Law Studies and Justice Journal (LAJU)
Vol 3 (3) 2026 : 597-613

RECONSTRUCTING STATE FINANCIAL ACCOUNTABILITY FROM ADMINISTRATIVE COMPLIANCE TO PUBLIC VALUE: A NORMATIVE ANALYSIS OF THE AUDIT BOARD OF INDONESIA'S AUDITS

REKONSTRUKSI AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA DARI KEPATUHAN ADMINISTRATIF MENUJU *PUBLIC VALUE*: ANALISIS NORMATIF ATAS PEMERIKSAAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN

Jalil Hasan[1], Maratik Jeremia Kluifer Narmo[2], Kartini K. Thalib[3]
Fakultas Hukum, Universitas Pamulang[1,2,3]
liljihan05@gmail.com

**Corresponding Author*

ABSTRACT
Indonesian state finance law contains both compliance-oriented and results-oriented norms, yet the most visible indicator in practice, the unqualified audit opinion (WTP), only attests to the fairness of financial statements. This article examines how this asymmetry arises and reconstructs state financial accountability toward public value within the audit mandate of the Audit Board of Indonesia (BPK). Using normative legal research with statute, conceptual, and case approaches (Constitutional Court Decision No. 25/PUU-XIV/2016 and the Ministry of Villages unqualified-opinion bribery case), and drawing on Bovens's accountability framework, Moore's strategic triangle, and official 2025 semester audit summaries, the study finds three points. First, a results orientation is already embedded in Article 23(1) of the 1945 Constitution, the principle of results-oriented accountability, the economy-efficiency-effectiveness criteria, and the principle of expediency, but it has not been operationalised into indicators, standards, and consequences comparable to the opinion. Second, the "actual and certain" state loss standard is appropriately retained in criminal law, so public value must be located in a separate performance-accountability track rather than in wider criminalisation. Third, reconstruction can proceed through outcome indicators anchored in legally authorised programme objectives, risk- and public-interest-based selection of audit topics, impact-oriented follow-up monitoring, and public openness and participation, using the transition period of the 2026 State Audit Standards as an implementation window.
Keywords: state financial accountability; public value; Audit Board of Indonesia; performance audit; state loss.

ABSTRAK
Hukum keuangan negara Indonesia memuat dimensi kepatuhan sekaligus dimensi hasil, tetapi indikator yang paling terlihat dalam praktik, yakni opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), hanya menyatakan kewajaran penyajian laporan keuangan. Artikel ini menganalisis bagaimana asimetri tersebut terbentuk dan merekonstruksi akuntabilitas keuangan negara ke arah *public value* dalam kerangka pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Penelitian yuridis normatif ini menggunakan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus (Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 dan perkara suap opini WTP Kementerian Desa), dianalisis dengan teori akuntabilitas Bovens dan segitiga strategis Moore, serta didukung data resmi Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester tahun 2025. Hasilnya menunjukkan tiga hal. Pertama, orientasi hasil telah tertanam dalam Pasal 23 ayat (1) UUD 1945, asas akuntabilitas berorientasi pada hasil, kriteria ekonomis-efisien-efektif, dan asas kemanfaatan, tetapi belum dioperasionalkan menjadi indikator, standar, dan konsekuensi yang setara dengan opini. Kedua, konsep kerugian negara yang nyata dan pasti wajar dipertahankan dalam ranah pidana, sehingga *public value* harus ditempatkan pada jalur akuntabilitas kinerja yang terpisah, bukan pada perluasan pemidanaan. Ketiga, rekonstruksi dapat ditempuh melalui indikator hasil yang bertumpu pada tujuan program yang sah secara hukum, pemilihan objek pemeriksaan berbasis risiko dan kepentingan publik, pemantauan tindak lanjut berorientasi dampak, serta keterbukaan dan partisipasi publik, dengan

Copyright © 2024 THE AUTHOR(S). This article is distributed under a a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license.

memanfaatkan masa transisi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara 2026 sebagai peluang implementasi.

Kata Kunci: akuntabilitas keuangan negara; *public value*; Badan Pemeriksa Keuangan; pemeriksaan kinerja; kerugian negara.

1. PENDAHULUAN

Tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) menempatkan akuntabilitas sebagai salah satu pilar utama, di samping transparansi, partisipasi, dan supremasi hukum. Secara konseptual, akuntabilitas adalah relasi antara aktor yang wajib menjelaskan dan membenarkan perilakunya, forum yang berhak mengajukan pertanyaan dan menilai, serta konsekuensi yang dapat dijatuhkan kepada aktor.[1] Dalam keuangan negara, relasi ini berpijak pada Pasal 23 ayat (1) UUD 1945, yang mengharuskan anggaran dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, serta Pasal 23E ayat (1) yang membentuk satu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri. Rumusan pertama menetapkan tujuan, yakni kemakmuran rakyat, sedangkan rumusan kedua menetapkan mekanisme pertanggungjawabannya. Dengan kata lain, konstitusi mengaitkan pertanggungjawaban keuangan negara dengan hasil bagi rakyat, bukan semata dengan kesesuaian prosedur.

Amanat konstitusional tersebut dijabarkan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, yang kelembagaan pemeriksanya diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Penjelasan Umum Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 bahkan mencantumkan "akuntabilitas berorientasi pada hasil" sebagai salah satu asas baru pengelolaan keuangan negara yang mencerminkan *best practices* dan dimaksudkan untuk mendukung terwujudnya *good governance*.[2] Secara normatif, hukum keuangan negara Indonesia karenanya tidak buta terhadap dimensi hasil.

Dalam praktik, ukuran keberhasilan yang paling terlihat justru opini atas laporan keuangan. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2025 melaporkan bahwa 83 laporan keuangan kementerian/lembaga dan satu laporan keuangan bendahara umum negara atas tahun 2024 memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), atau 98 persen, melampaui target Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) 2020–2024 sebesar 95 persen; pada pemerintah daerah, 491 dari 545 laporan keuangan (90,1 persen) memperoleh opini WTP.[3] Padahal opini tersebut dimaksudkan untuk menyatakan tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan,[4] bukan untuk menilai manfaat program bagi masyarakat. Sejumlah studi menunjukkan bahwa opini tidak otomatis sejalan dengan integritas maupun kesejahteraan. Studi atas 258 perkara suap yang ditangani KPK pada

[1]Mark Bovens, "Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework," *European Law Journal* 13, No. 4 (2007), hlm. 447–468, khususnya hlm. 450.

[2]Penjelasan Umum Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 47).

[3]"DPR-BPK Perkuat Sinergi Pengawasan lewat Penyampaian IHPS I 2025," jdih.dpr.go.id, 18 November 2025; BPK RI, "BPK Sampaikan IHPS I Tahun 2025 ke DPD: Soroti Capaian Opini Pemerintah Daerah dan Penyelesaian Tindak Lanjut," bpk.go.id.

[4]Penjelasan Umum Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara; lihat pula Pasal 4 ayat (2).

2008–2017 bermula dari temuan 128 perkara suap berkekuatan hukum tetap di pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP,[5] sedangkan studi atas kabupaten/kota di Provinsi Riau tidak menemukan korelasi antara opini BPK dan tingkat kesejahteraan masyarakat.[6] Perkara suap di Kementerian Desa, Pembangunan Daerah Tertinggal, dan Transmigrasi memperlihatkan sisi ekstremnya: pada Mei 2017 auditor BPK ditangkap KPK karena menerima Rp240 juta agar laporan keuangan tahun 2016 memperoleh opini WTP, dan auditor utama yang terlibat dijatuhi pidana tujuh tahun penjara pada tingkat pertama tahun 2018.[7] Ketika sebuah ukuran dijadikan target, ia mudah menjadi objek transaksi dan kehilangan fungsinya sebagai ukuran.[8]

Kecenderungan yang sejalan tampak pada konsep kerugian negara. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 menyatakan kata "dapat" dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 bertentangan dengan UUD 1945, sehingga unsur merugikan keuangan negara harus berupa kerugian yang benar-benar terjadi (*actual loss*), selaras dengan definisi kerugian negara yang "nyata dan pasti jumlahnya" dalam Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 dan Pasal 1 angka 15 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006.[9] Sejak Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Nasional berlaku pada 2 Januari 2026, delik inti tersebut dirumuskan kembali dalam Pasal 603 dan Pasal 604 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 dengan tetap memuat unsur merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.[10]

Peta kepustakaan mengenai persoalan ini dapat dibagi menjadi tiga kelompok. Pertama, kajian hukum keuangan negara menilai bahwa kerangka normatif akuntabilitas dan transparansi sudah memadai, tetapi implementasinya terkendala lemahnya pengawasan internal, integritas aparatur, dan partisipasi publik;[11] kajian lain menelaah kedudukan rekomendasi BPK dalam sistem hukum dan menekankan perlunya standar pemeriksaan yang memperhitungkan hukum administrasi.[12] Kedua, kajian audit sektor publik di Indonesia menelusuri perkembangan metodologi pemeriksaan kinerja,[13] fungsi *oversight*, *insight*, dan

[5]Yuniasih Dwi Astuti dan Vid Adrison, "The Audit Board of Republic of Indonesia Opinion and Bribery in Local Governments in Indonesia," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 5, No. 2 (2019), hlm. 125–138.

[6]Golden Victor Vica Roy Saragih dan Arby Novrika Hasibuan, "The Audit Board of the Republic of Indonesia's Opinion: Between Regional Financial Performance and Public Welfare (The Study on Regencies and Cities in Riau Province)," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 6, No. 2 (2020), hlm. 195–211.

[7]"Dakwaan Suap, Belasan Miliar Gratifikasi dan Pencucian Uang 2 Auditor BPK," hukumonline.com, 18 Oktober 2017; "Auditor Utama BPK Divonis Tujuh Tahun Penjara," Republika, 5 Maret 2018.

[8]Marilyn Strathern, "'Improving Ratings': Audit in the British University System," *European Review* 5, No. 3 (1997), hlm. 305–321; Michael Power, *The Audit Society: Rituals of Verification* (Oxford: Oxford University Press, 1997).

[9]Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 (dibacakan 25 Januari 2017), pertimbangan hukum mengenai penerapan konsep *actual loss*.

[10]Pasal 603 dan Pasal 604 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, sebagaimana disesuaikan dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana; lihat "Cara Menentukan Kerugian Keuangan Negara dalam Kasus Korupsi," Klinik Hukumonline, diperbarui April 2026.

[11]Danish Zaidan dkk., "Analisis Yuridis Pengelolaan Keuangan Negara dalam Perspektif Akuntabilitas dan Transparansi," *J-CEKI: Jurnal Cendekia Ilmiah* 5, No. 4 (2026), hlm. 128–135; Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, *Hukum Keuangan Negara: Teori dan Praktik* (Depok: PT RajaGrafindo Persada, 2021).

[12]A. P. Edi Atmaja dkk., "Supreme Audit Institution Recommendations and the Legal System: The Case of Indonesia," *Accounting, Economics, and Law: A Convivium* (2023), https://doi.org/10.1515/ael-2022-0067.

[13]Denny Wahyu Sendjaja, Gregorius Yorrie Rismanto, dan Nico Andrianto, "Analisis Kebijakan Publik dalam Pemeriksaan Kinerja," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 1, No. 1 (2015), hlm. 67–81; Nico Andrianto, Iwan Purwanto Sudjali, dan R. Luki Karunia, "Assessing the Development of Performance Audit Methodology in the Supreme Audit Institution: The Case of Indonesia," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 7, No. 1 (2021), hlm. 19–37.

foresight pemeriksaan kinerja,[14] peran teknologi informasi dalam penciptaan *public value*,[15] serta tindak lanjut rekomendasi, termasuk kerangka konseptual terbaru yang menilai tindak lanjut melampaui penutupan administratif.[16] Ketiga, kajian internasional mencatat bahwa pemeriksaan kinerja dapat menggeser fokus lembaga pemeriksa dari kepatuhan ke kinerja,[17] tetapi juga menimbulkan ketegangan dengan akuntabilitas politik,[18] sementara literatur *public value* menawarkan kerangka nilai bagi organisasi publik[19] beserta kritik atas ambiguitas konsep dan legitimasi demokratisnya.[20]

Dari pemetaan tersebut tampak celah penelitian (*research gap*). Kajian hukum belum menunjukkan bahwa orientasi hasil sebenarnya telah menjadi norma positif tetapi belum beroperasi secara memadai, sedangkan kajian audit dan administrasi publik jarang menguji batas yuridis penerapan *public value* terhadap kewenangan BPK, hubungannya dengan konsep kerugian negara, serta jaminan kepastian hukum dan independensi. Kebaruan (*novelty*) artikel ini terletak pada empat hal: (1) pelacakan basis positif orientasi hasil, yang menunjukkan bahwa kebutuhan utamanya adalah operasionalisasi dan bukan semata norma baru; (2) argumen bahwa kerugian negara yang nyata dan pasti tepat dipertahankan dalam ranah pidana sehingga *public value* harus ditempatkan pada jalur akuntabilitas kinerja yang terpisah (*dual-track accountability*); (3) gagasan *public value* yang sah secara hukum (*legally authorised public value*), yakni nilai yang bertumpu pada tujuan program yang ditetapkan pembentuk undang-undang dan pemerintah, sebagai jawaban atas kritik legitimasi demokratis; dan (4) pemetaan segitiga strategis Moore pada instrumen hukum yang ada, disertai peta jalan yang memanfaatkan masa transisi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2026.

Berdasarkan uraian tersebut, artikel ini menjawab tiga pertanyaan. *Pertama*, bagaimana orientasi kepatuhan dan orientasi hasil diatur dalam kerangka hukum akuntabilitas keuangan negara, dan bagaimana kesenjangan operasionalisasinya tampak dalam praktik pemeriksaan BPK. *Kedua*, bagaimana konsep kerugian negara dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 membatasi ruang *public value*, dan bagaimana batas itu semestinya dikelola. *Ketiga*, bagaimana *public value* dapat direkonstruksikan ke dalam akuntabilitas keuangan

[14]R. Luki Karunia dan Nico Andrianto, "Insight and Oversight Function of BPK to Improve the Management of Indonesian Migrant Workers," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 9, No. 1 (2023), hlm. 39–56; Nico Andrianto dkk., "The Evolution of Indonesian SAI Maturity: Oversight, Insight, and Foresight Functions of Health-Themed Performance Audits," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 10, No. 2 (2024), hlm. 231–245.

[15]Eko Yulianto, Satria Yudhia Wijaya, dan Abdullah Aqeel Muqaibal, "ICT Adoption and Public Value Creation in Performance Audits: Evidence from Indonesia's Migrant Worker Protection," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 11, No. 2 (2025), hlm. 175–187.

[16]Imran Syarifuddin, "Reframing Audit Follow-Up in Indonesian Public Sector Auditing: An Impact-Oriented Conceptual Framework," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 12, No. 1 (2026), hlm. 251–269; A. Setiyanto dkk., "Audit Follow-Up and Public Service Quality: The Role of Financial Management in East Java," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 12, No. 1 (2026), hlm. 233–250.

[17]Christopher Pollitt dkk., *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries* (Oxford: Oxford University Press, 1999).

[18]Kristin Reichborn-Kjennerud, "Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway," *Public Administration* 91, No. 3 (2013), hlm. 680–695.

[19]Mark H. Moore, *Creating Public Value: Strategic Management in Government* (Cambridge, MA: Harvard University Press, 1995); Mark H. Moore, *Recognizing Public Value* (Cambridge, MA: Harvard University Press, 2013).

[20]John Alford dan Janine O'Flynn, "Making Sense of Public Value: Concepts, Critiques and Emergent Meanings," *International Journal of Public Administration* 32, No. 3–4 (2009), hlm. 171–191; R. A. W. Rhodes dan John Wanna, "The Limits to Public Value, or Rescuing Responsible Government from the Platonic Guardians," *Australian Journal of Public Administration* 66, No. 4 (2007), hlm. 406–421.

negara secara implementatif tanpa mengorbankan kepastian hukum dan independensi. Tujuannya adalah menganalisis, merekonstruksi, dan merumuskan rekomendasi kebijakan hukum bagi BPK dan pembentuk kebijakan.

2. METODE

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif (doktrinal) yang mengkaji hukum sebagai norma yang tertulis dan sebagaimana diputus pengadilan, tanpa pengumpulan data lapangan. Tiga pendekatan digunakan. Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) menelaah konsistensi dan operasionalisasi norma dalam UUD 1945, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006, Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 jo. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026, serta Peraturan BPK tentang SPKN (Nomor 1 Tahun 2017 dan Nomor 1 Tahun 2026). Pendekatan konseptual (*conceptual approach*) menggunakan teori akuntabilitas Bovens dan teori *public value* Moore sebagai lensa analisis. Pendekatan kasus (*case approach*) menelaah Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 dan Nomor 003/PUU-IV/2006 sebagai putusan yang membentuk konsep kerugian negara, serta perkara suap opini WTP Kementerian Desa sebagai kasus ilustratif yang memperlihatkan opini diperlakukan sebagai target.

Bahan hukum primer terdiri atas peraturan perundang-undangan, peraturan BPK, putusan Mahkamah Konstitusi, dan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016. Bahan hukum sekunder berupa buku dan artikel jurnal nasional serta internasional, terutama dari *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, *Public Administration*, dan *Public Management Review*. Bahan non hukum berupa data resmi IHPS I dan II Tahun 2025 yang diolah sederhana menjadi proporsi. Penelusuran bahan dilakukan melalui basis data peraturan (peraturan.go.id dan JDIH BPK) serta portal jurnal, dengan kata kunci akuntabilitas keuangan negara, *public value*, pemeriksaan kinerja, tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kerugian negara.

Analisis dilakukan secara kualitatif melalui tiga tahap. Pertama, penafsiran gramatikal, sistematis, dan teleologis terhadap norma untuk memetakan unsur kepatuhan dan unsur hasil. Kedua, analisis evaluatif dengan tiga pertanyaan Bovens tentang informasi, perdebatan, dan konsekuensi,[21] serta pembacaan tiga perspektif akuntabilitas (demokratis, konstitusional, dan pembelajaran) terhadap praktik pemeriksaan. Ketiga, sintesis preskriptif dengan memetakan tiga elemen segitiga strategis Moore pada instrumen hukum yang tersedia untuk merumuskan rekonstruksi. Keterbatasan penelitian ini adalah tidak adanya data primer dari auditor maupun entitas yang diperiksa; klaim empiris bersumber dari studi terdahulu dan dokumen resmi BPK, sehingga temuan bersifat normatif-argumentatif dan perlu diuji lebih lanjut melalui penelitian empiris.

[21]Mark Bovens, Thomas Schillemans, dan Paul ’t Hart, “Does Public Accountability Work? An Assessment Tool,” *Public Administration* 86, No. 1 (2008), hlm. 225–242.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1. Orientasi Kepatuhan dan Orientasi Hasil dalam Hukum Keuangan Negara: Peta Normatif

Kerangka hukum akuntabilitas keuangan negara tidak dapat dibaca sebagai rezim tunggal berorientasi kepatuhan. Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 menentukan bahwa keuangan negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.[22] Rumusan ini bersifat hibrida. Unsur "taat pada peraturan perundang-undangan" mengukur legalitas; unsur efisien, ekonomis, dan efektif mengukur kinerja; sedangkan "rasa keadilan dan kepatutan" memberi ukuran substantif yang tidak dapat direduksi menjadi kesesuaian prosedur. Secara sistematis, unsur-unsur itu setara sebagai syarat pengelolaan yang baik, sehingga penafsiran yang menjadikan kepatuhan sebagai satu-satunya ukuran tidak memperoleh dukungan teks.

Landasan orientasi hasil yang paling eksplisit terdapat pada dua tempat. Pertama, Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 yang mengaitkan pelaksanaan anggaran dengan tujuan kemakmuran rakyat. Kedua, Penjelasan Umum Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 yang memasukkan asas akuntabilitas berorientasi pada hasil, bersama asas profesionalitas, proporsionalitas, keterbukaan, dan pemeriksaan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri, sebagai asas baru yang mencerminkan *best practices*.[23] Secara teleologis, asas ini mengubah pertanyaan akuntabilitas dari "apakah anggaran dibelanjakan menurut aturan" menjadi "apa yang dicapai dari anggaran itu".

Orientasi yang sama terlembagakan dalam jenis pemeriksaan. Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 mendefinisikan pemeriksaan kinerja sebagai pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas aspek ekonomi dan efisiensi serta aspek efektivitas, dan Pasal 16 ayat (2) mewajibkan laporan hasil pemeriksaan kinerja memuat temuan, kesimpulan, dan rekomendasi.[24] Di luar rezim BPK, Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 menjadikan kemanfaatan sebagai salah satu asas umum pemerintahan yang baik di samping kepastian hukum,[25] dan Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 membangun sistem akuntabilitas kinerja pada sisi pemerintah melalui rencana strategis, perjanjian kinerja, pengukuran, pelaporan, serta reviu dan evaluasi kinerja.[26] Tabel 1 merangkum peta tersebut.

Tabel 1. Peta Norma Orientasi Kepatuhan dan Orientasi Hasil dalam Hukum Keuangan Negara

Instrumen	Norma berorientasi kepatuhan	Norma berorientasi hasil
UUD 1945	Pasal 23E ayat (1): pemeriksaan oleh BPK yang bebas dan mandiri; ayat (2)–(3): hasil diserahkan kepada dan ditindaklanjuti lembaga perwakilan.	Pasal 23 ayat (1): anggaran dilaksanakan terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

[22]Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

[23]Penjelasan Umum Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

[24]Pasal 4 ayat (3) dan Pasal 16 ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

[25]Pasal 10 ayat (1) huruf a dan huruf b Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

[26]Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 80).

Instrumen	Norma berorientasi kepatuhan	Norma berorientasi hasil
UU 17/2003	Pasal 3 ayat (1): dikelola secara tertib dan taat pada peraturan perundang-undangan.	Pasal 3 ayat (1): efisien, ekonomis, efektif, serta rasa keadilan dan kepatutan; Penjelasan Umum: asas akuntabilitas berorientasi pada hasil.
UU 15/2004	Pasal 4 ayat (2): pemeriksaan keuangan atas laporan keuangan (opini kewajaran).	Pasal 4 ayat (3): pemeriksaan kinerja (ekonomi, efisiensi, efektivitas); Pasal 16 ayat (2): temuan, kesimpulan, dan rekomendasi.
UU 30/2014	Pasal 10 ayat (1) huruf a: asas kepastian hukum.	Pasal 10 ayat (1) huruf b: asas kemanfaatan.
Perpres 29/2014	—	Sistem akuntabilitas kinerja: rencana strategis, perjanjian kinerja, pengukuran, pelaporan, dan evaluasi kinerja.

Sumber: analisis penulis atas peraturan perundang-undangan yang disebutkan.

Peta ini menunjukkan bahwa norma berorientasi hasil sudah tersedia pada tingkat konstitusi, asas, jenis pemeriksaan, dan asas pemerintahan yang baik. Yang belum terjadi adalah pengoperasiannya menjadi indikator, standar, dan konsekuensi yang setara dengan opini. Tesis artikel ini karenanya bukan bahwa hukum keuangan negara harus diciptakan ulang, melainkan bahwa keseimbangan operasionalisasi antara kepatuhan dan hasil perlu direkonstruksi.

3.2. Asimetri Operasionalisasi: Opini sebagai Indikator Dominan

Data resmi 2025 menunjukkan bahwa pemeriksaan kinerja bukan hal marginal secara volume. Sepanjang 2025, BPK menyelesaikan 1.426 laporan hasil pemeriksaan (LHP), terdiri atas 741 LHP pada semester I dan 685 LHP pada semester II. Secara agregat, LHP keuangan berjumlah 708 (49,6 persen), LHP kinerja 241 (16,9 persen), dan LHP pemeriksaan dengan tujuan tertentu (DTT) 477 (33,5 persen).[27] Komposisi ini bersifat musiman. Pada semester I, 701 dari 741 LHP (94,6 persen) adalah LHP keuangan dan hanya empat (0,5 persen) LHP kinerja, sedangkan pada semester II terdapat 237 LHP kinerja (34,6 persen) dari 685 LHP (Tabel 2).

Tabel 2. Komposisi LHP BPK Tahun 2025 menurut Jenis Pemeriksaan

Jenis pemeriksaan	Semester I 2025	Semester II 2025	Total 2025
Pemeriksaan keuangan	701 (94,6%)	7 (1,0%)	708 (49,6%)
Pemeriksaan kinerja	4 (0,5%)	237 (34,6%)	241 (16,9%)
Pemeriksaan dengan tujuan tertentu	36 (4,9%)	441 (64,4%)	477 (33,5%)
Jumlah LHP	741 (100%)	685 (100%)	1.426 (100%)

Sumber: IHPS I dan IHPS II Tahun 2025, diolah penulis.

Persoalannya bukan volume, melainkan keterlihatan dan konsekuensi. Yang dilaporkan sebagai capaian dan dijadikan target pembangunan adalah persentase opini WTP, sebagaimana

[27]BPK RI, "BPK Sampaikan IHPS I Tahun 2025 ke DPD: Soroti Capaian Opini Pemerintah Daerah dan Penyelesaian Tindak Lanjut," bpk.go.id (741 LHP: 701 keuangan, 4 kinerja, 36 DTT); "DPR Terima IHPS Semester II 2025 dari BPK, Jadi Dasar Pengawasan dan Evaluasi Kebijakan," emedia.dpr.go.id, 21 April 2026 (685 LHP: 7 keuangan, 237 kinerja, 441 DTT).

tampak pada target RPJMN 2020–2024 sebesar 95 persen. Secara definisional, pemeriksaan keuangan bertujuan menyatakan kewajaran laporan keuangan, sedangkan pemeriksaan kinerja memberikan rekomendasi atas ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.[28] Sepanjang penelusuran penulis, belum terdapat indikator capaian hasil yang menempati kedudukan setara dengan persentase opini sebagai target pembangunan.

Temuan BPK sendiri menunjukkan bahwa dimensi hasil bukan persoalan kecil. Dalam IHPS II Tahun 2025, BPK mencatat permasalahan senilai Rp42,87 triliun, terdiri atas kerugian, potensi kerugian, dan kekurangan penerimaan sebesar Rp18,53 triliun serta ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan sebesar Rp24,34 triliun.[29] Kategori kedua menyumbang sekitar 56,8 persen. Karena ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan bukan "kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya akibat perbuatan melawan hukum", kategori ini tidak berujung pada pemidanaan dan konsekuensinya hanya berupa rekomendasi serta tindak lanjut administratif. Efektivitas jalur tersebut bergantung pada operasionalisasi Pasal 20 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004.

Pemantauan tindak lanjut memperlihatkan pola serupa. IHPS I Tahun 2025 melaporkan progres tindak lanjut rekomendasi periode 2005–2024 sebesar 81,7 persen, naik dari 79,8 persen pada IHPS II Tahun 2024.[30] Ukuran ini mencerminkan status penyelesaian rekomendasi, bukan perubahan kinerja atau manfaat. Sayekti dan Bastian menemukan temuan berulang di Pemerintah Kota Yogyakarta pada 2010–2015 yang berpangkal pada ketidakpatuhan terhadap peraturan, keterbatasan sumber daya manusia, penyelesaian tindak lanjut yang belum tuntas, dan lemahnya pengendalian intern;[31] Syarifuddin menegaskan bahwa penilaian tindak lanjut berdasarkan status formal diperlukan bagi akuntabilitas dan ketertelusuran tetapi belum cukup menjelaskan perbaikan kelembagaan;[32] dan Setiyanto dkk. mengkaji hubungan antara tindak lanjut audit dan kualitas layanan publik di Jawa Timur.[33]

Dengan tiga pertanyaan Bovens dkk., fase informasi relatif kuat karena LHP disampaikan kepada lembaga perwakilan dan dinyatakan terbuka untuk umum;[34] fase perdebatan bergantung pada pembahasan lembaga perwakilan;[35] dan fase konsekuensi paling lemah bagi temuan yang bukan kerugian negara. Dari tiga perspektif akuntabilitas Bovens, perspektif konstitusional, yakni kesesuaian tindakan dengan mandat hukum, paling terpenuhi; perspektif demokratis terpenuhi sebagian melalui keterbukaan LHP; sedangkan perspektif pembelajaran, yakni sejauh mana hasil pemeriksaan mendorong perbaikan, paling belum terinternalisasi.[36] Dari sisi jenis akuntabilitas, forum hukum dan administratif mendominasi, sedangkan forum profesional dan sosial relatif kurang berkembang.[37]

[28]Pasal 1 angka 4 dan angka 5 Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2026 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2026 Nomor 6).

[29]"DPR Terima IHPS Semester II 2025 dari BPK...," emedia.dpr.go.id, 21 April 2026.

[30]"DPR-BPK Perkuat Sinergi Pengawasan lewat Penyampaian IHPS I 2025," jdih.dpr.go.id, 18 November 2025.

[31]F. N. Sayekti dan Indra Bastian, "Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Yogyakarta," *ABIS: Accounting and Business Information Systems Journal* 5, No. 3 (2017), hlm. 1–19.

[32]Syarifuddin, "Reframing Audit Follow-Up in Indonesian Public Sector Auditing," hlm. 251–269.

[33]Setiyanto dkk., "Audit Follow-Up and Public Service Quality," hlm. 233–250.

[34]Pasal 17 dan Pasal 19 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004.

[35]Pasal 21 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004.

[36]Bovens, "Analysing and Assessing Accountability," hlm. 462–465.

[37]Bovens, "Analysing and Assessing Accountability," hlm. 453–456.

3.3. Kerugian Negara, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016, dan Batas Pemidanaan

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 mengubah sifat delik dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi dari delik formil menjadi delik materiil. Mahkamah menilai kata "dapat" membuat unsur kerugian cukup dipahami sebagai potensi kerugian (*potential loss*), dan menyatakan bahwa konsep *actual loss* lebih memberikan kepastian hukum yang adil serta selaras dengan Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, Undang-Undang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang BPK, dan Konvensi PBB Anti Korupsi.[38] Putusan ini bergeser dari Putusan Nomor 003/PUU-IV/2006 yang sebelumnya memandang korupsi sebagai delik formil sehingga kerugian tidak harus nyata terjadi.[39] Pertimbangan Mahkamah menekankan kepastian hukum, bukan penolakan terhadap orientasi hasil.

Dalam sistem yang berlaku, BPK menempati posisi sentral. Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 menegaskan bahwa instansi yang berwenang menyatakan ada tidaknya kerugian keuangan negara adalah BPK, sedangkan instansi lain seperti BPKP, inspektorat, dan satuan kerja perangkat daerah dapat memeriksa tetapi tidak berwenang menyatakan kerugian tersebut.[40] Praktik itu tercermin dalam IHPS II Tahun 2025 yang memuat hasil pemeriksaan investigatif dengan indikasi kerugian negara Rp274,60 miliar dan penghitungan kerugian negara Rp6,80 triliun.[41] Setelah KUHP Nasional berlaku, standar yang sama bertahan dalam Pasal 603 dan Pasal 604 yang dipahami sebagai delik materiil dengan unsur merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.[42] Perubahan sumber norma ini tidak menghilangkan relevansi doktrin *actual loss* bagi analisis artikel ini.

Dua implikasi analitis mengikuti uraian tersebut. *Pertama*, doktrin *actual loss* bukan penyebab paradigma kepatuhan, melainkan cerminan fungsi hukum pidana. Hukum pidana menuntut kepastian rumusan (*lex certa*) dan pembuktian yang ketat karena konsekuensinya berupa perampasan kemerdekaan. Standar kerugian yang nyata dan pasti karenanya tepat dan tidak sepatutnya dilonggarkan demi menjangkau kegagalan manfaat. Memperluas konsep kerugian negara agar mencakup hilangnya *public value* justru akan menghidupkan kembali ketidakpastian yang dikoreksi Mahkamah dan berisiko mengkriminalisasi kegagalan kebijakan yang tidak disertai perbuatan melawan hukum.

Kedua, karena kerugian negara adalah kategori dengan konsekuensi paling berat dan karena BPK sekaligus memberikan opini serta menyatakan kerugian, perhatian entitas dapat terkonsentrasi pada penghindaran temuan kerugian dan perolehan opini WTP. Insentif semacam itu dapat menjelaskan mengapa jalur yang tidak berujung pada pemidanaan, yakni ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan, memperoleh perhatian lebih rendah walaupun nilainya besar. Konsekuensinya bagi rekonstruksi: *public value* tidak boleh dicari

[38]Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016, pertimbangan hukum mengenai konsep *actual loss*.

[39]Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 003/PUU-IV/2006; lihat "Begini Alasan MK Ubah Delik Tipikor," hukumonline.com, 25 Januari 2017.

[40]Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2016 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas bagi Pengadilan, rumusan Kamar Pidana.

[41]"DPR Terima IHPS Semester II 2025 dari BPK...," emedia.dpr.go.id, 21 April 2026.

[42]Lihat "Pasal 603 KUHP Baru sebagai Delicta Commune, Delik Materil, Modifikasi Sistem Delphi, dan Core Crime Pasal 2 Ayat (1) UU Tipikor," Dandapala, dandapala.com.

melalui perluasan pemidanaan, melainkan melalui penguatan jalur akuntabilitas kinerja yang terpisah. Tabel 3 membedakan kedua jalur (*dual-track accountability*).

Tabel 3. Dua Jalur Akuntabilitas Keuangan Negara

Aspek	Jalur A: kerugian negara	Jalur B: akuntabilitas kinerja dan *public value*
Dasar norma	Pasal 603–604 UU 1/2023; Pasal 1 angka 22 UU 1/2004; Pasal 1 angka 15 UU 15/2006; Putusan MK 25/PUU-XIV/2016.	Pasal 23 ayat (1) UUD 1945; Penjelasan Umum UU 17/2003; Pasal 4 ayat (3) UU 15/2004; Pasal 10 ayat (1) huruf b UU 30/2014.
Objek penilaian	Kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya akibat perbuatan melawan hukum.	Ekonomi, efisiensi, efektivitas, dan capaian manfaat program terhadap tujuan yang sah.
Standar	Ketat: kepastian rumusan (*lex certa*) dan pembuktian nyata dan pasti.	Kriteria pemeriksaan yang ditetapkan sebelumnya, berbasis tujuan program dan indikator terukur; penilaian profesional.
Forum	Penegak hukum dan pengadilan; BPK menghitung dan menyatakan kerugian.	DPR/DPRD/DPD, pemerintah dan aparat pengawasan intern, serta publik.
Konsekuensi	Pidana, pengembalian kerugian, dan pengenaan ganti kerugian.	Rekomendasi, tindak lanjut, koreksi perencanaan dan anggaran, sanksi administratif kepegawaian (Pasal 20 ayat (5) UU 15/2004), dan evaluasi kinerja.

Sumber: Analisis Penulis, 2026

Dengan demikian, pertanyaan pertama dan kedua terjawab. Hukum keuangan negara memuat orientasi hasil, tetapi operasionalisasinya timpang ke arah kepatuhan, dan ketimpangan itu tidak dapat diperbaiki melalui hukum pidana, melainkan melalui penguatan jalur akuntabilitas kinerja.

3.4. Rekonstruksi Menuju *Public Value* yang Sah Secara Hukum: Kerangka Segitiga Strategis Moore

Gagasan *public value* Moore menempatkan nilai bagi publik, bukan sekadar kepatuhan prosedural, sebagai ukuran keberhasilan organisasi sektor publik, melalui tiga elemen segitiga strategis yang harus selaras: nilai publik yang hendak diciptakan, legitimasi dan dukungan dari lingkungan otorisasi, serta kapasitas operasional untuk mewujudkannya.[43] Konsep ini memperoleh kritik serius. Rhodes dan Wanna menilai *public value* rawan menjadikan manajer publik sebagai "wali Platonis" yang menafsirkan sendiri kepentingan publik tanpa akuntabilitas politik yang jelas,[44] sementara Alford dan O'Flynn mencatat ambiguitas konsep dan risiko digunakan secara retoris.[45] Untuk konteks pemeriksaan keuangan negara, kritik ini relevan karena BPK bukan pembuat kebijakan dan tidak semestinya menetapkan sendiri apa yang "bernilai" bagi publik.

Karena itu, artikel ini mengajukan gagasan *public value* yang sah secara hukum (*legally authorised public value*): nilai yang dinilai oleh pemeriksa bukan berdasarkan preferensi normatifnya sendiri, melainkan berdasarkan tujuan program yang telah ditetapkan secara sah

[43]Moore, *Creating Public Value*, bab 2–3.
[44]Rhodes dan Wanna, "The Limits to Public Value," hlm. 406–421.
[45]Alford dan O'Flynn, "Making Sense of Public Value," hlm. 171–191.

oleh pembentuk undang-undang, peraturan pemerintah, atau dokumen perencanaan resmi seperti RPJMN dan perjanjian kinerja di bawah Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014. Dengan konstruksi ini, penilaian *public value* tetap berada pada kerangka pemeriksaan aspek efektivitas dalam Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, karena efektivitas pada dasarnya adalah ukuran kesesuaian hasil dengan tujuan yang telah ditetapkan, bukan ukuran yang disusun sendiri oleh pemeriksa. Konstruksi ini menjawab kritik Rhodes dan Wanna karena legitimasi nilai berasal dari proses politik yang menetapkan tujuan program, bukan dari penilaian subjektif auditor.

Elemen kapasitas operasional tampak dalam dua perkembangan praktik BPK. Yulianto, Wijaya, dan Muqaibal menunjukkan bahwa pemanfaatan teknologi informasi dan komunikasi, seperti penyimpanan awan, alat komunikasi digital, dan formulir elektronik, meningkatkan efisiensi pemeriksaan kinerja atas perlindungan pekerja migran Indonesia, meski keterbatasan interoperabilitas data lintas instansi tetap membatasi kapasitas pemeriksaan untuk sepenuhnya menilai dampak.[46] Dewantoro dan Lestari mengembangkan model penilaian tingkat risiko operasional berbasis analisis faktor dan proses hierarki analitis untuk memilih unit yang dapat diperiksa (*auditable units*) di Badan Pusat Statistik, dengan empat faktor risiko utama: biaya operasional, pengendalian internal, investasi dan jaminan, serta kinerja keuangan.[47] Model semacam ini relevan bagi *public value* karena memungkinkan sumber daya pemeriksaan diarahkan pada objek dengan risiko dan kepentingan publik tertinggi, bukan sekadar pemenuhan cakupan administratif.

Elemen legitimasi dan dukungan bergantung pada efektivitas tindak lanjut. Sayekti dan Bastian menunjukkan bahwa keberhasilan tindak lanjut ditentukan oleh komitmen pimpinan entitas, koordinasi antar unit, dan konsistensi pemantauan aparat pengawasan intern,[48] sedangkan kerangka Syarifuddin mengusulkan penilaian tindak lanjut yang berorientasi dampak kelembagaan, bukan sekadar status penyelesaian rekomendasi.[49] Tanpa tindak lanjut yang bermakna, rekomendasi pemeriksaan kinerja tetap menjadi dokumen administratif dan legitimasi BPK sebagai lembaga pemeriksa tidak bertambah meskipun pemeriksaan dilakukan berulang.

Ketiga elemen tersebut sudah memiliki padanan praktik masing-masing, tetapi berjalan secara parsial dan belum terintegrasi dalam satu kerangka hukum yang mengikat lintas kepemimpinan BPK (Tabel 4).

[46]Eko Yulianto, Satria Yudhia Wijaya, dan Abdullah Aqeel Muqaibal, "ICT Adoption and Public Value Creation in Performance Audits: Evidence from Indonesia's Migrant Worker Protection," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 11, No. 2 (2025), hlm. 175–187.

[47]Fuad Ramdhan Dewantoro dan Yetty Dwi Lestari, "Developing Operational Risk-Level Assessment for Selecting Auditable Units: Factor Analysis and Analytic Hierarchy Process Approach," *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 11, No. 1 (2025), hlm. 81–103.

[48]Sayekti dan Bastian, "Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan," hlm. 10–14 (dikutip dalam berbagai kajian lanjutan).

[49]Syarifuddin, "Reframing Audit Follow-Up," hlm. 251–269.

Tabel 4. Segitiga Strategis Moore dan Padanannya dalam Kerangka Hukum serta Praktik BPK

Elemen segitiga strategis	Basis hukum	Wujud dalam praktik BPK
***Public value* yang sah secara hukum**	Pasal 23 ayat (1) UUD 1945; Pasal 4 ayat (3) UU 15/2004; tujuan program dalam RPJMN dan perjanjian kinerja.	Pemeriksaan kinerja atas program berdampak langsung, misalnya perlindungan pekerja migran Indonesia.
Kapasitas operasional	Pasal 6 UU 15/2004 (kebebasan menentukan objek, waktu, dan metode pemeriksaan); SPKN.	Pemanfaatan TIK dalam pemeriksaan kinerja; model penilaian risiko operasional berbasis analisis faktor dan proses hierarki analitis.
Legitimasi dan dukungan	Pasal 20 dan Pasal 21 UU 15/2004 (kewajiban tindak lanjut dan pembahasan oleh lembaga perwakilan).	Pemantauan tindak lanjut rekomendasi; progres 81,7 persen pada IHPS I Tahun 2025.

Sumber: analisis penulis, diolah dari peraturan perundang-undangan dan kajian yang dirujuk.

3.5. Rekonstruksi Kerangka Hukum dan Kelembagaan: Empat Langkah Implementatif

Berdasarkan analisis di atas, rekonstruksi menuju *public value* yang sah secara hukum dapat ditempuh melalui empat langkah yang saling menopang.

Pertama, penguatan basis normatif pemeriksaan kinerja melalui indikator berbasis hasil (*outcome-based indicators*) yang eksplisit merujuk pada tujuan program dalam dokumen perencanaan resmi, sehingga laporan hasil pemeriksaan memuat penilaian yang tertaut pada RPJMN atau perjanjian kinerja entitas yang diperiksa, bukan indikator yang disusun sendiri oleh tim pemeriksa. Momentum yang tepat adalah masa transisi Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2026 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, yang mencabut Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 dan baru mulai berlaku dua tahun setelah diundangkan, yakni April 2028.[50] Masa transisi ini semestinya dimanfaatkan Komite SPKN yang dibentuk berdasarkan Pasal 5 Peraturan BPK tersebut untuk merumuskan pedoman teknis pemeriksaan kinerja yang memuat indikator hasil, tanpa menunggu perubahan undang-undang.

Kedua, perluasan penerapan pemeriksaan berbasis risiko sebagai pendekatan baku perencanaan pemeriksaan, dengan mengadaptasi model penilaian risiko operasional semacam yang dikembangkan Dewantoro dan Lestari ke pedoman teknis pemilihan objek pemeriksaan secara nasional, sehingga alokasi sumber daya pemeriksaan diarahkan pada entitas dan program dengan risiko penyimpangan tertinggi sekaligus kepentingan publik terbesar. Langkah ini konsisten dengan kebebasan BPK menentukan objek pemeriksaan berdasarkan Pasal 6 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 sehingga tidak memerlukan perubahan undang-undang.

Ketiga, penguatan mekanisme pemantauan tindak lanjut yang berorientasi dampak, bukan sekadar status penyelesaian. Operasionalisasi Pasal 20 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 dapat diperkuat melalui sistem pelaporan terintegrasi antara BPK, aparat pengawasan intern pemerintah, dan lembaga perwakilan, disertai penerapan konsisten sanksi administratif kepegawaian bagi pejabat yang tidak menindaklanjuti rekomendasi sebagaimana telah diatur

[50]Pasal 8 dan Pasal 9 Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2026 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

dalam Pasal 20 ayat (5). Kerangka penilaian dampak semacam yang diusulkan Syarifuddin dapat diadopsi sebagai pelengkap indikator status formal yang selama ini digunakan.

Keempat, perluasan keterbukaan dan partisipasi publik dalam siklus akuntabilitas keuangan negara, melalui publikasi ikhtisar hasil pemeriksaan yang lebih komunikatif dan kanal partisipasi publik untuk memberikan masukan atas prioritas objek pemeriksaan. Langkah ini memperkuat dimensi akuntabilitas demokratis dan akuntabilitas sosial yang selama ini kurang berkembang dibandingkan dimensi konstitusional-legalistik, sejalan dengan Pasal 19 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 yang telah menyatakan laporan hasil pemeriksaan terbuka untuk umum.

3.6. Peta Jalan Implementasi dan Batasannya

Keempat langkah tersebut dapat dipetakan ke dalam tiga tahap waktu yang memanfaatkan masa transisi SPKN 2026 sebagai jangkar waktu (Tabel 5).

Tabel 5. Peta Jalan Implementasi Rekonstruksi Akuntabilitas Berorientasi *Public Value*

Tahap	Langkah	Dasar kewenangan
Jangka pendek (2026–2027, masa transisi SPKN)	Komite SPKN merumuskan pedoman teknis pemeriksaan kinerja dengan indikator hasil bertaut RPJMN/perjanjian kinerja; penyusunan kriteria pemilihan objek berbasis risiko.	Pasal 5 Peraturan BPK 1/2026; Pasal 6 UU 15/2004 (kewenangan internal, tanpa perubahan undang-undang).
Jangka menengah (2028, saat SPKN 2026 berlaku)	Penerapan SPKN 2026 dan pedoman teknis secara nasional; pelatihan pemeriksa; integrasi sistem pelaporan tindak lanjut BPK–APIP–lembaga perwakilan.	Pasal 9 Peraturan BPK 1/2026; Pasal 20 UU 15/2004.
Jangka panjang (pascaevaluasi Komite SPKN)	Evaluasi tahunan Komite SPKN sebagai basis usulan harmonisasi UU 15/2004 dan UU 15/2006 agar mencantumkan orientasi hasil sebagai tujuan pemeriksaan yang eksplisit.	Pasal 6 Peraturan BPK 1/2026 (laporan evaluasi tahunan); mekanisme legislasi.

Sumber: analisis penulis.

Peta jalan ini memiliki tiga batasan yang perlu diakui secara jujur. *Pertama*, indikator berbasis hasil hanya dapat dinilai secara andal jika tujuan program dirumuskan terukur dalam dokumen perencanaan; ketika tujuan program dirumuskan kabur, penilaian *public value* berisiko kembali menjadi penilaian subjektif pemeriksa. *Kedua*, penguatan sanksi administratif bagi pejabat yang tidak menindaklanjuti rekomendasi memerlukan koordinasi dengan hukum kepegawaian dan berpotensi menghadapi resistensi birokrasi. *Ketiga*, independensi BPK yang dijamin Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 harus tetap dijaga agar penilaian *public value* tidak bergeser menjadi penilaian atas kebijakan itu sendiri (*policy judgment*), yang bukan kewenangan lembaga pemeriksa; batas ini yang membedakan pemeriksaan efektivitas program dari pengujian kebijakan.

4. KESIMPULAN

Tiga simpulan dapat ditarik. *Pertama*, hukum keuangan negara Indonesia bukan rezim tunggal berorientasi kepatuhan administratif. Orientasi hasil telah tertanam dalam Pasal 23 ayat (1) UUD 1945, asas akuntabilitas berorientasi pada hasil dalam Penjelasan Umum Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, kriteria ekonomi-efisiensi-efektivitas pemeriksaan

kinerja dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, serta asas kemanfaatan dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014. Persoalannya terletak pada asimetri operasionalisasi: opini WTP menjadi indikator yang paling terlihat dan menjadi target formal, sementara pemeriksaan kinerja dan tindak lanjut yang berorientasi dampak belum memperoleh kedudukan setara, sebagaimana tercermin dalam komposisi 1.426 LHP BPK Tahun 2025 dan Rp24,34 triliun permasalahan ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan yang tidak berujung pada konsekuensi setegas kerugian negara.

Kedua, doktrin kerugian negara yang nyata dan pasti sebagaimana ditegaskan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 dan dipertahankan dalam Pasal 603–604 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tepat dipertahankan demi kepastian hukum pidana dan tidak sepatutnya dilonggarkan untuk menjangkau kegagalan manfaat kebijakan. Karena itu, *public value* harus ditempatkan pada jalur akuntabilitas kinerja yang terpisah dari jalur pemidanaan (*dual-track accountability*), bukan melalui perluasan konsep kerugian negara.

Ketiga, rekonstruksi menuju *public value* yang sah secara hukum, yakni nilai yang bertumpu pada tujuan program yang ditetapkan secara sah dan bukan pada preferensi normatif pemeriksa, dapat dipetakan pada tiga elemen segitiga strategis Moore yang telah memiliki padanan dalam kerangka hukum dan praktik BPK: indikator hasil yang bertaut RPJMN dan perjanjian kinerja, pemeriksaan berbasis risiko, dan pemantauan tindak lanjut berorientasi dampak, disertai keterbukaan dan partisipasi publik. Masa transisi Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2026 tentang SPKN, yang berlaku efektif pada 2028, menyediakan jendela dua tahun yang dapat dimanfaatkan Komite SPKN untuk merumuskan pedoman teknis tanpa menunggu perubahan undang-undang, sebelum evaluasi berkala menjadi basis harmonisasi Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 dalam jangka panjang.

Dengan demikian, rekonstruksi akuntabilitas keuangan negara menuju *public value* bukan pergeseran wacana akademik semata, melainkan pengoperasian norma yang telah tersedia dalam hukum positif, agar keberhasilan pengelolaan keuangan negara diukur bukan hanya dari kepatuhan prosedural, tetapi juga dari nilai nyata yang dihasilkan bagi kesejahteraan masyarakat, sejalan dengan cita-cita konstitusional pembentukan BPK sebagai lembaga pemeriksa yang bebas dan mandiri. Penelitian lanjutan berbasis data empiris, misalnya wawancara dengan pemeriksa dan entitas yang diperiksa atau analisis konten atas laporan hasil pemeriksaan kinerja, diperlukan untuk menguji sejauh mana rekonstruksi normatif ini dapat diimplementasikan dalam praktik.

5. DAFTAR PUSTAKA

Buku

Moore, Mark H. *Creating Public Value: Strategic Management in Government*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1995.

Moore, Mark H. *Recognizing Public Value*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2013.

Pollitt, Christopher, Xavier Girre, John Lonsdale, Rosa Mul, Hilkka Summa, dan Markku Waerness. *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press, 1999.

Power, Michael. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press, 1997.

Saidi, Muhammad Djafar, dan Eka Merdekawati Djafar. *Hukum Keuangan Negara: Teori dan Praktik*. Depok: PT RajaGrafindo Persada, 2021.

Jurnal

Alford, John, dan Janine O'Flynn. "Making Sense of Public Value: Concepts, Critiques and Emergent Meanings." *International Journal of Public Administration* 32, No. 3–4 (2009): 171–191.

Andrianto, Nico, J. Basuki, R. Luki Karunia, dan Nurliah Nurdin. "The Evolution of Indonesian SAI Maturity: Oversight, Insight, and Foresight Functions of Health-Themed Performance Audits." *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 10, No. 2 (2024): 231–245.

Andrianto, Nico, Iwan Purwanto Sudjali, dan R. Luki Karunia. "Assessing the Development of Performance Audit Methodology in the Supreme Audit Institution: The Case of Indonesia." *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 7, No. 1 (2021): 19–37.

Astuti, Yuniasih Dwi, dan Vid Adrison. "The Audit Board of Republic of Indonesia Opinion and Bribery in Local Governments in Indonesia." *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 5, No. 2 (2019): 125–138.

Atmaja, A. P. Edi, Anna Erliyana, Dian Puji N. Simatupang, dan Yu Un Oppusunggu. "Supreme Audit Institution Recommendations and the Legal System: The Case of Indonesia." *Accounting, Economics, and Law: A Convivium* (2023). https://doi.org/10.1515/ael-2022-0067.

Bovens, Mark. "Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework." *European Law Journal* 13, No. 4 (2007): 447–468.

Bovens, Mark, Thomas Schillemans, dan Paul 't Hart. "Does Public Accountability Work? An Assessment Tool." *Public Administration* 86, No. 1 (2008): 225–242.

Dewantoro, Fuad Ramdhan, dan Yetty Dwi Lestari. "Developing Operational Risk-Level Assessment for Selecting Auditable Units: Factor Analysis and Analytic Hierarchy Process Approach." *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 11, No. 1 (2025): 81–103.

Karunia, R. Luki, dan Nico Andrianto. "Insight and Oversight Function of BPK to Improve the Management of Indonesian Migrant Workers." *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 9, No. 1 (2023): 39–56.

Reichborn-Kjennerud, Kristin. "Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway." *Public Administration* 91, No. 3 (2013): 680–695.

Rhodes, R. A. W., dan John Wanna. "The Limits to Public Value, or Rescuing Responsible Government from the Platonic Guardians." *Australian Journal of Public Administration* 66, No. 4 (2007): 406–421.

Saragih, Golden Victor Vica Roy, dan Arby Novrika Hasibuan. "The Audit Board of the Republic of Indonesia's Opinion: Between Regional Financial Performance and Public Welfare (The Study on Regencies and Cities in Riau Province)." *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 6, No. 2 (2020): 195–211.

Sayekti, F. N., dan Indra Bastian. "Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Yogyakarta." *ABIS: Accounting and Business Information Systems Journal* 5, No. 3 (2017): 1–19.

Sendjaja, Denny Wahyu, Gregorius Yorrie Rismanto, dan Nico Andrianto. “Analisis Kebijakan Publik dalam Pemeriksaan Kinerja.” *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 1, No. 1 (2015): 67–81.

Setiyanto, A., F. Widiarta, A. Fauz, A. Asysyipa, I. Perdana, dan S. Guna Aji. “Audit Follow-Up and Public Service Quality: The Role of Financial Management in East Java.” *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 12, No. 1 (2026): 233–250.

Strathern, Marilyn. “‘Improving Ratings’: Audit in the British University System.” *European Review* 5, No. 3 (1997): 305–321.

Syarifuddin, Imran. “Reframing Audit Follow-Up in Indonesian Public Sector Auditing: An Impact-Oriented Conceptual Framework.” *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 12, No. 1 (2026): 251–269.

Yulianto, Eko, Satria Yudhia Wijaya, dan Abdullah Aqeel Muqaibal. “ICT Adoption and Public Value Creation in Performance Audits: Evidence from Indonesia’s Migrant Worker Protection.” *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 11, No. 2 (2025): 175–187.

Zaidan, Danish, Muhammad Al Syahrul Machfudz, Mohammad Ghazy, Elektison Satmaidi, dan Yudhitiya Dyah Purba. “Analisis Yuridis Pengelolaan Keuangan Negara dalam Perspektif Akuntabilitas dan Transparansi.” *J-CEKI: Jurnal Cendekia Ilmiah* 5, No. 4 (2026): 128–135.

Peraturan Perundang-undangan

Republik Indonesia. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

Republik Indonesia. Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, sebagaimana disesuaikan dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2026 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Mahkamah Agung Republik Indonesia. Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2016 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas bagi Pengadilan.

Putusan Pengadilan

Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. Putusan Nomor 003/PUU-IV/2006.

Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. Putusan Nomor 25/PUU-XIV/2016.

Sumber Lain

"Auditor Utama BPK Divonis Tujuh Tahun Penjara." *Republika*, 5 Maret 2018.

"Begini Alasan MK Ubah Delik Tipikor." hukumonline.com, 25 Januari 2017.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. "BPK Sampaikan IHPS I Tahun 2025 ke DPD: Soroti Capaian Opini Pemerintah Daerah dan Penyelesaian Tindak Lanjut." bpk.go.id.

"Cara Menentukan Kerugian Keuangan Negara dalam Kasus Korupsi." Klinik Hukumonline, diperbarui April 2026.

"Dakwaan Suap, Belasan Miliar Gratifikasi dan Pencucian Uang 2 Auditor BPK." hukumonline.com, 18 Oktober 2017.

"DPR Terima IHPS Semester II 2025 dari BPK, Jadi Dasar Pengawasan dan Evaluasi Kebijakan." emedia.dpr.go.id, 21 April 2026.

"DPR-BPK Perkuat Sinergi Pengawasan lewat Penyampaian IHPS I 2025." jdih.dpr.go.id, 18 November 2025.

"Pasal 603 KUHP Baru sebagai Delicta Commune, Delik Materil, Modifikasi Sistem Delphi, dan Core Crime Pasal 2 Ayat (1) UU Tipikor." Dandapala, dandapala.com.