

KARYA TULIS ILMIAH

**AUDIT PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA
(STUDI KASUS KEGIATAN PEMBANGUNAN SARANA DAN
PRASARANA GEDUNG OLAH RAGA PADA DINAS
KIMPRASWIL DAN DINAS PU KOTA SETIA MEKAR TA
2012,2013 dan 2014)**



**Disusun untuk memenuhi Penilaian Angka Kredit
Pengembangan Profesi Jabatan Fungsional Auditor**

Oleh :

Tiarma Rosa Sinaga

NIP. 19700521 200501 2 001

**Inspektorat Jenderal Kementerian Hukum dan HAM
Tahun 2022**

**AUDIT PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA
(STUDI KASUS KEGIATAN PEMBANGUNAN SARANA DAN
PRASARANA GEDUNG OLAH RAGA PADA DINAS
KIMPRASWIL DAN DINAS PU KOTA SETIA MEKAR TA
2012,2013 dan 2014)**

Oleh Tiarma Rosa Sinaga
Auditor Ahli Madya Pada Inspektorat Wilayah I Inspektorat Jenderal
Kementerian Hukum dan HAM RI.
Ocac70@yahoo.com

Abstrak

Pemilihan Umum (Pemilu) adalah suatu proses dimana para pemilih memilih orang-orang untuk mengisi jabatan-jabatan politik tertentu. Jabatan-jabatan politik beraneka ragam mulai dari Presiden, Wakil Presiden dan Wakil Rakyat. Menjelang pelaksanaan Pemilihan Presiden dan Wakil Presiden serta pemilihan legislatif terjadi kenaikan suhu politik. Bagi para Pegawai Aparatur Sipil Negara preferensi terhadap para Capres dan Cawapres maupun Caleg sangat dibatasi, tidak dapat mengekspresikan keberpihakan kepada para calon secara bebas karena dikuatirkan dapat menghalangi independensi pegawai Aparatur Sipil Negara dalam melaksanakan tugas pemerintahan. Pegawai Aparatur Sipil Negara dalam menjalankan profesinya harus berlandaskan pada asas dan prinsip yang diantaranya adalah asas netralitas dan prinsip kode etik dan kode perilaku, sehingga tercipta tata pemerintahan yang baik serta birokrasi yang berorientasi pada pelayanan publik. Menurut Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara, Asas netralitas adalah bahwa setiap pegawai ASN tidak berpihak dari segala bentuk pengaruh manapun dan tidak memihak kepada kepentingan siapa pun. Jika dalam melaksanakan tugasnya pegawai ASN Kementerian Hukum dan HAM, bersikap tidak netral maka sesuai profesinya sebagai Aparatur Sipil Negara dianggap melanggar Kode Etik dan Kode Perilaku dan dikenakan sanksi moral dan/atau tindakan

administratif. Dalam hal penerapan sanksi moral terhadap Pegawai yang telah melanggar Kode Etik dan Kode Perilaku dianggap tidak cukup, Pegawai dapat dikenakan tindakan administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Tindakan administratif dikenakan berdasarkan rekomendasi Majelis Kode Etik dan Kode Perilaku dan ditetapkan oleh Pejabat yang Berwenang.

Kata kunci : Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara ,

KATA PENGANTAR

Puji Syukur ke Hadirat Tuhan Yang Maha Kuasa, karena atas KasihNya, karya tulis dengan judul **“AUDIT PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA (STUDI KASUS KEGIATAN PEMBANGUNAN SARANA DAN PRASARANA GEDUNG OLAH RAGA PADA DINAS KIMPRASWIL DAN DINAS PU KOTA SETIA MEKAR TA 2012,2013 dan 2014)”** dapat diselesaikan. Karya tulis ini bertujuan untuk memberikan pemahaman bagi para pembaca untuk dapat memahami Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara dan sekaligus menambah angka kredit pengembangan profesi penulis.

Penulis menyadari bahwa masih banyak kekurangan pada karya tulis ini, oleh karena itu, Penulis mengharapkan kritik dan saran yang membangun untuk perbaikan karya tulis selanjutnya.

Akhir kata, kiranya karya tulis ini dapat memberikan manfaat bagi kita sekalian. Terima kasih Penulis sampaikan kepada Bapak dan Ibu penguji serta rekan rekan di bagian Kepegawaian yang telah memberikan masukan dan saran demi perbaikan penulisan karya tulis ini,

Hormat saya,

Penulis

Tiarma Rosa Sinaga

NIP. 19700521 200501 2 001

PERNYATAAN KEASLIAN KARYA TULIS

Saya yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : Tiarma Rosa Sinaga

NIP : 19700521 200501 2 001

Jabatan : Auditor Madya Inspektorat Wilayah I

Dengan ini menyatakan bahwa isi karya tulis dengan judul

“AUDIT PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA (STUDI KASUS KEGIATAN PEMBANGUNAN SARANA DAN PRASARANA GEDUNG OLAH RAGA PADA DINAS KIMPRASWIL DAN DINAS PU KOTA SETIA MEKAR TA 2012,2013 dan 2014)” Ini adalah benar-benar

karya saya sendiri, dan tidak melakukan plagiatisme atau pengutipan dengan cara cara yang tidak sesuai dengan etika yang berlaku dalam tradisi keilmuan. Atas pernyataan ini saya siap menerima tindakan/sanksi yang dijatuhkan kepada saya apabila dikemudian hari ditemukan pelanggaran atas etika akademik dalam karya saya ini, atau ada klaim terhadap keaslian karya saya ini.

Yang membuat pernyataan

Tiarma Rosa Sinaga

DAFTAR ISI

Abstraksi	i
Kata Pengantar	ii
Pernyataan Keaslian Karya Tulis	iii
Daftar Isi	iv
I PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Permasalahan	5
1.3 Tujuan Penulisan Makalah	6
1.4 Ruang Lingkup Pembahasan	6
1.5 Sistematika Penulisan	6
II RUJUKAN TEORI	
2.1 Pengertian Audit	8
2.1.1. Jenis Audit	8
2.1.2. Tujuan Audit	10
2.2 Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara	11
2.2.1. Pengertian Kerugian Keuangan Negara	11
2.2.2. Unsur Pidana Korupsi Pada Temuan Kerugian Keuangan Negara	35
III “AUDIT PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA (STUDI KASUS KEGIATAN PEMBANGUNAN SARANA DAN PRASARANA GEDUNG OLAH RAGA PADA DINAS KIMPRASWIL DAN DINAS PU KOTA SETIA MEKAR TA 2012,2013 dan 2014)”	
3.1 Metode Penghitungan Kerugian Keuangan Negara	34
3.2 Kendala kendala dalam Menetapkan Metode Penghitungan Kerugian Keuangan Negara	42
3.3 Besar Kerugian Negara atas Kasus Kegiatan Pembangunan Sarana dan Prasarana Gedung Olah Raga pada Dinas Kimpraswil dan Dinas PU Kota Setia Mekar TA 2012,2013 dan 2014	43
IV SIMPULAN DAN SARAN	
4.1 Simpulan	46
4.2 Saran	47
Daftar Pustaka	
Biodata	

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Seiring perkembangan dunia usaha yang semakin kompleks, berkembang pula praktek kejahatan dalam bentuk kecurangan (fraud). Kegiatan pengadaan barang/jasa (*procurement*) merupakan salah satu aktivitas dari perkembangan dunia usaha. Kegiatan ini melibatkan jumlah uang yang relatif besar sehingga peluang untuk melakukan fraud menjadi terbuka sangat lebar.

Kompleksitas permasalahan fraud dalam pengadaan barang dan jasa, timbul sebagai berikut:

- Para penawar terdiri dari sejumlah besar perusahaan dari satu kelompok kepemilikan tunggal, yang tampaknya konsisten dengan penciptaan perusahaan
- Perusahaan yang mengangkat direksi nominal tanpa kuasa atau fungsi organisasi sebenarnya dan hanya menandatangani dokumen atas nama perusahaan. Ada kesamaan antara usulan penawaran para penawar yang menang maupun yang kalah, konsisten dengan kemungkinan bahwa para pemenang kontrak pemerintah telah diatur terlebih dahulu.
- Semua penawar adalah anggota dari asosiasi perubahan nasional Gapensi, dan sertifikat dari Gapensi

merupakan syarat untuk ikut berpartisipasi dalam penawaran untuk kontrak pemerintah. Lagi pula kesamaan antara harga penawaran mungkin sekali mengindikasikan bahwa para penawar mempunyai akses terhadap rincian harga satuan dari perkiraan pemilik sebelum menyusun penawaran mereka. Kesamaan-kesamaan yang dicatat dalam dokumen-dokumen penawaran mengesankan bahwa tidak semua penawar diwakili secara perorangan pada rapat pra-kualifikasi atau seleksi penawaran. Satu wakil tunggal mungkin bertindak untuk sejumlah perusahaan, konsisten dengan temuan bahwa perusahaan-perusahaan dari kelompok kepemilikan yang sama menyampaikan penawaran yang menang maupun penawaran yang kalah untuk kontrak yang sama.

- Pada beberapa kejadian, penawar paling kompetitif dikeluarkan dari penilaian lebih lanjut, konsisten dengan kemungkinan bahwa alasan kelemahan administratif atau teknis digunakan untuk mengeluarkan para penawar bersaing dari proses seleksi.
- Berbagai penyimpangan lain yang mungkin terjadi dalam pengadaan dapat berupa :
 1. Pengadaan barang fiktif
 2. Harga pengadaan barang di-*mark up*
 3. Pajak/PNBP sehubungan dengan pengadaan barang tidak dipungut dan/atau tidak disetorkan
 4. Kuantitas/ volume hasil pengadaan barang dikurangi

5. Kualitas hasil pengadaan barang direndahkan
6. Keterlambatan penyelesaian pekerjaan pengadaan barang
7. Hasil pengadaan barang tidak bermanfaat /tidak dimanfaatkan (misalnya berlebihan, tidak sesuai kebutuhan, kualitas rendah, rusak);
8. Pelanggaran ketentuan/ peraturan pengadaan barang yang berindikasi praktik KKN.

Pasal 2 dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999, Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, suatu tindak pidana dikatakan sebagai tindak pidana korupsi apabila memenuhi tiga unsur, yaitu :

1. perbuatan melawan hukum,
2. memperkaya diri sendiri, orang lain, atau korporasi, dan
3. merugikan keuangan negara.

Unsur ketiga berupa merugikan keuangan negara untuk Besaran kerugian keuangan negara menunjukkan suatu tindak pidana sebagai tindak pidana korupsi. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 31/PUU-X/2012, besaran kerugian menunjukkan kebenaran materiil yang diperoleh melalui penghitungan kerugian keuangan negara. Menurut Soepardi ,besaran kerugian digunakan untuk menentukan jumlah uang pengganti, tuntutan hukum, dan bahan penuntutan. Penghitungan besaran kerugian

dilakukan dengan audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN).

Penentuan besaran kerugian keuangan negara selalu menjadi perdebatan antara terdakwa/penasihat hukum dan jaksa penuntut umum. Selain itu dalam praktik sering terjadi perbedaan mengenai besaran kerugian keuangan negara. Menurut Astuti dan Chariri serta Manafe bahwa perbedaan tersebut dikarenakan perbedaan dalam metode penghitungan kerugian keuangan negara. Menurut Yunto dkk, metode penghitungan bervariasi disebabkan belum terdapatnya pembakuan atau rumusan yang tepat berkaitan dengan metode penghitungan. Kesenjangan pendapat terjadi ketika Soeharto dalam Yunto dkk. menyatakan metode penghitungan tidak dapat dibakukan karena dapat membatasi pemikiran kreatif auditor sedangkan menurut Tuanakotta metode penghitungan sebaiknya dibakukan sehingga terdapat kepastian pola penghitungannya dan menghasilkan metode penghitungan yang andal, bermutu, dan dapat diterima di dalam persidangan. Penetapan metode penghitungan akan memengaruhi besaran kerugian keuangan negara sehingga tantangan auditor adalah menetapkan metode yang dapat diterima secara hukum dan dapat dijelaskan rasionalisasinya.

Pada tahun 2012, 2013 dan 2014, Pemkot Setiamekar, Provinsi Setianegara melakukan kegiatan Pembangunan Sapras berupa Lapangan Sepak Bola yang dilengkapi dengan Tribun, lahan parkir kendaraan

bermotor, jalan aspal dan taman rekreasi di Pemkot Setiamekar, Provinsi Setianegara, dan dari kegiatan tersebut berdasarkan risalah hasil ekspose/gelar kasus Kejaksaan Negeri kota Setiamekar Nomor R/21 tanggal 31 Maret 2015, terdapat penyimpangan yang merugikan keuangan negara. Untuk itu Kepala Kejaksaan Negeri Kota Setiamekar mengajukan permintaan bantuan ahli untuk perhitungan kerugian keuangan negara, melalui surat Kepala Kejaksaan Negeri Kota Setiamekar Nomor B-155/F.2/Fd.1/V/2015 tanggal 24 Maret 2015 perihal Permintaan Bantuan Ahli untuk Perhitungan Kerugian Keuangan Negara. Penelitian ini akan menganalisis penghitungan kerugian keuangan negara atas kasus kegiatan pembangunan sarana dan prasarana gedung olah raga Dinas Kimpraswil dan Dinas PU Kota Setia Mekar TA 2012, 2013 dan 2014.

1.2. Rumusan Masalah Penelitian

Berdasarkan latar belakang yang telah dikemukakan diatas, maka secara khusus penelitian ini ingin menjawab permasalahan:

1. bagaimana penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara?
2. apa yang menjadi kendala dalam menetapkan metode penghitungan kerugian negara ?

3. berapa kerugian negara atas kasus kegiatan pembangunan sarana dan prasarana gedung olah raga Dinas Kimpraswil dan Dinas PU Kota Setia Mekar TA 2012, 2013 dan 2014?

1.3. Tujuan Penulisan Makalah

Adapun yang menjadi tujuan dalam penulisan makalah ini yaitu :

1. penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara
2. agar dapat mengetahui kendala yang terjadi dalam menetapkan metode penghitungan kerugian negara
3. agar dapat mengetahui jumlah kerugian negara atas kasus kegiatan pembangunan sarana dan prasarana gedung olah raga Dinas Kimpraswil dan Dinas PU Kota Setia Mekar TA 2012, 2013 dan 2014

1.4. Ruang Lingkup Pembahasan

Kegiatan pembangunan sarana dan prasarana gedung olah raga Dinas Kimpraswil dan Dinas PU Kota Setia Mekar Tahun 2012,2013 dan 2014.

1.5. Sistematika Penulisan

Guna memperoleh gambaran yang jelas mengenai arah penulisan maka sistematika penulisan makalah ini adalah sebagai berikut :

- Bab I Pendahuluan yang menyajikan latar belakang, rumusan masalah, tujuan penulisan masalah, ruang lingkup pembahasan dan sistematika penulisan
- Bab II Rujukan Teori
- Bab III Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara atas kasus kegiatan pembangunan sarana dan prasarana gedung olah raga pada Dinas Kimpraswil dan Dinas PU Kota Setia Mekar Tahun 2012,2013 dan 2014
- Bab IV Menyajikan Kesimpulan dan saran atas permasalahan yang terjadi

BAB II

RUJUKAN TEORI

2.1 Pengertian Audit

Audit merupakan kegiatan pengumpulan dan evaluasi bukti tentang suatu peristiwa dengan (menggunakan) kriteria yang telah ditetapkan yang dilakukan oleh orang kompeten dan independen. Menurut Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor Per/05/M.PAN/03/2008, audit adalah: "Proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Menurut KPK, audit adalah Proses menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti yang dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen tentang informasi yang terukur dari suatu kesatuan ekonomi dengan tujuan untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari informasi dimaksud dengan kriteria yang telah ditetapkan.

2.1.1. Jenis Audit Menurut Tujuan Pelaksanaan Audit

- Audit Keuangan

Bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak yang berkepentingan tentang kesesuaian antara laporan keuangan

yang disajikan oleh manajemen (dalam hal ini Pemerintah) dengan Standar Akuntansi yang berlaku (dalam hal ini Standar Akuntansi Pemerintah). Hasil dari audit keuangan adalah opini (pendapat) audit mengenai kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintah

- Audit Kinerja atau Audit Operasional

Adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi, efisiensi dan efektifitas. Audit Kinerja menghasilkan temuan, simpulan dan rekomendasi.

- Audit dengan Tujuan Tertentu

Adalah pemeriksaan yang tidak termasuk dalam audit keuangan dan audit operasional. Dengan demikian dalam jenis audit tersebut diantaranya audit ketaatan dan audit investigasi.

a) Audit Ketaatan

adalah audit yang dilakukan untuk menilai kesesuaian antara kondisi/pelaksanaan kegiatan dengan peraturan perundang undangan yang berlaku bagi auditi

b) Audit Investigasi

Audit investigasi merupakan audit gabungan keahlian yang mencakup keahlian akuntansi, auditing maupun bidang hukum/perundangan dengan harapan bahwa hasil audit tersebut akan dapat digunakan untuk mendukung proses hukum di pengadilan maupun kebutuhan hukum lainnya.

Dilakukan dalam rangka untuk memberikan dukungan keahlian dalam proses legal pemberian keterangan ahli dalam proses litigasi/litigation.

c) **Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara**

Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara merupakan audit dengan tujuan untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara yang diakibatkan oleh penyimpangan dari hasil penyidikan dan digunakan untuk mendukung tindakan litigasi.

2.1.2. Tujuan Audit

Tujuan audit adalah hasil yang hendak dicapai dari suatu audit. Tujuan audit mempengaruhi jenis audit yang dilakukan. Secara umum audit dilakukan untuk menentukan apakah :

- Informasi keuangan dan operasi telah akurat dapat diandalkan serta telah disusun sesuai dengan standar yang mengaturnya
- Risiko yang dihadapi organisasi telah diidentifikasi dan diminimalisasi
- Peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern telah dipenuhi
- Kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi
- Sumber daya telah digunakan secara efisien dan diperoleh secara ekonomis
- Tujuan organisasi telah dicapai secara efektif

- untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara

2.2. Pengertian Kerugian Keuangan Negara

Berbagai praktik kejahatan yang terjadi di masyarakat secara umum salah satunya

adalah merugikan keuangan Negara, dilakukan oleh pejabat Negara baik yang dilakukan atas jabatan yang melekat pada dirinya maupun pada stratifikasi pengelolaan keuangan dengan niat memperkaya diri sendiri, orang lain ataupun suatu korporasi.

Keuangan Negara sendiri merupakan semua hak dan kewajiban Negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik Negara.¹

Suhartini mengemukakan unsur-unsur dari kerugian Negara yakni:²

1. Kerugian Negara yang merupakan kejadian berkurangnya keuangan Negara berupa uang berharga, barang milik Negara dari jumlah dan/atau nilai berdasarkan taksasi yang seharusnya;
2. Kekurangan dalam keuangan Negara tersebut harus nyata dan pasti pada jumlahnya atau dengan pernyataan lain kerugian tersebut benarbenar telah terjadi dengan jumlah kerugian yang secara pasti dapat ditentukan besarnya, dengan ditentukannya besaran tersebut

¹ Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

² Suhartini, Mekanisme Pertanggungjawaban Pengelolaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Dalam Perspektif Hukum Keuangan Negara, Jurnal De Jure Vol. 11 No. 2, Jakarta, 2019, hal. 8.

maka kerugian Negara tersebut kemudian merupakan indikasi atau berupa potensi terjadinya kerugian; dan

3. Kerugian yang timbul akibat dari perbuatan melawan hukum, baik kesengajaan maupun kelalaian, unsur melawan hukum yang harus dapat dibuktikan secara cermat dan tepat.

Kerugian keuangan negara juga berarti menanggung atau menderita rugi, seperti sesuatu yang dianggap mendatangkan rugi seperti kerusakan. Kemudian salah satu Yurisprudensi pada Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor: 51/Pid.Sus/TPK/2013/PN.Jkt.Pst. memberikan definisi pada frasa 'merugikan' memiliki kesamaan arti dengan menjadi rugi atau menjadi berkurang, yang dimaksud dengan unsur merugikan keuangan Negara adalah sama artinya dengan menjadi ruginya keuangan Negara atau berkurangnya keuangan Negara.³

Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Pasal 1 angka 15 Undang-Undang Republik Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan memiliki definisi yang sama tentang unsur kerugian keuangan negara yaitu: "Kerugian keuangan Negara/daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai." Sehubungan dengan hal tersebut sebagaimana yang diatur pula dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2004

³ Suhendar, Konsep Kerugian Keuangan Negara: Pendekatan Hukum Pidana, Hukum Administrasi Negara dan Pidana Khusus Korupsi, Setara Pers, Malang, 2015, hal. 142.

tentang Keuangan Negara berdasarkan ruang lingkup luasnya keuangan Negara yang mengerucutkan definisi kerugian keuangan Negara secara normatif pada unsur kekurangan harta benda kekayaan Negara sebagai akibat dari perbuatan melawan hukum secara sengaja maupun akibat kelalaian pejabat negara.

Kerangka normatif dalam pengelolaan keuangan Negara yang berimplikasi pada kerugian keuangan negara yang salah satunya dapat dilihat pada Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dapat dilihat bahwa bentuk kerugian keuangan negara yaitu:

1. Pengeluaran yang bersumber dari kekayaan negara/daerah yang berupa uang, barang) yang seharusnya tidak dikeluarkan;
2. Pengeluaran suatu sumber/kekayaan Negara/daerah yang lebih besar dari yang seharusnya menurut kriteria yang berlaku;
3. Hilangnya sumber/kekayaan negara/daerah yang seharusnya diterima (termasuk diantaranya penerimaan dengan penggunaan uang palsu dan/atau barang fiktif);
4. Penerimaan sumber/kekayaan Negara/daerah lebih kecil atau rendah dari perhitungan pemasukan seharusnya yang diterima (termasuk penerimaan barang rusak dan/atau kualitas yang tidak sesuai);
5. Timbulnya suatu kewajiban Negara/daerah yang seharusnya tidak ada atau fiktif;

6. Timbulnya suatu kewajiban Negara/daerah yang lebih besar dari yang seharusnya atau melampaui standar kepatutan;
7. Hilangnya suatu hak Negara/daerah yang seharusnya dimiliki/diterima menurut ketentuan peraturan yang berlaku; dan
8. Hak negara/daerah yang diterima lebih kecil dari yang seharusnya menjadi pemasukan penerimaan.

Penguatan kelembagaan BPK dalam menjalankan tugas pokok dan fungsi menetapkan kerugian keuangan Negara dengan mekanisme internal yang berlaku serta berdasarkan kompetensi pemeriksa sebagaimana dalam Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 pada poin 6 yang menyatakan bahwa:⁴ “Instansi yang berwenang menyatakan ada tidaknya kerugian keuangan Negara adalah Badan Keuangan yang memiliki kewenangan konstitusional sedangkan instansi lainnya seperti Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan atau Inspektorat atau Satuan Kerja Perangkat Daerah tetap 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.” Merujuk pada Surat Edaran tersebut yang dimaksudkan untuk menentukan keseragaman pemahaman dan mencegah terjadinya multitafsir bagi hakim dalam memaknai batasan-batasan kewenangan kelembagaan/badan yang

⁴ Dilihat pada Rumusan Hukum Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Republik Indonesia Tahun 2016, huruf A. Rumusan Hukum Kamar Pidana poin 6 pada Surat Edaran Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 2016 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2016 Sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan.

melakukan investigasi untuk menentukan adanya suatu temuan kerugian negara dan menetapkan secara keseluruhan perihal kerugian keuangan Negara.

2.2.1. Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKN)

Audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan negara merupakan audit yang bertujuan membantu pihak penyidik dalam rangka litigasi kasus tindak pidana korupsi, untuk menghitung berapa nilai kerugian keuangan negara yang terjadi akibat perbuatan melawan hukum yang mengakibatkan kerugian keuangan negara tersebut. Dalam audit ini, unsur siapa yang melakukan perbuatan melawan hukum serta perbuatan melawan hukum itu sendiri telah ditentukan oleh pihak penyidik, auditor hanya menyimpulkan unsur atau jumlah kerugian keuangan negara yang terjadi.

Sesuai Peraturan BPKP Nomor 17 Tahun 2017, audit penghitungan kerugian keuangan negara dilakukan dalam rangka menghitung jumlah/nilai kerugian keuangan negara akibat penyimpangan yang berindikasi tindak pidana korupsi atau tindak pidana kejahatan lainnya dan/atau perdata yang merugikan keuangan negara. Sesuai dengan tujuan audit, kesimpulan audit dalam laporan tersebut menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara dalam kasus yang diaudit. Kesimpulan tersebut merupakan pendapat auditor yang

didasarkan pada bukti-bukti yang relevan, kompeten, dan cukup dengan pengungkapan penyimpangan yang terjadi.

Audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan adalah audit dengan tujuan tertentu yang dimaksudkan untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan yang timbul dari suatu kasus penyimpangan yang digunakan untuk mendukung tindakan litigasi .

Ketentuan mengenai masing-masing tahapan penugasan audit dalam rangka menghitung kerugian keuangan tersebut menurut Deputi Bidang Investigasi BPKP adalah sebagai berikut:

A. Melakukan Penelaahan Informasi Awal melalui Ekspose.

1. Penugasan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan harus didasarkan pada permintaan instansi penyidik atau penetapan dari pengadilan.
2. Penugasan harus didahului dengan pemaparan/ ekspose oleh pejabat Instansi Penyidik.
3. Dalam hal ekspose tidak dapat dilaksanakan karena adanya kendala seperti jarak yang jauh sehingga memerlukan transportasi yang lama atau mahal, maka kepada Instansi Penyidik diminta untuk menyampaikan informasi awal dan daftar bukti- bukti yang dikumpulkan guna ditelaah dan ditentukan kelayakan dan kelengkapannya sebelum penugasan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan dilaksanakan

4. Permintaan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan dapat diberikan apabila simpulan hasil ekspose atau hasil penelaahan memenuhi kriteria sebagai berikut:

- Penyimpangan telah cukup jelas.
- Pihak-pihak yang diduga terkait dan bertanggung jawab atas penyimpangan telah cukup jelas.
- Bukti-bukti yang diperlukan untuk menghitung kerugian keuangan sudah diperoleh secara lengkap.
- Institusi/ Unit Kerja Audit lainnya belum melakukan audit investigatif atas perkara yang sama.
- Instansi Penyidik lainnya belum melakukan penyelidikan/penyidikan atau pemeriksaan atas perkara yang sama.
- Dalam hal kriteria pada angka 4 butir 1), 2) dan 3) tersebut di atas tidak terpenuhi tetapi kriteria butir 4) dan 5) terpenuhi, maka disarankan terlebih dahulu dilakukan pengumpulan bukti-bukti yang diminta oleh auditor guna melaksanakan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan.
- Dalam hal kriteria pada angka 4 butir 1), 2) dan 3) terpenuhi tetapi kriteria butir 4) tidak terpenuhi, maka permintaan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan tidak dapat dipenuhi (ditolak) dan disarankan agar pelaksanaan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan dilakukan oleh

Institusi/ Unit Kerja Audit berwenang lainnya. Pada prinsipnya terhadap satu kasus yang telah dilakukan audit investigatif dan telah diterbitkan Laporan Hasil Audit Investigatif (LHAI), maka atas kasus tersebut tidak dapat dilakukan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan. Namun demikian, untuk kepentingan pelaksanaan tindak lanjut hasil ekspose, informasi tersebut perlu dikomunikasikan kepada pimpinan instansi penyidik bahwa:

- 1) Dalam hal hasil penyelidikan/ penyidikan tidak diperoleh tambahan data/bukti yang mempengaruhi jumlah kerugian keuangan, maka jumlah kerugian keuangan sebagaimana tercantum dalam LHAI adalah bersifat final. Penugasan selanjutnya yang dapat dilakukan adalah penugasan pemberian keterangan ahli.
- 2) Dalam hal hasil penyelidikan/penyidikan memperoleh tambahan data/bukti yang mempengaruhi jumlah kerugian keuangan sebagaimana yang tercantum dalam LHAI, maka Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit dapat menugaskan auditor untuk melakukan penugasan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan yang didahului dengan permintaan dari pimpinan instansi penyidik. Jika audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan tersebut dilaksanakan, maka pada saat menghitung kerugian

keuangan diawali dengan jumlah kerugian keuangan seperti termuat dalam LHAI ditambah dengan bukti-bukti yang diterima dari Penyidik.

- Dalam hal kriteria pada angka 4 hanya butir 5) yang tidak terpenuhi, maka Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit menyarankan kepada Pimpinan Instansi Penyidik atau Pejabat yang melakukan penetapan pengadilan untuk terlebih dahulu berkoordinasi dengan Pimpinan Instansi Penyidik atau Pejabat yang melakukan penetapan pengadilan berwenang lainnya yang juga melakukan penyelidikan/ penyidikan atau pemeriksaan perkara yang sama.
- Dalam hal berdasarkan hasil ekspose ternyata kasus bersifat tidak material, maka audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan negara tidak dapat dipenuhi tetapi Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit dapat memberikan bantuan pemberian keterangan ahli, baik untuk kepentingan penyidikan maupun persidangan.
- Dalam hal permintaan audit untuk penghitungan kerugian keuangan atas penetapan pengadilan, penerimaan penugasan didasarkan pada hasil penelaahan terhadap kecukupan bukti-bukti yang sudah diperoleh pada saat persidangan perkara tersebut. Namun demikian, karena penetapan pengadilan mempunyai kekuatan memaksa (harus dipenuhi) maka

penelaahan tersebut lebih ditujukan untuk menentukan langkah lebih lanjut yang harus dilakukan oleh tim audit.

- Dalam setiap penelaahan atau ekspose/ pemaparan harus diciptakan komunikasi untuk memperoleh pemahaman yang sama terhadap masalah/kasus dan/atau perkara yang dipaparkan.
- Penyampaian hasil ekspose dan saran atau penolakan melakukan audit dalam rangka Penghitungan Kerugian Keuangan dituangkan dalam Risalah Ekspose dan secara formal dikirim melalui surat pemberitahuan yang ditandatangani oleh Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit ditujukan kepada Instansi Penyidik atau Pejabat yang melakukan penetapan pengadilan.

B. Mempersiapkan Penugasan, Pengumpulan dan Evaluasi Bukti Audit.

1. Perencanaan dan Penetapan Lingkup Penugasan

- a) Penugasan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan harus direncanakan secara memadai, dengan memperhatikan kompetensi (keahlian, keterampilan, dan perilaku), waktu, dan ketersediaan dana untuk melaksanakan penugasan.

b) Perencanaan penugasan harus disusun dan dikembangkan serta membutuhkan pertimbangan profesional, yaitu:

- (1) Mengidentifikasi tujuan dari penugasan;
- (2) Memperoleh pemahaman yang cukup atas kondisi penugasan dan kejadian-kejadian yang menunjang penugasan;
- (3) Memperoleh pemahaman yang cukup atas hal-hal yang berkaitan dengan penugasan yang dilaksanakan (sebagai contoh, proses peradilan, hukum, peraturan, kontrak, ataupun kebijakan yang berhubungan dengan penugasan);
- (4) Mengidentifikasi adanya pembatasan ruang lingkup penugasan akibat penolakan akses ataupun tidak dapat diperolehnya informasi; dan
- (5) Mengevaluasi sumber daya yang dibutuhkan dan mengidentifikasi tim penugasan yang sesuai.

c) Dalam merencanakan lingkup penugasan, harus:

- (1) Mengembangkan hipotesis, dengan tujuan untuk lebih memahami kondisi dan konteks penugasan;
- (2) Mengidentifikasi pendekatan, prosedur dan tehnik yang memungkinkan para auditor lebih memahami tujuan penugasan dalam keterbatasan waktu, biaya dan ketersediaan informasi/data;

- (3) Mengidentifikasi sisi finansial dan informasi lain yang berhubungan dengan penugasan, dan mengembangkan strategi untuk memperoleh informasi yang dibutuhkan; dan
- (4) Menentukan dampak dari sifat dan waktu pelaporan yang diperlukan.

- d) Penugasan harus menjaga sikap independensi dan obyektivitas. Penugasan tidak dilaksanakan oleh auditor yang mempunyai konflik kepentingan atau hubungan istimewa dengan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap masalah, kasus, dan/atau perkara, atau apabila terdapat pembatasan yang menghambat penyelesaian penugasan yang tidak sesuai dengan standar profesional, aturan dan ketentuan yang berlaku.
- e) Penugasan harus dinyatakan dalam Surat Tugas.
- f) Surat Tugas audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan disampaikan oleh Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit dengan surat pengantar yang ditujukan kepada Pimpinan Instansi Penyidik atau Pejabat yang melakukan penetapan pengadilan. Dalam kondisi tertentu seperti adanya benturan peraturan yang membatasi kewenangan auditor, Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit dapat meminta Pimpinan Instansi Penyidik atau Pejabat yang melakukan penetapan pengadilan untuk menerbitkan Surat Tugas dengan mencantumkan nama-nama auditor yang ditugaskan.

2. Pengumpulan Bukti

- a) Pengumpulan dan evaluasi bukti ditujukan untuk menghindari risiko dari kemungkinan salah, bias, tidak dapat diyakini, dan atau tidak lengkapnya bukti-bukti yang diperlukan.
- b) Dalam pengumpulan bukti, harus:
 - (1) Mengkaji waktu yang dibutuhkan, metodologi, prosedur dan tehnik yang digunakan.
 - (2) Mengantisipasi untuk memperoleh informasi yang berhubungan dengan fakta mengenai motivasi yang melatarbelakangi permasalahan (intent), penyembunyian (concealment), dan pengonversian (conversion).
 - (3) Mempertimbangkan bahwa semua informasi yang diterima adalah cukup, kompeten, dan relevan.
- c) Auditor melakukan permintaan dan pengumpulan bukti-bukti melalui penyidik dengan ketentuan sebagai berikut:
 - (1) Permintaan data/ bukti agar dilakukan melalui surat permintaan tertulis yang ditandatangani oleh Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit atau pejabat lain yang berwenang dan ditujukan kepada Pimpinan Instansi Penyidik atau kepada penyidik terkait.
 - (2) Materi permintaan data/ bukti dalam surat permintaan tertulis di atas agar menyebutkan jenis, nama, dan jumlah data/ bukti yang diperlukan, batas waktu penyampaian data/ bukti,

serta dampak terhadap tugas perbantuan apabila data/bukti tersebut tidak dapat dipenuhi oleh Instansi Penyidik.

- (3) Apabila permintaan data/bukti belum dipenuhi oleh Instansi Penyidik, surat permintaan tertulis data/bukti agar disampaikan secara berturut-turut sampai dengan 3 (tiga) kali dan diberikan batas waktu.
- (4) Apabila permintaan data/ bukti sampai dengan 3 (tiga) kali dalam batas waktu yang ditentukan tidak atau belum dipenuhi oleh Instansi Penyidik yang bersangkutan Pimpinan Institusi Audit melakukan koordinasi dengan Pimpinan Instansi Penyidik di tingkat pusat.
- (5) Terhadap data/ bukti yang diterima dari Instansi Penyidik dibuat Daftar Penerimaan Bukti dengan menyebutkan jenis, nama, dan jumlah data/bukti.
- (6) Dalam hal data/bukti yang diterima berupa salinan atau copy, maka data/bukti tersebut harus dilegalisasi sesuai aslinya. Auditor harus meyakinkan diri bahwa data/bukti asli tersebut telah disimpan secara aman oleh pihak yang berwenang.
- (7) Salinan atau copy data/bukti harus dilegalisasi oleh pihak yang berwenang menyimpan data/bukti. Dalam hal data/bukti yang asli menjadi berkas Penyidik, maka legalisasi data/bukti dimintakan kepada Penyidik.

- d) Dalam hal pengumpulan bukti memerlukan bantuan teknis yang dimiliki ahli lain, maka dapat menggunakan tenaga ahli sesuai dengan kebutuhan.
- e) Dalam hal menggunakan tenaga ahli lainnya, harus ada pemahaman dan komunikasi yang cukup antara auditor dengan tenaga ahli tersebut untuk meminimalkan kesalahpahaman yang dapat menyebabkan salah menafsirkan hasil pekerjaan dan/atau informasi dari tenaga ahli tersebut.

3. Evaluasi Bukti

- a) Berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh dari Instansi Penyidik, auditor melakukan prosedur dan teknik pengujian yang diperlukan sesuai keadaannya. Bukti-bukti yang diperoleh direkonstruksi sehingga menjadi rangkaian fakta dan proses kejadian yang menunjukkan adanya penyimpangan yang mengakibatkan kerugian keuangan. Apabila terdapat bukti yang kurang, auditor wajib meminta secara tertulis kepada penyidik untuk mencari bukti-bukti yang diperlukan.
- b) Pengujian bukti-bukti harus dilakukan terhadap seluruh data, bukti, dan informasi yang berkaitan.
- c) Dalam mengevaluasi bukti harus:
 - (1) Mengidentifikasi, mengkaji dan membandingkan semua bukti yang relevan dan mengutamakan hakekat daripada bentuk (substance over form), serta mengembangkan dan menguji

hipotesis dengan maksud untuk mengevaluasi permasalahan selama dalam penugasan.

- (2) Menjaga kesinambungan penguasaan bukti (chain of custody) dan mengembangkan serangkaian pengawasan atas sumber, kepemilikan, dan penyimpanan semua bukti yang berkaitan dengan penugasan.
- (3) Menetapkan suatu sistem pengendalian dan prosedur intern untuk mengamankan kerahasiaan, integritas, dan keterjagaan semua bukti yang menjadi miliknya atau yang disusunnya selama dalam penugasan bidang investigasi.
- (4) Membuat catatan tertulis atas semua bukti relevan yang diterima secara lisan dan bukti hasil rekaman.
- (5) Mengevaluasi kebijakan dan kekonsistenan dari semua estimasi dan asumsi berdasarkan kompetensi, keahlian auditor dan informasi lainnya yang tersedia.
- (6) Mereviu semua bukti yang diperoleh dan mempertimbangkan keterkaitan, keandalan, kebijakan, kelengkapan dan konsistensi bukti.
- (7) Mempertimbangkan dan merujuk pada teori alternatif, pendekatan, dan metodologi yang dapat diyakini dan berhubungan dengan penugasan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan

- d) Dalam melakukan evaluasi dan analisis atas bukti-bukti yang diperoleh atau untuk memastikan kecukupan bukti-bukti dalam penugasan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan dapat dilakukan klarifikasi atau konfirmasi secara langsung kepada pihak-pihak yang terkait/ bertanggung jawab. Permintaan klarifikasi atau konfirmasi disampaikan oleh auditor melalui penyidik dan pelaksanaan klarifikasi atau konfirmasi didampingi oleh penyidik. Hasil klarifikasi atau konfirmasi dituangkan dalam Berita Acara Klarifikasi (BAK).
- e) Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit dilarang menerbitkan laporan hasil audit apabila dalam penugasan tersebut tidak diperoleh bukti-bukti yang cukup, kompeten, dan relevan yang dapat memberikan keyakinan yang memadai serta menjadi dasar untuk semua pertimbangan dan simpulan hasil audit.

C. Melakukan Penghitungan Kerugian Keuangan Suatu Kasus/ Perkara.

1. Kerugian keuangan yang dinyatakan pada Laporan Hasil Audit merupakan pendapat auditor yang didasarkan pada bukti-bukti yang cukup, kompeten, dan relevan dengan pengungkapan penyimpangan yang terjadi.
2. Kerugian keuangan merupakan akibat dari suatu penyimpangan/ kecurangan (fraud) atau ada hubungan sebab akibat (kausalitas)

antara kerugian keuangan dengan penyimpangan. Tuanakotta menyatakan bahwa "...adanya keterkaitan antara kerugian dan perbuatan melawan hukum [penyimpangan] atau ada hubungan kausalitas antara kerugian dan perbuatan melawan hukum".

3. Kerugian keuangan tersebut dapat berupa:

- 1) Pengeluaran suatu sumber/ kekayaan (dapat berupa uang, barang) yang seharusnya tidak dikeluarkan.
- 2) Pengeluaran suatu sumber/ kekayaan lebih besar dari yang seharusnya menurut kriteria yang berlaku.
- 3) Hilangnya sumber/ kekayaan yang seharusnya diterima (termasuk diantaranya penerimaan dengan uang palsu, barang fiktif).
- 4) Penerimaan sumber/ kekayaan lebih kecil/ rendah dari yang seharusnya diterima (termasuk penerimaan barang rusak, kualitas tidak sesuai)
- 5) Timbulnya suatu kewajiban yang seharusnya tidak ada.
- 6) Timbulnya suatu kewajiban yang lebih besar dari yang seharusnya.
- 7) Hilangnya suatu hak yang seharusnya dimiliki/ diterima menurut aturan yang berlaku.
- 8) Hak yang diterima lebih kecil dari yang seharusnya diterima.

4. Deputi Investigasi BPKP menyatakan bahwa metode penghitungan kerugian keuangan bersifat kasuistik dan spesifik sehingga harus

dikembangkan oleh auditor berdasarkan proses bisnis dan jenis penyimpangan yang terjadi. Metode penghitungan kerugian keuangan yang dikembangkan oleh auditor dalam lingkup profesi akunting dan auditing tersebut harus dapat diterima secara umum.

D. Melakukan Pemaparan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan.

1. Sebelum laporan hasil audit diterbitkan, terhadap simpulan hasil audit harus dilakukan ekspose/ pemaparan baik internal maupun eksternal dan dituangkan dalam Risalah Hasil Ekspose.
2. Tujuan dilakukannya ekspose:
 - (1) Ekspose internal, yaitu untuk mendapatkan masukan dan keyakinan bahwa semua prosedur telah dilaksanakan, kriteria, dan bukti-bukti yang cukup, kompeten, dan relevan telah diperoleh.
 - (2) Ekspose eksternal, yaitu untuk memperoleh keyakinan dan kesepahaman bahwa hasil audit telah didukung bukti-bukti yang cukup, kompeten, dan relevan, serta memenuhi aspek hukum, dan dapat ditindaklanjuti sesuai peraturan perundang-undangan.
3. Dalam pelaksanaan ekspose atas hasil audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan berlaku ketentuan sebagai berikut:

- 1) Peserta ekspose internal adalah auditor yang tercantum dalam Surat Tugas dan pejabat-pejabat/ auditor-auditor lain yang ditunjuk/ diundang oleh Pimpinan sesuai kebutuhan. Apabila dipandang perlu, unit kerja dari Institusi Audit yang menangani masalah Hukum dapat diikutsertakan dalam ekspose internal (contoh di BPKP adalah Biro Hukum dan Humas).
- 2) Undangan ekspose internal harus sudah disampaikan kepada para peserta ekspose selambat-lambatnya 3 (tiga) hari kerja sebelum dilaksanakan ekspose.
- 3) Setelah ekspose internal, Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit harus melakukan ekspose eksternal dengan Instansi Penyidik.
- 4) Pelaksanaan ekspose eksternal dengan Instansi Penyidik harus direncanakan dengan baik untuk menghindari risiko pembatalan ekspose.
- 5) Peserta ekspose eksternal dengan Instansi Penyidik adalah auditor yang ada di surat tugas/ pejabat yang ditunjuk/ diundang dan pejabat Instansi Penyidik. Apabila dipandang perlu, unit kerja dari Institusi Audit yang menangani masalah Hukum dapat diikutsertakan dalam ekspose internal (contoh di BPKP adalah Biro Hukum dan Humas).
- 6) Undangan ekspose dengan Instansi Penyidik ditandatangani oleh Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit dan harus sudah

disampaikan kepada para peserta ekspose selambat-lambatnya 3 (tiga) hari kerja sebelum dilaksanakan ekspose.

- 7) Jika pada saat ekspose eksternal atas hasil audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan diperoleh bukti baru dari Penyidik yang dapat menambah atau mengurangi atau bahkan menghilangkan nilai kerugian keuangan, maka auditor harus meyakini kebenaran bukti-bukti tambahan tersebut dengan melakukan prosedur pengujian yang lazim sesuai dengan keperluannya.
4. Hasil ekspose harus dituangkan dalam Risalah Hasil Ekspose. Risalah Hasil Ekspose Eksternal ditandatangani oleh pejabat yang berwenang dari institusi/ unit kerja audit yang bersangkutan dan Instansi Penyidik. Risalah hasil ekspose eksternal harus mencantumkan kesepakatan bahwa nilai kerugian keuangan tidak berubah dan merupakan bukti materiil yang dapat digunakan untuk bahan penuntutan kasus/perkara.
5. Risalah Hasil Ekspose internal maupun eksternal harus memuat simpulan mengenai kecukupan bukti, prosedur dan teknik yang telah diterapkan dalam rangka penugasan
6. Dalam hal hasil ekspose menyimpulkan bahwa hasil audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan masih memerlukan tambahan bukti-bukti, maka Tim Audit segera membuat daftar bukti yang diperlukan dan harus dipenuhi oleh Penyidik. Bila diperlukan,

Tim Audit dapat mendampingi Penyidik dalam rangka memperoleh bukti-bukti yang diperlukan tersebut.

7. Dalam hal hasil ekspose menyimpulkan bahwa hasil audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan telah memadai dan bukti-bukti telah memenuhi aspek akuntansi dan aspek hukum, maka LHA dapat diterbitkan.

E. Menyusun dan Mereviu Kertas Kerja Audit dalam Rangka Penghitungan Kerugian Keuangan.

1. Semua langkah-langkah kerja dalam pelaksanaan penugasan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan harus dituangkan dalam Kertas Kerja Audit (KKA).
2. Auditor harus mendokumentasikan setiap hasil pengamatan, pertimbangan atau kesimpulan akhir dalam kertas kerja, termasuk pertimbangan profesional atas hal tersebut. Hal yang penting adalah dokumen atau kertas kerja harus relevan dengan temuan, pendapat dan simpulan akhir.
3. KKA harus memuat ikhtisar yang mendukung substansi materi dan angka-angka yang ada dalam laporan hasil audit. KKA dikelompokkan dalam top schedule, lead schedule, dan supporting schedule.

4. KKA harus memuat atau mempunyai referensi untuk semua informasi yang digunakan meliputi dokumen-dokumen sebagai berikut:

- 1) Informasi awal berupa surat permintaan untuk melakukan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan dan resume dari penyidik serta informasi lainnya yang berhubungan dugaan penyimpangan.
- 2) Surat penugasan dan surat menyurat lain;
- 3) Dokumen perencanaan penugasan termasuk program audit;
- 4) Bukti-bukti pendukung;
- 5) Laporan yang diterbitkan termasuk konsepnya;
- 6) Hasil analisis termasuk metode dan teknik audit yang digunakan serta semua penjelasan yang perlu dalam rangka melaksanakan program audit;
- 7) Hasil wawancara atau berita acara klarifikasi, catatan rapat dan diskusi lainnya;
- 8) Risalah Hasil Ekspose/Gelar Kasus dan Gelar Perkara;
- 9) Hasil pekerjaan yang dilaksanakan oleh pihak lain terutama yang berkaitan simpulan akhir;
- 10) Audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan yang dilanjutkan dengan penugasan pemberian keterangan ahli, maka catatan identitas individu (curriculum vitae) pemberi keterangan ahli dan Laporan Hasil Pemberian Keterangan Ahli

(LHPKA) dimasukkan sebagai bagian dari kertas kerja penugasan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan yang terkait;

5. Setiap auditor copies yang mempunyai nilai signifikan harus dilegalisasi dan dicatat sumbernya serta dapat diidentifikasi tempat dan pihak yang bertanggung jawab menyimpan/menguasai dokumen aslinya.
6. Kertas kerja harus disusun secara rapi dan teratur termasuk mencatat setiap referensi yang berkaitan dengan langkah kerja dan bukti-bukti yang diperoleh dalam penugasan.
7. Setiap kertas kerja harus dilakukan reuiu secara berjenjang untuk memastikan bahwa kertas kerja telah disusun dan memuat semua materi yang berkaitan dengan pelaksanaan program audit.
8. KKA adalah milik Institusi Auditor.
9. Pimpinan Institusi/ Unit Kerja Audit harus menetapkan prosedur yang layak untuk menjaga keamanan kertas kerja dan menyimpan dalam periode waktu yang cukup sesuai dengan kebutuhan penugasan dan memenuhi ketentuan kearsipan serta dapat memenuhi persyaratan pada saat dilakukan reuiu sejawat.
10. Dalam hal pihak-pihak yang mempunyai kepentingan dengan pelaksanaan penugasan audit memerlukan KKA, maka KKA tersebut dapat diberikan setelah mendapatkan ijin tertulis dari Pimpinan Institusi Audit

2.2.2. Unsur Pidana Korupsi Pada Temuan Kerugian Keuangan Negara

Unsur kerugian keuangan Negara merupakan salah satu unsur dalam tindak pidana korupsi. Jika dilihat pada ketentuan Pasal 2 dan Pasal 3 Undang-Undang RI Nomor 31 Tahun 1999 Jo. Undang-Undang RI Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi bahwa pemaknaan kerugian keuangan negara menjadi unsur yang menjadi hubungan kausalitas dengan perbuatan terdakwa pada kasus tindak pidana korupsi. Pemenuhan unsur berkurangnya kekayaan Negara atau bertambahnya kewajiban Negara yang hadir dengan tanpa pertimbangan prestasi atau kesesuaian yang disebabkan oleh perbuatan melawan hukum.⁵

Pada penyidikan tindak pidana korupsi, pemeriksa (auditor) atau akuntan atau auditor investigasi merupakan pihak yang bertanggungjawab menghitung kerugian keuangan Negara, berdasarkan hal tersebut maka penyidik bekerja secara koordinatif kepada instansi yang terkait.⁶ Penyidik Kepolisian dan/atau KPK untuk menuntaskan tugas penyidikannya terhadap suatu kasus tindak pidana korupsi diperlukan penentuan kerugian negara dalam tindak pidana korupsi, dari sini penyidik, penyidik, merumuskan perbuatan melawan hukumnya berdasarkan fakta hukum diantaranya tindak pidana korupsi dalam menentukan ada

⁵ H. Jawade Hafidz Arsyad, *Korupsi Dalam Perspektif Hukum Administrasi Negara*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hal. 173.

⁶ Bagus Priyo Atmojo, et.al., *Eksistensi Penentuan Kerugian Negara Dalam Penyidikan Tindak Pidana Korupsi*, *Jurnal Hukum Khaira Ummah* Vol. 12 No. 4, Semarang, 2017, hal. 696.

tidaknya kerugian keuangan Negara serta bentuk kerugian keuangan Negara.⁷

Secara praktik para aparat penegak hukum melimpahkan tugas penghitungan kerugian keuangan negara kepada BPK dan BPKP untuk melakukan pemeriksaan secara intensif pada suatu perkara tipikor.⁸ BPKP berperan sebagai akuntan forensik dalam penanganan tindak pidana korupsi. BPKP bertugas untuk menentukan besarnya kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi.

Tuanakotta dalam Anwar membagi tindak pidana korupsi pada aspek kerugian keuangan negara dalam tiga tahap ditambah satu tahap opsional yaitu:⁹

1. Tahap pertama yaitu menentukan ada tidaknya kerugian keuangan negara. Tahap ini sepenuhnya menjadi ranah aparat penegak hukum. Proses pada tahap pertama dan tahap kedua bersifat interaktif dan reiterative (bolak-balik);
2. Tahap kedua yaitu menghitung kerugian keuangan negara yang dimana akuntan forensik / auditor forensik melakukan perhitungan berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh dari aparat penegak hukum;
3. Tahap ketiga yaitu penetapan nilai besaran kerugian keuangan negara. Pada ranah ini kemudian menjadi kewenangan hakim dengan adanya putusan pengadilan; dan

⁷ Op.Cit., Suhendar, 2017, hal. 108.

⁸ Abdul Fatah, et.al., Kajian Yuridis Penerapan Unsur Merugikan Keuangan Negara Dalam Penegakan Hukum Tindak Pidana Korupsi, Diponegoro Law Journal Vol. 6 No. 1, Semarang, 2017, hal. 7.

⁹ Op.Cit., Saiful Anwar, hal. 3.

4. Tahap keempat yaitu menetapkan pembayaran uang pengganti. Penghitungan kerugian keuangan negara (PKKN) dilakukan BPKP atas permintaan penyidik setelah ditemukan kepastian bentuk kerugian keuangan negara pada bukti lain dan inisiatif lain oleh penegak hukum.

BAB III

AUDIT PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA

PADA

PEMBANGUNAN SARANA DAN PRASARANA GEDUNG OLAH

RAGA DINAS KIMPRASWIL DAN DINAS PU KOTA SETIAMEKAR

TA 2012, 2013, 2014

3.1. Metode Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

Penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara tidak dapat dipolakan secara seragam meskipun sama-sama dalam satu konstruksi kasus, yaitu pembangunan sarana dan prasarana. Dan sampai saat ini tidak diatur dalam standar audit yang ada, baik dalam Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (SA APIP) yang diterbitkan Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara, Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang diterbitkan BPK RI, maupun Standar Profesional Akuntan Publik yang diterbitkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Namun, sebagai salah satu bahan referensi dalam menghitung kerugian keuangan, Tuanakotta menjelaskan 6 (enam) metode penghitungan kerugian keuangan, yaitu kerugian total (total loss), kerugian total dengan penyesuaian, kerugian bersih (net loss), harga wajar, opportunity cost, dan bunga (interest) sebagai unsur kerugian keuangan. Penjelasan untuk masing-masing metode tersebut sebagai berikut:

- 1) Kerugian total (total loss). Berdasarkan metode total loss, kerugian merupakan seluruh jumlah yang dibayarkan atau bagian penerimaan yang tidak disetorkan, baik sebagian maupun seluruhnya.
- 2) Kerugian total dengan penyesuaian. Metode penghitungan kerugian keuangan ini seperti dalam metode “kerugian total” dengan penyesuaian ke atas. Penyesuaian ini dilakukan karena barang yang dibeli harus dimusnahkan dan pemusnahannya mengeluarkan biaya.
- 3) Kerugian bersih (net loss). Metode penghitungan kerugian keuangan ini seperti dalam metode “kerugian total” dengan penyesuaian ke bawah. Metode ini diterapkan dengan argumen bahwa “barang yang tidak sesuai spesifikasi yang telah diserahkan rekanan] masih ada nilainya”. Dengan demikian, kerugian keuangan merupakan “kerugian total” dikurangi nilai bersih barang tersebut.
- 4) Harga wajar. Harga wajar menjadi pembanding untuk “harga realisasi”. Kerugian keuangan dari transaksi yang tidak wajar berupa selisih antara harga wajar dengan harga realisasi. Hal ini dapat dijelaskan sebagai berikut:
 - a. Dalam pengadaan barang, kerugian merupakan selisih antara harga yang dibayarkan dengan harga wajar.
 - b. Dalam pelepasan aset berupa penjualan tunai, kerugian merupakan selisih antara harga wajar dengan harga yang diterima.

- c. Dalam pelepasan aset berupa tukar guling (ruilslag), kerugian merupakan selisih antara harga wajar dengan harga pertukaran (exchange value).
- 5) Opportunity loss. Metode opportunity cost digunakan untuk menilai bahwa pengambil keputusan telah mempertimbangkan berbagai alternatif dan alternatif yang dipilih adalah alternatif yang terbaik. Kalau ada kesempatan atau peluang untuk memperoleh alternatif yang terbaik, tetapi justru alternatif terbaik tersebut yang dikorbankan, maka pengorbanan ini merupakan kerugian keuangan, dalam arti opportunity loss.
 - 6) Bunga (Interest) sebagai unsur kerugian keuangan. Metode ini mempertimbangkan konsep nilai waktu dari uang (time value of money), sehingga bunga dimasukkan sebagai unsur kerugian keuangan. Sedangkan Lembaga Administrasi Negara dan Departemen Dalam Negeri, membagi metode menghitung kerugian keuangan menjadi dua pendekatan pokok, yaitu:
 - a. Pendekatan komponen biaya
Penghitungan kerugian keuangan dengan menggunakan pendekatan komponen biaya dilakukan dengan cara mencari komponen biaya yang belum atau tidak dilaksanakan.
 - b. Pendekatan eksternalitas
Eksternalitas merupakan dampak yang diakibatkan oleh kegiatan terhadap pihak luar baik positif maupun negatif. Eksternalitas yang

terkait dengan penghitungan kerugian biasanya menyangkut eksternalitas negatif. Contohnya jika pihak ke tiga membangun sekolah dengan kualitas dibawah standar dengan cara mengurangi takaran semen yang digunakan dari yang seharusnya 100 sak menjadi 60 sak. Kerugian keuangannya bukan saja selisih semen yang 40 sak, tetapi juga kerugian lain yang diakibatkan dari rendahnya kualitas bangunan sekolah tersebut. Misalnya jika akibat dari kurangnya semen itu bangunan roboh dan mengenai murid sekolah, maka biaya pengobatan yang dikeluarkan dan santunan kepada korban termasuk kerugian keuangan negara. Kerugian keuangan negara juga akan menjadi jauh lebih besar jika pihak orang tua murid menuntut kerugian nonmaterial yang mereka derita. Pendekatan eksternalitas ini cukup sulit diterapkan karena tidak semua eksternalitas dapat dihitung/ dinilai dengan uang, serta tidak semua pihak yang terkena dampak negatif tersebut melaporkannya.

Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara pada Pembangunan Sarana dan Prasarana Gedung Olah raga Dinas Kimpraswil dan Dinas PU Kota Setiamekar TA 2012,2013,2014 dilaksanakan sesuai dengan Standar Profesional Auditor Forensik Indonesia yang dikeluarkan oleh Asosiasi Auditor Forensik Indonesia

(AAFI). Oleh karenanya meliputi penilaian atas Sistem Pengendalian Intern serta pengumpulan dan evaluasi bukti-bukti atas kegiatan tersebut.

a. Kerugian Keuangan Negara TA 2012 (metode harga wajar dan *net loss*):

1) Pemahalan harga pematangan lahan (*cut*) per M³ (**metode harga wajar**) sebagai berikut:

a) RAB addendum kontrak Rp 107.250,-/M³

b) Konsultan Perencana Rp 40.700,-/M³

Pemahalan harga satuan Rp 66.550,-/M³

Jumlah pemahalan harga = Rp66.550,- x 23.000 M³ =

Rp1.530.650.000,-.

2) Volume galian (*cut*) berdasarkan penelitian dan peninjauan lapangan lokasi lapangan sepak bola dan perlengkapannya oleh Ahli Teknis pada tanggal 20 s.d. 25 April 2012 dengan volume seluas 5.000 M³ (**metode *net loss***) sebagai berikut:

a) RAB addendum kontrak 23.000,- M³

b) Ahli Teknis 5.000,- M³

Kelebihan volume 18.000,- M³

Jumlah kelebihan bayar = 18.000 M³ x Rp40.700,- =

Rp732.600.000,-.

3) Pajak yang telah disetor = Rp205.750.000,- (PPN) +
Rp41.150.000,- (PPh-22) = **Rp246.900.000,-.**

4) Jumlah kerugian keuangan negara TA 2012 sebesar =

$$(Rp1.530.650.000,- + Rp732.600.000,-) - Rp246.900.000,- = \\ \mathbf{Rp2.016.350.000,-}$$

b. Kerugian Keuangan Negara TA 2013 (metode *net loss*):

- 1) Pekerjaan fiktif uraian pekerjaan pada galian tanah (*cut*) sebesar =
 $Rp114.400,- \times 8.000 M^3 = \mathbf{Rp915.200.000,-}$.
- 2) Pajak yang telah disetor = Rp 83.200.000,- (PPN) + Rp16.640.000,-
(PPh-22) = **Rp99.840.000,-**.
- 3) Jumlah kerugian keuangan negara TA 2013 sebesar =
 $Rp915.200.000,- - Rp99.840.000,- = \mathbf{Rp815.360.000,-}$.

c. Kerugian Keuangan Negara TA 2014 (metode *net loss*):

- 1) Pekerjaan fiktif pada uraian pekerjaan pada galian tanah (*cut*)
sebesar: $Rp45.760,- \times 2.000 M^3 = \mathbf{Rp91.520.000,-}$.
- 2) Pajak yang telah disetor = Rp8.320.000,- (PPN) + Rp1.664.000,-
(PPh-22) = **Rp9.984.000,-**.
- 3) Jumlah kerugian keuangan negara TA 2014 sebesar=
 $Rp91.520.000,- - Rp9.984.000,- = \mathbf{Rp81.536.000,-}$.

**3.2. Kendala kendala dalam menetapkan metode penghitungan
kerugian keuangan negara**

Kendala dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara terdapat tiga hal, yaitu kompleksitas kasus, perbedaan pemahaman kualitas bukti dengan penyidik, dan pola kasus korupsi di Indonesia bervariasi.

a. Kompleksitas kasus.

Semakin kompleks kasus yang diterima sebagai penugasan PKKN maka dapat memperlama perolehan bukti dalam menganalisis penyimpangan dalam kasus tersebut. Hal ini menjadi kendala dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara mengingat auditor menetapkannya berdasarkan penyimpangan yang terjadi pada tiap fakta dan kejadian .

b. Perbedaan pemahaman kualitas bukti dengan penyidik.

Auditor dalam menetapkan metode penghitungan melihat pada jenis penyimpangan yang terjadi. Keyakinan jenis penyimpangan bergantung pada bukti yang diperoleh dari penyidik. Penyidik terkadang menganggap bahwa bukti yang diberikan kepada BPKP sudah cukup namun disisi lain auditor menganggap bahwa bukti tersebut belum dapat memberikan keyakinan bagi auditor dalam menemukan penyimpangan yang terjadi.

c. Pola kasus korupsi di Indonesia bervariasi.

Pola kasus korupsi yang bervariasi menyebabkan auditor mengembangkan metode penghitungan sesuai dengan kasus yang diterima sebagai penugasan. Auditor melakukan penghitungan terkadang menggunakan metode yang sebenarnya di luar dari kajian-kajian ilmu yang berkembang. Ketika memaksakan menggunakan kajiankajian ilmu yang ada maka dapat menimbulkan permasalahan

hukum di kemudian hari. Hal ini dikarenakan audit PKKN digunakan untuk kepentingan litigasi.

3.3. Besar Kerugian Negara atas kasus kegiatan Pembangunan Sarana dan Prasarana Gedung Olah Raga Dinas Kimpraswil dan Dinas PU Kota Setia Mekar TA 2012, 2013 dan 2014

No.	Uraian	Jumlah (Rp)
1.	TA 2012	
	a. Pemahalan harga satuan galian tanah (<i>cut</i>)	1.530.650.000,-
	b. Kelebihan bayar	732.600.000,-
	c. Pajak yang telah disetor	246.900.000,-
	Jumlah Kerugian Keuangan Negara (a + b - c)	2.016.350.000,-
2.	TA 2013	
	a. Pekerjaan fiktif uraian pekerjaan pada galian tanah (<i>cut</i>)	915.200.000,-
	b. Pajak yang telah disetor	99.840.000,-
	Jumlah Kerugian Keuangan Negara (a - b)	815.360.000,-
3.	TA 2014	
	a. Pekerjaan fiktif uraian pekerjaan pada galian tanah (<i>cut</i>)	91.520.000,-
	b. Pajak yang telah disetor	9.984.000,-
	Jumlah Kerugian Keuangan Negara (a - b)	81.536.000,-
	Besar Kerugian Keuangan Negara	2.913.246.000,-.

BAB IV

KESIMPULAN DAN SARAN

4.1. Kesimpulan

- a. Penghitungan besaran kerugian keuangan negara diperoleh berdasarkan pada penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara . Kasus kegiatan Pembangunan Sarana dan Prasarana Gedung Olah Raga Dinas Kimpraswil dan Dinas PU Kota Setia Mekar TA 2012, 2013 dan 2014 menggunakan dua metode yaitu metode harga wajar dan *net loss*
- b. Kendala dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara terdapat tiga hal, yaitu kompleksitas kasus, perbedaan pemahaman kualitas bukti dengan penyidik, dan pola kasus korupsi di Indonesia bervariasi.
- c. Proses kejadiannya adalah lelang direkayasa (TA 2012, 2013 dan 2014), pemahalan harga satuan galian tanah (*cut*) (TA 2012), kelebihan volume galian tanah (*cut*) (TA 2012), pekerjaan fiktif uraian pekerjaan pada galian tanah (*cut*)) TA 2013 duplikasi dengan pekerjaan TA 2012, pekerjaan fiktif pada uraian pekerjaan galian tanah (*cut*) TA 2014 duplikasi dengan pekerjaan TA 2012, pembayaran kontrak dilakukan BPKAD Kota Setianegara (Bendahara Umum Daerah) tanpa dilengkapi dokumen BA Fisik sebagai dukungan dan pembayaran tidak

terdapat tandatangan PPTK (TA 2013). Motivasi untuk memperkaya diri dan/atau orang lain yang merugikan keuangan negara pada TA 2012 sebesar Rp2.016.350.000,-, TA 2013 sebesar Rp815.360.000,- dan TA 2014 sebesar Rp81.536.000,-, sehingga terjadi kerugian keuangan negara pada TA 2012, TA 2013 dan TA 2014 sebesar **Rp2.913.246.000,-**.

4.2. Saran

- a. Memberikan batasan bagi kerugian negara sebagai akibat dari hubungan kontraktual agar tidak timbul keraguan bagi para pelaksana kontrak yang melibatkan negara sebagai pihak didalamnya oleh metode penyelesaian yang cenderung menggunakan pendekatan hukum pidana
- b. Auditor memerlukan pedoman atau petunjuk teknis baik berupa peraturan badan atau peraturan teknis lainnya dari instansi/lembaga audit khususnya BPKP terkait dengan tata cara auditor menyikapi adanya pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif dan pedoman teknis penyajian dalam laporan hasil audit investigatif.

DAFTAR PUSTAKA

UU Nomor 1 Tahun 2004 Pasal 1 angka 22 tentang Perbendaharaan Negara dan

pasal 1 angka 15 UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa

Keuangan, unsur kerugian keuangan negara adalah kerugian keuangan negara/daerah

Deputi Bidang Investigasi BPKP, 2005. Pedoman Pengelolaan Bidang Investigasi tahun

2005. Jakarta. 2009. Pedoman Pengelolaan Bidang Investigasi tahun 2009. Jakarta.

Keputusan Menteri Tenaga Kerja dan Transmigrasi No. KEP.46/MEN/II/2009 tentang Penetapan Standar Kompetensi Kerja Nasional Indonesia Bidang Audit Forensik.

Tuanakotta, Theodorus M., 2009. Menghitung Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi. Salemba Empat. Jakarta. 2010. Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Salemba Empat. Edisi kedua. Jakarta

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Pasal 1 angka 1 Undang- tentang Keuangan Negara.

Iryana Anwar, Wewenang Auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Mengungkap Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi Di Wilayah Hukum Kepolisian Daerah (Polda) Sulawesi Selatan, Jurnal Ilmu Hukum Kyadiren Vol. 1 No. 1, Papua, 2016, hal. 60

Suhartini, Mekanisme Pertanggungjawaban Pengelolaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Dalam Perspektif Hukum Keuangan Negara, Jurnal De Jure Vol. 11 No. 2, Jakarta, 2019, hal. 8.

Suhendar, Konsep Kerugian Keuangan Negara: Pendekatan Hukum Pidana, Hukum Administrasi Negara dan Pidana Khusus Korupsi, Setara Pers, Malang, 2015, hal. 142.

Saiful Anwar, Analisis Penetapan Metode Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Oleh Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Daerah Istimewa Yogyakarta (Kasus

Korupsi Dana Hibah Pemerintah Daerah Kepada KONI), ABIS: Accounting and Business Information System Journal Vol. 5 No. 2, Yogyakarta, 2017, hal. 6.

Rumusan Hukum Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Republik Indonesia Tahun 2016, huruf A. Rumusan Hukum Kamar Pidana poin 6 pada Surat Edaran Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 2016 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2016 Sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan.

H. Jawade Hafidz Arsyad, Korupsi Dalam Perspektif Hukum Administrasi Negara, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hal. 173.

Bagus Priyo Atmojo, et.al., Eksistensi Penentuan Kerugian Negara Dalam Penyidikan Tindak Pidana Korupsi, Jurnal Hukum Khaira Ummah Vol. 12 No. 4, Semarang, 2017, hal. 696.

Abdul Fatah, et.al., Kajian Yuridis Penerapan Unsur Merugikan Keuangan Negara Dalam Penegakan Hukum Tindak Pidana Korupsi, Diponegoro Law Journal Vol. 6 No. 1, Semarang, 2017, hal. 7.

Dona Raisa Monica, Upaya Pencegahan Tindak Pidana Korupsi Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Melalui Penerapan Pembelian Langsung Berdasarkan Sistem Katalog Elektronik (EPurchasing), Jurnal POENALE Fakultas Hukum Universitas Lampung Vol. 5 No. 5, Lampung, 2018, hal. 1

Amir Ilyas, Asas-asas Hukum Pidana, Renggang Education dan Pukap Indomenisa, Yogyakarta, 2012, hal. 28.

Alfian, Pemetaan Jenis dan Risiko Kecurangan Dalam Audit Pengadaan Barang dan Jasa, Jurnal Pengadaan Vol. 4 No. 1 Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah (LKPP), Jakarta, 2015, hal. 3.

Musa Darwin Pane, Aspek Hukum Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Suatu Tinjauan Yuridis Peraturan Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah, Jurnal Media Hukum Vol. 24 No. 2, Bandung, 2017, hal. 152.

Musa Darwin Pane, Aspek Hukum Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Suatu Tinjauan Yuridis Peraturan Pengadaan Barang

dan Jasa Pemerintah, Jurnal Media Hukum Vol. 24 No. 2, Bandung, 2017, hal. 152.

Modul Pendidikan dan Pelatihan Audit Forensik, buku VIII

Albrecht, W.S., dan Albrecht, C.O., 2003. *Fraud Examination*. South-Western, Thomson Learning, U.S.A.

Asian Development Bank (ADB). 2010. *Anti Korupsi dan Integritas*. Diakses pada tanggal 20 September 2016. <https://www.adb.org/sites/default/files/institutionaldocument/33272/files/anti-corruption-and-integrity-id.pdf>.

Astuti, A. dan Chariri, A. 2015. Penentuan Kerugian Keuangan Negara yang Dilakukan oleh BPK dalam Tindak Pidana Korupsi. *Diponegoro Journal of Accounting*. Volume 4 nomor 3 tahun 2015. Halaman 1-12. ISSN: 2337-3806.

Bogdan, R., dan S. Taylor. 1975. *Introducing to Qualitative Methods: Phenomenological*. New York: John Wiley & Sons.

BPKP RI. 2012. Peraturan Kepala BPKP Nomor: PER-1314/K/D6/2012 tentang Pedoman Penugasan Bidang Investigasi.

Braun, V. dan Clarke, V. 2013. Using Thematic Analysis in Psychology: *Qualitative Research in Psychology*, 3 (2). pp. 77-101. ISSN 1478-0887.

Creswell, John. W. 2014. *Research Design Qualitative, Quantitative, Mixed Methods Approaches*. Edisi Keempat. California: Sage Publications, Inc.

Hamzah, Andi,. 1991. *Korupsi di Indonesia Masalah dan Pemecahannya*. Jakarta: Gramedia.

Hasan Bisri. 2011. Peran BPK dalam Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi dan Penyelesaian Kerugian Negara. Makalah disampaikan dalam rakernas Mahkamah Agung, Jakarta, 19 September 2011.

Hennink, M., Hutter, I., dan Bailey, A. 2011. *Qualitative Research Methods*. London: Sage Publications Ltd.

Hopwood, W.S., Leiner, J.J., Young, G.R., 2008. *Forensic Accounting*.

New York: McGraw Hill/Irwin Inc. Huber, W.D., 2014. Forensic Accounting: An Anglo-American Comparison Forensic Accounting in the U.S.A. Journal of Forensic & Investigative Accounting Vol. 6, Issue 3, Special International Issue. Klitgard, David, 1998. Membasmi Korupsi. Jakarta: Yayasan Obor. Mahkamah Agung. 2013. Putusan Mahkamah Agung No: 29/Pid.Sus/2013/P.Tpkor.Yk _____. 2015. Putusan Mahkamah Agung No: 05/Pid.SusTPK/2015/P.Tpkor.Yk Mawakimbang, Hernold F. 2014. Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi, Suatu Pendekatan Hukum Progresif. Yogyakarta: Thafa Media. Manafe, A. L. 2016. Analisis Penghitungan Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi pada Putusan Pengadilan Negeri Yogyakarta No.14/PID.SUS-TPK/2014/PN.Yyk. Tesis Magister Akuntansi. Universitas Gadjah Mada Yogyakarta. Miles, M. B. dan Huberman, M. 2014. Analisis Data Kualitatif (Terjemahan: Tjetjep Rohendi Rohidi). Jakarta: Universitas Indonesia Press. Moleong, L. J. 2015. Metode Penelitian Kualitatif. Bandung: Remaja Rosdakarya. Murwanto. R, A Budiarmo, dan F. H. Ramadhana. 2006. Audit Sektor Publik: Suatu Pengantar Bagi Pembangunan Akuntabilitas Instansi Pemerintah. Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Departemen Keuangan RI: Lembaga Pengkajian Keuangan Publik dan Akuntansi _____. 1999. Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. _____. 2001. Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen. _____. 2001. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. _____. 2003. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara _____. 2004. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. _____. 2006. Undang-Undang Nomor 15

Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. _____ . 2008. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. _____ . 2012. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 31/PUU-X/2012. _____ . 2014. Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Reyketeng, M. 2016. Analisis Penghitungan Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi (Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul. Tesis Magister Akuntansi. Universitas Gadjah Mada Yogyakarta. Rezaee, Z., d. L. Crumbley, dan R. C. Elmore. 2006. "Forensic accounting education: A survey of academicians and practitioners." *Journal of Forensic Accounting* Vol. 10 No. 3: PP, 48-59. Setiadi, Edi, dan Rena Yulia. 2010. *Tindak pidana Ekonomi*. Yogyakarta: Graha Ilmu. Singleton, T.W., dan Singleton, A.J., 2010. *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. Fourth Edition. John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey. Soepardi, E. M. 2009. *Memahami Kerugian Keuangan Negara Sebagai Salah Satu Unsur Tindak Pidana Korupsi*. Disampaikan dalam Ceramah Ilmiah pada Fakultas Hukum Universitas Pakuan Bogor. Sugiyono. 2015. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&d*. Bandung: Alfabeta Tuanakotta, Theodorus M. 2009. *Menghitung Kerugian Keuangan Negara: Dalam Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Salemba Empat. Williams, J. W. 2002. "Playing the Corporate Shell Game: The Forensic Accounting and Investigations Industry, Law, and the Management of Organizational Appearances." *Doctoral Dissertation*, Toronto: York University. *Dissertation Abstracts International*. Yin, Robert. K. 2014. *Case Study Research Design and Methods*. Edisi Kelima. California: Sage Publication, Inc. Yunto, E., Illian D. A. Sari, J. Limbong, R. R. Bakar, dan F. Ilyas. 2014. "Hasil Penelitian: Penerapan Unsur Merugikan Keuangan Negara dalam Delik Tindak Pidana Korupsi." Jakarta: Indonesia Corruption Watch

BIODATA

Data Pribadi

Nama : Tiarma Rosa Sinaga, SH.,MH.,M.Ak
Tempat,Tanggal Lahir : Jakarta, 21 Mei 1970
Alamat : Jl. Mulia Jaya No.2 RT.02/08, Cipinang
Muara, Jakarta
Pekerjaan/NIP : Pegawai Negeri Sipil/ 19700521 200501 2
001
Jabatan : Auditor Madya Inspektorat Wilayah IV
E-mail : ocac70@yahoo.com

Riwayat Pendidikan

- Sekolah Dasar : SD Negeri 01 pagi Bidaracina, Jakarta
- Sekolah Menengah Pertama : SMP. ST Antonius I, Jakarta
- Sekolah Menengah Atas : SMAN 54, Jakarta
- Strata 1 : FH Universitas Kristen Indonesia
- Strata 2 : STIH IBLAM Magister Hukum
- Strata 2 : STEI

Riwayat Pekerjaan

- Staf TU PIM Inspektorat Jenderal Kementerian Hukum dan HAM
- Kasub TU PIM Inspektorat Jenderal Kementerian Hukum dan HAM
- Kasub LHP I Inspektorat Jenderal Kementerian Hukum dan HAM
- Kasub SIP Inspektorat Jenderal Kementerian Hukum dan HAM
- Kasub TU Itwil VI Inspektorat Jenderal Kementerian Hukum dan HAM
- Auditor Madya Wilayah IV Inspektorat Jenderal Kementerian Hukum dan HAM

- Auditor Madya Wilayah II Inspektorat Jenderal Kementerian Hukum dan HAM

Pelatihan Yang Diikuti

- Diklat Audit Intern Tingkat dasar I dan Dasar II
- Diklat Audit Intern Tingkat Lanjutan I
- Diklat Audit Intern Tingkat Lanjutan II
- Diklat Probitiy Audit Pengadaan Barang dan Jasa
- Diklat Audit Intern Tingkat Manajerial
- Diklat Audit Investigatif
- Diklat audit Intern berbasis Risiko
- TOT Manajemen Risiko

