pukul 21.01 WIB](http://m.detik.com/news/berita/d-3621849/icw-dalam-6-bulan-226-kasus-korupsi-rugikan-negara-rp-183t-pada-hari-minggu-15-juli-2018-pukul-21.01-wib);
- Kiranayanti, Ida Ayu Enny. Ni Made Adi Erawati. 2016. *Pengaruh Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, Pemahaman Basis Akrual terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol.16.2;
- Kumparan news. *Selain Laporan Keuangan, BPK akan Audit Kinerja Pemerintah*. diakses melalui <https://kumparan.com/@kumparannews/selain-laporan-keuangan-bpk-akan-audit-kinerja-pemerintah> pada hari Rabu 7 Februari pukul 11.12 WIB;
- Monoarfa, Heryanto. 2012. *Efektivitas dan Efisiensi Penyelenggaraan Pelayanan Publik: Suatu Tinjauan Kinerja Lembaga Pemerintahan*. Jurnal Pelangi Ilmu Volume 05, Nomor 01;
- Nurharyanto. *Performance Audit*. diakses melalui <https://www.scribd.com/doc/189810505/audit-kinerja#> pada hari Rabu 4 April 2018 pukul 17.09 WIB;
- Petunjuk Pelaksanaan (Juklak) Pemeriksaan Kinerja Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Tahun 2011;
- Suhayati, Ely. 2011. *Optimalisasi Kinerja Pemerintah Daerah Melalui Performance Audit*. Jurnal Vol.6 No.2 Universitas Komputer Indonesia;
- Sumenge, Ariel Sharon. 2013. *Analisis Efektivitas dan Efisiensi Pelayanan Anggaran Belanja Badan Perencanaan Pembangunan Daerah*. ISSN 2303-1174 Universitas Sam Ratulangi Manado;
- Wahab, Solichin Abdul. 2008. *Pengantar analisis kebijakan publik*. Malang : universitas muhammadiyah malang press
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara;
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah;