

**TINJAUAN YURIDIS TERHADAP PENERAPAN
NORMA PERHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN
NEGARA OLEH BPKP DIKAITKAN DENGAN
PERATURAN BPKP REPUBLIK INDONESIA NOMOR
17 TAHUN 2017**

Oleh :

Raden Rezcky Noor Jabal

41151010170118

Skripsi

**Untuk memenuhi salah satu syarat ujian
guna memperoleh gelar Sarjana Hukum
pada Program Studi Hukum**



**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS LANGLANGBUANA
BANDUNG
2021**

***JURIDIC REVIEW ON THE IMPLEMENTATION OF
THE STATE FINANCIAL LOSS CALCULATION
NORMS BY BPKP IN RELATION TO BPKP
REGULATION OF THE REPUBLIC OF INDONESIA
NUMBER 17 OF 2017***

Arranged By :

Raden Rezcky Noor Jabal

41151010170118

Skripsi

*To fulfill one of the exam requirements
to obtain Law degree in law study program*



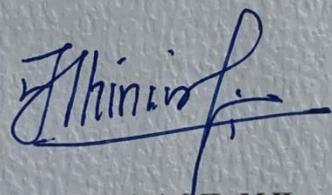
***FACULTY OF LAW
LANGLANGBUANA UNIVERSITY
BANDUNG
2021***

DEKAN



Dr. Hj. Hernawati RAS, S.H., M.Si

PEMBIMBING

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Yeti Kurniati', with a stylized flourish at the end.

Dr. Hj. Yeti Kurniati, S.H., M.H.

LEMBAR PERNYATAAN

Yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : Raden Rezcky Noor Jabal

NPM : 41151010170118

Bentuk Penulisan : Skripsi

Judul : Tinjauan Yuridis Terhadap Penerapan Norma Perhitungan Kerugian Keuangan Negara Oleh BPKP Dikaitkan Dengan Peraturan BPKP Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2017

Menyatakan dengan sesungguhnya bahwa karya tugas akhir ini adalah hasil karya cipta saya sendiri dan bukan hasil plagiat. Apabila ternyata dikemudian hari terbukti benar bahwa tugas akhir saya ini adalah hasil plagiat, maka dengan ini saya menyatakan kesanggupan bahwa saya bersedia untuk menerima sanksi akademik sesuai dengan ketentuan yang berlaku di Fakultas Hukum Universitas Langlangbuana.

Demikian pernyataan keaslian tugas akhir ini saya buat dengan sebenarnya, dimana penulis dalam keadaan sadar, sehat dan tanpa tekanan dari pihak manapun juga.

Yang Memberi Pernyataan,



Raden Rezcky Noor Jabal
41151010170118

ABSTRAK

Tindak pidana korupsi digolongkan sebagai kejahatan yang luar biasa (*extra ordinary crimes*) karena dilakukan secara sistematis dan kompleks serta membawa dampak yang sangat besar karena menyangkut kerugian keuangan dan perekonomian negara. Salah satu upaya untuk mengembalikan kerugian keuangan negara tersebut yaitu dimasukkannya tindak pidana korupsi sebagai delik formil sebagaimana terlihat dalam rumusan kata “dapat” sebelum frasa kata “merugikan keuangan Negara” pada Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor, akan tetapi rumusan pasal tersebut oleh Mahkamah Konstitusi dinyatakan tidak mempunyai kekuatan hukum karena tidak ada kepastian hukum dan sebagai konsekuensinya maka kerugian Negara haruslah dibuktikan secara nyata dan pasti. Salah satu lembaga yang berwenang untuk menghitung nilai kerugian negara adalah BPKP, akan tetapi dalam beberapa kasus ternyata perhitungan kerugian negara tersebut diabaikan oleh hakim dan melakukan perhitungan sendiri. Tujuan penelitian ini yaitu untuk mengetahui dan menganalisa penerapan norma perhitungan kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh BPKP sehingga dapat diketahui alasan dan penyebab mengapa hasil audit BPKP ini ditolak oleh hakim.

Pada penelitian ini, penulis menggunakan metode penelitian yuridis normatif karena sasaran penelitian ini adalah hukum atau kaedah. Spesifikasi penelitian menggunakan metode deskriptif analitis yaitu dengan memusatkan perhatian kepada masalah yang ditemukan pada saat penelitian dilaksanakan, yang kemudian diolah dan dianalisis untuk diambil kesimpulannya. Tahapan penelitian yang digunakan adalah studi kepustakaan untuk memperoleh data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, sekunder, dan tersier. Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi dokumentasi dengan mengumpulkan data dan informasi mengenai kasus-kasus yang menjadi bahan kajian dalam penelitian ini.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sebenarnya telah ada norma perhitungan yang harus dipedomani oleh auditor BPKP yaitu Peraturan BPKP RI Nomor 17 Tahun 2017 akan tetapi ternyata tidak dilaksanakan yang disebabkan karena beberapa alasan diantaranya adalah karena kelalaian, kesengajaan dan juga adanya aturan yang tidak jelas sehingga hakim kemudian memutuskan sendiri nilai kerugiannya yang jauh lebih kecil dibandingkan dengan perhitungan audit BPKP sehingga terjadi hilangnya potensi pengembalian kerugian keuangan negara serta tidak ada pihak yang dapat dimintakan pertanggung jawabannya. Putusan hakim yang menetapkan kerugian lebih rendah dari perhitungan auditor ini dikarenakan hakim tidak mempunyai pengetahuan khusus dalam kasus yang spesifik karena seharusnya dibutuhkan ahli di bidangnya yang merupakan tanggung jawab Penuntut Umum, akan tetapi justru ahli yang diajukan oleh penuntut umum tersebut dinyatakan tidak berkompeten dan hasil auditnya tidak valid sehingga hakim berdasarkan UU No. 48 tahun 2009 dan SEMA No. 4 Tahun 2016 “terpaksa” memutuskan sendiri nilai besaran kerugian keuangan negara.

Kata Kunci : *Korupsi, BPKP, Perhitungan Kerugian Keuangan Negara*

ABSTRACT

Corruption is classified as an extraordinary crime (extra ordinary crimes) because it is carried out in a systematic and complex manner and has a very large impact because it involves financial losses and the country's economy. One of the efforts to recover the state financial losses is the inclusion of corruption as a formal offense as seen in the formulation of the word "can" before the phrase "detriment to state finances" in Article 2 paragraph (1) and Article 3 of the Anti-Corruption Law. By the Constitutional Court it is declared that it has no legal force because there is no legal certainty and as a consequence, the loss to the State must be proven in a real and definite way. One of the institutions authorized to calculate the value of state losses is BPKP, but in some cases it turns out that the judges ignore the calculation of state losses and carry out the calculations themselves. The purpose of this study is to find out and analyze the application of the norms for calculating state financial losses carried out by BPKP so that it can be seen the reasons and causes why the results of this BPKP audit were rejected by the judge.

In this study, the author uses a normative juridical research method because the target of this research is the law or method. The specification of the research used descriptive analytical method, namely by focusing on the problems found when the research was carried out, which were then processed and analyzed to draw conclusions. The research steps used are literature studies to obtain secondary data consisting of primary, secondary, and tertiary legal materials. The data collection technique used in this research is a documentation study by collecting data and information about the cases that are the subject of study in this study.

The results showed that actually there was a calculation norm that BPKP auditors had to follow, namely BPKP RI Regulation Number 17 of 2017 but it was not implemented due to several reasons including negligence, intentional and also unclear rules so the judge then decided the value of the loss itself is much smaller than the calculation of the BPKP audit so that there is a loss of potential for recovering state financial losses and no party can be held accountable. The judge's decision which determined the loss was lower than the auditor's calculation was because the judge did not have special knowledge in a specific case because an expert in his/her field should be the responsibility of the Public Prosecutor, however the expert proposed by the public prosecutor was declared incompetent and the audit results invalid so that the judge based on Law no. 48 of 2009 and SEMA No. 4 of 2016 "forced" to decide for themselves the amount of state financial losses.

Keywords: *Corruption, BPKP, Calculation of State Financial Losses*

KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmaanirrahim

Segala puji dan syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT, karena dengan rahmat dan ridho-Nya dapat menyelesaikan skripsi ini dengan judul **“Tinjauan Yuridis Terhadap Penerapan Norma Perhitungan Kerugian Keuangan Negara Oleh BPKP Dikaitkan Dengan Peraturan BPKP Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2017”** dengan lancar. Shalawat dan salam tercurah limpahkan kepada Nabi Muhammad SAW. Atas rahmat dan ridho Allah SWT dan diiringi dengan niat ikhlas, penulis dapat menyelesaikan skripsi ini untuk memenuhi salah satu syarat guna memperoleh Gelar Sarjana Program Studi Ilmu Hukum Universitas Langlangbuana Bandung.

Pada kesempatan ini, penulis mengucapkan rasa terima kasih dan penghargaan setinggi-tingginya kepada Ibu Dr. Hj. Yeti Kurniati, S.H., M.H. selaku dosen pembimbing dalam penulisan skripsi ini, yang telah bersedia meluangkan waktu, memberikan saran, dan masukan selama proses bimbingan dengan ketulusan hati dan kesabarannya.

Selanjutnya, penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada :

1. Bapak Brigadir Jendral Pol. Purn. Dr. H.R. A.R Harry Anwar S.H., M.H selaku Rektor Universitas Langlangbuana.
2. Ibu Dr. Hj. Hernawati RAS, S.H., M.Si. selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Langlangbuana.
3. Ibu Eni Dasuki Suhardini, S.H., M.H. selaku Wakil Dekan I Fakultas Hukum Universitas Langlangbuana.

4. Ibu Sri Mulyati Chalil, S.H., M.H. selaku Wakil Dekan II Fakultas Hukum Universitas Langlangbuana.
5. Bapak Dani Durahman, S.H., M.H. selaku Wakil Dekan III Fakultas Hukum Universitas Langlangbuana.
6. Ibu Dini Ramdania, S.H., M.H. selaku ketua Program Studi dan Dosen Wali Fakultas Hukum Universitas Langlangbuana.
7. Bapak Rachmat Suharno, S.H., M.H. selaku Sekretaris Prodi Fakultas Hukum Universitas Langlangbuana.
8. Bapak dan Ibu dosen serta Staff Tata Usaha Fakultas Hukum Universitas Langlangbuana yang telah membantu penulis dalam masa perkuliahan dan penyelesaian skripsi ini.
9. Teman-teman seperjuangan Kelas C 1-3 tahun 2017 Fakultas Hukum Universitas Langlangbuana yang telah memberi semangat, ilmu dan doanya.
10. Keluarga besar R. Achmad Tommy Djumkori dan Ny. Soekaendawati.
11. Bunda Anita Selasari Pesulima, S.H. yang telah banyak membantu dan membimbing penulis selama 4 tahun ini di Kelas C 1-3.
12. True Friend Yuan Nowina Syahputra yang selalu menghibur dengan celotehan-celotehannya disaat penulis sedang mengalami kebuntuan dalam penyusunan.
13. Sahabat-sahabat di barudak DULUR tercinta, Faisal, Bang Fir, Bang Joe, Rafli, Lena dan Franklyn.

14. Orang-orang sekitar yang telah memberikan dukungan yang positif. Memberikan semangat, dorongan, dan motivasi yang tidak bisa penulis sebutkan satu persatu dalam penyusunan skripsi ini.

Secara khusus, penulis mempersembahkan skripsi ini kepada Mamah Ratna Tanti Yulianti, Ayah Yuyun Wachyundi, Papie Agus Rachmat, S.H.,M.H., Ibu Jeanny (Siti Aisyah) yang selalu memberikan kasih sayang dan doa setiap saat, adik-adik tercinta Reval Noor Lazuar dan Rara Alvaretta Agravena serta yang terkasih Yuli Nur Pancasari, S.M. Penulis mengucapkan rasa terima kasih kepada orang tua dan adik-adik yang selalu memberikan bimbingan, doa, dukungan dan motivasi kepada penulis dalam menggapai cita-cita

Akhir kata penulis berharap semoga penulisan skripsi ini dapat bermanfaat bagi ilmu pengetahuan dimasa mendatang dan berguna bagi para pembaca dan pihak-pihak lain yang berkepentingan.

Bandung, Oktober 2021

Penulis,



Raden Rezcky Noor Jabal

DAFTAR ISI

LEMBAR PENGESAHAN

LEMBAR PERNYATAAN

ABSTRAKi

ABSTRACTii

KATA PENGANTAR.....iii

DAFTAR ISI..... vi

BAB I PENDAHULUAN..... 1

A. Latar Belakang Masalah..... 1

B. Identifikasi Masalah..... 11

C. Tujuan Penelitian 11

D. Kegunaan Penelitian..... 11

E. Kerangka Pemikiran..... 12

F. Metodologi Penelitian 23

**BAB II TINJAUAN UMUM MENGENAI TINDAK PIDANA KORUPSI,
KERUGIAN NEGARA, LEMBAGA YANG BERWENANG
MENGHITUNG KERUGIAN NEGARA DAN JENIS-JENIS AUDIT 27**

A. Tindak Pidana Korupsi 27

1. Pengertian dan Jenis Tindak Pidana Korupsi 27

2. Unsur Pidana Pada Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU No. 31 jo. No. 20
tahun 2001 Tentang Tindak Pidana Korupsi 35

B. Kerugian Negara 37

1. Pengertian Kerugian Negara..... 37

2. Metode Perhitungan Kerugian Negara 38

C. Lembaga Yang Berwenang Untuk Menghitung Kerugian Keuangan Negara. 41

1. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) 41

2. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)..... 43

3. Lembaga Auditor APIP Selain BPKP	44
D. Jenis-Jenis Audit BPKP	45
1. Audit Investigatif.....	45
2. Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara	49

BAB III GAMBARAN KASUS MENGENAI HASIL AUDIT PERHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARAError! Bookmark not defined.

A. Kasus Tindak Pidana Korupsi Di Proyek Pembangunan Jembatan Water Front City	Error! Bookmark not defined.
B. Kasus Tindak Pidana Korupsi Pada Bantuan Pengadaan 13 Alat Kesehatan Pada Rumah Sakit Umum Daerah Kota Yogyakarta	Error! Bookmark not defined.

BAB IV ANALISIS PENERAPAN NORMA PERHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA (PKKN) BPKP DALAM KASUS TINDAK PIDANA KORUPSI DAN ANALISIS PERTIMBANGAN HAKIM MENGABAIKAN HASIL AUDIT BPKP

A. Penerapan Norma Perhitungan Kerugian Keuangan Negara Di BPKP	Error! Bookmark not defined.
B. Alasan Dan Dasar Hakim Mengabaikan Laporan Hasil Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara BPKP	Error! Bookmark not defined.

BAB V KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan	Error! Bookmark not defined.
B. Saran.....	Error! Bookmark not defined.

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Korupsi dalam sudut pandang hukum pidana memiliki sifat dan karakter sebagai kejahatan yang luar biasa (*extra ordinary crimes*). Paling tidak ada empat sifat dan karakteristik kejahatan korupsi sebagai *extra ordinary crime*, Pertama, korupsi merupakan kejahatan terorganisasi yang dilakukan secara sistematis, Kedua, korupsi biasanya dilakukan dengan modus operandi yang sulit sehingga tidak mudah untuk membuktikannya, Ketiga, korupsi selalu berkaitan dengan kekuasaan, Keempat, korupsi adalah kejahatan yang berkaitan dengan nasib orang banyak karena keuangan negara yang dapat dirugikan sangat bermanfaat untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat.¹

Tindak pidana korupsi jika dikaji dari perspektif yuridis merupakan kejahatan yang luar biasa (*extra ordinary crime*) seperti dikemukakan oleh Romli Atmasasmita, sebagai berikut :²

“Dengan memperhatikan perkembangan tindak pidana korupsi, baik dari sisi kuantitas maupun dari sisi kualitas, dan setelah mengkajinya secara mendalam, maka tidaklah berlebihan jika dikatakan bahwa korupsi di Indonesia bukan merupakan kejahatan biasa (*ordinary crimes*) melainkan sudah merupakan kejahatan yang sangat luar biasa (*extra ordinary crimes*). Selanjutnya jika dikaji dari sisi akibat atau dampak negatif yang sangat merusak tatanan kehidupan bangsa Indonesia sejak pemerintahan Orde Baru sampai saat ini, jelas bahwa perbuatan korupsi merupakan perampasan hak ekonomi dan hak social rakyat”.

¹ Eddy O.S Hiariej, *pembuktian terbalik Dalam Pengembalian Aset Kejahatan Korupsi : Pidato Pengukuhan Guru Besar Pada Fakultas Hukum Universitas Gajah Mada*, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, 2012, hlm. 3

² Romli Atmasasmita, *Korupsi, Good Governance Dan Anti Korupsi Di Indonesia*, Badan Pembinaan Hukum Nasional Departemen Kehakiman dan HAM RI, Jakarta, 2002, hlm. 25

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) mendefinisikan korupsi sebagai tindakan yang merugikan kepentingan umum dan masyarakat luas demi kepentingan pribadi atau kelompok tertentu.³ Dari pernyataan BPKP tersebut terlihat bahwa alasan dijadikannya tindak pidana korupsi sebagai suatu *extra ordinary crime* yaitu melihat pada dampak atau akibat yang ditimbulkan dari praktek korupsi ini.

Besarnya akibat yang timbul pada rakyat, maka pengaturan tindak pidana korupsi ini dibuat dalam suatu undang-undang tersendiri yaitu Undang-Undang RI Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindakan Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang RI Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU TPK) sebagai aturan khusus (*lex specialist*) di luar ketentuan KUHP sebagai aturan yang bersifat umum (*lex generalis*). Tidak saja pada ketentuan materilnya, terlihat bahwa terdapat ancaman hukuman yang lebih tinggi dalam UU TPK tersebut dibandingkan dengan KUHP seperti misalnya adanya ketentuan hukuman minimal dalam Pasal 2 ayat (1) UU TPK dan juga terdapat pengaturan adanya pembuktian terbalik dimana para tersangka atau terdakwa harus membuktikan asal muasal kekayaannya yaitu apakah kekayaan itu didapat dari hasil korupsi atau tidak. Dengan adanya pembuktian terbalik ini maka beban pembuktian seolah-olah dibebankan kepada para tersangka atau terdakwa.

³ A. Ubaedillah, *Pancasila dan Pencegahan Korupsi*, Prenadamedia Group, Jakarta, 2016 hlm. 230

Sifat *lex specialist* dari UU TPK ini lebih menonjol dengan adanya pengaturan hukum acara yang lebih “*extra ordinary*” yaitu adanya pembentukan Komisi Pemberantas Korupsi (KPK) dan adanya pengadilan khusus yang mengadili pelaku tindak pidana korupsi yaitu Pengadilan Tipikor. Sebagai institusi yang khusus menangani masalah tindak pidana korupsi ini, KPK diberi kewenangan lebih dibandingkan dengan institusi atau lembaga lain seperti Kejaksaan maupun POLRI. KPK diberi kewenangan sekaligus yaitu sebagai penyidik, penyidik dan juga sebagai penuntut umum. Maka untuk dapat diketahui bahwa tujuan pembentukan KPK adalah untuk mengoptimalkan pemberantasan tindak pidana korupsi yang sulit diharapkan terwujudnya jika masih terus mengandalkan lembaga penegak hukum yang telah ada.⁴ Hal ini disebabkan karena pada kenyataannya aparat penegak itu sendiri seringkali justru terlibat dalam praktik korupsi atas perkara yang mereka tangani.⁵ Dibidang pemeriksaan perkara, terdapat kekhususan dalam hukum acara pada UU TPK ini seperti adanya komposisi Majelis Hakim yang dapat berjumlah 5 orang dan adanya hakim non karir (*ad hoc*), jangka waktu penyelesaian pemeriksaan perkara tindak pidana korupsi pada setiap tingkatan pemeriksaan dan kekhususan lainnya.

Latar belakang pembentukan undang-undang tipikor sebagai *lex specialist* ditambah dengan adanya pembentukan lembaga baru yang mempunyai kewenangan yang *extra ordinary* yaitu KPK, bertujuan untuk dapat mencegah dan upaya untuk mengembalikan kerugian keuangan Negara. Upaya untuk pencegahan dan pengembalian kerugian keuangan Negara tersebut terlihat dari

⁴ Mahrus Ali, *Hukum Pidana Korupsi Di Indonesia*, UII Press, Yogyakarta, 2011, hlm. 170

⁵ Romli Atmasasmita, *Op. Cit.*, hlm. 29

dimasukannya tindak pidana korupsi ini sebagai delik formil sebagaimana tercantum dalam ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor yaitu tercantumnya kata “dapat” sebelum frasa kata “merugikan keuangan Negara” dalam rumusan pasalnya. Dengan adanya kata “dapat” sebagai suatu unsur pasal, maka menunjukkan bahwa kerugian Negara tidak perlu dibuktikan secara nyata akan tetapi cukup dengan perkiraan (*potential loss*) saja, maka kerugian Negara dapat langsung dibuktikan. Hal ini tentu saja menimbulkan ketidak pastian hukum, sehingga kemudian Mahkamah Konstitusi dalam putusan 25/PUU-XIV/2016 menyatakan bahwa kata “dapat” dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Dengan adanya putusan tersebut, maka ketentuan pasal tersebut berubah dari sebagai delik formil menjadi delik materiil yang membawa konsekuensi hukum yaitu bahwa unsur kerugian Negara harus dapat dibuktikan secara nyata dan pasti (*actual loss*). Dalam pertimbangannya hakim konstitusi merujuk pula Pasal 1 angka 22 UU Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara, dan Pasal 1 angka 15 UU Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang mendefinisikan kerugian Negara/daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Hal ini juga sejalan dengan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor yang menyebut secara nyata telah ada kerugian Negara yang dapat dihitung oleh instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk.

Konsekuensi hukum adanya ketentuan tersebut maka untuk menentukan terbuktinya unsur Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor haruslah terpenuhi syarat adanya perhitungan kerugian Negara yang nyata dan pasti jumlahnya. Permasalahannya timbul dari siapakah yang berwenang menghitung kerugian keuangan Negara karena berdasarkan UU Tipikor Pasal 32 ayat (1) tidak menyebutkan lembaga mana yang berwenang untuk menghitung serta apa syarat suatu akuntan publik dapat mengeluarkan laporan perhitungan kerugian Negara yang akan dijadikan bukti dalam perkara tipikor. Merujuk pada ketentuan UU No. 15 tahun 2006 tentang BPK Pasal 10 ayat (1) menyatakan bahwa : “BPK menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian Negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dilakukan oleh bendahara, pengelola Badan Usaha Milik Negara/Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga/badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan Negara”.

Lembaga lain yang berwenang untuk dapat menghitung kerugian Negara adalah Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dimana BPKP berwenang untuk melakukan pengawasan dan audit baik yang bersifat investigatif maupun perhitungan kerugian keuangan Negara sesuai dengan Keppres Nomor 31 Tahun 1983 Juncto PERPRES Nomor 192 Tahun 2014 Tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan dan juga diperkuat dengan adanya Surat Edaran Mahkamah Agung RI No. 4 Tahun 2016 yang menyebutkan bahwa BPKP berwenang melakukan pemeriksaan dan audit pengelolaan keuangan Negara serta aturan teknis lainnya. Khusus mengenai lembaga BPKP, ternyata banyak hasil audit perhitungan dari BPKP tidak diakui sehingga hakim

mengabaikan laporan audit BPKP tersebut dan kemudian menghitung sendiri nilai kerugian Negara. Hal ini tentu saja bagi sebagian kalangan menganggap bahwa putusan hakim seperti itu akan mengakibatkan jumlah kerugian Negara akan dibawah nilai yang sebenarnya seperti yang dilaporkan oleh BPKP, sehingga kerugian Negara dan uang pengganti yang akan ditetapkan jauh dari yang dihitung oleh pihak BPKP.

Indonesia Corruption Watch (ICW) dalam laporan hasil pemantauan persidangan korupsi 2020 menyebut kerugian kasus korupsi pada 2020 mencapai Rp. 56,7 triliun sedangkan uang pengganti yang kembali kepada kas Negara hanya Rp. 8,9 triliun dan yang menjadi pelaku sebagian besar adalah Aparatur Sipil Negara (ASN).⁶ Dari berita tersebut dapat ditarik suatu kesimpulan awal bahwa ternyata pengembalian kerugian Negara tidak sebanding dengan kerugian riil dari keuangan negara yang telah dikorupsi, sehingga harus dicari penyebab apa sebenarnya yang mengakibatkan adanya disparitas nilai kerugian Negara tersebut. Hal ini menjadi penting karena tidak ada pihak yang dapat dimintakan pertanggung jawaban untuk mengganti selisih kerugian Negara tersebut.

Jumlah kerugian Negara seharusnya sejalan dengan perhitungan oleh ahli keuangan Negara sebagai auditor baik auditor Negara yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) ataupun dari Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) ataupun auditor lain yang diminta oleh penyidik sebagaimana dimaksud dalam Putusan MK Nomor 31/PUU-X/2012 yaitu :

⁶ Kompas, *Data ICW 2020: Kerugian Negara Rp 56,7 Triliun, Uang Pengganti dari Koruptor Rp 8,9 Triliun*, <https://nasional.kompas.com/read/2021/03/22/19301891/data-icw-2020-kerugian-negara-rp-567-triliun-uang-pengganti-dari-koruptor-rp> , 2021, diakses pada tanggal 20 Agustus 2021 pada pukul 12.30

“KPK bukan hanya dapat berkoordinasi dengan BPKP dan BPK dalam rangka pembuktian suatu tindak pidana korupsi, melainkan dapat juga berkoordinasi dengan instansi lain, bahkan bisa membuktikan sendiri di luar temuan BPKP dan BPK, misalnya dengan mengundang ahli atau dengan meminta bahan dari inspektorat jenderal atau badan yang mempunyai fungsi yang sama dengan itu dari masing-masing instansi pemerintah, bahkan dari pihak-pihak lain (termasuk dari perusahaan), yang dapat menunjukkan kebenaran materiil dalam perhitungan kerugian keuangan Negara dan/atau dapat membuktikan perkara yang sedang ditanganinya”.

Para auditor tersebut dalam melaksanakan pemeriksaannya melakukan audit untuk kepentingan tertentu baik berupa audit investigatif maupun hanya untuk melakukan audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN). Hasil dari audit ini kemudian dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang akan digunakan oleh penuntut umum dalam melakukan tuntutan khususnya tuntutan pengembalian kerugian keuangan Negara kepada para pihak yang dianggap bertanggung jawab atas terjadinya kerugian negara. Akan tetapi sebagaimana diuraikan sebelumnya bahwa dalam beberapa kasus ternyata perhitungan daripada auditor negara tersebut diabaikan oleh Hakim dalam menjatuhkan putusannya, hal ini terlihat dari adanya disparitas temuan ICW dimana kasus korupsi pada 2020 mencapai Rp. 56,7 triliun sedangkan uang pengganti yang kembali kepada kas negara hanya Rp. 8,9 triliun atau hanya sekitar 15,69% yang kembali ke kas negara. Angka Rp. 56,7 triliun tersebut tentu saja didapat dari perhitungan para auditor dalam menghitung kerugian negara, sedangkan angka Rp. 8,9 triliun ini adalah angka yang diakumulasikan dari penjatuhan pidana pengembalian kerugian negara kepada para terdakwa. Dengan demikian terdapat selisih sekitar Rp. 47,8 triliun atau sekitar 84,31% uang negara yang tidak bisa diselamatkan atau dikembalikan kepada kas negara.

Terjadinya disparitas nilai kerugian negara ini, dalam beberapa kasus justru disebabkan adanya kesalahan dari auditor dalam menetapkan rumusan perbuatan melawan hukum atau adanya kesalahan dalam melakukan perhitungan serta tidak menggunakan norma audit yang benar, seperti terlihat dalam kasus bantuan pengadaan tiga belas alat kesehatan pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Kota Yogyakarta menyebabkan kerugian negara berdasarkan putusan No.14/Pid.Sus-TPK/2014/PN.Yyk. Menurut perhitungan ahli yang dilakukan oleh BPKP perwakilan DIY, tertuang dalam laporan hasil pemeriksaan (LHP) Nomor SR-335/PW12/5/2014 dalam putusan No.14/Pid.Sus-TPK/2014/PN.Yyk, terjadi kerugian keuangan negara sebesar Rp. 861.731.583,00 akibat pengadaan alat kesehatan. Namun, menurut Jaksa Penuntut Umum, setelah melakukan perhitungan ulang kerugian keuangan negara seperti yang tertuang dalam surat tuntutan Registrasi Perkara Nomor PDS-03/YOGYA/Ft.1/06.2014 dalam putusan No.14/Pid.Sus-TPK/2014/PN.Yyk, terdapat kerugian negara sebesar Rp. 467.111.822,00. Majelis Hakim Pengadilan Tipikor Yogyakarta tidak sependapat dengan hasil perhitungan BPKP perwakilan DIY maupun penghitungan yang dilakukan oleh Jaksa Penuntut Umum. Majelis Hakim berpendapat bahwa kerugian keuangan negara hanya sebesar Rp. 106.696.209,00.

Kasus lain seperti adanya dugaan korupsi pada pembangunan jembatan Water Front City di Kabupaten Kampar Provinsi Riau, dimana auditor BPKP telah men-*declare* adanya kerugian negara yaitu dengan mengeluarkan laporan hasil pemeriksaan terhadap hasil audit perhitungan kerugian keuangan negara dalam proyek tersebut yaitu sebesar Rp 50.016.543.630,73, akan tetapi ternyata

dalam persidangan hakim berpendapat bahwa laporan hasil pemeriksaan tersebut tidak sesuai dengan ketentuan atau norma perhitungan kerugian negara sehingga Hakim Pengadilan Tipikor Pekanbaru kemudian menghitung sendiri besaran kerugian negara yaitu sebesar Rp. 7.987.201.835,17 dan menetapkan sendiri item-item yang dianggap sebagai kerugian negara. Dalam kasus tersebut terlihat bahwa perhitungan audit dari para auditor BPKP yaitu Rp 50.016.543.630,73, ternyata dikesampingkan oleh Majelis Hakim yang justru hanya menetapkan nilai kerugian negara tersebut hanya sekitar 15% nya yaitu Rp. 7.987.201.835,17.

Perbedaan nilai kerugian negara yang cukup besar antara perhitungan auditor dan putusan hakim yang menghitung sendiri jumlah kerugian negara ini, perlu dicari penyebabnya karena apabila tidak ditemukan akar masalahnya maka salah satu tujuan pemidanaan pada kasus korupsi yaitu untuk mengembalikan kerugian negara tidak akan dapat tercapai. Hakim yang tidak mempunyai keahlian khusus untuk menghitung kerugian negara pada kasus-kasus yang spesifik seperti kasus dibidang konstruksi yang membutuhkan keahlian khusus di bidang teknik sipil, “terpaksa” menghitung sendiri besaran kerugian negara tersebut karena menganggap ahli auditor yang dihadirkan oleh pihak penuntut umum yaitu BPKP tidak kompeten atau salah dalam melakukan perhitungan kerugian negara.

Sebelumnya telah terdapat beberapa judul penulisan tugas akhir mengenai penelitian yang serupa. Dua diantaranya berjudul :

1. Vahrezy Assyafid Sadik, **Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Oleh Jaksa Penuntut Umum Dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi**, 2020, Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Dalam

penelitian ini disimpulkan bahwa dalam melangsungkan perhitungan kerugian Negara pada prosesnya, jaksa tetap harus bekerja bersama lembaga lain yaitu BPK maupun BPKP yang memang menjalankan porsi tugas dan fungsinya di bidang tersebut dalam mengumpulkan bukti-bukti sebagai dasar pemidanaan yang ingin dicapai.

2. Hardini Wulandari, **Peran Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (BPKP) Dalam Mengawasi Keuangan Daerah**, 2017, Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Dalam penelitian ini disimpulkan bahwa BPKP berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Presiden sehingga BPKP memiliki peran dalam mengawasi pengelolaan keuangan Negara/daerah yang merupakan bagian kekuasaan pemerintahan dari Presiden. BPKP selaku instansi pemerintah dalam mengawasi keuangan Negara harus saling bekerja sama dalam menjaga serta mengawasi keuangan Negara sesuai dengan aturan-aturan yang berlaku.

Penulis bermaksud untuk mengkaji lebih dalam lagi mengenai Tinjauan Yuridis Terhadap Hasil Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara Oleh Hakim karena sepengetahuan penulis belum ada pembahasan mengenai bagaimana penerapan norma dan aturan hukum auditor BPKP dalam melaksanakan perhitungan kerugian keuangan Negara yang dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang diakui dan dijadikan dasar putusan oleh Hakim dalam tugas akhir mahasiswa sebelumnya.

Berdasarkan uraian tersebut, penulis tertarik untuk meneliti dan menganalisa ke dalam bentuk karya ilmiah dengan judul : **Tinjauan Yuridis Terhadap Penerapan Norma Perhitungan Kerugian Keuangan Negara Oleh BPKP Dikaitkan Dengan Peraturan BPKP Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2017.**

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas, maka dirumuskan permasalahan yang menjadi objek penelitian dalam penulisan ini yaitu :

1. Bagaimanakah penerapan norma penghitungan kerugian keuangan negara oleh BPKP?
2. Apakah alasan dan pertimbangan yang mengakibatkan Majelis Hakim yang mengabaikan hasil audit BPKP?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Untuk mengetahui dan menganalisa penerapan norma penghitungan kerugian keuangan negara oleh BPKP.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis alasan dan pertimbangan yang mengakibatkan Majelis Hakim yang mengabaikan hasil audit.

D. Kegunaan Penelitian

Kegunaan penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat baik dari segi teoritis dan segi praktis, sebagai berikut :

1. Kegunaan Teoritis
 - a. Hasil penelitian diharapkan dapat berguna bagi perkembangan ilmu hukum terutama mengenai permasalahan hukum yang berkenaan

dengan penerapan Norma penghitungan kerugian keuangan negara oleh BPKP.

- b. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan referensi dalam bidang akademis dan sebagai bahan acuan untuk penelitian selanjutnya mengenai alasan dan pertimbangan apakah yang mengakibatkan Majelis Hakim yang mengabaikan hasil audit BPKP.

2. Kegunaan Praktis

- a. Hasil penelitian ini diharapkan dapat berguna untuk memberikan informasi dan keterangan kepada masyarakat, terutama untuk para praktisi hukum dalam menggunakan auditor untuk menghitung kerugian keuangan negara.
- b. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan informasi bagi instansi terkait dalam merumuskan norma-norma perhitungan kerugian negara yang dapat diakui oleh hakim.

E. Kerangka Pemikiran

Hukum Pidana dapat diklasifikasikan menjadi Hukum Pidana Umum (*ius commune*) dan Hukum Pidana Khusus (*ius singular, ius special*).⁷ Ruslan Renggong, berpendapat bahwa hukum pidana umum adalah hukum pidana yang dapat diberlakukan terhadap setiap orang pada umumnya, sedangkan hukum pidana khusus diperuntukan bagi orang-orang tertentu saja, atau hukum yang mengatur delik-delik tertentu saja.⁸ Ketentuan Hukum Pidana Umum

⁷ Lilik mulyadi, *Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia*, Alumni, Bandung, cetakan III 2015, hlm. 1

⁸ Ruslan Renggong, *Hukum Pidana Khusus: Memahami Delik-Delik di Luar KUHP*, Kencana, Jakarta, 2016 hlm. 26

dimaksudkan berlaku secara umum seperti termaktub dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Sedangkan ketentuan Hukum Pidana Khusus menurut Pompe, A. Nolten, Sudarto dan E.Y. Kanter diartikan sebagai ketentuan hukum pidana yang mengatur mengenai kekhususan subyeknya dan perbuatan yang khusus (*bijzonderlijk feiten*). Tindak Pidana Korupsi merupakan salah satu bagian dari hukum pidana khusus yang mempunyai spesifikasi tertentu yang berbeda dengan hukum pidana umum, seperti adanya penyimpangan hukum acara dan meterinya yang bersifat tertentu.⁹

Perkembangan peraturan Tindak Pidana Korupsi di Indonesia sebagai tindak pidana khusus mengalami banyak perubahan, dicabut dan diganti dengan peraturan baru yang disesuaikan dengan perkembangan masyarakat yang demikian cepat dan modus operandi Tindak Pidana Korupsi makin canggih dan variatif. Akan tetapi pada dasarnya tindak pidana korupsi dapat dibedakan menjadi dua kelompok yaitu (a) tindak pidana korupsi yang dapat merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara, dimana untuk terbukti unsur delik ini maka harus ada unsur kerugian negara seperti tercantum dalam ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU TPK. Kelompok kedua (b) tindak pidana korupsi yang tidak mensyaratkan dapat menimbulkan kerugian keuangan Negara atau perekonomian negara.¹⁰ Untuk terpenuhinya unsur delik pasal ini tidak perlu adanya kerugian negara melainkan asal terpenuhinya perbuatan melawan hukum atau perbuatan tercela seperti perbuatan gratifikasi.

⁹ Lilik mulyadi, *Op. Cit.*, hlm. 2

¹⁰ Adami Chazawi, *Hukum Pidana Materiil dan Formil Korupsi Di Indonesia*, Bayumedia, Malang, 2010, hlm. 30

Tujuan dibentuknya UU TPK adalah untuk mencegah terjadinya korupsi dan mengembalikan kerugian keuangan negara yang telah terjadi sehingga dalam penenganan tindak pidana korupsi para penyidik maupun penuntut umum umumnya menggunakan ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU TPK yang mensyaratkan adanya kerugian negara yaitu :

Pasal 2 ayat (1) : “Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara, dipidana penjara dengan penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 4 tahun dan paling lama 20 tahun dan denda paling sedikit Rp. 200 juta dan paling banyak Rp. 1 miliar”

Pasal 3 : “setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara, dipidana dengan pidana penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 1 tahun dan paling lama 20 tahun dan atau denda paling sedikit Rp. 50 juta dan paling banyak Rp. 1 miliar”

Penjelasan umum Undang-Undang Nomor 31 tahun 1999 sebagaimana diubah dan ditambahkan dengan Undang-Undang Nomor 20 tahun 2001 ditegaskan bahwa yang dimaksud dengan keuangan negara adalah seluruh kekayaan negara dalam bentuk apapun, yang dipisahkan atau yang tidak dipisahkan termasuk di dalamnya segala bagian kekayaan negara dan segala hak dan kewajiban yang timbul karena :

1. Berada dalam penguasaan, pengurusan, dan pertanggungjawaban negara baik ditingkat pusat maupun daerah.
2. Berada dalam pengurusan, dan pertanggungjawaban Badan Usaha Milik Negara/Badan Usaha Milik Daerah, Yayasan, Badan Hukum dan Perusahaan yang penyertaan modal pihak ketiga berdasarkan perjanjian negara.

Kekayaan Negara meliputi pada asset dan juga anggaran belanja Negara.

Menurut Arifin P. Soeria Atmadja pengertian anggaran Negara adalah perkiraan atau perhitungan jumlah pengeluaran atau belanja yang akan dikeluarkan oleh

Negara.¹¹ Pengertian anggaran di Indonesia disebut dengan Anggaran Pendapatan Belanja Negara yang disingkat dengan istilah APBN.¹² Selanjutnya, keuangan Negara akan dituangkan ke dalam APBN tersebut.¹³ Inilah hubungan antara keuangan Negara dengan anggaran Negara atau APBN menurutnya. Arifin P. Soeria Atmadja mendefinisikan keuangan Negara dari segi pertanggungjawaban pemerintah, bahwa keuangan Negara yang harus dipertanggungjawabkan oleh pemerintah adalah keuangan Negara yang hanya berasal dari APBN. Sehingga yang dimaksud dengan keuangan Negara adalah keuangan yang berasal dari APBN.

Arifin P. Soeria Atmadja menggambarkan dualisme pengertian keuangan Negara, yakni pengertian keuangan Negara dalam arti yang luas dan pengertian keuangan Negara dalam arti yang sempit.¹⁴ Pengertian keuangan Negara dalam arti luas yang dimaksud ialah keuangan yang berasal dari Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN), Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD), dan keuangan yang berasal dari Unit Usaha Negara atau Perusahaan-perusahaan milik Negara. Sedangkan pengertian keuangan Negara dalam arti yang sempit adalah keuangan yang berasal dari APBN saja.

Pengertian perekonomian negara menurut penjelasan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dan ditambah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 adalah kehidupan perekonomian yang disusun

¹¹ Arifin P. Soeria Atmadja, *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara*, Gramedia, Jakarta, 1986, hlm. 9

¹² *Ibid.*, hlm. 10

¹³ Arifin P. Soeria Atmadja, *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum Praktik*, FH UI, Jakarta, 2005, hlm. 54

¹⁴ Arifin P. Soeria Atmadja, *Op, Cit*, hlm. 52

sebagai usaha bersama berdasarkan asas kekeluargaan ataupun usaha masyarakat secara mandiri yang didasarkan pada kebijaksanaan pemerintah, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang memberikan manfaat, kemakmuran dan kesejahteraan kepada seluruh kehidupan masyarakat.

Ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU TPK menyebutkan bahwa kata “dapat” sebelum frasa “merugikan keuangan atau perekonomian negara” menunjukkan bahwa tindak pidana korupsi merupakan delik formil, yaitu adanya tindak pidana korupsi cukup dengan dipenuhinya unsur-unsur perbuatan yang sudah dirumuskan bukan dengan timbulnya akibat. Dengan demikian dari rumusan tersebut kerugian negara tidaklah mutlak/harus terjadi, namun juga dapat dikenakan terhadap kerugian negara yang belum terjadi tetapi perbuatan melawan hukum yang dilakukan sudah berpotensi akan dapat menimbulkan kerugian negara atau perekonomian negara. Dengan kata lain, adanya kata “dapat” sebelum kata “merugikan keuangan negara atau perekonomian negara” menunjukkan bahwa kerugian negara tersebut tidak perlu dibuktikan secara pasti dan nyata melainkan cukup dengan kemungkinan dapat terjadinya kerugian atau asalkan perbuatan itu dapat ditafsirkan menurut akal sehat bahwa dapat menimbulkan kerugian bagi negara. Maka sudah dianggap memenuhi terpenuhinya unsur deliknya, dengan sempurna dan terpenuhinya unsur delik ini tanpa menunggu timbulnya kerugian negara, maka ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU TPK dikategorikan sebagai tindak pidana formil.

Tentu saja hal ini menimbulkan ketidak pastian hukum sehingga kemudian diajukan uji materiil dan telah diputus oleh Mahkamah Konstitusi dalam putusan Nomor 25/PUU-XIV/2016 yang pada intinya bahwa kata “dapat” dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU TPK bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Dengan adanya putusan MK tersebut maka “dapat” dalam ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU TPK dianggap tidak berlaku sehingga ketentuan pasal ini berubah menjadi delik materiil sebagai konsekuensi logis dari putusan ini, maka terpenuhinya analisis pidana tentang kerugian negara dalam pasal tersebut tidak boleh dengan perkiraan atau *potential loss* melainkan harus nyata dan terjadi dan dihitung dengan jelas berapa sebenarnya nilai kerugian negara tersebut (*actual loss*).

Mahkamah Konstitusi juga mendasarkan putusan tersebut pada beberapa ketentuan yaitu Undang-Undang Perbendaharaan Negara yaitu Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2006 Pasal 1 angka 22 : “Kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai”. Pasal 1 angka 15 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan (UU BPK) : “Kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawab hukum baik sengaja maupun lalai”. Penjelasan Pasal 32 ayat (1) Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi: Yang dimaksud dengan “secara nyata telah ada kerugiam negara” adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk.

Mengutip putusan Mahkamah Konstitusi yang merujuk penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU TPK tentang siapa yang berwenang untuk menghitung jumlah kerugian negara, maka sesuai dengan isi putusan tersebut yaitu :

“Temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk”, maka secara jelas Mahkamah Konstitusi dalam rangka pembuktian suatu tindak pidana korupsi menyatakan bahwa KPK bukan hanya dapat berkoordinasi dengan BPKP melainkan dapat juga berkoordinasi dengan instansi lain, bahkan bisa membuktikan sendiri di luar temuan BPKP dan BPK, misalnya dengan mengundang ahli atau dengan meminta bahan dari inspektorat jenderal atau badan yang mempunyai fungsi yang sama dengan itu dari masing-masing instansi pemerintah, bahkan dari pihak-pihak lain (termasuk dari perusahaan), yang dapat menunjukkan kebenaran materiil dalam perhitungan kerugian keuangan negara dan/atau dapat membuktikan perkara yang sedang ditanganinya, sebagaimana dimaksud dalam putusan Nomor 31/PUU-X/2012. Dari putusan tersebut maka dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa untuk membuktikan dan menghitung jumlah kerugian negara adalah BPK, BPKP atau ahli lain seperti inspektorat ataupun akuntan publik”.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara menyebutkan bahwa kekuasaan pengelolaan keuangan negara dipegang oleh Presiden selaku kepala pemerintahan, dan dikuasakan kepada Menteri keuangan dan menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya. Untuk mengawasi pelaksanaan pengelolaan anggaran pemerintah tersebut, maka pemerintah diberikan aparat pengawas yaitu Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP), yang terdiri dari atas : (1) Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), (2) Inspektorat Jenderal, Badan Pengawasan Daerah (Bawasda).¹⁵ Sedangkan mengenai pemeriksaan keuangan Negara, UUD 1945 mengatur dalam ketentuan Pasal 23 E yang menyatakan bahwa untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab

¹⁵ Alfin Sulaiman, *Keuangan Negara Pada Badan Usaha Milik Negara Dalam Perspektif Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung, 2011, hlm. 68

tentang keuangan Negara diadakan satu badan yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).¹⁶

Tugas dari BPK, APIP seperti BPKP, Inspektorat, Bawasda, serta akuntan publik pada dasarnya adalah untuk melakukan pemeriksaan ataupun audit. Dan berdasarkan ketentuan UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan negara, Pasal 1 angka 1 menyatakan bahwa yang dimaksud dengan pemeriksaan adalah : Proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan professional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan kendala informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.¹⁷

Berkaitannya dengan kerugian negara dalam perkara tindak pidana korupsi, maka masing-masing mempunyai kewenangan untuk melakukan pemeriksaan audit, akan tetapi yang terpenting bahwa hanya Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang merupakan satu-satunya lembaga yang berwenang untuk *men-declare* adanya kerugian negara, sedangkan instansi atau auditor hanya bertugas membantu penyidik ataupun penegak hukum lainnya dalam menghitung nilai kerugian negara. Hal ini sejalan dengan putusan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 yang didalamnya menyebutkan “Instansi yang berwenang menyatakan ada tidaknya kerugian keuangan negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan yang memiliki kewenangan konstitusional sedangkan

¹⁶ Alfin Sulaiman, *Keuangan Negara Pada Badan Usaha Milik Negara Dalam Perspektif Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung, 2011, hlm. 68

¹⁷ *Ibid.*, hlm 71

instansi lainnya seperti Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan/Inspektorat/Satuan Kerja Perangkat Daerah tetap berwenang melakukan pemeriksaan dan audit pengelolaan keuangan negara namun tidak berwenang menyatakan atau men-*declare* adanya kerugian keuangan negara. Dalam hal tertentu Hakim berdasarkan fakta persidangan dapat menilai adanya kerugian negara dan besarnya kerugian negara”.

Banyaknya pihak-pihak yang berwenang untuk menghitung jumlah kerugian keuangan negara, mengakibatkan terdapat beberapa kasus dimana dalam suatu perkara ternyata dihitung oleh Lembaga yang berbeda seperti BPKP dan BPK ataupun auditor lainnya, dan yang lebih mengkhawatirkan adalah ternyata perhitungan antar auditor tersebut berbeda nilainya bahkan ada juga yang menyatakan bahwa tidak ada kerugian negara. Parameter yang digunakan oleh masing-masing auditor seharusnya sama yaitu mengacu pada norma-norma perhitungan akuntansi, hanya cara pandang terhadap apakah satu item itu dianggap melanggar hukum sehingga dihitung sebagai kerugian negara ataukah sebaliknya dianggap bukan perbuatan menyalahi ketentuan sehingga dianggap bukan kerugian negara. Hal ini yang kemudian menyebabkan seolah-olah terjadi kontradiksi perhitungan antar auditor dalam perkara yang sama.

Penuntut Umum seringkali menggunakan BPK dan BPKP sebagai lembaga yang menghitung kerugian keuangan negara, akan tetapi BPKP lah yang banyak digugat baik dari sudut kedudukan, kewenangan dan juga cara perhitungannya. BPKP berkali-kali digugat oleh para pihak baik di Peradilan Tata Usah Negara, Peradilan Perdata dan juga diajukan eksepsi oleh para penasihat

hukum sebagai lembaga yang tidak berwenang untuk menghitung kerugian negara. Permasalahan ini sebenarnya telah selesai dengan adanya ketentuan putusan MK tersebut yang menyebutkan kata : “instansi yang berwenang” ataupun dikuatkan dalam Putusan Mahkamah Agung Kamar Pidana terkait siapa yang berwenang menghitung kerugian keuangan negara. dalam putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung RI Nomor 236 PK/PID.SUS/2014 tanggal 12 Mei 2015 dimana dalam pertimbangan hukumnya menyebutkan sebagai berikut : “Bahwa mengenai siapa atau lembaga yang berwenang untuk melakukan audit atas timbulnya kerugian keuangan negara”. Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 adalah : (1) Badan Pemeriksa Keuangan (2) Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, (3) Akuntan Publik. Dari pertimbangan hukum tersebut, diperoleh fakta bahwa hasil audit dari akuntan publik terhadap kerugian keuangan negara saja tetap dinyatakan sah oleh Mahkamah Agung, terlebih hasil audit yang dilakukan oleh BPKP sudah pasti sah secara hukum.

Kewenangan dan kedudukan BPKP selaku auditor juga terlihat pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menyebutkan sebagai berikut : Pasal 49 (1) Aparat pengawasan intern pemerintah sebagaimana dimaksud dalam pasal 48 ayat (1) terdiri atas : a. BPKP; b. Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern; c. Inspektorat Provinsi; dan d. Inspektorat Kabupaten/Kota. (2) BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi : a. kegiatan yang bersifat lintas sektoral; b. kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri

Keuangan selaku Bendahara Umum Negara; dan c. kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden.

Kewenangan BPKP juga terlihat pada Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 192 Tahun 2014 Tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Khususnya Pasal 3 menyebutkan “Dalam melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 BPKP menyelenggarakan fungsi pengawasan terhadap perencanaan dan pelaksanaan program dan/atau kegiatan yang dapat menghambat kelancaran pembangunan, audit atas penyesuaian harga, audit klaim, audit investigatif terhadap kasus-kasus penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan negara/daerah, pemberian keterangan ahli, dan upaya pencegahan korupsi”.

Ketentuan lain terlihat pada adanya Instruksi Presiden Nomor 9 Tahun 2014 Tentang Peningkatan Kualitas Sistem Pengendalian Intern dan Keandalan Penyelenggaraan Fungsi Pengawasan Intern Dalam Rangka Mewujudkan Kesejahteraan Rakyat, di dalam dictum ketiga disebutkan : Menugaskan Kepala Badan Pengawasan dan Pembangunan (BPKP) untuk melakukan pengawasan dalam rangka meningkatkan penerimaan negara/daerah serta efisiensi dan efektifitas anggaran pengeluaran negara/daerah, meliputi audit investigatif terhadap penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan negara/daerah untuk memberikan dampak pencegahan yang efektif.

Tidak semua hasil auditor khususnya BPKP tersebut yang diajukan oleh Penuntut Umum langsung diterima oleh Hakim, karena ternyata dalam perkara-perkara yang akan dianalisis dalam penulisan ini, justru hakim mengabaikan

perhitungan auditor BPKP tersebut dan kemudian menghitung sendiri besaran angka kerugian negara. Hakim dalam jabatannya mempunyai kekuasaan yang mandiri dan dijamin oleh Undang-Undang Dasar 1945, sebagaimana dalam Pasal 24 ayat (1) UUD 1945 yang menyebutkan : “Kekuasaan kehakiman merupakan kekuasaan yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan”.

Hakim dalam hal tertentu yaitu pada saat dia tidak yakin terhadap perhitungan nilai kerugian negara dari seorang auditor, maka berdasarkan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016, hakim berwenang menghitung sendiri dan tentu saja perhitungan tersebut didasarkan pada fakta persidangan walaupun untuk perhitungan yang sifatnya spesifik seperti perhitungan konstruksi tentu saja akan mengalami kesulitan.

F. Metodologi Penelitian

1. Metode Pendekatan

Metode yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah Yuridis Normatif, yaitu menggunakan data berupa bahan hukum primer, sekunder dan tersier, seperti peraturan perundang-undangan, buku, literatur, media internet sebagai panduan dengan memaparkan data yang diperoleh untuk selanjutnya dianalisis.¹⁸

2. Spesifikasi Penelitian

Spesifikasi penulisan yang digunakan dalam penelitian ini bersifat deskriptif analitis, yaitu menganalisis obyek penelitian dengan

¹⁸ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta, 2007, hlm. 52

memaparkan situasi dan masalah untuk memperoleh gambaran mengenai situasi dan keadaan, dengan cara pemaparan data yang diperoleh sebagaimana adanya yang kemudian dianalisis untuk menghasilkan beberapa kesimpulan.¹⁹

3. Tahap Penelitian

Tahap penelitian dilakukan melalui penelitian kepustakaan (*library research*). Penelitian kepustakaan yaitu pengumpulan data sekunder yang merupakan bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan tersier untuk memperoleh gambaran yang menyeluruh dan sistematis melalui proses analisis yang berkaitan dengan hal-hal yang menjadi permasalahan dalam penelitian ini. Adapun data-data yang diperlukan diperoleh melalui :

- a. Bahan Hukum Primer, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat berupa UU Tipikor, UU Nomor 48 Tahun 2009 Tentang Kekuasaan Kehakiman, KEPPRES No. 31 Tahun 1983, UU Nomor 15 Tahun 2006 Tentang BPK, UU Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, UU Nomor 7 Tahun 2006 Perbendaharaan Negara, SEMA No. 4 tahun 2016.
- b. Bahan Hukum Sekunder, merupakan bahan-bahan yang erat dengan bahan hukum primer dan dapat membantu menganalisis dan memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer, yang meliputi buku-buku, hasil karya ilmiah, hasil penelitian, putusan pengadilan.

¹⁹ *Ibid*, hlm. 10

- c. Bahan Hukum Tersier, yaitu bahan-bahan lain yang ada relevansinya dengan pokok permasalahan yang memberikan informasi tentang bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, seperti ensiklopedia, kamus, artikel, surat kabar dan internet.

4. Teknik Pengumpulan data

Sesuai dengan tahap penelitian tersebut di atas, maka data yang diperoleh menggunakan teknik studi dokumen, yaitu dengan studi pustaka yang dilakukan untuk mengumpulkan seluruh dokumen berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Data tersebut dipelajari dan diperoleh dengan menggunakan teknik dokumentasi. Di samping studi dokumen, penelitian ini dilakukan dengan teknik wawancara, observasi, dan pengamatan.

5. Analisis Data

Berdasarkan seluruh data yang telah penulis peroleh, dianalisis dengan menggunakan metode yuridis kualitatif. Penggunaan metode analisis yuridis kualitatif pada penelitian ini membuat hasil analisis berupa interpretasi mendalam tentang bahan-bahan hukum yang selanjutnya data yang telah diperoleh dan diolah kemudian dianalisa dengan menghubungkannya dengan tahap pengumpulan data dari bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder secara kualitatif dari sudut pandang ilmu hukum tersebut. Data yang diperoleh disusun secara sistematis untuk

selanjutnya dianalisis untuk kemudian dapat ditarik suatu kesimpulan atau penilaian objektif guna menjawab permasalahan dalam penelitian.

BAB II

**TINJAUAN UMUM MENGENAI TINDAK PIDANA KORUPSI,
KERUGIAN NEGARA, LEMBAGA YANG BERWENANG
MENGHITUNG KERUGIAN NEGARA DAN JENIS-JENIS AUDIT**

A. Tindak Pidana Korupsi

1. Pengertian dan Jenis Tindak Pidana Korupsi

Pada dasarnya hukum pidana dapat diklasifikasikan menjadi Hukum pidana umum (*algemene deel*) yang memuat asas-asas umum (*algemene leerstukken*) yaitu mengenai kejahatan dan pelanggaran pidana secara umum seperti yang tercantum dalam buku ke-1 KUHP, dan Hukum pidana khusus (*bijzonder deel*) yang memuat ketentuan yang diberlakukan bagi orang-orang tertentu dan juga mengatur bidang-bidang tertentu saja. Hal ini sejalan dengan pendapat dari *Pompe, A. Nolten, Sudarto dan E.Y. Kanter* yang pada intinya mengatur mengenai kekhususan subyek pelaku dan perbuatan yang khusus (*bijzonderlijk feiten*).²⁰

Istilah korupsi berasal dari kata dalam bahasa latin yakni *corruptio* atau *corruptus* yang disalin ke berbagai bahasa.²¹ Dalam bahasa Inggris *corruption* atau *corrupt*, bahasa Belanda *coruptie*. Secara harfiah istilah tersebut diartikan sebagai keburukan, kebusukan, atau ketidak-jujuran.²²

Definisi tentang korupsi dapat dipandang dari berbagai aspek, bergantung

²⁰ Lilik Mulyadi, *Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia*, Alumni, Bandung, cetakan III 2015, hlm. 2

²¹ Adami Chazawi, *Hukum Pidana Materiil dan Formil Korupsi di Indonesia*, Bayumedia, Malang, cetakan 3 2010, hlm. 1

²² Amiruddin, *Korupsi Dalam Pengadaan Barang dan Jasa*, Genta, Yogyakarta, 2010, hlm. 28

pada disiplin ilmu yang dipergunakan sebagaimana dikemukakan oleh *Benveniste* dalam Suyatno, korupsi didefinisikan 4 jenis.²³

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

Sedangkan Soedarto menjelaskan pengertian korupsi dari unsur-unsurnya sebagai berikut:²⁴

- a. Melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri, orang lain atau suatu badan.
- b. Perbuatan itu bersifat melawan hukum.
- c. Perbuatan itu secara langsung atau tidak langsung merugikan keuangan Negara dan/atau perekonomian Negara atau perbuatan itu diketahui atau patut disangka oleh si pembuat bahwa merugikan suatu Negara atau perekonomian Negara.

Dilihat dari sudut spesifikasinya, maka Tindak pidana korupsi merupakan tindak pidana khusus karena berbeda dengan tindak pidana umum, seperti adanya penyimpangan dari hukum acara serta adanya materi tertentu yaitu khusus mengatur masalah tindak pidana korupsi. Selain tindak pidana korupsi, ada beberapa juga yang dianggap sebagai tindak pidana khusus seperti tindak pidana narkoba, tindak pidana keimigrasian, tindak pidana mengenai Hak kekayaan Intelektual (HAKI) dan lain-lain. Akan tetapi melihat dari akibat yang ditimbulkan, tindak pidana korupsi memiliki dampak yang sangat luas. Karena perbuatan tindak pidana korupsi

²³ Ermansjah Djaja, *Meredesain Pengadilan Tindak Pidana Korupsi*, Sinar Grafika, Jakarta, 2010, hlm. 18

²⁴ Evi Hartanti, *Tindak Pidana Korupsi*, Sinar Grafika, Jakarta, 2007, hlm. 9

merupakan pelanggaran terhadap hak-hak ekonomi masyarakat, sehingga tindak pidana korupsi tidak lagi digolongkan sebagai kejahatan biasa melainkan telah menjadi kejahatan luar biasa. Sehingga dalam pemberantasannya tidak lagi dapat dilakukan secara biasa, tetapi dituntut cara-cara yang luar biasa.²⁵

Eddy O.S Hiariej mengkategorikan tindak pidana korupsi sebagai tindak pidana yang luar biasa atau *extra ordinary crime*, karena setidaknya terdapat empat sifat dan karakteristik, yaitu:²⁶

- a. Korupsi merupakan kejahatan terorganisasi yang dilakukan secara sistematis.
- b. Korupsi biasanya dilakukan dengan modus operandi yang sulit sehingga tidak mudah untuk membuktikannya.
- c. Korupsi selalu berkaitan dengan kekuasaan.
- d. Korupsi adalah kejahatan yang berkaitan dengan nasib orang banyak karena keuangan Negara yang dapat dirugikan sangat bermanfaat untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat.

Istilah *extra ordinary crime* ini menggambarkan suatu kejahatan yang mempunyai dampak negatif terhadap kehidupan manusia, seperti genosida, kejahatan terhadap kemanusiaan, terorisme. Lilik Mulyadi berpandangan bahwa apabila tindak pidana korupsi merupakan kejahatan luar biasa, maka diperlukan penanggulangan yang bersifat luar biasa (*extra ordinary enforcement*) dan tindakan-tindakan luar biasa pula (*extra ordinary measure*).²⁷ Tolak ukur korupsi sebagai tindak pidana yang luar biasa adalah bersifat sistematis, endemik yang berdampak sangat luas yang tidak hanya

²⁵ Ermansjah Djaja, *Memberantas Korupsi Bersama KPK*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hlm. 3

²⁶ Muhammad Hatta, *Kejahatan Luar Biasa (Extra Ordinary Crime)*, Unimal Press, Lhokseumawe, 2019, hlm. 21

²⁷ Lilik Mulyadi, *Pembalikan Beban Pembuktian Tindak Pidana Korupsi*, Alumni, Bandung, 2013, hlm.8

merugikan keuangan negara tetapi juga hak sosial dan ekonomi masyarakat luas sehingga penindakannya perlu upaya *comprehensive extra ordinary measures* sehingga banyak peraturan, lembaga dan komisi yang dibentuk oleh pemerintah untuk menanggulangnya.²⁸

Definisi korupsi sendiri telah secara jelas diuraikan dalam Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 yang telah diubah dengan Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU TPK) yaitu tindakan melawan hukum dengan maksud memperkaya diri sendiri, orang lain, atau korupsi yang berakibat merugikan negara atau perekonomian negara. Dalam UU TPK, tindak pidana korupsi dijelaskan dalam 13 Pasal yang dirumuskan ke dalam tiga puluh bentuk/jenis tindak pidana korupsi. Akan tetapi dari tiga puluh jenis tindak pidana korupsi pada dasarnya dikelompokkan dalam tujuh kelompok pidana korupsi dan tindak pidana lain yang berkaitan dengan tindak pidana korupsi, yakni sebagai berikut :²⁹

a. Kerugian keuangan negara

Bentuk korupsi ini dapat dibagi menjadi 2 bagian yaitu :

- 1) Mensyaratkan adanya perbuatan melawan hukum yang menimbulkan adanya kerugian Negara terdapat dalam Pasal 2 UU No. 31 Tahun 1999 jo. UU No. 20 Tahun 2001 dan Pasal 3. Perbedaan antara Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 terletak pada unsur

²⁸ Muhammad Hatta, *loc.cit.*

²⁹ Komisi Pemberantas Korupsi, *Memahami Untuk Membasmi*, Komisi Pemberantas Korupsi, Jakarta, 2006, hlm. 19

penyalahgunaan wewenang, kesempatan, atau sarana yang dimiliki karena jabatan atau kedudukan.

2) Tidak mensyaratkan adanya kerugian Negara

b. Suap-menyuap

Korupsi dalam suap-menyuap yaitu menyuap Pegawai Negeri, memberi hadiah kepada Pegawai Negeri karena jabatannya, Pegawai Negeri menerima suap, menyuap Hakim, menyuap Advokat, Hakim dan Advokat yang menerima suap, Hakim yang menerima suap, Advokat yang menerima suap. Pasal yang mengatur suap-menyuap dalam UU TPK, yaitu:

1) Pasal 5 ayat (1) huruf a

2) Pasal 5 ayat (1) huruf b

3) Pasal 5 ayat (2)

4) Pasal 13

5) Pasal 12 huruf a

6) Pasal 12 huruf b

7) Pasal 11

8) Pasal 6 ayat (1) huruf a

9) Pasal 6 ayat (1) huruf b

10) Pasal 12 huruf c

11) Pasal 12 huruf d

c. Penggelapan dalam jabatan

Dalam penggelapan dalam jabatan korupsi yang dimaksud adalah Pejabat atau Pegawai Negeri yang dalam kekuasaannya melakukan penggelapan uang atau membiarkan penggelapan uang, menghancurkan barang bukti, membiarkan atau membantu orang lain menghancurkan barang bukti dengan tujuan untuk memberi keuntungan pada diri sendiri yang merugikan Negara. seperti yang tercantum dalam UU TPK pada pasal antara lain:

- 1) Pasal 8
- 2) Pasal 9
- 3) Pasal 10 huruf a
- 4) Pasal 10 huruf b
- 5) Pasal 10 huruf c

d. Pemerasan

Terdapat 2 definisi pemerasan berdasarkan dasar hukumnya, yaitu:

- 1) Pejabat pemerintah yang melakukan pemerasan kepada orang lain atau masyarakat. Pemerasan ini dibagi lagi menjadi 2 berdasarkan definisi dan dasar hukumnya, yaitu:
 - a) Pejabat pemerintah dengan kekuasaan yang dimilikinya memeras orang lain untuk memberi atau melakukan sesuatu yang memberi keuntungan pada dirinya sendiri. Diatur dalam Pasal 12 huruf e UU TPK.
 - b) Pegawai negeri melakukan pemerasan kepada orang lain atau masyarakat dengan alasan pemberian ilegal tersebut merupakan

bagian dari peraturan atau haknya yang pada kenyataannya tidak demikian. Diatur dalam Pasal 12 huruf e UU TPK.

2) Pegawai negeri yang melakukan pemerasan kepada pegawai negeri lainnya. Diatur dalam Pasal 12 UU TPK.

e. Perbuatan curang

Bentuk korupsi dalam perbuatan curang, yaitu pemborong, pengawas proyek, rekanan TNI/POLRI, pengawas rekanan TNI/POLRI, penerima barang TNI/POLRI yang melakukan perbuatan curang dalam pengadaan atau pemberian barang yang menyebabkan kerugian bagi orang lain dan keuangan Negara. Juga pegawai negeri yang menyerobot tanah Negara sehingga menyebabkan kerugian bagi orang lain. Pasal-pasal yang mengatur perbuatan curang dalam UU TPK antara lain:

- 1) Pasal 7 ayat (1) huruf a
- 2) Pasal 7 ayat (1) huruf b
- 3) Pasal 7 ayat (1) huruf c
- 4) Pasal 7 ayat (1) huruf d
- 5) Pasal 7 ayat (2)
- 6) Pasal 12 huruf h

f. Benturan kepentingan dalam pengadaan

Bentuk korupsi berkaitan dengan benturan dalam pengadaan terdapat dalam Pasal 12 huruf I UU TPK, yang berbunyi sebagai berikut:
“Pegawai Negeri atau penyelenggara Negara baik langsung maupun

tidak langsung dengan sengaja turut serta dalam pemborongan, pengadaan, atau persewaan yang pada saat dilakukan perbuatan, seluruh atau sebagian ditugaskan untuk mengurus atau mengawasinya.”

g. Gratifikasi

Bentuk korupsi berkaitan gratifikasi yaitu Pegawai Negeri atau Penyelenggara Negara yang menerima pemberian hadiah namun tidak dilaporkan kepada KPK dalam jangka waktu 30 hari terhitung sejak diterimanya gratifikasi. Gratifikasi ini dapat berupa uang, barang, diskon, pinjaman tanpa bunga, tiket pesawat, liburan, serta fasilitas-fasilitas lainnya. Diatur dalam Pasal 12 huruf b dan Pasal 12 huruf c UU TPK.

Selain 7 kelompok tersebut, dalam UU TPK juga mengatur adanya tindak pidana lain yang berkaitan dengan tindak pidana korupsi itu yaitu :

- a. Merintang proses pemeriksaan perkara korupsi
- b. Tidak memberi keterangan atau memberi keterangan yang tidak benar
- c. Bank yang tidak memberikan keterangan rekening tersangka
- d. Saksi atau ahli yang tidak memberi keterangan atau memberi keterangan palsu
- e. Orang yang memegang rahasia jabatan tidak memberikan keterangan atau memberikan keterangan palsu
- f. Saksi yang membuka identitas pelapor

2. Unsur Pidana Pada Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU No. 31 jo. No. 20 tahun 2001 Tentang Tindak Pidana Korupsi

Unsur-unsur pidana pada tindak pidana korupsi tidak terlepas dari unsur-unsur yang terdapat pada Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU TPK.

Pasal 2 ayat (1) UU TPK, menyatakan sebagai berikut :

“Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara, dipidana dengan pidana penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (dua puluh tahun) dan denda paling sedikit Rp. 200.000.000,00 (dua ratus juta rupiah) dan paling banyak Rp. 1.000.000.000,00 (satu milyar rupiah).”

Berdasarkan bunyi pasal tersebut, maka unsur-unsur tindak pidana korupsi sebagai berikut:

- a. Setiap orang
- b. Memperkaya diri sendiri, orang lain, atau korporasi
- c. Dengan melawan hukum
- d. Dapat merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara.

Pasal 3 UU TPK, menyatakan sebagai berikut:

“Setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara, dipidana dengan pidana penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 1 (satu) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun atau denda paling sedikit Rp. 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) dan paling banyak Rp. 1.000.000.000,00 (satu milyar rupiah).”

Berdasarkan bunyi pasal tersebut, maka unsur-unsur tindak pidana

korupsi sebagai berikut:

- a. Setiap orang

- b. Dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi
- c. Menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan
- d. Dapat merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara

Sebagaimana diuraikan sebelumnya pada Bab I, bahwa ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU TPK memuat rumusan delik yang bersifat umum yaitu semua perbuatan yang bersifat melawan hukum yang dapat menimbulkan kerugian Negara maka dapat dikategorikan sebagai tindakan korupsi, sedangkan pasal-pasal lain adalah merupakan delik yang bersifat khusus dan merupakan penjabaran dari ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU TPK tersebut, sehingga baik penyidik maupun penuntut umum sering menggunakan ketentuan pasal ini dalam mendakwa pelaku. Penyidik maupun Penuntut Umum menggunakan pasal tersebut dikarenakan rumusannya yang bersifat umum dan mudah digunakan yaitu segala tindakan apapun sepanjang tindakan itu bertujuan memperkaya diri atau orang lain atau suatu korporasi, ataupun tindakan penyalahgunaan kewenangan yang berkaitan dengan jabatannya, dan dilakukan dengan melanggar aturan serta “dapat” merugikan keuangan Negara, maka dapat dikenakan UU TPK. Sebelum adanya putusan MK, Penyidik ataupun penuntut umum tidak wajib membuktikan adanya nilai kerugian yang pasti melainkan cukup dengan perkiraan saja (*potential loss*) karena adanya kata “dapat” dalam rumusan pasal tersebut.

B. Kerugian Negara

1. Pengertian Kerugian Negara

Tindak pidana korupsi secara umum merupakan suatu perbuatan curang yang merugikan keuangan Negara. Kerugian Negara yang timbul akibat tindak pidana korupsi yang dimaksud yaitu adanya kerugian yang ditimbulkan pada keuangan Negara atau perekonomian Negara. Sementara itu, kerugian Negara menurut Pasal 1 angka 15 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (UU BPK), menyatakan:³⁰

“Kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.”

Dari rumusan pasal tersebut dapat diperoleh unsur kerugian Negara yaitu:

- a. Kekurangan: uang, surat berharga, dan barang
- b. Yang nyata dan pasti jumlahnya
- c. Sebagai akibat perbuatan hukum baik sengaja maupun lalai

Pasal 1 ayat (22) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, menyatakan kerugian Negara atau daerah adalah:

“Kekurangan uang, surat berharga dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.”

³⁰ Chandra Ayu Astuti, Anis Chariri, "Penentuan Kerugian Keuangan Negara yang Dilakukan Oleh BPK dalam Tindak Pidana Korupsi Volume 4 Nomor 3", DIPONEGORO JOURNAL OF ACCOUNTING, Universitas Diponegoro, Semarang, 2015, hlm. 6

Berdasarkan pengertian tersebut diatas, maka dapat dikemukakan unsur-unsur dari kerugian Negara, yaitu:

- a. Kerugian Negara merupakan berkurangnya keuangan negara berupa uang berharga, barang milik Negara dari jumlahnya dan/ atau nilai yang seharusnya.
- b. Kekurangan dalam keuangan Negara tersebut harus nyata dan pasti jumlahnya atau dengan kata lain kerugian tersebut benar-benar telah terjadi dengan jumlah kerugian yang secara pasti dapat ditentukan besarnya.
- c. Kerugian tersebut akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai, unsur melawan hukum harus dapat dibuktikan secara cermat dan tepat.³¹

2. Metode Perhitungan Kerugian Negara

Modus operandi dari tindak pidana korupsi yang sangat sulit sehingga pembuktiannya tidak mudah menghasilkan metode perhitungan kerugian keuangan Negara yang sangat beragam. Theodorus M. Tuanakotta, membahas beberapa metode perhitungan kerugian Negara sebagai berikut:³²

- a. Kerugian Total (*Total Loss*)

Metode ini menghitung kerugian keuangan Negara dengan cara seluruh jumlah yang dibayarkan dinyatakan sebagai kerugian keuangan Negara.

³¹ Ray Pratama Siadari, *Kerugian Negara*, <https://raypratama.blogspot.com/2012/02/kerugian-negara.html> , 2012, diakses pada tanggal 8 September 2021 pukul 20.00

³² Theodorus M. Tuanakotta, *Menghitung Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Salemba Empat, Jakarta, 2009, hlm. 144

b. Kerugian Total Dengan Penyesuaian

Metode kerugian total dengan penyesuaian seperti dalam kerugian total, hanya saja dengan penyesuaian ke atas. Penyesuaian ini diperlukan kalau barang yang dibeli harus dimusnahkan dan pemusnahannya memakan biaya.

c. Kerugian Bersih (*Net Loss*)

Pada metode kerugian bersih, merupakan metode yang sama dengan metode kerugian total, hanya saja dengan penyesuaian ke bawah. Artinya, kerugian keuangan negara hanyalah sejumlah kerugian bersih, yaitu kerugian total dikurangi nilai bersih barang rongsokan tersebut. Nilai bersih ini merupakan selisih yang bisa diperoleh dikurangi *salvaging cost*.

d. Harga Wajar

Negara seringkali dirugikan karena transaksi dibuat tidak dengan wajar, baik dalam transaksi pembelian (pengadaan barang) maupun transaksi pelepasan dan pemanfaatan barang. Dalam metode ini kuncinya adalah penentuan harga wajar. Harga wajar menjadi pembanding untuk “harga realisasi”. Kerugian keuangan negara di mana transaksi tidak wajar berupa selisih antara harga wajar dengan harga realisasi. Hal itu dapat dijelaskan sebagai berikut:³³

- 1) Dalam pengadaan barang, kerugian ini merupakan selisih antara harga yang dibayarkan dengan harga yang wajar.

³³ Pusdiklatwas BPKP, *Metode Penghitungan Kerugian Negara Dalam Audit Investigatif*, <https://pusdiklatwas.bpkp.go.id/konten/show/1000>, 2013, diakses pada tanggal 8 September 2021 pada pukul 20.25

- 2) Dalam pelepasan aset berupa penjualan tunai, kerugian ini merupakan selisih antara harga wajar dengan harga yang diterima.
 - 3) Dalam pelepasan aset berupa tukar guling (*ruilslag*), kerugian ini merupakan selisih antara harga wajar dengan harga pertukaran (*exchange value*). Metode ini juga digunakan untuk semua harga pertukaran barang dengan barang lain atau pertukaran barang dengan jasa
- e. Harga Pokok

Selain harga pembanding dengan menggunakan *apples-to-apples comparison*, perhitungan kerugian Negara dapat menggunakan pembanding harga pokok atau harga perkiraan sendiri, akan tetapi cara pembandingan ini dinilai tidak *fair*, karena harga pokok bukanlah harga jual, masih harus ditambah taksiran presentase keuntungan yang diharapkan. Sementara keuntungan yang diharapkan akan sangat berbeda antara barang satu dengan barang yang lain antara pengusaha satu dengan pengusaha lain dan sangat dipengaruhi juga oleh kondisi pasar.

f. Biaya Kesempatan (*Opportunity Cost*)

Dalam metode biaya kesempatan, apabila ada kesempatan atau peluang untuk memperoleh yang terbaik, akan tetapi justru peluang ini yang dikorbankan, maka pengorbanan ini merupakan kerugian, dalam arti *opportunity cost*.

g. Bunga

Bunga merupakan unsur kerugian keuangan Negara yang penting, terutama pada transaksi-transaksi keuangan seperti dalam penempatan aset. Bunga perlu dimasukkan dalam penghitungan

kerugian keuangan Negara. dalam sengketa perdata, kerugian bunga dihitung berdasarkan jangka waktu dan tingkat bunga yang berlaku.

C. Lembaga Yang Berwenang Untuk Menghitung Kerugian Keuangan Negara

1. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dibentuk pada tanggal 1 januari 1947. Pembentukan BPK berdasarkan amanat UUD 1945, di mana UUD merupakan hierarki tertinggi dalam susunan peraturan perundang-undangan. Namun ide pembentukan BPK ini berasal dari *Raad van Rekenkamer* pada zaman Hindia Belanda atau bisa dikatakan bahwa kelahiran BPK itu merupakan semacam proses transformasi dari *Raad van Rekenmaker*.

Pembentukan BPK dimaksudkan sebagai salah satu cara untuk meningkatkan efektivitas, efisiensi, dan akuntabilitas Pemerintah dalam pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara untuk mewujudkan tujuan bernegara.³⁴ I Komang Susanta berpendapat bahwa BPK merupakan instansi yang menjadi pilar utama di dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara yang menjadi harapan dari UUD 1945 juga dalam rangka penegakan *good governance* yang menjadi pondasi utama bagi terciptanya demokrasi politik dan ekonomi yang sesungguhnya.³⁵

³⁴ Ikhwan Fahrojih, *Pengawasan Keuangan Negara: Pemeriksaan keuangan Negara Melalui Auditor Internal & Eksternal Serta DPR*, Intrans Publishing, Malang, 2016, hlm. 52

³⁵ O.C. Kaligis, *Kerugian Negara Dalam Kasus Korupsi*, Yarsif Watampone, Jakarta, 2012, hlm. 19

Pasal 6 ayat (1) UU No. 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan mengatakan, bahwa BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan Negara.³⁶ Fungsi dari BPK pada pokoknya tetap terdiri atas tiga bidang, yaitu :³⁷

- a. Fungsi operatif, yaitu berupa pemeriksaan, pengawasan, dan penyelidikan atas penguasaan, pengurusan dan pengelolaan kekayaan atas Negara.
- b. Fungsi yudikatif, yaitu berupa kewenangan menuntut perbendaharaan dan tuntutan ganti rugi terhadap perbendaharawan dan pegawai negeri bukan bendahara yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang menimbulkan kerugian keuangan dan kekayaan Negara.
- c. Fungsi *advisory*, yaitu memberikan pertimbangan kepada pemerintah mengenai pengurusan dan pengelolaan keuangan Negara.

BPK memiliki peran dalam usaha pemberantasan tindak pidana korupsi. Peran yang pertama adalah untuk meningkatkan kualitas pemeriksaannya. Pemeriksaan BPK terdiri dari dua kelompok besar. Kelompok pertama, adalah berupa pemeriksaan secara umum (keuangan, kinerja, pemeriksaan lainnya). Kelompok kedua, adalah pemeriksaan khusus yang ditujukan untuk mendeteksi terjadinya tindak pidana korupsi melalui pemeriksaan investigasi dan pemeriksaan khusus (*investigative and fraud audit*). BPK melaporkan secara khusus hal-hal yang diduga mengandung aspek kriminal kepada penegak hukum, yaitu pada Kepolisian, Kejaksaan

³⁶ Alfin Sulaiman, *Keuangan Negara Pada Badan Usaha Milik Negara Dalam Perspektif Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung, 2011, hlm. 75

³⁷ Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi, Jakarta, 2006, hlm. 168

Agung, Maupun KPK. Peran kedua yang dilakukan BPK adalah untuk ikut mencegah terjadinya tindak pidana korupsi. Peran ini dilakukan BPK melalui partisipasi aktif dalam perombakan sistem administrasi keuangan Negara yang sangat tidak transparansi dan tidak akuntabel selama masa orde baru. Anggaran Negara dalam masa orde baru dibagi menjadi dua, yakni anggaran rutin yang dikontrol oleh Ditjen Anggaran dan Anggaran Pembangunan yang dikendalikan oleh Bappenas.³⁸

2. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) lahir berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 yang pada sebelumnya dikenal sebagai Direktorat Jendral Pengawasan Keuangan Negara (DJPKN). Salah satu pertimbangan dikeluarkannya Keppres Nomor 31 Tahun 1983 tentang BPKP adalah diperlukannya badan atau lembaga pengawasan yang dapat melaksanakan fungsinya secara leluasa tanpa mengalami kemungkinan hambatan dari unit organisasi pemerintah yang menjadi obyek pemeriksaannya.³⁹

Situs resmi BPKP mengatakan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) merupakan lembaga non departemen (LPND) yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada presiden. BPKP melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan yang berupa audit, konsultasi, evaluasi, pemberantasan KKN

³⁸ *Ibid*, hlm. 42

³⁹ *Ibid*, hlm. 10

serta pendidikan dan pelatihan pengawasan sesuai dengan peraturan yang berlaku.⁴⁰

Keppres Nomor 31 Tahun 1983 tentang BPKP telah mengalami perubahan dan terakhir adalah Peraturan Presiden RI Nomor 192 tahun 2014 Tentang BPKP dimana salah satu tugas BPKP adalah melakukan pengawasan terhadap akuntabilitas keuangan Negara atau daerah serta mengawasi pelaksanaan pembangunan. Selain itu BPKP berdasarkan Keppres tersebut melakukan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya terhadap pelaksanaan pembangunan yang dibiayai oleh anggaran Negara atau daerah. Selain itu BPKP berfungsi untuk melakukan audit investigatif terhadap kasus-kasus penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan Negara/daerah, audit perhitungan kerugian keuangan Negara/daerah, pemberian keterangan ahli, dan upaya pencegahan korupsi. Untuk melaksanakan fungsinya tersebut BPKP berwenang untuk memasuki semua tempat meneliti semua data-data tertulis dan meminta keterangan kepada para pihak.

3. Lembaga Auditor APIP Selain BPKP

Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) merupakan lembaga pemerintah yang dibentuk untuk melaksanakan pengawasan intern (*audit intern*) di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. APIP ini terdiri atas :

⁴⁰ Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *BPKP*, <http://www.bpkp.go.id/konten/11/Kegiatan.bpkp>, diakses pada tanggal 9 September 2021 pada pukul 08.35

- a. Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang bertanggung jawab kepada Presiden;
- b. Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern;
- c. Inspektorat Provinsi;
- d. Inspektorat Kabupaten/Kota.⁴¹

Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada Pasal 47 dan 48 menyatakan bahwa untuk memperkuat dan menunjang efektivitas sistem pengendalian intern dilakukan pengawasan intern oleh APIP. Pengawasan intern didefinisikan sebagai seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik.

D. Jenis-Jenis Audit BPKP

1. Audit Investigatif

Audit yang digunakan dalam kasus tindak pidana korupsi berbeda dengan audit yang biasa digunakan para auditor keuangan biasa. Audit tersebut merupakan audit yang bersifat investigatif. Hal ini karena audit

⁴¹ Faiz Zamzami, Mukhlis, Anissa Eka Pramesti, *Audit Keuangan Sektor Publik Untuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*, Gajah Mada University Press, Yogyakarta, 2014, hlm. 13

tersebut menggunakan ilmu audit yang terdapat dalam ilmu ekonomi dan peraturan perundang-undangan, sehingga dapat bertahan selama proses pengadilan atau peninjauan yudisial maupun administratif. Pusdiklatwas BPKP mengemukakan definisi dari audit investigatif sebagai berikut:

“Audit investigatif merupakan sebuah kegiatan sistematis dan terukur untuk mengungkap kecurangan sejak diketahui atau diindikasinya sebuah peristiwa/ kejadian/ transaksi yang dapat digunakan sebagai bukti yang memenuhi pemastian suatu kebenaran dalam menjelaskan kejadian yang telah diasumsikan sebelumnya dalam rangka mencapai keadilan (*search of the truth*).⁴²

Menurut Fitrawansyah audit investigatif merupakan “Bagian dari *management control* yang dilaksanakan dalam kegiatan internal audit disamping audit lainnya seperti audit keuangan dan audit kepatuhan atau *compliance audit*.”⁴³ Adapun Tuanakotta mendefinisikan bahwa, investigasi secara sederhana dapat didefinisikan sebagai upaya pembuktian. Umumnya pembuktian ini berakhir di pengadilan dan ketentuan hukum (acara) yang berlaku, diambil dari hukum pembuktian berdasarkan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP).⁴⁴

Audit investigatif terbagi menjadi 2 macam menurut Fitrawansyah, diantaranya yaitu:⁴⁵

a. Audit Investigatif Proaktif

Audit yang dilakukan pada entitas yang mempunyai risiko-risiko penyimpangan, tetapi entitas tersebut dalam proses awal auditnya belum tidak didahului oleh informasi tentang adanya indikasi

⁴² Pusdiklatwas BPKP, *Fraud Auditing*, Pusdiklatwas BPKP, Bogor, 2008, hlm. 76

⁴³ Fitrawansyah, *Fraud Auditing*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2014, hlm. 21

⁴⁴ Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik Dan Audit Investigasi*, Salemba Empat, Jakarta, 2012, hlm. 322

⁴⁵ Fitrawansyah, Op,Cit., hlm. 22

penyimpangan yang dapat berpotensi menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan Negara dan/atau perekonomian Negara.

b. Audit Investigatif Reaktif

Audit investigatif reaktif mengandung langkah-langkah pencarian dan pengumpulan bukti-bukti yang diperlukan untuk mendukung dugaan/sangkaan awal tentang indikasi adanya penyimpangan yang dapat/berpotensi menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan Negara dan/atau perekonomian Negara. isilah reaktif itu sendiri didasarkan pada fakta bahwa auditor melakukan reaksi untuk memvalidasi bukti-bukti indikasi penyimpangan tersebut.

Audit investigatif merupakan proses mencari, menemukan, mengumpulkan dan menganalisis serta mengevaluasi bukti-bukti secara sistematis oleh pihak yang berkompeten, berdasarkan permintaan penyidik yaitu membantu penyidik untuk membuat terang perkara pidana yang sedang dihadapi penyidik. Auditor bertugas menumpulkan bukti-bukti surat yang mendukung dakwaan jaksa. Tujuan audit investigatif berdasarkan pengaduan masyarakat adalah untuk melakukan audit lebih lanjut untuk mencari kebenaran dari pengaduan tersebut. Tujuan audit berdasarkan hasil temuan sebelumnya adalah untuk mengadakan audit lebih lanjut untuk membuktikan apakah kecurigaan kecurangan tersebut terbukti atau tidak.⁴⁶

⁴⁶ Soejono Karni, *Auditing (Audit Khusus dan Audit Dalam Praktik)*, FEUI, Jakarta, 2000, hlm. 4

Karyono mengemukakan bahwa prinsip-prinsip audit investigatif yaitu sebagai berikut :⁴⁷

- a. Mencari kebenaran berdasarkan peraturan perundang-undangan.
- b. Pemanfaatan sumber bukti pendukung fakta yang dipermasalahkan.
- c. Selang waktu kejadian dengan respons; semakin cepat merespons, semakin besar kemungkinan untuk dapat mengungkap tindak *fraud* besar.
- d. Dikumpulkan fakta terjadinya sedemikian rupa sehingga bukti-bukti yang diperoleh dapat mengungkapkan terjadinya *fraud* dan menunjukkan pelakunya.
- e. Tenaga ahli hanya sebagai bantuan bagi pelaksanaan audit investigatif, bukan merupakan pengganti audit investigatif.
- f. Bukti fisik merupakan bukti nyata dan akan selalu mengungkap hal yang sama.
- g. Keterangan saksi perlu dikonfirmasi karena hasil wawancara dengan saksi dipengaruhi oleh faktor kelemahan manusia.
- h. Pengamatan, informasi dan wawancara merupakan bagian penting dari audit investigatif.
- i. Pelaku penyimpangan adalah manusia, jika diperlukan dengan bijak sebagaimana layaknya ia akan merespons sebagaimana manusia.

⁴⁷ Karyono, *Forensik Fraud*, C.V Andi Offset, Yogyakarta, 2013, hlm. 134

2. Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara

Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) merupakan audit dengan tujuan untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara yang diakibatkan oleh penyimpangan dari hasil penyidikan dan digunakan untuk mendukung penyelesaian suatu sengketa yang dihadapi melalui jalur pengadilan (litigasi).

Audit perhitungan kerugian keuangan Negara dilakukan untuk memenuhi permintaan penyidik/aparat penegak hukum. Audit PKKN dilakukan dengan pendekatan investigatif dengan menerapkan konsep dan prinsip-prinsip audit investigatif. Hal yang membedakan dengan audit investigatif dalam audit PKKN, auditor tidak perlu lagi menetapkan hipotesis penyimpangannya, karena penyimpangan telah dirumuskan oleh penyidik dan bukti yang harus diperoleh melalui penyidik (*pro justitia*). Sasaran audit PKKN adalah perhitungan nilai kerugian keuangan negara dengan menggunakan metode yang dapat dipertanggungjawabkan secara keahlian.⁴⁸

⁴⁸ BPKP, *Investigasi*, <http://www.bpkp.go.id/gorontalo/konten/1789/investigasi.bpkp>, 2021, diakses pada tanggal 13 september 2021 pada pukul 21.20