

TESIS

**AUDIT FORENSIK TEMUAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA
PADA PENGADAAN BARANG/JASA PEMERINTAH DALAM
MENGUNGKAP TINDAK PIDANA KORUPSI**

***FORENSIC AUDIT OF STATE FINANCIAL LOSSES
FINDINGS ON PROCUREMENT OF GOVERNMENT
GOODS AND SERVICES IN UNCOVERING
CORRUPTION CRIMINAL ACTS***



Oleh:

MUHAMMAD FAISAL

B012201042

PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU HUKUM

FAKULTAS HUKUM

UNIVERSITAS HASANUDDIN

MAKASSAR

2022

HALAMAN JUDUL

**AUDIT FORENSIK TEMUAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA PADA
PENGADAAN BARANG/JASA PEMERINTAH DALAM MENGUNGKAP
TINDAK PIDANA KORUPSI**

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Mencapai Gelar Magister
Pada Program Studi Magister Ilmu Hukum

Disusun dan diajukan oleh:

MUHAMMAD FAISAL

B012201042

**PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU HUKUM
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2022**

LEMBAR PENGESAHAN

TESIS

AUDIT FORENSIK TEMUAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA PADA
PENGADAAN BARANG/JASA PEMERINTAH DALAM MENGUNGKAP
TINDAK PIDANA KORUPSI

Disusun dan diajukan oleh

MUHAMMAD FAISAL

Nomor Pokok. B012201042

Telah dipertahankan didepan Panitia Ujian Tesis
Pada tanggal 16 Februari 2022
dan dinyatakan telah memenuhi syarat

Menyetujui Komisi
Penasihat,



Prof. Dr. H.M. Said Karim, S.H.,M.H.,
M.Si.,CLA.
Ketua



Dr. Andi Tenri Famauri Rifai, S.H.,M.H.
Anggota

Ketua Program Studi S2
Ilmu Hukum



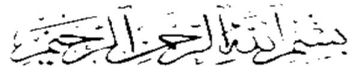
Dr. Hasbir Paserangi, S.H., M.H.



Dekan Fakultas Hukum
Universitas Hasanuddin

Prof. Dr. Farida Patittingi, S.H., M.Hum.

KATA PENGANTAR



Puji dan syukur atas kehadiran **Allah Subhanahuwata'ala** atas limpahan karunia dan rahmat-Nya serta kasih sayang-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan Tesis yang berjudul "**Audit Forensik Temuan Kerugian Keuangan Negara Pada Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Dalam Mengungkap Tindak Pidana Korupsi**" ini sebagai syarat untuk menyelesaikan studi program Magister Ilmu Hukum Universitas Hasanuddin. Sholawat serta salam takdzim penulis haturkan kepada **Nabiullah Rasulullah Muhammad Shollallahualaihiwasallam beserta keluarganya yang suci** atas segala kecintaan kepada Ummatnya yang hingga zaman sekarang ini senantiasa mencurahkan jalan yang terang benderang menjadi Washilah kepada Sang Kekasih. Dalam penyusunan tesis ini penulis menyadari masih banyak terdapat kesalahan serta kekurangan dalam penyusunan. Oleh karena itu, segala arahan serta masukan dalam bentuk kritik dan saran yang bersifat membangun senantiasa diharapkan oleh penulis demi perjalanan kesempurnaan penulisan di masa yang akan datang.

Pada kesempatan ini, penulis ingin mengucapkan terima kasih yang tak terhingga kepada orang tua tercinta yang telah membesarkan menuntun penulis hingga dapat menyelesaikan studi ini, Ayahanda **Drs. Safri, M.Pd.** yang telah memberikan banyak arti kehidupan serta spirit yang menjadi tonggak berjalannya penulis dalam menghadapi tantangan di kehidupan,

serta Ibunda **Hairiya Hipi** atas doa serta ketabahan dan keikhlasan dalam merawat dan menjaga penulis dalam mendukung setiap proses akademik khususnya dukungan penuh dalam penyelesaian studi penulis kali ini. Terima kasih pula penulis haturkan kepada:

1. Ibu **Prof. Dr. Dwia Aries Tina Pulubuhu, M.A.** selaku Rektor Universitas Hasanuddin, beserta jajaran Wakil Rektor lainnya;
2. Ibu **Prof. Dr. Farida Patittingi, S.H.,M.Hum.** selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, yang senantiasa memberi dukungan dan wejangan yang terbaik;
3. Bapak **Prof. Dr. H. M. Said Karim, S.H.,M.Hum.,M.Si.,CLA.** selaku Pembimbing Utama, telah banyak memberikan petunjuk, masukan, serta koreksi yang terbaik selama pembimbingan tesis ini;
4. Ibu **Dr. Andi Tenri Famauri Rifai, S.H.,M.H.** selaku Pembimbing Pendamping, telah memberikan banyak petunjuk, masukan, serta koreksi pada pembimbingan tesis ini dan juga menjadi guru serta motivator terbaik bagi penulis sejak proses pembimbingan skripsi dan pembimbingan tesis ini senantiasa menuntun penulis menjadi lebih baik;
5. Bapak **Dr. Amir Ilyas, S.H.,M.H.** selaku Penguji 1 pada tesis ini;
6. Ibu **Dr. Nur Azisa, S.H.,M.H.** selaku Penguji 2 pada tesis ini;
7. Ibu **Dr. Haeranah, S.H.,M.H.** selaku Penguji 3 pada tesis ini;

8. Bapak **Dr. Hasbir Paserangi, S.H.,M.H.** selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, atas bantuan dan segala masukan dalam penyelesaian tesis ini;
9. Terima kasih kepada Ayahanda dan Ibunda Dosen Departemen Hukum, Masyarakat, dan Pembangunan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, Ibu **Dr. Wiwie Heryani, S.H.,M.H.** Ketua Departemen, Ibu **Dr. Ratnawati, S.H.,M.H.** Sekretaris Departemen, Ibu **Dr. Andi Tenri Famauri Rifai, S.H.,M.H.**, Bapak **Prof. Dr. Musakkir, S.H.,M.H.**, Bapak **Prof. Dr. Arfin Hamid, S.H.,M.H.**, Bapak **Prof. Dr. Andi Pangerang Moenta, S.H.,M.H.,DFM.**, Bapak **Prof. Dr. Faisal Abdullah, S.H.,M.H.** Bapak **Dr. Hasbir Paserangi, S.H.,M.H.** Bapak **Dr. Ismail Alrip, S.H.,M.Kn.** dan Ibu **Rastiawaty, S.H.,M.H.** atas arahan dan motivasi yang senantiasa bergerak progresif demi pembangunan hukum di Indonesia;
10. Terima kasih kepada saudara kakak kandung saya Fatmawati, S.P.,M.Si. dan Muhammad Fadli, S.M., dan alm. Muhammad Taufik serta kakak ipar saya Rudi, S.T.,M.T. atas dukungannya selama ini;
11. Terima kasih kepada guru spiritual dan penuntun idealisme saya dalam mengarungi bahtera kehidupan sebagai daras perjuangan dan berkehidupan, Sayyid Musa Kadzim Al-Habsyi dan kak Dr. Ir. Khusnul Yaqin, M.Sc. cucu keturunan Mulia Baginda Rasulullah Muhammad SAWW, dan kak Ammar Fauzi, Ph.D. semoga tercurahkan segala limpahan karunia-Nya kepada beliau dan keturunannya;

12. Terima kasih kepada Kepala Sub Dit III Tindak Pidana Korupsi Direktorat Reserse Kriminal Khusus Kepolisian Negara Republik Indonesia Provinsi Sulawesi Selatan, Bapak AKP. Hatta, S.H.,M.H. selaku narasumber, atas arahan dan diskusi keilmuan yang diberikan selama penulis melakukan wawancara narasumber pada saat penelitian di kantor Polda Sul-Sel;
13. Terima kasih kepada Kepala Seksi Penuntutan Bidang Tindak Pidana Khusus Kejaksaan Tinggi Provinsi Sulawesi Selatan, Bapak Adnan Hamzah, S.H.,M.H. beserta staf Bapak Mudazzir Munsyir, S.H.,M.H. selaku narasumber, atas arahan dan diskusi keilmuan yang diberikan selama penulis melakukan wawancara narasumber pada saat penelitian di kantor Kejaksaan Tinggi Provinsi Sulawesi Selatan;
14. Terima kasih kepada Bapak Kepala Lembaga Pemasyarakatan Kelas 1 Makassar Bapak Hernowo Sugiastanto, Bc.IP.,S.H.,M.H. atas arahan dan kesempatan yang diberikan kepada peneliti untuk melakukan wawancara narasumber terhadap 3 warga binaan pemasyarakatan tindak pidana korupsi di sektor pengadaan barang/jasa pemerintah;
15. Terima kasih kepada Ibu Kepala Sub Bagian Pemantauan dan Evaluasi Pengadaan Barang/Jasa Biro Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan, Ibu Irrianty, ST. atas bantuan dan arahan serta penjelasan yang sangat membantu penulis dalam menyusun tesis ini;

16. Terima kasih kepada saudara seperjuangan saya selama di kampus Muhammad Rayhan Ramadhan Hamdy, S.H.,c.M.H. dan Thareq Dwi Chaerul Umam, S.H.,c.M.H. atas segala perjalanan yang telah dilalui bersama sejak masa mahasiswa baru hingga saat ini untuk mendaras perjuangan bersama dalam ideologi akhir zaman;
17. Terima kasih kepada Kakanda senior di Himpunan Mahasiswa Islam Komisariat Hukum UNHAS, Kakanda Andi Ryza Fardiansyah, S.H., kanda Dr. Imran Eka Saputra, S.H.,M.H., kanda Wiryawan Batara Kencana, S.H., kanda Irfan Idham, S.H.,M.H.,C.L.A., kanda Dr. Muhammad Irwan, S.H.,M.H., kanda Moh Yuda Sudawan, S.H.,M.H., kanda Muhammad Djaelani Prasetya, S.H.,M.H., kanda Abdi Negara, S.H., kanda Muhammad Soleh, S.H., kanda Abrar, S.H., kanda Nur Afiat Syamsul, S.H., kanda Muhammad Sarif Nur, S.H., dan saudara saya Alan, S.H. teman diskusi saya semasa di Komisariat Hukum, atas segala perspektif tentang kehidupan serta diskusi yang membangun dan mendewasakan penulis sejak dini tentang bagaimana menghadapi dunia ideologi serta karir profesi dan mengajarkan saya untuk tidak menjadikan himpunan sebagai tempat tinggal;
18. Terima kasih kepada kakak-kakak senior di Free Thinker kak Muhammad Sarif Nur, S.H., kak Andi Armansyah Akbar, S.H.,c.M.H. kak Khairil Andi Syahrir, S.H.,M.H., kak Hadi Iman Kurniadi, S.H., kak Adnan CM, S.H.,M.H., kak lis Meilani, S.H.,M.Kn.,M.H., kak Andi Fajar Anas, S.H., kak Muhammad Fairuz AS, S.H., dan kak Muhammad

Yasin Raya, S.H.,M.H. yang telah menjadi rekan diskusi dan membuka wahana berpikir selama penulis menjalani studi di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin;

19. Terima kasih kepada Kakanda dan Ayunda segenap Pengurus BADKO Himpunan Mahasiswa Islam (HMI) Sulselbar Periode 2021-2023, Kakanda Ketua Andi Ikram Rifqi, Sekretaris Kakanda Abdul Hakam, Bendahara Kakanda Andi Muh Syaiful Haq dan rekan-rekan Departemen Hukum dan Hak Asasi Manusia BADKO HMI Sulselbar, serta Ketua Kohati BADKO HMI Sulselbar Ayunda Iin Afliani;
20. Terima kasih kepada adik-adik penjaga sekret Majelis Hasbi Assidiq, S.H., Muhammad Wildan Yusuf, S.H., Muhammad Ikram, S.H., Muhammad Nur Fajri, S.H., Andi Kamridawati, S.H., Rahmawati, S.H., Rahmat Ayatullah Fakhruddin, S.H., Muh Yusril Yusuf, S.H., Ahmad, S.H., Muh Refky Novianto, Anif Laila Sahir, S.H., Meriyanti Djaka, S.H., Muh Atha Mukarram, c.S.H., M. Ilham Tamam, c.S.H., atas segala sharing diskusi dan pengalaman pengkaderan bersama;
21. Terima kasih kepada adik-adik pengurus lembaga Law and Society Studies Institute (LETS-Institut) Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin adinda Muhammad Wildan Yusuf, S.H., Utari Andani Putri Darmawangsa, S.H., Sri Aero Aurora, S.H., Fadhilah Amalia Syarif, S.H., Muhammad Atha Mukarram, c.S.H., Wanda Safitri Munandar, S.H., Siti Nur Alisa, S.H., Satri Aldi, S.H., Akhsan, Aqila, Dwi Pratiwi, Niken Gunawan, Sri Ayu Ramadhani, Windi Irawanti, Muhammad Surya

Gemilang, Muhaemah Fitrawati Hisyam, Muhammad Abidzarr Al-Ghiffariy, Jlhan Nur Taqiyyah, Fauziah Mardiah Majid, dan segenap pengurus yang tak sempat saya sebutkan semuanya, terima kasih atas segala kebaikan dan ketulusan untuk tetap menjaga lembaga yang sama-sama kita cintai;

22. Terima kasih kepada segenap keluarga pengurus Badan Eksekutif Mahasiswa (BEM) Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin Periode 2016-2017, kak Presiden Kahar Mawansyah, Sekretaris kak Satriani Pandu, S.H., Bendahara kak Yusticia Zahrani, S.H., beserta Menteri dan staf atas segala kebaikan serta pelajaran berharga dalam berlembaga di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin;
23. Terima kasih kepada sahabat-sahabat segenap keluarga besar Pimpinan Cabang GP Ansor Kota Makassar dan Pimpinan Wilayah GP Ansor Provinsi Sulawesi Selatan atas segala rahmat dan khidmat dalam menjaga keutuhan Nusantara dan Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam kerangka Ahlussunnah wal Jama'ah An-Nahdliyyah;
24. Terima kasih kepada segenap pengurus Lembaga Bantuan Hukum (LBH) GP Ansor Sulawesi Selatan, Ketua kak Ramdhani Tri Saputra, S.H., beserta staf;
25. Terima kasih kepada Bapak dan Ibu Komisioner Ombudsman Kota Makassar, Bapak Ir. Andi Ihwan Patiroy, S.P.,M.M.,IPM.,CTMP, kakak Dr. Muhammad Irwan, S.H.,M.H., dan Ibu Nurul Fitratullah Abbas, SE.

yang senantiasa memberi dukungan terhadap studi penulis untuk terus melanjutkan studi dibawah kepadatan jam kerja yang mendesak;

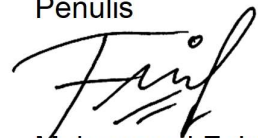
26. Terima kasih kepada rekan Asisten Komisioner Ombudsman Kota Makassar, kakanda Ikhsan Wahyudi Kangka, S.Ds., dan kanda Andi Chaidir Abu Bakar, SE. yang senantiasa mendukung penulis untuk menyelesaikan studi dengan membantu penulis selama mengalami kekosongan waktu pada saat bekerja;
27. Terima kasih kepada Bapak dan Ibu Staf Ombudsman Kota Makassar, adinda Anif Laila Sahir, S.H., Ibu Try Apriliani Djayatmika, Ibu Nisda Erytrina Sirajuddin, Ibu Gita Angriani Lawani, Ibu Indri Zainuddin, Bapak Azadillah Imam Ansar, Bapak Akhsan, dan Bapak Maxi M.L. Salumpaehe yang senantiasa menjadi rekan kerja penulis selama bekerja sebagai Asisten Komisioner di Ombudsman Kota Makassar
28. Terima kasih kepada teman-teman seperjuangan angkatan DIPLOMASI 2014 Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin yang telah bersama berjalan mengarungi langkah dalam dinamika berproses di kampus;
29. Terima kasih kepada Bapak dan Ibu pegawai akademik Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin yang telah membantu segala proses administrasi akademik penulis;
30. Terima kasih kepada teman-teman pejuang M.H. angkatan 2020 '1 yang telah berjalan bersama menjalani kuliah *online* di depan gadget hingga lelah dan terlelap tidur;

31. Terima kasih kepada teman-teman Perkumpulan M.H. pondok Rahma, Ahmad Rivad Fahrezi, St. Rahma, Olvianita Catherine Elisabeth, Ratu Indra Kasih Pertiwi, Muhammad Badai Anugrah, Fitrihansyah, Resky Arsita, atas kesempatan dan canda tawa sepanjang menjalani kuliah bersama;

32. Terima kasih kepada mace-mace kantin Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin atas suguhan makanan dan minuman yang menemani penulis selama mengurus administrasi akademik;

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan Tesis ini menemui banyak kendala dan kekurangan yang masih jauh dari kesempurnaan. Semua data yang ditampilkan dan informasi yang menunjang dalam penyusunan tesis ini semoga bernilai berkah dan ibadah bagi setiap yang menyampaikan dan bertujuan mulia sebagai perwujudan dari upaya mencerdaskan kehidupan bangsa.

Penulis



Muhammad Faisal

PERNYATAAN KEASLIAN

Nama : Muhammad Faisal
NIM : B012201042
Program Studi : Magister Ilmu Hukum

Menyatakan dengan sesungguhnya bahwa penulisan tesis ini yang berjudul **“Audit Forensik Temuan Kerugian Keuangan Negara Pada Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Dalam Mengungkap Tindak Pidana Korupsi”** adalah benar-benar karya saya sendiri, bukan merupakan pengambilan tulisan atau pemikiran orang lain dan hal yang bukan karya saya dalam penulisan tesis ini diberikan *citasi* dan ditunjukkan dalam daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan isi tesis ini hasil karya orang lain atau dikutip tanpa menyebut sumbernya, maka saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut sesuai peraturan Menteri Pendidikan Nasional Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2010 dan Peraturan Perundang-undangan yang berlaku.

Makassar, 16 Februari 2022

Yang membuat pernyataan



Muhammad Faisal
NIM. B012201042

ABSTRAK

Muhammad Faisal (B012201042) dengan judul “Audit Forensik Temuan Kerugian Keuangan Negara Pada Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Dalam Mengungkap Tindak Pidana Korupsi” dibawah bimbingan M. Said Karim dan Andi Tenri Famauri Rifai.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis model pengungkapan serta mengukur efektivitas hasil penelusuran kerugian keuangan Negara guna memproyeksikan bentuk pembaruan metode pengungkapan tindak pidana korupsi khususnya pada konfigurasi Pasal 2 dan Pasal 3 UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Penelitian yang dilakukan menggunakan metode penelitian empiris dengan melakukan wawancara narasumber dan pengumpulan data primer berdasarkan kasus korupsi yang terjadi dalam kurun waktu 3 tahun terakhir.

Adapun uraian pada tujuan penelitian ini, yaitu: (1) merincikan model pengungkapan tindak pidana korupsi melalui pemeriksaan forensik yang berangkat dari fenomena model pengungkapan yang digunakan oleh penyidik sebagai strategi penanganan kasus tindak pidana korupsi. Kejadian kasus korupsi yang secara jelas dan nyata merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara ialah pada sektor pengadaan barang/jasa pemerintah. Sektor ini melibatkan banyak pihak dan mengeluarkan uang serta kekayaan Negara yang tak sedikit untuk setiap pelaksanaannya. (2) Kerangka pada pengaturan teknis perhitungan kerugian keuangan Negara yang kemudian menggunakan metodologi pemeriksaan forensik diukur seberapa efektif mekanisme serta bahan instrumen yang digunakan pada hasil penelusuran kerugian keuangan Negara yang dilaksanakan dengan menggunakan teori efektifitas hukum. (3) Mekanisme yang terus dijalankan setelah mengukur seberapa efektif metode sebelumnya dijalankan kemudian dilakukan pembaruan metode untuk menyusun model pengungkapan yang diproyeksikan berdasarkan komparasi nilai pada teori segitiga akuntansi forensik dan *GONE Theory* yang dapat meretas paradigma lama tentang alasan kecurangan dalam suatu manajemen itu dapat terjadi sehingga mengakibatkan kejahatan korupsi.

Kata Kunci : Audit Forensik, Pengungkapan, Tindak Pidana Korupsi

ABSTRACT

Muhammad Faisal (B012201042) titled “Forensic Audit Of State Financial Losses Findings On Procurement Of Government Goods and Services In Uncovering Corruption Criminal Acts” under the guidance of M. Said Karim and Andi Tenri Famauri Rifai.

The research aims to analyze disclosure and proof models as well as measure the effectiveness of the results of tracing state financial losses in order to project the renewal form of corruption criminal offence disclosure and proof methods particularly on the configuration of chapter 2 and chapter 3 of the Anti-Corruption Law Eradication Act.

Research conducted using empirical research methods by conducting interviews of consumers and collection of primary data based on cases of corruption that occurred in the las 3 years.

As for the description on the research : (1) details the disclosure model of corruption criminal offences through forensic examinations departing from the phenomenon of disclosure models used by investigators as a strategy of handling cases of criminal offence corruption. The incident of corruption cases that clearly and markedly harm the State’s finances of the State economy is in the government’s procurement/cost sector. The sector involved many parties and issued money and little state wealth for each implementation. (2) The framework on the technical setting of State financial loss calculations that then use forensic examination methodology is measured how effective the mechanism as well as the instrument material used on the results of tracing State financial losses implemented using the theory of legal effectiveness. (3) The mechanism that continues to be executed after measuring how effective the previous method was executed then renewal of methods to structure projected disclosure models based on value comparison on the triangular theory of forensic accounting and GONE Theory that can hack old paradigms about the reason for fraud in a management it can result in corruption crime.

Keywords : Forensic Audit, Disclosure, Corruption Criminal Act.

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
PERNYATAAN KEASLIAN	xiii
ABSTRAK	xiv
ABSTRACT	xv
DAFTAR ISI	xvi
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Rumusan Masalah	7
C. Tujuan Penelitian	7
D. Manfaat Penelitian	8
E. Orisinalitas Penelitian	9
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	11
A. Pemeriksaan/Audit	11
1. Pengertian Audit	11
2. Jenis-Jenis Audit	16
3. Tujuan Audit	21
B. Audit Forensik	27
1. Pengertian Audit Forensik	27
2. Tujuan Audit Forensik	32
3. Auditor Forensik	35
4. Kompetensi Auditor forensik	39
C. Investigasi Temuan Kecurangan (<i>Fraud</i>)	42
1. Penjelasan Umum Investigasi Kecurangan	42
2. Investigasi Kecurangan dan Motif Perilaku <i>Fraud</i>	44
3. Mekanisme Investigasi Temuan Kecurangan	49
4. Praktik Investigasi Kecurangan	52

D.	Kerugian Keuangan Negara.....	58
1.	Pengertian Kerugian Keuangan Negara	58
2.	Temuan Kerugian Keuangan Negara.....	64
3.	Unsur Pidana Korupsi Pada Temuan Kerugian Keuangan Negara	73
4.	Kerugian Keuangan Negara Oleh Tindakan Korporasi	80
E.	Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah.....	93
1.	Gambaran Umum tentang Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah.....	93
2.	Tujuan, Kebijakan, Prinsip, dan Etika Pengadaan Barang dan Jasa.....	99
3.	Aspek Kerugian Negara Dalam Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Oleh Tindakan Korporasi	102
F.	Tindak Pidana Korupsi	107
1.	Pengertian Tindak Pidana Korupsi	107
2.	Ruang Lingkup, Penyebab, dan Karakteristik Tindakan Korupsi	118
3.	Aspek Tindak Pidana Korupsi dalam Pengadaan dan Jasa Pemerintah	124
G.	Teori Efektivitas Hukum	134
H.	Teori Segitiga Akuntansi Forensik dan <i>GONE Theory</i>	137
I.	Bagan Kerangka Pikir.....	139
J.	Definisi Operasional	140
BAB III METODE PENELITIAN.....		142
A.	Tipe Penelitian	143
B.	Lokasi Penelitian	144
C.	Jenis dan Sumber Data	144
D.	Populasi dan Sampel.....	147
E.	Analisis Data	148

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	149
A. Model Pengungkapan Tindak Pidana Korupsi Melalui Audit Forensik Pada Sektor Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah.	149
B. Efektifitas Hasil Penelusuran Kerugian Keuangan Negara Melalui Pemeriksaan Forensik Pada Proses Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah.....	164
C. Bentuk Pembaruan Metode Dalam Pengungkapan dan Pembuktian Tindak Pidana Korupsi Di Sektor Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah.....	209
BAB V KESIMPULAN	228
A. Kesimpulan	228
B. Saran.....	232
DAFTAR PUSTAKA	235
LAMPIRAN	247

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Era globalisasi saat ini menunjukkan bidang yang menjadi vital yakni ekonomi dan keuangan. Kelajuan pertumbuhan ekonomi setiap Negara didorong dengan kemampuan suatu Negara dalam memanfaatkan potensi yang ada di wilayahnya. Seiring dengan pertumbuhan ekonomi tersebut, terdapat pula pihak-pihak yang memanfaatkan situasi tersebut. Aksi-aksi yang dilakukan tersebut dengan merugikan Negara secara umum dan merugikan rakyat secara khusus. Korupsi menurut Kamus Umum Bahasa Indonesia oleh Poerwadarmita yang menyebutkan bahwa korupsi merupakan perbuatan yang buruk seperti penggelapan uang, penerimaan uang sogok dan sebagainya.¹ Mengutip tulisan Mohammad Husni Thamrin, konsepsi mengenai korupsi timbul setelah adanya pemisahan antara kepentingan keuangan pribadi dari seorang pejabat negara dan keuangan jabatannya.² Lebih lanjut diungkapkan oleh MH Thamrin bahwa pengertian korupsi sebagai suatu tindak penyalahgunaan kekayaan negara (dalam konsep modern), yang melayani kepentingan umum, untuk kepentingan pribadi atau perorangan.³

¹ Kamus Besar Bahasa Indonesia

² Urwatul Wutsqah, *Pendidikan Anti Korupsi Dalam Kurikulum Pendidikan Di Indonesia*, Jurnal Inovasi Pendidikan MH Thamrin Vol. 3 No. 2, Universitas Mohammad Husein Thamrin, Jakarta, 2019, hal. 32.

³ *Ibid.*,

Langkah pemberantasan korupsi di Indonesia tercatat sebagai praktik korupsi yang tercatat sepanjang tahun 2018 oleh Komisi Pemberantasan Korupsi sebanyak 6.468 (enam ribu empat ratus enam puluh delapan) kasus yang bervariasi berdasarkan delik.⁴ Beberapa daerah di Indonesia tercatat telah terjadi praktik-praktik korupsi, dimulai dari temuan pada kasus kecil hingga kasus yang sangat kompleks dalam penindakannya.

Upaya yang dilakukan untuk mengungkap beberapa kasus tindak pidana korupsi juga telah mengalami kemajuan penindakan yang maju secara signifikan. Selain daripada upaya kerjasama dalam pengungkapan, terdapat pula daya cepat tanggap dari sumber daya manusia yang bertindak sebagai penegak hukum dalam menemukan metode-metode akurat serta tanggap dalam mencari temuan baik sejak dilakukannya upaya pemeriksaan hingga mengejar aset Negara yang dirampok oleh oknum-oknum yang tidak bertanggungjawab dengan menguntungkan diri sendiri atau kelompoknya.

Koordinasi yang dilakukan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) sebagai upaya mengungkap serta menelusuri tindak pidana korupsi tercatat pada tahun 2017 koordinasi yang terbangun oleh KPK dan Kejaksaan sebanyak 96 kasus dan sebanyak 87 kasus yang dikoordinasikan oleh KPK dan Kepolisian guna mengungkap tindak pidana

⁴ Laporan Tahunan Komisi Pemberantasan Korupsi Tahun 2018, Lampiran Direktorat Pengaduan Masyarakat, Rilis 17 Mei 2019, hlm. 2

korupsi. Peningkatan jumlah kasus yang dikoordinasikan pada tahun 2018 antara KPK dan Kejaksaan sebanyak 131 kasus yang berhasil dikoordinasikan serta terdapat 179 kasus yang berhasil diungkap melalui koordinasi oleh KPK dan Kepolisian.⁵

Peningkatan kemampuan para penegak hukum pada tahun 2018 dengan total angka 458 kasus yang berhasil diungkap dengan beberapa institusi dan instansi pemerintah diantaranya Kejaksaan, Kepolisian, Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), KPK sendiri, Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), Tentara Nasional Indonesia (TNI), dan Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Koordinasi yang terbangun untuk melakukan peningkatan kapasitas serta kapabilitas dalam pengungkapan tindak pidana korupsi.⁶

Kuatnya arus upaya pelemahan KPK dari segala penjuru mata angin kekuasaan merupakan bukti korupsi kekuasaan “menjangkiti” pejabat negeri ini.⁷ Termasuk pelemahan tersebut berasal dari tubuh KPK itu sendiri. Musakkir mengungkapkan suatu bentuk intervensi internal kelembagaan dengan memberikan gambaran tentang intervensi internal kelembagaan pada tubuh kehakiman dengan membaginya atas dua, yaitu ukuran berpengaruh dan tidak berpengaruh,⁸ yang bisa kita ibaratkan dengan yang terjadi pada tubuh KPK itu sendiri. Kategori berpengaruh,

⁵ Laporan Tahunan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) Tahun 2018, h. 78.

⁶ *Ibid.* h. 81.

⁷ Jupri, *KPK & Korupsi Kekuasaan*, Penerbit Pusat Kajian Inovasi Pemerintahan Daerah dan Kerjasama Antar Daerah, Malang, 2016, hal. 17.

⁸ Musakkir, *Putusan Hakim Yang Diskriminatif Dalam Perkara Pidana*, Penerbit Rangkang Education, Yogyakarta, 2013, hal. 190.

apabila campur tangan pihak atasan atau pihak luar (ekstra judicial) mempengaruhi objektivitas aparat penegak hukum dalam menangani perkara pidana pada semua tingkat pemeriksaan, sedangkan kategori tidak berpengaruh yakni manakala campur tangan pihak atasan atau pihak luar (ekstra judicial) tidak mempengaruhi objektivitas aparat penegak hukum dalam menangani perkara pidana pada semua tingkatan pemeriksaan.⁹

Achmad Ali mengungkapkan tentang faktor yang menggerakkan perubahan atas suatu nilai hukum yakni sebenarnya bukan hukum melainkan faktor pertambahan penduduk, perubahan nilai, ideologi, serta teknologi canggih¹⁰, termasuk pada tubuh KPK itu sendiri. Hukum tidak selalu anti-perubahan, dengan demikian, pandangan Bung Karno bahwa yuris tidak dapat diajak ikut serta dalam revolusi karena cenderung *status quo*, tidak selamanya benar.¹¹

Apabila kita melihat pandangan Achmad Ali tentang efektivitas hukum yang diungkapkan bahwa suatu efektivitas hukum pada seseorang menaati atau tidak tergantung pada kepentingannya.¹² Yang dimana kepentingan tersebut bermacam-macam, diantaranya yang bersifat *compliance*, *identification*, *internalization*, dan masih banyak jenis kepentingan lain.¹³ Jika ketaatan sebagian besar warga masyarakat

⁹ *Ibid.*,

¹⁰ Achmad Ali, *Menguak Tabir Hukum; Edisi Kedua*, Penerbit Kencana; Prenadamedia Group, Jakarta, 2015, hal. 226.

¹¹ *Ibid.*, hal. 227.

¹² Achmad Ali, *Menguak Teori Hukum (Legal Theory) & Teori Peradilan (Judicialprudence); Termasuk Interpretasi Undang-Undang (Legisprudence)*, Volume 1 Pemahaman Awal, Penerbita Kencana; Prenadamedia Group, Jakarta, 2009, hal. 375.

¹³ *Ibid.*,

terhadap suatu aturan hanya karena takut sanksi maka kepentingannya berifat *compliance* yang derajatnya ketaatannya masih sangat rendah, apabila ketaatannya terletak pada kebenaran nilai intristik dari dalam diri yang dianutnya maka derajat ketaatannya yang tertinggi yakni kepentingan *internalization*.¹⁴ Hal tersebut bisa kita aplikasikan dalam melihat, mengurai, menyusun, dan menjelaskan tentang suatu kompleksitas di bidang penegakan hukum pidana korupsi.

Salah satu upaya yang dapat dilakukan memberantas tindak korupsi adalah dengan melakukan strategi dibidang pemeriksaan (*auditing*) di lingkungan lembaga pemerintahan. Beberapa teknik serta metode yang digunakan dalam upaya pengungkapan tindak pidana korupsi berdasarkan hasil dari pemeriksaan dokumen atau penelusuran kerugian keuangan Negara, seperti metode pemeriksaan forensik, akuntansi forensik, *whistleblowing*, dan beberapa metode lain yang digunakan untuk pengungkapan tindak pidana korupsi. Dalam mengungkap kasus-kasus korupsi yang berakibat merugikan pihak lain (rakyat atau negara), maka para pemeriksa dituntut untuk tidak hanya paham prosedur akuntansi tetapi juga pengetahuan-pengetahuan lain yang mendukung seperti perdagangan, perpajakan, perdagangan saham, dan asuransi. Bidang ilmu *auditing* yang berhubungan dengan penyelesaian tindak pidana korupsi adalah auditing forensik.¹⁵ Disamping itu konsep *value for money* atau 3E

¹⁴ *Ibid.*,

¹⁵ *Op.Cit.*, Laporan Tahunan KPK, hal. 88

(ekonomi, efisiensi, dan efektifitas) juga dapat dikembangkan dalam rangka menekan terjadinya tindakan korupsi. Dengan demikian strategi dibidang *auditing* dalam upaya pemberantasan korupsi ada dua macam yaitu pemeriksaan (*auditing*) forensik dan *value for money audit*.

Pada dasarnya ilmu forensik adalah aplikasi ilmu yang bertujuan pada penyelidikan kriminal dalam rangka untuk mencari bukti yang dapat digunakan dalam penyelesaian kasus-kasus kriminal. Tujuan pemeriksaan (*auditing*) forensik merupakan suatu upaya preventif dalam penanganan dugaan tindak pidana korupsi. Hal tersebut secara eksplisit terlihat dengan perubahan rumusan pada pemenuhan unsur Pasal 2 dan Pasal 3 UU tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang pada mulanya unsur delik formil menjadi unsur delik materiil. Mekanisme pengungkapan melalui pemeriksaan forensik secara khusus dalam pengaturan tersendiri sehingga penyusunan program maupun pelaksanaan pemeriksaannya sangat berbeda dengan pemeriksaan biasa. Program pemeriksaan forensik harus diarahkan untuk mengumpulkan bukti-bukti yang cukup dan kompeten sehingga kasus kriminal khususnya lebih bermanfaat secara teknis dalam upaya pengungkapan serta pembuktian kasus pidana yang sedang ditangani dapat terungkap khususnya mengungkap kasus tindak pidana korupsi.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dijelaskan di atas, dapat ditemukan beberapa persoalan yang diuraikan pada rumusan masalah sebagai berikut:

1. Bagaimana model pengungkapan tindak pidana korupsi melalui pemeriksaan forensik pada sektor pengadaan barang dan jasa pemerintah ?
2. Bagaimana efektifitas hasil penelusuran kerugian keuangan negara melalui pemeriksaan forensik pada proses pengadaan barang dan jasa pemerintah ?
3. Bagaimana bentuk pembaruan metode dalam tindak pidana korupsi di sektor pengadaan barang dan jasa pemerintah ?

C. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan dari penelitian ini yaitu:

1. Untuk merinci model pengungkapan tindak pidana korupsi melalui pemeriksaan forensik pada sektor pengadaan barang dan jasa pemerintah.
2. Untuk mengukur efektivitas hasil penelusuran kerugian keuangan negara melalui pemeriksaan forensik pada proses pengadaan barang dan jasa pemerintah.

3. Untuk memproyeksikan bentuk-bentuk pembaruan metode dalam pengungkapan tindak pidana korupsi di sektor pengadaan barang dan jasa pemerintah.

D. Manfaat Penelitian

Manfaat yang dihasilkan dari penelitian ini antara lain:

1. Bagi akademisi pada studi ilmu hukum yakni untuk menambah topik kajian kontemporer di bidang hukum pidana khususnya perkembangan studi forensik dalam korelasi dengan ilmu hukum.
2. Bagi praktisi hukum pada profesi hukum dan profesi akuntan publik yakni untuk menambah informasi serta poin-poin indikator dalam upaya pengungkapan tindak pidana korupsi sebagai langkah pada advokasi hukum dan konsultasi hukum di bidang praktik.
3. Bagi mahasiswa hukum pada studi ilmu hukum yakni untuk memperbaharui wacana dalam studi ilmu hukum guna menambah peminatan pada bidang hukum pidana.
4. Bagi masyarakat yakni untuk mendapatkan informasi guna menambah wawasan dalam pengawasan secara mandiri terhadap kontrol penggunaan keuangan Negara.

E. Orisinalitas Penelitian

1. Judul Tesis “Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Tindak Pidana Korupsi Pengadaan Barang dan Jasa Di Bidang Konstruksi” karya Ulil Amri, mahasiswa Program Pascasarjana Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin pada tahun 2020. Dalam tesis ini membahas rumusan masalah yaitu kualifikasi perbuatan yang dipenuhi untuk menganggap korporasi melakukan tindak pidana korupsi pengadaan barang dan jasa pemerintah dan bentuk pertanggungjawaban pidana yang dapat diterapkan kepada korporasi dalam tindak pidana korupsi pengadaan barang dan jasa pemerintah. Tesis yang menjelaskan tentang bentuk pertanggungjawaban pidana yang secara umum terjadi pada tindak pidana korupsi pengadaan barang dan jasa pemerintah di bidang konstruksi.
2. Judul Tesis “Pertanggungjawaban Pidana Pelaku Tindak Pidana Korupsi Dalam Proyek Pengadaan Barang dan Jasa” karya Haerdin, mahasiswa Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Pembangunan Nasional “Veteran” Jakarta pada tahun 2019. Dalam tesis ini membahas rumusan masalah pengaturan hukum pengadaan barang dan jasa pemerintah dan hubungannya dengan tindak pidana korupsi, pertanggungjawaban pidana pelaku tindak pidana korupsi dalam proyek pengadaan barang dan jasa pemerintah sesuai pada Undang-Undang Tipikor, dan pertanggungjawaban pidana pelaku tindak pidana korupsi dalam proyek pengadaan barang dan jasa

pemerintah. Tesis ini lebih menjelaskan tentang aspek subjek hukum yang melakukan tindak pidana korupsi dalam suatu proyek pengadaan barang dan jasa untuk dapat dituntut melakukan ganti rugi melalui mekanisme uang pengganti.

3. Judul Jurnal “Kebijakan Hukum Pidana Terhadap Perhitungan Potensi Kerugian Keuangan Negara” karya Indra Yudha Koswara, Wakil Sekretaris Jenderal I Asosiasi Profesor dan Doktor Hukum Indonesia dalam Jurnal Ilmiah Hukum De Jure; Kajian Ilmiah Hukum Bandung pada tahun 2019. Dalam jurnal ini membahas rumusan masalah siapa yang berhak menghitung adanya kerugian keuangan Negara dalam tindak pidana korupsi menurut kewenangannya dan bagaimana peran pemeriksa BPK dan BPKP dalam menghitung adanya kerugian keuangan Negara terhadap penegakan hukum dalam tindak pidana korupsi. Jurnal ini lebih berfokus terhadap aspek tindak pidana korupsi pada aspek kewenangan yang melekat pada lembaga Negara yang bertugas untuk melakukan penghitungan kerugian keuangan Negara.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Pemeriksaan/Audit

1. Pengertian Audit

Perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi hingga hari ini telah memberikan kontribusi yang nyata bagi kehidupan manusia. Kecanggihan teknologi saat ini semakin memudahkan untuk masyarakat bisa dengan leluasa mengakses segala informasi. Pada beberapa Negara-Negara yang tercatat sebagai Negara maju berdasarkan nilai kehidupan ekonomi warga Negeranya yang cenderung stabil, praktik audit yang dilakukan masing-masing mencatatkan penggunaan sistem informasi dan teknologi yang mapan menjadi strategi tersendiri bagi mereka untuk meminimalisir tindak kecurangan atau *fraud* terhadap dampak kerugian bagi keuangan Negeranya.¹⁶ Dalam kesempatan ini, pemaknaan tentang *audit* sama dengan pemeriksaan atau pemeriksaan adalah *audit* itu sendiri. Di Indonesia sendiri praktik audit masih cenderung hanya untuk kepentingan tertentu. Pemeriksaan dilakukan oleh lembaga yang berwenang untuk kemudian menugaskan para pemeriksa yang telaten di bidangnya untuk melakukan pemeriksaan. Jelas saja dalam beberapa praktik audit tertentu masih juga ditemukan beberapa tindakan kecurangan yang dilakukan oleh pengelola baik kecurangan yang kasuistik maupun secara sistemik.

¹⁶ Dewi Anggraini, *et al.*, *Akuntansi Forensik Dan Audit Investigatif Dalam Pngungkapan Fraud*, COSTING; Journal of Economic, Business and Accounting Vol.2 No.2, Sumatera Selatan, 2019, hal.373.

Berbeda dengan bentuk pengawasan terhadap pengelolaan keuangan tersendiri yang dilakukan oleh masing-masing instansi yang diberikan kewenangan untuk melakukan pemeriksaan baik secara internal maupun eksternal. Secara umum, aktivitas tersebut kemudian disebut dengan audit atau pemeriksaan. Audit sendiri terbagi dalam beberapa bentuk, tergantung objek yang akan dilakukan pemeriksaan dan subyek yang akan melakukan pemeriksaan. Pelaksanaan audit haruslah melalui suatu tahapan yang sistemik seperti yang diungkapkan oleh Mulyadi. Secara umum Mulyadi mengungkapkan bahwa audit merupakan suatu proses sistematis untuk memperoleh serta melakukan evaluasi terhadap bukti-bukti untuk ditinjau secara objektif.¹⁷ Apabila dilihat dari aspek tujuan dilakukannya sebuah aktivitas audit atau pemeriksaan, Mulyadi kemudian menyebutkan bahwa hal yang menjadi dasar dilakukannya pemeriksaan yakni adanya pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi dalam menentukan tingkat kesesuaian antara pernyataan yang diungkap sebelumnya dengan kriteria yang telah ditetapkan untuk kemudian nampak terlihat jelas pada hasil yang ditunjukkan.¹⁸

BPK yang merupakan lembaga Negara yang mengemban tugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya seperti Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan

¹⁷ Mulyadi, *Sistem Informasi Akuntansi*, Jakarta; Salemba Empat, 2016, hal. 8.

¹⁸ *Ibid.* hal. 10.

Layanan Umum (BLU), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), serta lembaga atau badan lain yang menggunakan dan mengelola keuangan Negara.¹⁹ Praktik audit yang dilakukan oleh BPK disebut dengan pemeriksaan yakni proses identifikasi masalah, analisa, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.²⁰

Miller dan Bailley dalam Abdul Halim mendefinisikan audit sebagai tinjauan metode dan pemeriksaan objektif atas suatu item.²¹ Pada referensi lain juga dikemukakan oleh Abdul Halim bahwa audit merupakan suatu proses sistematis untuk menghimpun dan mengevaluasi bahan-bahan kegiatan ekonomi yang dijalankan untuk menjadi bukti-bukti secara objektif mengenai asersi-asersi sebagai sebuah tindakan dan kejadian ekonomi.²² Dalam pelaksanaan adanya verifikasi terhadap suatu informasi yang spesifik yang dibutuhkan oleh pemeriksa dalam menjalankan tugasnya selain daripada mencocokkan pendapat yang termuat dalam kesimpulan hasil audit.²³ Hal yang juga dinyatakan oleh Hery bahwa praktik audit merupakan proses sistematisasi yang didahului dengan memperoleh

¹⁹ Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

²⁰ Pasal 1 angka 8 Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

²¹ Abdul Halim, *Manajemen Keuangan Bisnis: Konsep dan Aplikasinya*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2015, hal. 3.

²² Abdul Halim, *Auditing (Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan)*, Jilid 1 Edisi Kelima, Penerbit UPP STIM YKPN, Yogyakarta, 2015, hal. 6.

²³ *Op.Cit.*, hal. 4.

informasi terkait, kemudian melakukan evaluasi secara objektif dengan meletakkan bahan-bahan terkait yang akan menguak secara tuntas atas suatu kegiatan dan kejadian ekonomi hingga munculnya kesimpulan hasil audit.²⁴

Arens juga mengungkapkan bahwa praktik audit atau pemeriksaan merupakan pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkatan atau derajat kesesuaian dari sebuah informasi yang diperoleh yang diverifikasi dengan kriteria yang telah ditetapkan.²⁵ Di Indonesia definisi tentang audit yang sering digunakan yakni definisi yang dikemukakan oleh Agoes bahwa audit merupakan suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis.²⁶ Agoes kemudian membagi kerangka pikir tentang praktik pemeriksaan dengan melakukan klasifikasi terhadap subjek audit yaitu oleh pihak yang independen, objek audit yaitu terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh suatu manajemen, bahan-bahan permulaan yaitu catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukung yang menyertai, guna untuk memperoleh tujuan memberikan pendapat atau menetapkan indeks kewajaran laporan keuangan yang diaudit/diperiksa.²⁷

Menurut *American Accounting Association (AAA) Committee On Basic Auditing Concept* dalam Elisabeth mendefinisikan audit merupakan

²⁴ Hery, *Teori Akuntansi: Pendekatan Konsep dan Analisis*, PT. Grasindo, Jakarta, 2017, hal. 22.

²⁵ Arens A Alvin, et al., *Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi*, Jilid 1. Edisi Lima Belas, Erlangga, Jakarta, 2015, hal. 12.

²⁶ Agoes Sukrisno, *Auditing; Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik, Buku Saku, Edisi Kedua*, Salemba Empat, Jakarta, 2017, hal. 4.

²⁷ *Ibid.*

suatu proses yang sistematis untuk mendapatkan dan menilai bukti-bukti secara objektif yang berkaitan dengan pernyataan-pernyataan tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi.²⁸ Seperti yang didefinisikan oleh AAA, *A Statement of Basic Auditing Concept (ASOBAC)* dalam Ruchmawati juga mendefinisikan audit yaitu proses sistematis guna mendapatkan dan mengevaluasi bukti-bukti secara objektif mengenai pernyataan kejadian dan tindakan ekonomi dengan tujuan untuk menentukan kesesuaian antara pendapat yang sebelumnya diajukan dengan kriteria yang telah ditetapkan dalam pelaksanaannya.²⁹

Beberapa dari definisi yang telah dikemukakan oleh para ahli di bidang auditing mempunyai berbagai kemiripan. Utamanya pada aspek subjek audit, objek audit, bahan bukti terkait, mekanisme, dan tujuan dilakukannya audit. Hal tersebut dengan menggunakan masing-masing pendekatan tersendiri dalam menerapkan metode audit yang tepat terhadap aktivitas auditing yang akan dan telah dilaksanakan.

²⁸ DM Elisabeth, *Analisis Fungsi Dan Tujuan Internal Pemeriksa Dalam Pelaksanaan Pengendalian Intern Untuk Memaksimalkan Kinerja Perusahaan*, Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Methodist Vol. 2 No. 2, Fakultas Ekonomi Universitas Methodist Indonesia, Sumatera Utara, 2019, hal. 2.

²⁹ Ruchmawati, *et.al.*, *Analisis Perencanaan Audit Laporan Keuangan Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (Studi Kasus Pada KAP Ariesman Auly, Drs)*, Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi Vol. 16 No. 3, Universitas Sam Ratulangi, Manado, 2016, hal. 3.

2. Jenis-Jenis Audit

BPK diberikan kewenangan untuk melakukan audit atau pemeriksaan yang diklasifikasikan pada 3 jenis pemeriksaan yaitu:³⁰

1. Pemeriksaan Keuangan, merupakan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah;
2. Pemeriksaan Kinerja, merupakan pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah; dan
3. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu, merupakan pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, diluar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Dalam hal ini yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif.

Pemeriksaan yang dilaksanakan oleh lembaga atau perusahaan tertentu sangatlah beragam dan bervariasi berdasarkan jenis audit apa yang hendak dilakukan. Terdapat 4 jenis-jenis audit yang dikemukakan oleh Agoes dalam Junaidah berdasarkan jenis pemeriksaannya, yakni:³¹

1. Audit Manajemen (*Operational Auditing*), merupakan pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu lembaga atau perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, yang bertujuan untuk lebih mendalami apakah

³⁰ Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

³¹ Junaidah F, *Analisis Pengendalian Intern Atas Prosedur Penerimaan Dan Pengeluaran Kas Kecil Pada PT. Bejana Teknik Jaya*, Politeknik Negeri Sriwijaya, Palembang, 2017, hal. 9.

kegiatan operasi tersebut sudah berjalan dan dilaksanakan secara efektif, efisien dan ekonomis.

2. Audit Ketaatan (*Compliance Auditing*), merupakan jenis pemeriksaan yang dilakukan secara mandiri oleh instansi atau perusahaan pada ketaatan terhadap peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan secara internal pada peraturan internal yang dibuat oleh pimpinan berdasarkan kewenangannya, juga terhadap pihak eksternal atau regulasi eksternal yang berkaitan terhadap aktivitas yang dilakukan instansi atau perusahaan tersebut sesuai bidangnya.
3. Audit Internal (*Internal Auditing*), merupakan jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.³²
4. Audit Komputer/Data (*Computer Auditing*), merupakan jenis pemeriksaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) System*. Dalam mekanisme pemeriksaan data menggunakan EDP terdapat 2 metode yang bisa dilakukan oleh seorang pemeriksa yaitu: mm

- 1) *Audit Around The Computer*

Dalam konteks ini pemeriksa hanya melakukan pemeriksaan terhadap input dan output dari sistem EDP tanpa melakukan tes

³² *Ibid.*, hal. 10.

diagnostik terhadap proses yang berlangsung dalam sistem EDP tersebut;

2) *Audit Through The Computer*

Selain pemeriksaan input dan output, pemeriksa juga melakukan tes diagnostik pada proses EDP tersebut. Tes yang dilakukan dengan menggunakan *Generalized Audit Software* dan berbagai aplikasi lainnya dengan melakukan diagnostik menggunakan data palsu (*Dummy Date*) untuk menelaah terhadap perbandingan data asli dan data palsu yang diproses pada sistem yang seharusnya.

Dijelaskan pula oleh Mulyadi dalam Junaidah yang membedakan jenis-jenis audit menjadi 3 golongan yaitu:³³

- 1) Audit terhadap Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*), merupakan audit yang dilakukan oleh pemeriksa independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh klien yang mengajukan permintaan audit untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa. Pada praktik audit ini pemeriksa yang bersifat independen kemudian memberikan penilaian terkait kewajaran laporan keuangan dengan berdasarkan pada prinsip akuntansi berterima umum.
- 2) Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*), hampir sama dengan yang dijelaskan sebelumnya oleh Agoes pada jenis audit kepatuhan/ketaatan yakni audit yang bertujuan untuk menentukan kesesuaian objek yang

³³ *Ibid.*, hal. 11.

akan dilakukan audit dengan ketentuan peraturan perundang-undangan tertentu. Hasil dari praktik audit ini kemudian dilaporkan kepada pihak yang berwenang untuk membuat kriteria, aktivitas audit ini seringkali dijumpai di lingkungan instansi pemerintahan.

- 3) Audit Operasional (*Operational Audit*), merupakan peninjauan kembali secara sistematis kegiatan organisasi atau bentukan lain, dalam hubungannya dengan sebuah tujuan tertentu. Audit operasional pada umumnya diperlukan oleh pihak yang memerlukan audit atas manajemen atau pihak ketiga sebagai pertimbangan untuk hasil yang dimana pihak tersebut meminta untuk dilaksanakannya audit operasional.

Hal yang sama pula diungkapkan oleh Arens dalam Ruchmawati tentang jenis-jenis audit dengan membaginya atas 3 jenis audit, yaitu Audit Operasional (*Operational Audit*), Audit Ketaatan (*Compliance Audit*), dan Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*).³⁴ Jenis audit yang berkaitan dengan tindak pidana korupsi sendiri disebut dengan audit investigatif dan audit penghitungan kerugian kerugian Negara (PKKN). Audit investigatif termuat dalam 8 tahapan yang meliputi: perencanaan, penetapan sasaran, ruang lingkup alokasi sumber daya, pertimbangan dalam perencanaan, supervisi, pengumpulan dan pengujian bukti, pengumpulan bukti, pengujian bukti dan dokumentasi.³⁵ Audit PKKN sendiri

³⁴ *Op.Cit.*, Ruchmawati *et al*, hal. 4.

³⁵ R. Bayu Ferdian, dkk, *Penetapan Kerugian Negara Dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi*, Jurnal Syiah Kuala *Law Journal* Vol. II No. 3, Aceh, 2018, hal. 331.

termasuk ke dalam muatan Audit dengan tujuan tertentu, yang dimana berdasarkan Peraturan Kepala BPKP Nomor: PER-1314/K/D6/2012 tentang Pedoman Penugasan Bidang Investigasi memuat tentang:

- a) Audit dalam rangka Penghitungan Kerugian Keuangan Negara adalah Audit dengan tujuan tertentu yang dimaksudkan untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan Negara yang timbul dari suatu kasus penyimpangan dan digunakan untuk mendukung tindakan litigasi;
- b) Hasil Audit dalam rangka Penghitungan Kerugian Keuangan Negara berupa pendapat auditor BPKP tentang jumlah kerugian keuangan Negara merupakan pendapat keahlian profesional auditor, yang dituangkan dalam Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (LHPKKN);
- c) Sebagai hasil dari pendapat ahli, LHPKKN ditandatangani oleh Tim Audit dan Pimpinan Unit Kerja sebagai Ahli (tanpa kop surat dan cap unit kerja);
- d) LHPKKN disampaikan kepada pimpinan Instansi Penyidik yang diminta, dilakukan dengan surat pengantar (SP) berkode SR (Surat Rahasia) yang ditandatangani oleh unit kerja.

Aturan tersebut merupakan dasar bagi aparat penegak hukum untuk meminta penghitungan kerugian Negara dari BPKP, secara khusus untuk Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) sesuai dengan penjelasan Pasal 6

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 30 Tahun 2002 tentang KPK memang memiliki tugas koordinasi, salah satunya dengan BPKP.³⁶

3. Tujuan Audit

Berbagai definisi audit yang sebelumnya telah dijelaskan telah mempunyai kemiripan dari penjelasan tentang tujuan audit. Pada umumnya, tujuan pemeriksaan didasarkan pada pengujian terhadap integritas dan keandalan dari segi informasi, ketaatan atau kepatuhan, perencanaan, regulasi, mekanisme, dan prosedur. Pemeriksaan bagi seorang yang berprofesi sebagai profesional di bidang audit berguna untuk menjalankan pengawasan serta uji kelayakan dari sebuah laporan yang kemudian dihubungkan dengan aspek kompetensi, peluang, dan kesempatan. Arens yang mengemukakan audit bertujuan untuk menyediakan pemakai laporan keuangan suatu pendapat yang diberikan oleh pemeriksa tentang apakah laporan yang disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja akuntansi keuangan yang berlaku.³⁷

William dalam Yosephine mengungkapkan bahwa audit bertujuan untuk mengevaluasi bukti mengenai tindakan dan kejadian ekonomi untuk memastikan tingkat kesesuaian antara penugasan terhadap kriteria yang

³⁶ *Ibid.*, hal. 329.

³⁷ *Loc.Cit.*, Arens A Alvin *et al.*

telah ditetapkan, baik dalam mekanisme keberlangsungannya maupun dalam skala prioritasnya.³⁸

Kemudian Riadi dalam Yosephine berpendapat untuk mengklasifikasi tujuan audit secara umum sebagai berikut:³⁹

1. Kelengkapan (*Completeness*), yang bertujuan untuk meyakinkan bahwa seluruh transaksi telah tercatat atau ada termuat dalam jurnal secara aktual telah dimasukkan.
2. Ketepatan (*Accuracy*), yang bertujuan untuk memastikan transaksi dan saldo saat awal perkiraan yang ada telah dicatat yang mengacu berdasarkan jumlah yang benar, perhitungan yang benar dan sesuai, diklasifikasikan, dan dicatat dengan tepat.
3. Eksistensi (*Existance*), yang bertujuan untuk memastikan bahwa semua harta dan kewajiban yang tercatat memiliki eksistensi atau kejadian pada tanggal tertentu, hingga pada kesimpulan transaksi tercatat tersebut harus benar-benar telah terjadi dan bukan data fiktif.
4. Penilaian (*Valuation*), yang bertujuan untuk memastikan bahwa prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum telah ditetapkan dengan benar.
5. Klasifikasi (*Classification*), yang bertujuan untuk memastikan bahwa segala transaksi yang dicantumkan dalam jurnal diklasifikasikan dengan tepat. Apabila terkait dengan saldo tertentu maka angka-angka

³⁸ Yosephine Natalia S, *Peranan Pemeriksaan Keuangan (Auditing) Untuk Memenuhi Akuntabilitas*, Jurnal Ilmiah Research Sains Vol. 1 No. 3, Medan, 2015, hal. 3.

³⁹ *Ibid.*

yang di input di daftar klien telah diklasifikasikan dengan sesuai dan benar serta objektif.

6. Pisah Batas (*Cut-off*), yang bertujuan untuk memastikan biaya transaksi-transaksi yang dekat pada tanggal neraca yang tercatat dalam periode yang tepat. Transaksi yang memunculkan kemungkinan salah dalam penyajian datanya adalah transaksi yang dicatat mendekati akhir suatu periode akuntansi.
7. Pengungkapan (*Disclosure*), yang bertujuan untuk membangun keyakinan opini bahwa informasi saldo akun dan persyaratan pengungkapan yang berkaitan telah disajikan dengan wajar dalam laporan keuangan melalui penjelasan dalam isi dan catatan kaki laporan tersebut.

Perspektif lain tentang tujuan audit berdasarkan pelaksanaannya dapat ditentukan secara berbeda, Agoes dalam Yosaphine kemudian mengungkapkan bahwa pelaksanaan audit dilihat dari tujuan yang masing-masing berbeda yaitu:⁴⁰

1. Penilaian Pengendalian (*Appraisal of Control*), pada konteks ini pemeriksaan operasional berhubungan dengan pengendalian administratif kepada seluruh tahapan dalam mekanisme sebuah instansi atau perusahaan yang bertujuan untuk menentukan terlaksananya pengendalian yang berjalan telah memadai dan terbukti efektif serta mencapai tujuan.

⁴⁰ *Ibid.*, hal. 4

2. Penilaian Kinerja (*Appraisal of Performance*), pada konteks ini mencakup bentuk penilaian, pelaksanaan pada operasional serta hasilnya. Penilaian yang diawali dengan mengumpulkan informasi-informasi kuantitatif kemudian melakukan penilaian efektifitas, efisiensi dan ekonomisasi kinerja. Setelah itu penilaian menjadi informasi baik pada manajemen untuk meningkatkan kinerja seluruh pegawai atau karyawan berdasarkan tupoksinya masing-masing.
3. Membantu Manajemen (*Assistance to Management*), pada konteks ini praktik audit berfokus pada pemeriksaan operasional dan ketaatan dalam mencapai hasil yang sesuai dengan kepentingan performa manajemen. Dari hal tersebut dihasilkan rekomendasi-rekomendasi atas perbaikan-perbaikan yang diperlukan pihak manajemen.

Pemerintah dalam menjalankan tugas dalam kewenangannya masing-masing dilakukan pemeriksaan melalui pemeriksaan oleh BPK. Tujuan audit tersebut yang dilakukan oleh BPK meliputi pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab mengenai keuangan Negara. Pemeriksaan tersebut mencakup segala aspek dari seluruh unsur keuangan Negara.⁴¹

⁴¹ Pasal 2 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Tujuan dilaksanakannya audit atau pemeriksaan oleh BPK sendiri yang dapat diklasifikasi berdasarkan akibat hukumnya yaitu:⁴²

- a) Bertujuan untuk mengungkap kerugian Negara, yaitu berkurangnya kekayaan Negara akibat suatu perbuatan yang melawan hukum.
- b) Bertujuan untuk mendeteksi potensi kerugian Negara, yaitu kerugian Negara yang masing berbentuk risiko dan dapat dipastikan akan terjadi.
- c) Bertujuan untuk menelusuri kekurangan penerimaan Negara, yakni adanya penerimaan yang tergolong sebagai hak Negara namun belum masuk kas Negara diakibatkan adanya ketidakpatuhan dan/atau perbuatan melawan hukum terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.
- d) Bertujuan untuk mendeteksi pelemahan administrasi, yaitu adanya penyimpangan ketentuan yang berlaku tapi tidak merugikan ataupun menimbulkan potensi kerugian serta kekurangan penerimaan Negara, yang juga tidak mengandung atau memenuhi unsur pidana.
- e) Bertujuan untuk memeriksa aktivitas yang tidak hemat, yaitu penggunaan pemasukan dengan harga/jumlah/kualitas yang melebihi kebutuhan.
- f) Bertujuan untuk memeriksa aktivitas yang tidak efisien, yaitu rasio antara jenis input dan output yang besar dibandingkan dengan standar rata-rata.

⁴² Badan Pemeriksa Keuangan, hal. 53-57.

- g) Bertujuan untuk memeriksa aktivitas yang tidak efektif, yaitu adanya suatu kegiatan yang tidak bermanfaat dan tidak optimal.

Penjelasan hal tersebut di atas terdapat kesamaan pembahasan atas beberapa tujuan audit seperti yang diungkapkan oleh Agoes dalam Yosaphine yang ditinjau dari luasnya pemeriksaan yang dapat dibedakan atas:⁴³

- 1) Audit secara Umum (*General Audit*), yang bertujuan untuk memberikan pendapat atau pernyataan hasil mengenai kewajaran suatu laporan secara keseluruhan.
- 2) Audit secara Khusus (*Special Audit*), yang bertujuan untuk melakukan pemeriksaan terbatas atau sesuai dengan permintaan pemeriksaan secara mandiri atau berkala dan tidak memberikan suatu opini atau pendapat terhadap kewajaran laporan-laporan secara keseluruhan.
- 3) Audit Investigasi, yang bertujuan untuk melakukan pemeriksaan pada kasus yang dianggap lazim terjadi pada pergantian kepengurusan atau penataan ulang sebuah manajemen untuk meyakinkan kepengurusan baru bahwa tidak terdapat beban atau tagihan tertentu yang menjadi pekerjaan tambahan manajemen untuk meninjau kembali kesalahan-kesalahan yang ditemukan.

⁴³ *Loc.Cit.*, Yosaphine.

B. Audit Forensik

1. Pengertian Audit Forensik

Beberapa literatur menjelaskan tentang peran ilmu forensik dalam mengungkap sebab-sebab terjadinya suatu perbuatan hukum khususnya kejadian tindakan kriminal yang dilakukan seseorang. Forensik (berasal dari bahasa Yunani yang berarti “debat” atau “perdebatan”) artinya forensik adalah bidang ilmu pengetahuan yang digunakan untuk membantu proses penegakan hukum untuk mencari keadilan melalui proses penerapan ilmu atau sains. Rahman dalam Septiani mengatakan pada dasarnya ilmu forensik merupakan cabang ilmu aplikatif yang digunakan untuk kepentingan penyelidikan kriminal dalam rangka untuk mencari bukti yang dapat digunakan dalam proses penyelesaian suatu kasus kriminal.⁴⁴ Pemeriksaan forensik merupakan aspek akuntansi forensik yang berlaku audit, akuntansi, dan keterampilan investigasi untuk situasi yang memiliki konsekuensi hukum.⁴⁵ Charterji dalam Enofe mengungkapkan bahwa pemeriksaan forensik merupakan aplikasi keahlian mengaudit atas suatu keadaan yang memiliki konsekuensi hukum.⁴⁶

Alao kemudian mengungkapkan bahwa audit forensik merupakan kompetensi yang menunjuk auditor forensik untuk memiliki kemampuan

⁴⁴ Andi Septiani Ewiantika Hasbi, *Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif, dan Profesional Judgment Terhadap Pengungkapan Fraud Dengan Kecerdasan Spiritual Sebagai Variabel Moderating (Studi Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Selatan)*, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam UIN Alauddin Makassar, 2019, hal. 28.

⁴⁵ Oyedoukun G Emanuel, *Approach To Forensic Accounting and Forensic Audit*, Nigeria, 2015, hal. 9.

⁴⁶ Enofe O, et al., *Forensic Audit And Corporate Fraud*, HARD International Journal Of Economics and Business Management Vol. 1 No. 2, Nigeria, hal. 55.

khusus dalam menentukan apa yang harus diperiksa, bukti yang diperoleh merupakan bukti yang relevan dan valid, dan tahu bagaimana cara memperoleh atau mengambilnya kembali.⁴⁷ Zachariah dalam Mamahit mengatakan bahwa seorang auditor forensik harus bisa menguasai ilmu tentang akuntansi, hukum, audit investigatif, kriminologi, dan psikologi untuk menelaah *fraud* yang terjadi, mencari bukti-bukti, dan menghadirkan bukti tersebut di persidangan.⁴⁸ Pemeriksaan forensik berbeda dengan pemeriksaan keuangan. Pemeriksaan forensik digunakan sebagai penunjang untuk membuktikan sebuah kecurangan baik yang kasuistik maupun yang sistematis, sementara audit keuangan bukan untuk kepentingan tersebut. Audit forensik menyediakan bentuk analisis terhadap informasi akuntansi dan keuangan untuk mendukung suatu keputusan menurut hukum melalui sebuah tindakan administratif. Tujuan tersebut untuk mendokumentasikan analisis deterministik dan kalkulatif yang digunakan apabila diperlukan dan laporan hasil analisis yang disajikan merupakan laporan investigasi dan pendapat ahli.⁴⁹

Pandangan yang hampir sama juga dipaparkan oleh Amrizal dalam Durnila bahwa audit forensik merupakan ilmu yang berfokus pada pengumpulan dan penyajian informasi dalam bentuk serta format baku tertentu yang dapat diterima oleh suatu Negara hukum di pengadilan dalam

⁴⁷ Alao AA, *Forensic Auditing and Financial Fraud In Nigerian Deposit Money Banks*, European Journal of Accounting, Auditing, and Finance Research Vol. 4 No. 8, UK, hal. 4.

⁴⁸ Atrisia Inayati Mamahit, Dekar Urumsah, *The Comprehensive Model Of Whistle-Blowing Forensic Audit, Audit Investigation, and Fraud Detection*, Journal Of Accounting and Strategic Finance (JASF) Vol. 1 No. 2, Surabaya, hal. 4.

⁴⁹ *Ibid.*

melawan para pelaku kejahatan ekonomi (kriminalis).⁵⁰ *Standar Practices For Investigative and Forensic Accounting* (IFA) Kanada dan *Forensic Accounting* pada praktik-praktik yang telah dilakukan di Indonesia membagi atas tiga manfaat dari aktivitas yang dilakukan oleh seorang auditor forensik, yakni:⁵¹

- 1) Dukungan kepada manajemen, sebagai aspek penunjang utama dalam menjalankan sistem manajemen terpadu yang efektif dan efisien.
- 2) Dukungan dalam proses hukum, sebagai penyedia data serta informasi faktual yang dapat dipertanggungjawabkan secara hukum.
- 3) Keterangan ahli, sebagai penyedia informasi yang menjelaskan tentang kondisi tertentu sepanjang pemeriksaan berlangsung.

Saat ini terdapat 7 item yang menjadi indikator dalam pemeriksaan forensik yang dikemukakan oleh Shodiq dalam Durnila yaitu:⁵²

1. Audit forensik dalam mencegah kecurangan definisi dan pelaksanaannya;
2. Tingkat materialitas audit forensik;
3. Tugas auditor forensik;
4. Tanggung jawab auditor forensik;
5. Spesifikasi keahlian yang diperlukan auditor forensik;
6. Independensi dan objektivitas; dan

⁵⁰ Kristiana Durnila, Cahyo Budi S, *Pengaruh Audit Forensik dan Kompetensi Pemeriksa Terhadap Pencegahan Fraud Dengan Kecerdasan Emosional Sebagai Variabel Moderating Pada BPK RI Perwakilan Provinsi Riau*, Measurement Vol. 12 No. 1, Kepulauan Riau, 2018, hal. 89.

⁵¹ *Ibid.*

⁵² *Ibid.*,

7. Bukti audit forensik.

Pada pelaksanaannya, audit forensik seharusnya diarahkan untuk berfokus pada tahap pengumpulan bukti-bukti agar mencukupi dan kompeten sehingga kasus kriminal yang sedang ditangani melalui laporan faktual dapat terungkap. Dalam arti sempit, Purjono dalam Sastiana dan Sumarlin mengatakan bahwa audit forensik meliputi berbagai prosedur serta tahapan tertentu yang legal guna menghasilkan bukti-bukti.⁵³ Harapan masyarakat yang tinggi terhadap peran para auditor forensik dalam menjalankan fungsinya untuk menemukan bukti tindak kecurangan yang faktual serta mencegah terjadinya tindak-tindak kejahatan ekonomi.

Masalah-masalah yang kemudian muncul akibat dari suatu tindak kecurangan dalam sebuah manajemen telah memunculkan masalah serius terlebih saat sebuah tindakan tertentu dianggap lazim yang melibatkan perilaku individu yang menyembunyikan, membuat keterangan palsu, menyesatkan, melakukan manipulasi, serta mengubah pendapat yang benar dan adil untuk dimanfaatkan sebagai situasi untuk mengambil keuntungan secara tidak sah dan melanggar hukum dengan mengorbankan orang lain.⁵⁴

⁵³ Sastiana dan Sumarlin, *Pengaruh Audit Forensik dan Profesionalisme Pemeriksa Terhadap Pencegahan Fraud Dengan Kecerdasan Spiritual Sebagai Variabel Moderating Pada Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Selatan*, Jurnal Akuntansi Peradaban Vol. 1 No. 1, Makassar, 2016, hal. 107.

⁵⁴ Abdullahi, Noorhayati Mansor, *Forensic Accounting and Fraud Risk Factors; The Influence Of Fraud Diamond Theory*, The American Journal Of Innovative Research and Applied Sciences Vol. 1 No. 5, US, 2015, hal. 188.

Penjelasan mengenai berbagai definisi-definisi dari pemeriksaan forensik yang disajikan dalam beberapa literatur memiliki kemiripan dari aspek subjek pemeriksaan, objek pemeriksaan, namun yang membedakan yakni pada penerapan dalam aspek pembuktian. Pemeriksaan forensik cenderung diterapkan sebagai aplikasi-aplikasi prinsip pada akuntansi, teori-teori, dan kemahiran yang berguna untuk membuktikan dan membuat telaah terhadap sebuah isu dalam konteks hukum. Dalam ranah hukum, audit forensik lebih fokus mengarah kepada kasus-kasus pembuktian pada penyimpangan aktivitas keuangan yang memunculkan indikasi tindakan korupsi.

BPK sendiri dalam melakukan perencanaan tugas pemeriksaan lebih memperhatikan permintaan, saran, dan pendapat lembaga perwakilan yang berupa hasil rapat paripurna, rapat kerja, dan alat kelengkapan lembaga perwakilan yang disampaikan dalam rapat paripurna DPR untuk dipergunakan sebagai bahan pengawasan.⁵⁵ Secara kelembagaan, BPK menjadi satu-satunya lembaga pemeriksa eksternal keuangan Negara dan yang peranannya bersifat independen dan profesional sesuai yang tertuang pada TAP MPR Nomor: VI/MPR/2002.

⁵⁵ Mieke Rayu Raba, *Peran Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Dalam Melakukan Pemeriksaan Terhadap Pengelolaan Keuangan Negara untuk Mewujudkan Pemerintahan Yang Baik Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006*, Lex Crimen Vol. VI No. 3, Manado, 2017, hal. 156.

2. Tujuan Audit Forensik

Langkah yang dilakukan oleh seorang auditor forensik bertujuan untuk melakukan pengungkapan terhadap setiap tindakan-tindakan tertentu yang berpotensi merugikan manajemen yang diperiksa. Pemeriksaan forensik tersusun secara sistematis yang bertujuan untuk mengungkap kasus-kasus korupsi secara khusus, tindak pidana keuangan, dan kejahatan yang lazimnya disebut dengan *white collar crime*.⁵⁶ Annisa dalam Nasha kemudian mengungkapkan bahwa setiap investigasi yang dilakukan dengan harapan agar kasus tersebut akan berakhir dengan proses litigasi, sehingga untuk memulai suatu investigasi auditor forensik harus melakukan pemeriksaan pendahuluan atau pemeriksaan awal guna mendapatkan bahan bukti yang relevan dan memadai.⁵⁷

Tuanakotta dalam Durnila menjelaskan bahwa audit forensik bertujuan untuk mengumpulkan bukti yang berorientasi membantu pihak aparat penegak hukum melalui cara dan upaya yang mendekatkan bukti akuntansi menjadi bukti yang bisa untuk dipergunakan di pengadilan melalui penerapan disiplin akuntansi dan auditing dalam wilayah disiplin praktik hukum.⁵⁸ Herlambang dalam Anggraini kemudian menegaskan bahwa audit forensik bertujuan untuk mengidentifikasi dan mengungkap kecurangan serta kejahatan ekonomi melalui pendekatan-pendekatan hukum, prosedur,

⁵⁶ Nasha Ihulhaq, et al., *Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi Terhadap Pendeteksian Fraud*, Prosiding Akuntansi Vol. 5 No. 2, Bandung, 2019, hal. 311.

⁵⁷ *Ibid.*,

⁵⁸ *Op.cit.*, Durnila, hal. 89.

atau teknik-teknik secara aplikatif yang pada umumnya digunakan dalam proses penyelidikan atau pada proses penyidikan suatu kejahatan.⁵⁹

Ogutu menyatakan bahwa secara sederhana audit forensik bisa juga dikatakan sebagai wujud akuntansi yang akurat dan kredibel untuk tujuan hukum, yang tahan uji dalam berbagai perdebatan selama proses pengadilan serta dalam proses peninjauan yudisial atau tinjauan administratif.⁶⁰ Proses identifikasi dan pengungkapan kecurangan atau kejahatan merupakan tujuan utama dari audit forensik. Oleh karena itu pendekatan-pendekatan serta prosedur dan teknik yang digunakan relatif berbeda dengan tujuan audit pada umumnya.

Jika dilihat dari definisi audit secara umum (*general audit*) pada *Kohler's Dictionary For Accountant* mengemukakan bahwa audit yang merupakan sebuah praktik pemeriksaan terhadap kontrak, pesanan, dan dokumen orisinal lainnya bertujuan untuk meninjau kepentingan tindakan ekonomi dalam transaksi individual pada setiap struktur.⁶¹

Perbedaan mendasar pada masing-masing tujuan dari dilakukannya praktik audit atau pemeriksaan secara forensik yakni dengan melihat pada pelaksanaan pengumpulan fakta-fakta dan bukti-bukti yang dapat diterima, dijelaskan dan dipertanggungjawabkan dihadapan hukum untuk mendapatkan sebuah putusan hakim tentang kejahatan yang terjadi di

⁵⁹ *Op.cit.*, Dewi Anggraini, hal. 375.

⁶⁰ Ogutu GO dan Solomon N, *Application Of Forensic Auditing Skills In Fraud Mitigation: A Survey Of Accounting Firms In The County Government of Nakuru, Kenya*, Journal of Business and Management (IOSB-JBM) Vol. 18 Issue 4, Kenya, 2016, hal. 77.

⁶¹ Dilihat dalam Amrizal Sutan Kayo, *Audit Forensik: Penggunaan dan Kompetensi Auditor Dalam Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, Penerbit Graha Ilmu, Yogyakarta, 2013, hal. 34.

dalamnya baik secara formil maupun secara materiil dalam pengungkapan unsur atas perbuatan hukum yang dilakukannya. Upaya penelusuran terhadap kecurangan pada sebuah instansi atau perusahaan merupakan tujuan utama dari pemeriksaan forensik. Dalam pelaksanaannya auditor forensik harus memeriksa pembukuan secara keseluruhan dan saksi yang berkaitan. Fokus utama tersebut untuk mendapatkan hasil terhadap kasus yang dihadapi seperti:

1. Pembuktian suatu kerugian;
2. Pembuktian terhadap orang perorangan yang terlibat dan bertanggung jawab atas kerugian;
3. Menelusuri motif dan cara yang digunakan pelaku;
4. Pembuktian yang meneruskan untuk ditolerir atau yang tidak wajar guna mengungkap unsur kesengajaan; dan
5. Mengidentifikasi kerugian atau bentuk kejahatan lain yang bisa diungkap.

Oleh karena itu, pemeriksaan forensik lebih berfokus dan mengarah kepada kasus pembuktian penyimpangan keuangan yang dilakukan secara melawan hukum dan pada kasus-kasus korupsi. Temuan dalam hasil pemeriksaan tersebut bisa dijadikan sebagai salah satu alat bukti bagi penyidik, jaksa atau pengacara dalam menyimpulkan suatu kasus hukum pidana atau perdata.

3. Auditor Forensik

Pemeriksaan forensik yang merupakan praktik audit yang menggunakan unsur-unsur seperti yang dilakukan oleh penyidik dalam tugas penyelidikan yang harus memahami dasar akuntansi dalam melihat sebuah laporan keuangan, teknik audit untuk menelusuri terjadinya penyimpangan, dan dasar ilmu hukum yang mumpuni sebagai teknik-teknik litigatif. Instansi atau perusahaan yang hendak mengadakan pemeriksaan intensif terhadap laporan keuangannya membutuhkan personal auditor forensik dalam mengumpulkan dan melakukan analisa terhadap bukti-bukti. Karyono dalam Ersyafdi menyatakan bahwa auditor forensik harus memiliki pengetahuan yang mumpuni di bidang hukum untuk dapat diterapkan keahlian profesionalisnya di bidang hukum khususnya pada proses litigasi atas temuan hasil audit yang telah dilakukan utamanya yang menyangkut dengan alat bukti, dasar-dasar pembuktian, dan teknik pembuktian di hadapan persidangan.⁶²

Auditor forensik memiliki dasar sertifikasi yang terdaftar melalui tahapan pendidikan hingga ujian kompetensi pemeriksa yang kemudian disebut dengan *Certified Fraud Examiner* (CFE). Seorang auditor forensik dituntut harus mampu untuk keluar dari berbagai informasi dan tidak terpaut pada angka-angka yang tampak, khususnya kemampuan untuk menelusuri situasi bisnis yang saat ini berkembang dengan tujuan agar keakuratan

⁶² Ilham Ramadhan Ersyafdi, *Pengaruh Profesionalisme, Kompetensi dan Dukungan Organisasi Terhadap Kinerja Akuntan Forensik Lembaga Pemeriksa Keuangan Negara*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol. 7 No. 2, Jakarta, 2018, hal. 185.

informasi yang diungkapkan bisa lebih maksimal hingga proses pengungkapan penyimpangan.⁶³ Para ahli auditor forensik kemudian terhimpun dalam *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE).

Temitope mengatakan bahwa auditor forensik bertanggung jawab terhadap pencegahan dan pendeteksian kecurangan serta perilaku tidak etis lainnya yang merugikan pihak manajemen secara khusus.⁶⁴ Febriana mengatakan bahwa auditor forensik sama dengan akuntan forensik atau pemeriksa investigasi. Audit forensik memiliki tugas untuk memberikan pandangan dan pendapat hukum dalam persidangan pengadilan (litigasi) maupun diluar pengadilan (non-litigasi), misalnya dalam membantu proses perkara pada suatu sengketa, perumusan serta perhitungan ganti-rugi dan upaya penelusuran dampak keputusan atau pelanggaran terhadap suatu kontrak tertentu.⁶⁵

Auditor forensik dalam menjalankan tugasnya harus mematuhi kode etik dan standar yang telah ditetapkan oleh badan/lembaga tempat seorang auditor forensik berhimpun. Kode Etik Pemeriksa di BPK sendiri telah diatur dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2016. Cakupan kode etik yang diatur dalam Peraturan BPK tersebut

⁶³ Kadir, *Pengaruh Pengendalian Internal dan Kompetensi Pemeriksa Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pencegahan Fraud*, Jurnal Akuntansi Vol. 2 No. 1, Kendari, 2017, hal. 28.

⁶⁴ Temitope, et al., *Forensic Accountants Responsibility Competency a Panacea To Narrowing Audit Expectation GAP Among Nigeria Money Deposit Banks*, European Journal Of Business, Economics, and Accountancy Vol. 4 No. 2, US, 2016, hal. 133.

⁶⁵ Ria Febriana, et al., *Pengaruh Penerapan Akuntansi Forensik dan Kemampuan Pemeriksa Investigatif dalam Pengungkapan Penipuan Dengan Profesionalisme sebagai Moderator Pada Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Provinsi Riau*, Jurnal Ekonomi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Riau Vol. 27 No. 1, Riau, 2019, hal. 59.

terdiri dari Independensi, Integritas, dan Profesionalisme. Sementara itu, standar yang telah ditetapkan untuk pelaksanaan audit yang dilakukan oleh pemeriksa BPK yang diatur dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara yang terdiri dari tiga bagian yakni:⁶⁶

- 1) PSP 100 tentang Standar Umum;
- 2) PSP 200 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan; dan
- 3) PSP 200 tentang Standar Pelaporan.

Profesi audit forensik di Indonesia telah lama dikenal secara praktik pemeriksaan internal atau pemeriksaan laporan-laporan keuangan. Sejak diterbitkannya Keputusan Menteri Tenaga Kerja dan Transmigrasi Nomor: KEP.46/Men/II/2009 pada tanggal 27 Februari 2009 tentang Standar Kompetensi Kerja Nasional Indonesia (SKKNI) Bidang Audit Forensik secara sah menyatakan kualifikasi kompetensi audit forensik sebagai profesi. Profesi audit forensik masuk dalam kualifikasi kompetensi level 7 bila dilihat pada kualifikasi nasional pada Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2012 tentang Kerangka Kualifikasi Nasional Indonesia, bidang audit forensik yang berada pada kualifikasi kompetensi level 7 dikelompokkan ke dalam Jabatan Ahli. Kerangka Kualifikasi Nasional Indonesia sendiri atau KKNi adalah kerangka perjenjangan kualifikasi kompetensi yang dapat menyandingkan, menyetarakan, dan mengintegrasikan antara bidang pendidikan dan bidang pelatihan kerja

⁶⁶ *Ibid.*,

sebagai pengalaman kerja dalam rangka pemberian pengakuan kompetensi kerja sesuai dengan struktur pekerjaan di berbagai sektor.⁶⁷

Auditor forensik atau seringkali juga disebut dengan Auditor Forensik di Indonesia kemudian terhimpun ke dalam Lembaga Sertifikasi Profesi Auditor Forensik (LSP-AF) yang didirikan oleh BPKP Kepolisian Negara Republik Indonesia, Kejaksaan Agung Republik Indonesia berdasarkan Akta Pendirian Notaris Risbert. No. 28 pada tanggal 27 November 2008. LSP-AF tersebut didirikan dengan tujuan melaksanakan sertifikasi kerja bagi profesi auditor forensik berdasarkan standar kompetensi kerja yang telah ditetapkan.⁶⁸ Kegiatan yang dilakukan oleh auditor forensik yang tergabung dalam LSP-AF yaitu:⁶⁹

1. Melaksanakan Uji Kompetensi Auditor (Pemeriksa) Forensik;
2. Menerbitkan Sertifikasi Kompetensi;
3. Melakukan Akreditasi – Uji Kompetensi (UJK); dan
4. Kegiatan lain yang sesuai dengan tujuan LSP-AF dan tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan.

Pada tahun 2012 tepatnya pada tanggal 15 Mei 2012 Badan Nasional Sertifikasi Profesi (BNSP) telah memberikan lisensi secara resmi kepada Lembaga Sertifikasi Profesi Auditor Forensik (LSP-AF) dengan Nomor Lisensi : BNSP-LSP-082-ID sebagai lembaga sertifikasi profesi dengan

⁶⁷ Pasal 1 ayat (1) Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2012 tentang Kerangka Kualifikasi Nasional Indonesia.

⁶⁸ Pasal 6 Akta Pendirian Lembaga Sertifikasi Profesi Auditor Forensik Indonesia berdasarkan Akta Notaris Risbert, S.H.,M.H. No.28 tanggal 27 November 2008.

⁶⁹ *Ibid.*, Pasal 8.

ruang lingkup lisensi untuk dipertahankan sesuai dengan Pedoman BNSP 201 dan Pedoman BNSP 202.⁷⁰

4. Kompetensi Auditor forensik

Pemanfaatan ilmu pemeriksaan forensik dalam membantu serta memudahkan aparat penegak hukum dalam pengungkapan sebuah kejahatan manajemen yang dilakukan secara sistematis dan massif dalam hal ini merupakan kompetensi auditor forensik yang memenuhi kualifikasi. Seorang auditor forensik haruslah memiliki kecerdasan emosional yang matang agar dapat mengungkap dugaan penyimpangan-penyimpangan dalam suatu pengelolaan manajemen khususnya pengeolaan keuangan Negara yang didasari pada tindakan kecurangan. Amrizal dalam Durnila mengatakan bahwa kompetensi auditor forensik merupakan kualifikasi yang wajib dimiliki seorang auditor forensik dalam melaksanakan tugas pekerjaannya.⁷¹ Kualitas seorang auditor forensik ditunjukkan berdasarkan kompetensinya dalam menjalankan tugas.

Teguh mengatakan indikator pada kompetensi seorang pemeriksa audit forensik yaitu:⁷²

1. Pengetahuan dasar;
2. Kemampuan teknis; dan

⁷⁰ Kutipan Sertifikat Lisensi Badan Nasional Sertifikasi Profesi (BNSP) Nomor : BNSP-LSP-082-ID kepada Lembaga Sertifikasi Profesi Pemeriksa Forensik (LSP-AF) pada tanggal 15 Mei 2012.

⁷¹ *Loc.cit.*, Durnila.

⁷² Teguh P Deden, *Pengaruh Kompetensi Pemeriksa Forensik Terhadap Proses Penginvestigasian Kasus Tindak Pidana Korupsi*, Universitas Pendidikan Indonesia, Bandung, 2016, hal. 16.

3. Sikap mental.

Selain itu, *Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission* (COSO) yang menyebut tentang lima komponen utama dari aspek pengendalian internal juga masuk menjadi ukuran kualifikasi seorang auditor forensik yang harus dikuasai, yaitu:⁷³

1. Lingkungan Pengendalian, aspek ini mencakup etika, kompetensi dasar, dan integritas dalam menjalankan kepentingan kesejahteraan manajemen.
2. Penentuan Risiko, aspek ini mencakup bagaimana dalam menentukan jenis risiko pada setiap lapisan manajemen dan penentuan kekuatan serta jangkauan yang dilakukan melalui evaluasi terhadap risiko yang ada.
3. Aktivitas Pengendalian, aktivitas ini meliputi bentuk persetujuan, tanggung jawab dan kewenangan yang ada dalam struktur, bentuk pemisahan tugas, teknik dokumentasi, rekonsiliasi, kualifikasi karyawan yang jujur serta kompeten, strategi pemeriksaan internal dan audit internal.
4. Informasi dan Komunikasi Organisasi, aspek ini merupakan bagian penting dari proses suatu manajemen. Penataan komunikasi dan informasi tentang operasi pengendalian internal memberikan substansi yang bisa digunakan dalam suatu manajemen untuk melakukan

⁷³ Imam Ghozali, *Aplikasi Analisis Multivariete Dengan Program IBM SPSS 25*, Edisi ke-9, Univeritas Diponegoro, Semarang, 2018, hal. 64.

evaluasi efektivitas pengendalian dan untuk dapat mengelola secara mandiri terkait operasioalnya.

5. Pengawasan atau Pemantauan, aspek ini meliputi evaluasi rasional yang dinamis atas berbagai informasi yang pada awalnya terbangun pada komunikasi informasi untuk tujuan manajemen pengendalian. Aspek utama dalam kegiatan pengawasan adalah supervisi yang efektif, pertanggungjawaban, dan giat pengendalian internal.

Dalam pandangan BPK dan ahli hukum, untuk menjadi auditor forensik disamping bersertifikat profesi *Certified Forensic Auditor* (CFrA) harus memiliki kompetensi kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dan berbagai saksi yang secara adil, tidak berpihak, akuntabel dan akurat. Arisman dalam Septiani mengungkapkan bahwa memiliki kemampuan dasar untuk melaporkan fakta secara lengkap, kemampuan ilmu dasar akuntansi dan audit yang kompeten, memahami perilaku manusia dan perilaku dalam manajemen, kapasitas keilmuan hukum dan regulasi yang tajam, pemahaman tentang ilmu kriminologi dan viktimologi, dasar pengetahuan tentang pengendalian intern serta kemampuan berpikir seperti pencuri (*think like a theft*).⁷⁴

Kompetensi seorang auditor forensik dalam melakukan praktik pemeriksaan dengan mendeteksi dan mengungkap kecurangan merupakan hal yang harus dikuasai dan menjadi dasar fundamental bagi

⁷⁴ *Op.Cit.*, Andi Septiani Ewiantika Hasbi, hal. 35.

seorang pemeriksa.⁷⁵ Oleh karena itu, keahlian investigasi seorang pemeriksa sangat dibutuhkan dalam upaya pengungkapan kecurangan yang terjadi.⁷⁶ Salah satu poin yang diatur dalam Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) menyebutkan bahwa sikap umum seorang pemeriksa yang berkaitan dengan hal personalia adalah kompetensi (meliputi keahlian dan pelatihan teknis), independensi, dan juga profesionalisme (dalam menggunakan kemahiran profesional pemeriksa dengan cermat dan faktual).⁷⁷

C. Investigasi Temuan Kecurangan (*Fraud*)

1. Penjelasan Umum Investigasi Kecurangan

Penerapan pemeriksaan forensik di Indonesia cenderung hanya digunakan untuk aktivitas deteksi dan investigasi *fraud* pada kerugian keuangan serta secara praktik hukum untuk menjadi saksi ahli pada persidangan di pengadilan. Fokus utama pemeriksaan forensik meliputi investigasi kecurangan dan melakukan investigasi pembukuan keuangan hingga catatan-catatan yang terkait dengan tindak pidana korupsi. Langkah investigasi merupakan cara yang paling efektif dalam mendeteksi adanya kecurangan atau *fraud*, karena audit investigasi mencakup aspek-aspek penting dalam pengungkapan dan pembuktian kecurangan yang telah

⁷⁵ Fauzan, *et al.*, *Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan Fraud*, Prosiding Akuntansi, Bandung, 2015, hal. 460.

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ Novita dan Laila CH, *Pengaruh Kode Etik, Materialitas Audit, dan Risiko Audit Terhadap Opini Pemeriksa*, Jurnal Akuntansi Vol. 9 No. 1 Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Bengkulu, Bengkulu, 2019, hal. 71.

terjadi maupun yang sedang terjadi. Fauzan mengatakan bahwa audit investigatif dilaksanakan lebih ketat dengan menggunakan teknik audit yang cenderung pada pelaksanaannya sama dengan teknik pada pelaksanaan audit laporan keuangan, melalui praktik audit investigasi tersebut bisa digunakan oleh penyidik untuk memperoleh kepastian apakah tersangka atau pelaku benar-benar melakukan kesalahan atau tidak.⁷⁸

Wiratmaja dalam Septiani mengatakan bahwa penggunaan praktik audit forensik yang digunakan pada deteksi dan investigasi kecurangan (*fraud*) mampu secara efektif mencegah, mengungkapkan, serta penyelesaian rantai kasus pidana korupsi melalui pendekatan yang lebih cenderung detektif, preventif, dan represif.⁷⁹ Kecenderungan auditor forensik dalam melakukan investigasi memiliki peran, dasar keilmuan, serta keterampilan yang berbeda dengan pemeriksa pada umumnya.

Investigasi kecurangan (*fraud*) merupakan suatu metode yang termuat dalam praktik pemeriksaan forensik dengan menggunakan unsur-unsur selayaknya seorang penyidik yang mempunyai kemampuan dasar akuntansi dalam melakukan analisis terhadap laporan keuangan, teknik audit sebagai pengungkapan dan membuktikan adanya penyimpangan, serta dasar ilmu hukum yang mumpuni sebagai kompetensi dasar dalam teknik litigasi. Seorang pemeriksa dalam melakukan investigasi suatu kecurangan atau *fraud* didasarkan pada pengujian dan analisis forensik

⁷⁸ *Op.cit.*, Fauzan, hal. 517.

⁷⁹ *Op.cit.*, Andi Septiani Ewiantika Hasbi, hal. 10.

dalam pengumpulan bukti melalui teknik investigasi serta teknik audit yang kemudian dikemukakan dalam penyelesaian perkara di pengadilan. Oleh karena itu, seorang auditor forensik yang sering juga disebut pemeriksa investigasi memerlukan kualifikasi pada keterampilan dan keahlian khusus pada sinergitas antara auditor forensik dengan pemeriksa penyelidikan kriminal dalam langkah investigasi.⁸⁰

2. Investigasi Kecurangan dan Motif Perilaku *Fraud*

Pengenalan istilah kecurangan (*fraud*) dan istilah kesalahan (*error*) mempunyai makna yang cenderung berbeda. Secara harfiah menyebutkan bahwa perbedaan mendasar pada kedua istilah tersebut yakni terdapatnya unsur kesengajaan atau tidak atas perbuatan yang dilakukan. Kuntadi mengatakan bahwa dalam lingkungan pemeriksa telah lama dikenal istilah kecurangan, sepanjang pengertian tersebut berlaku kemudian meluas pada aspek program *clean and good governance* yang baru dikenal dalam dunia pemerintahan.⁸¹

Umumnya ditemukan fenomena bahwa kesalahan merupakan suatu tindakan dengan akibat yang tidak disengaja, beda halnya dengan kecurangan yang bisa dibuktikan sebagai suatu tindakan yang disengaja. Eliza mengatakan bahwa kecurangan atau *fraud* adalah setiap upaya penipuan yang disengaja, yang bertujuan dan bermaksud untuk

⁸⁰ *Op.cit.*, Ihulhaq, hal. 310.

⁸¹ Cris Kuntadi, *Sikencur (Sistem Kendali Kecurangan)*, PT. Elex Media Komputindo, Jakarta, 2015, hal. 44-45.

mengambil harta atau hak orang atau pihak lain.⁸² Fenomena yang seringkali ditemukan tentang adanya sebuah kecurangan tersebut menyentuh dua sektor utama, yakni sektor publik dan sektor privat. Sektor publik berkenaan dengan laju kinerja pemerintahan dalam mengelola keuangan Negara, sedangkan pada sektor privat atau swasta meliputi tindakan ekonomi dan bisnis yang dilakukan suatu korporasi.

Data yang disajikan oleh *Associate of Certified Fraud Examiners* (ACFE) menunjukkan temuan secara global pada tahun 2012 dengan angka 1.388 (seribu tiga ratus delapan puluh delapan) kasus kecurangan dan menunjukkan adanya 20 kasus kecurangan di Indonesia.⁸³ Data lain yang disajikan oleh *Corruption Perception Index* (CPI) yang rilis pada tahun 2016 menunjukkan posisi Indonesia sebagai Negara dengan level korupsi yang dominan tinggi. *Transparency International* yang merilis hasil survey pada data CPI tahun 2016 tersebut menempatkan Indonesia pada posisi 90 dari 176 Negara yang tercatat dalam survey tersebut.⁸⁴ Praktik korupsi yang didasari dengan perilaku curang di Indonesia didominasi oleh kalangan birokrasi, anggota dewan daerah dan kepala daerah yang terlibat pemufakatan jahat. Perilaku curang dalam bentuk korupsi dilakukan bukan lagi sekedar tindakan manipulatif anggaran semata, melainkan hingga memainkan praktik curang dengan menampilkan data fiktif seperti proyek

⁸² Eliza Yuliana, *Pengaruh Moralitas Individu dan Pengendalian Internal Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Studi Empiris Pada SKPD di Kota Padang)*, Jurnal Akuntansi Media Riset Akuntansi dan Keuangan Vol. 4 No. 1, Riau, hal. 94.

⁸³ Wiralestari, *Fraud: Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*, Jurnal Media Riset Akuntansi Vol. 6 No. 1, Jakarta, 2016, hal. 44.

⁸⁴ *Ibid.*,

fiktif, pemerasan, menaikkan harga dengan tidak wajar atau *mark-up* pengadaan barang bahkan sampai penggelapan pajak.⁸⁵

Catatan KPK menguak sebanyak 361 angka kasus korupsi yang menjerat kepala daerah di Indonesia. 343 kasus diantaranya yang menjerat walikota atau bupati dan tercatat sebanyak 18 kasus yang menjerat gubernur. Hall dalam Wiralestari mengatakan bahwa *fraud* lebih tertuju pada bentuk penyajian suatu fakta-fakta yang bersifat material dan tersusun sistematis yang dilakukan secara salah oleh pihak dengan tujuan mempengaruhi, mengubah, dan memberikan informasi bohong agar orang lain bergantung pada fakta tersebut.⁸⁶ Kemudian ditegaskan oleh Widjaja dalam Wiralestari bahwa kecurangan (*fraud*) merupakan penipuan yang dilakukan secara sengaja, dapat diterangkan bahwa tindakan tersebut merupakan kebohongan, penjiplakan dan pencurian yang sistematis.

Terdapat banyak teori yang membahas tentang perilaku *fraud* dengan menguak motif yang dilakukan, salah satu yang paling terkenal yang disebut oleh *Gone Theory*. Bologna dalam Ismet dan Elan menjelaskan berbagai faktor yang menjadi sebab akibat terjadinya kecurangan atau *fraud* yakni:⁸⁷

1. Keserakahan (*greed*), melihat bahwa perilaku serakah yang terbangun secara potensial terdapat dalam diri setiap orang;

⁸⁵ *Ibid.*, hal. 45.

⁸⁶ *Ibid.*,

⁸⁷ Ismet dan Elan E, *Analisa Pengaruh Teori Gone Fraud Terhadap Academic Fraud di Universitas Muhammadiyah Sukabumi*, Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia Vol. 1 No.2, Sukabumi, 2016, hal. 87.

2. Kesempatan (*oppurtunity*), hal ini berhubungan dengan kondisi suatu organisasi atau manajemen yang terbentuk sedemikian rupa sehingga membuka celah kesempatan bagi pihak-pihak yang memiliki niat jahat untuk melakukan *fraud* terhadap kesempatan yang ada;
3. Kebutuhan (*needs*), hal ini lebih berkaitan pada faktor-faktor kebutuhan setiap individu untuk keperluan menunjang hajat hidup yang wajar dalam kehidupannya; dan
4. Pengungkapan (*exposure*), hal ini berhubungan dengan tindakan atau adanya konsekuensi yang akan dilalui serta dihadapkan kepada pelaku *fraud* apabila pelaku mempersepsi dirinya dapat ditemukan melakukan tindakan *fraud*.

Lebih lanjut Bologna dalam Ismet dan Elan mengungkapkan bahwa terdapat 4 motivasi yang menjadi kategori utama untuk melakukan suatu kecurangan atau *fraud*, yaitu:⁸⁸

- 1) Ekonomis;
- 2) Ideologis;
- 3) Psikologis; dan
- 4) Ekosentris.

Melihat beberapa perspektif tentang kecurangan dan motif-motif yang mendasari suatu perilaku *fraud* cenderung dapat diklasifikasikan sebagai suatu perbuatan yang merugikan baik secara finansial juga merugikan

⁸⁸ *Ibid.*,

kepercayaan yang diberikan. Secara tepat seperti yang diungkapkan oleh *The Michigan Law States; Fraud as a Crime* bahwa:⁸⁹

“Fraud is a generic term, and embraces all the multifarious means which human ingenuity can devise, which are resorted to by one individual to get an advantage over another by false representations. A general proposition in defining fraud, invariable rule can be laid down.”

Beban psikologis dan ekonomis yang kadangkala menjadi faktor utama penyebab seseorang melakukan perilaku *fraud* untuk memperoleh suatu keuntungan lebih dari suatu penggambaran yang cenderung keliru. Secara regulatif tidak mengatur secara tertentu dan khusus yang dapat dijadikan dalil umum mendefinisikan *fraud* atau kecurangan, hanyalah sebatas suatu penggambaran kongkrit dalam pengungkapan suatu tindak kejahatan secara licik.

Keluasan definisi kecurangan (*fraud*) menjadi gambaran bahwa tindakan korupsi pada dasarnya merupakan bagian dari cakupan ruang lingkup kecurangan atau kecurangan (*fraud*). Terdapat kesamaan antara *fraud* dan tindak pidana korupsi secara garis besar pada:

- a) Adanya unsur perbuatan melawan hukum;
 - b) Perbuatan dengan unsur kesengajaan dengan tujuan tertentu;
 - c) Peruntukannya kepada keuntungan pribadi atau kelompok;
 - d) Merugikan pihak lain secara langsung ataupun secara tidak langsung;
- dan

⁸⁹ Michigan Criminal Laws, *Fraud Investigation*, The Michigan Penal Code; Act 328 of 1931, US, 2019, hal. 332.

- e) Dilakukan melalui kesempatan orang-orang yang menjadi pihak berasal dari dalam ataupun dari luar suatu manajemen.

3. Mekanisme Investigasi Temuan Kecurangan

Gita mengatakan bahwa langkah investigasi kecurangan (*fraud*) yang termasuk sebagai praktik pemeriksaan forensik terbagi atas dua bagian, yaitu:⁹⁰

1. Jasa Penyelidikan (*Investigative Services*), dalam praktiknya merupakan langkah pengarahannya pemeriksaan penipuan atau pemeriksaan penipuan, dimana para pemeriksa menguasai ilmu pada bidang audit pendeteksi, pencegahan, dan pengendalian kecurangan melalui penipuan dan pada misinterpretasi; dan
2. Jasa Litigasi (*Litigation Services*), dalam praktiknya dengan melakukan presentasi kesaksian dari seorang pemeriksa yang melakukan pemeriksaan penipuan dan jasa-jasa pemeriksaan forensik yang ditawarkan untuk target memecahkan isu-isu valuasi. Oleh karena itu, tim audit harus menempuh pelatihan dan perluasan pengetahuan tentang pentingnya suatu prosedur audit forensik pada praktik audit dan kebutuhan akan adanya spesialis forensik untuk memecahkan masalah.

⁹⁰ Gita Claudia, *Akuntansi Forensik Untuk Beda Kasus Korupsi*, Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi, dan Perpajakan Vol. 1 No. 1, Semarang, 2018, hal. 99.

Fahrojih dalam Mieke mengungkapkan bahwa pada langkah investigasi kecurangan yang dilakukan oleh BPK adalah untuk menemukan beberapa penyimpangan diantaranya sebagai berikut:⁹¹

1. Penyimpangan terhadap kriteria/peraturan-peraturan yang terkait;
2. Penyimpangan yang dapat mengganggu asas kehematan pengelolaan keuangan Negara;
3. Penyimpangan yang dapat mengganggu asas efisiensi pengelolaan keuangan Negara; dan
4. Penyimpangan yang dapat mengakibatkan tidak tercapainya suatu perencanaan peruntukan keuangan.

Pemeriksa dalam langkah investigasi bertanggungjawab untuk melakukan pengujian dan penilaian terhadap kecukupan serta efektivitas tindakan manajemen tersebut dalam memenuhi kewajibannya. Oleh karena itu, seorang auditor forensik haruslah melakukan langkah-langkah investigasi yang sesuai dengan prosedur, melakukan monitoring secara aktif terhadap gejala-gejala kecurangan atau *fraud*, melakukan investigasi untuk mengungkap suatu kecurangan atau *fraud* dan mengidentifikasi segala potensi kecurangan yang memungkinkan dapat terjadi.⁹²

Praktik pemeriksaan forensik sangat dibutuhkan sebagai upaya untuk mendeteksi kecurangan melalui proses investigasi. Selain daripada fungsi

⁹¹ *Loc.cit.*, Mieke.

⁹² Nurmin, *Pengaruh Profesionalisme Pemeriksa Terhadap Pengungkapan Kecurangan (Studi Pada Pemeriksa BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Tenggara)*, Jurnal Akuntansi Vol. 2 No. 1, Kendari, 2017, hal. 18.

investigasi untuk mendeteksi kecurangan atau *fraud* yang ditemukan, upaya pencegahan melalui praktik pemeriksaan forensik juga membantu untuk mengurangi kasus kecurangan/*fraud* seperti tindakan korupsi yang seringkali terjadi di lingkungan pemerintahan. BPKP yang merupakan lembaga pemerintah yang bertugas di bidang investigasi kemudian melaksanakan pemeriksaan forensik dalam upaya investigasi *fraud* terhadap kasus-kasus penyimpangan serta perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh pengelola keuangan yang merugikan keuangan Negara.⁹³

Penjelasan dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara lebih rinci menyebutkan investigasi *fraud* melalui audit dengan menyebutkan audit investigatif bahwa “audit investigatif termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu, yaitu pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, diluar pemeriksaan keuangan dan kinerja.”⁹⁴ Selain itu, investigasi *fraud* melalui audit juga dapat dilakukan oleh pemeriksa guna mengungkap adanya indikasi kerugian Negara/daerah dan/atau unsur pidana.⁹⁵

⁹³ Retno Ratu Wiharti dan Novita, *Dampak Penerapan Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi Dalam Mendeteksi Fraud Pengadaan Barang/Jasa*, Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika Vol. 10 No. 2, Jakarta, 2020, hal. 116.

⁹⁴ Penjelasan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

⁹⁵ Pasal 13 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

4. Praktik Investigasi Kecurangan

Investigasi kecurangan (*fraud*) yang dilakukan oleh auditor forensik yang termasuk dalam identifikasi penipuan berdasarkan teknik-teknik audit yang digunakan pada praktik mengaudit kewajaran penyajian laporan keuangan. Penerapan dari suatu hasil audit adalah suatu bukti audit. Terdapat beberapa teknik audit secara umum yang digunakan dalam investigasi *fraud* berdasarkan jenis buktinya. Dalam audit investigatif, teknik audit yang digunakan cenderung bersifat eksploratif dengan mencari sasaran-sasaran melalui sarana garapan atau *probing* yang kerap kali digunakan dalam review analitikal serta pendalaman.

Tuankotta dalam Rizki mengungkapkan bahwa dalam praktik investigasi *fraud* melalui audit forensik, seorang auditor forensik menggunakan teknik-teknik audit yang mencakup 9 hal, yakni:⁹⁶

1. Penggunaan teknik-teknik dasar pada pemeriksaan laporan keuangan;
2. Pemanfaatan teknik perpajakan;
3. Penelusuran jejak-jejak arus keuangan;
4. Penerapan teknik analisis hukum;
5. Pemanfaatan teknik audit investigasi kecurangan dalam pengadaan barang/jasa;
6. Pendalaman kemampuan komputer forensik;
7. Penguasaan teknik interogasi;

⁹⁶ Bobbi Firman Rizki, et al., *Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi Terhadap Pendeteksian White Collar Crime*, Prosiding Akuntansi Vol. 2 No. 2, Bandung, 2017, hal. 518.

8. Penguasaan operasi tak terduga (*undercover operation*); dan
9. Pemanfaatan *whistleblower*.

Penjelasan umum Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan yang menjelaskan tentang Pemeriksaan⁹⁷ disebutkan pemeriksaan keuangan Negara yang meliputi seluruh rangkaian kegiatan yang berkaitan dengan objek keuangan Negara yang permulaan dilaksanakannya dari perumusan kebijakan, pengambilan keputusan, hingga pertanggungjawaban laporan hasil pemeriksaan yang dilakukan. Kemandirian BPK dalam melakukan investigasi terhadap suatu tindak kecurangan yang terdapat pada tahap pemeriksaan, yakni tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil pemeriksaan.⁹⁸ Hasil dari investigasi yang dilakukan oleh BPK kemudian akan dilakukan permintaan ganti kerugian keuangan Negara kepada pihak yang bertanggungjawab dalam pengelolaan keuangan tersebut berdasarkan laporan yang dibuat oleh BPK.

⁹⁷ Pasal 1 ayat (9) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

⁹⁸ Nawang Xalma Kaldera, *et al.*, *Peran BPK Sebagai Lembaga Pengawas Eksternal Pengelolaan Keuangan Negara*, Jurnal Fundamental Justice Vol. 1 No. 2, Mataram, 2020, hal. 18.

Hasil investigasi tersebut kemudian dilakukan penindakan seperti yang dijelaskan pada Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan bahwa:⁹⁹

“Badan Pemeriksa Keuangan menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian Negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dilakukan oleh bendahara, pengelola BUMN/BUMD, dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan Negara.”

Proses pada praktik investigasi khususnya dalam pengauditan forensik terdapat fenomena yang beragam, salah satunya yang terdapat pada modus operandi dari para pelaku korupsi.¹⁰⁰ Keberhasilan suatu proses investigasi sangatlah bergantung pada kemampuan seorang pemeriksa dari segi kompetensi dan dasar keilmuan pada upaya investigasi. Zimbelman dalam Mulyadi memaparkan studi yang dilakukan oleh *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) kemudian mengemukakan proses investigasi yang dilaksanakan sebagai langkah investigasi suatu kecurangan atau *fraud* sebagai berikut:¹⁰¹

- 1) Langkah Pengumpulan Bukti, kiat seorang pemeriksa dituntut harus mendapatkan suatu dokumen tertulis, seperti berkas atau faktur dari pengirim informasi atau staf yang melakukan arus informasi komunikasi. Penangkapan dan penyitaan aset yang dilakukan oleh pihak Kepolisian atau penyidik mempunyai kewenangan dalam

⁹⁹ Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

¹⁰⁰ *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), *Survai Fraud Indonesia 2016*, ACFE Indonesia Chapter, Jakarta, 2017, hal. 78.

¹⁰¹ Roza Mulyadi dan Muhammad Nawawi, *Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigasi, Profesionalisme Terhadap Pencegahan Kecurangan (Studi Empiris Pada BPKP Provinsi Banten)*, *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu* Vol. 13 No. 2, Banten, 2020, hal. 274.

melakukan pengumpulan bukti terkait. Auditor forensik mempunyai batasan tertentu dalam melakukan pengeledahan di tempat kerja tersangka atau pelaku untuk mendapatkan dokumen atau hal lain pada langkah investigasi yang dilakukan, termasuk memeriksa tempat pembuangan kertas, buku catatan, atau mengumpulkan berkas lain contoh tulisan tangan tersangka. Cara lain yang bisa digunakan oleh pemeriksa di lapangan yakni dengan merekam melalui perangkat kamera untuk merekam segala aktivitas yang berlangsung atau sekedar memotret bukti sesuai dengan posisi saat dokumen terkait ditemukan, dalam mengantisipasi upaya penyangkalan oleh tersangka maka setiap berkas digital yang tersimpan diberikan tanggal dan waktu pengambilan agar menampilkan bukti yang valid.

- 2) Penanganan terhadap Bukti, bukti-bukti yang telah ditemukan termasuk bukti permulaan harus disimpan kemudian di dokumentasikan oleh auditor forensik untuk menghindari terjadinya kerusakan, perubahan, atau kemungkinan dicuri oleh saksi atau tersangka atau orang lain yang berkepentngan menghilangkan bukti-bukti yang ada. Seorang investigator bertanggungjawab penuh terhadap barang bukti yang diterima dan penanganannya serta memastikan keutuhan barang bukti. Keaslian barang bukti harus tetap dijaga, hingga semuanya kemudian diperiksa leh tim forensik.

Langkah pencegahan yang mesti dilakukan oleh investigator dalam menangani barang bukti yakni:

- a. Membuat rincian tanda terima barang bukti atau berita acara;
 - b. Memastikan dokumen barang bukti tidak terjadi perubahan, ditandai, rusak, atau hilang;
 - c. Menggandakan dokumen barang bukti yang membuka kemungkinan digunakan sebagai bukti perkara, tanda atau pencatatan siapa yang menggandakan, serta pastikan dokumen yang digandakan asli yang akan dikembalikan untuk disimpan;
 - d. Mencatat pula lokasi serta waktu barang bukti ditemukan serta memilah barang bukti yang telah dilakukan pengecekan atau pemeriksaan dan yang belum direviu; dan
 - e. Menyimpan seluruh barang bukti ke tempat yang aman dan terjaga.
- 3) Interogasi/wawancara Inklusif, suatu pemeriksaan yang dilakukan oleh seorang auditor forensik haruslah melalui proses wawancara yang sistematis dan seksama terhadap pihak-pihak yang mengambil peran administratif, yang kemudian sebagai saksi mata, petugas pencatatan, atau bahkan tersangka. Pemeriksa memperoleh informasi melalui metode interogasi yang bervariasi tergantung dari subjek dan objek serta kompleksitas masalah yang hendak diperiksa. Hal tersebut termuat sebagai tujuan interogasi dengan pertanyaan dan jawaban yang koheren dengan poin-poin yang hendak didalami. Seorang auditor forensik bertanggung jawab dalam upaya penungkapan melalui

pengumpulan informasi dengan menggali informasi dengan sebaik-baiknya dan cermat, menyaring informasi yang prioritas dengan informasi tambahan yang dianggap perlu, serta menyusun hasil dari pencarian informasi melalui interogasi dengan tepat untuk selanjutnya didalami.

Kecurangan dan perilaku *fraud* bukan hanya harus ditangani hanya melalui upaya pencegahan, akan tetapi harus dilakukan deteksi dini yang akuntabel. Terdapat beberapa upaya yang dilakukan untuk bisa mendeteksi kecurangan di Indonesia. Metode yang diterapkan dalam suatu penyelidikan dan penyidikan seperti audit forensik dan investigasi *fraud* telah menjadi metode yang hingga saat ini dinilai tepat untuk mengungkap dan membuktikan tindak pidana korupsi melalui kecurangan atau *fraud* yang dilakukan. Selain itu, Panjaitan mengatakan bahwa peran *whistleblower* juga menjadi faktor yang efektif dalam membantu pelaksanaan audit forensik.¹⁰² *Whistleblower* terbagi atas dua jenis, yakni *whistleblower* internal dan *whistleblower* eksternal. Peran seorang *whistleblower* dianggap penting sebagai bahan laporan dan informasi pihak internal untuk kemudian dapat dilakukan dalam sinkronisasi atau kecocokan bahan informasi melalui pengungkapan oleh pihak eksternal.¹⁰³

¹⁰² Imanuel Armando Panjaitan, *Whistleblowing: Meningkatkan Hasil Audit Forensik Dalam Pengungkapan Tindakan Korupsi oleh Pemeriksa Pemerintah*, Jurnal Institusi Politeknik Ganesha Medan Vol. 1 No. 1, Medan, hal. 55.

¹⁰³ Yustrida Bernawati dan Giovanni Beatrice N, *The Effect of Organizational, Individual, and Demographic Factors on the Whistle-blowing Intention*, Journal of Accounting and Strategic Finance Vol. 1 No. 1, Surabaya, 2018, hal. 158.

D. Kerugian Keuangan Negara

1. Pengertian Kerugian Keuangan Negara

Berbagai praktik kejahatan yang terjadi di masyarakat secara umum selain merugikan aspek diri pribadi warga negara dan secara khusus pada aspek yang merugikan Negara, dalam hal ini tindakan atau praktik yang secara langsung maupun tidak langsung merugikan Negara yang salah satunya adalah merugikan keuangan Negara. Adanya catatan-catatan penting tentang praktik kecurangan yang dilakukan oleh pejabat Negara baik yang dilakukan atas jabatan yang melekat pada dirinya maupun pada stratifikasi pengelolaan keuangan yang secara tidak langsung merugikan keuangan Negara dengan upaya 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.¹⁰⁴ Ruang lingkup keuangan Negara sebagaimana termuat dalam penjelasan bahwa: "Pendekatan yang digunakan dalam merumuskan keuangan Negara adalah dari sisi obyek, subyek, proses, dan tujuan."¹⁰⁵ Sebagaimana dilihat pada penjelasannya antara lain:¹⁰⁶

- 1) Dari sisi obyek yang dimaksud dengan Keuangan Negara meliputi semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang,

¹⁰⁴ Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

¹⁰⁵ Penjelasan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara BAB I Umum angka 3. Pengertian dan Ruang Lingkup Keuangan Negara.

¹⁰⁶ *Ibid.*,

termasuk kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter, dan pengelolaan kekayaan Negara yang dipisahkan, serta segala sesuatu baik berupa uang, maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik Negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.

- 2) Dari sisi subyek yang dimaksud dengan Keuangan Negara meliputi seluruh obyek sebagaimana tersebut di atas yang dimiliki Negara, dan/atau dikuasai oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Perusahaan Negara/Daerah, dan badan lain yang ada kaitannya dengan Keuangan Negara.
- 3) Dari sisi proses, Keuangan Negara mencakup seluruh rangkaian kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan obyek sebagaimana dimaksud tersebut di atas mulai dari perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan sampai dengan pertanggungjawaban.
- 4) Dari sisi tujuan, Keuangan Negara meliputi seluruh kebijakan, kegiatan dan hubungan hukum yang berkaitan dengan pemilikan dan/atau penguasaan obyek sebagaimana tersebut di atas dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan Negara.

Tugas pemeriksaan tanggung jawab atas pengelolaan keuangan Negara kemudian dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan sebagai lembaga Negara yang memiliki kewenangan konstitusional berdasarkan Pasal 23E ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Selanjutnya pada Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan yang menjelaskan

tentang ketentuan atas penilaian BPK dan/atau menetapkan jumlah kerugian Negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dilakukan oleh Bendahara, pengelola BUMN/BUMD, dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan Negara. Pada tahun 2008, BPKP menerbitkan Standar Operasional Prosedur (SOP) Bantuan Penghitungan Kerugian Negara Sub. Rolap yang menyebutkan bahwa Kerugian Keuangan Negara adalah berkurangnya kekayaan Negara yang disebabkan oleh suatu tindakan melawan hukum, penyalahgunaan wewenang/kesempatan atau sarana yang ada pada seseorang karena jabatan atau kedudukan, kelalaian seseorang dan atau disebabkan oleh keadaan di luar kemampuan manusia (*force majeure*).¹⁰⁷

Suhartini mengemukakan unsur-unsur dari kerugian Negara yakni:¹⁰⁸

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 benar-benar telah terjadi dengan jumlah kerugian yang secara pasti dapat

¹⁰⁷ 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.

¹⁰⁸ 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.

ditentukan besarannya, dengan ditentukannya besaran tersebut 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.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai badan yang mempunyai peran penting dalam menjaga kekayaan Negara juga sebagai badan yang paling bertanggungjawab dalam melakukan pemeriksaan atau audit keuangan negara, sehingga dalam perhitungan diketahui jumlah kerugian keuangan Negara termasuk pada perhitungan dan/atau pemeriksaan (audit) kekayaan Negara yang dipisahkan. Kerugian keuangan negara juga berarti menanggung atau menderita rugi, seperti sesuatu yang dianggap mendatangkan rugi seperti kerusakan. Hakim Agung Artidjo Alkostar menyebutkan bahwa keuangan Negara mencakup seluruh kekayaan Negara termasuk uang dan sesuatu yang berharga yang dengan hubungannya dengan tindak pidana korupsi mengharuskan adanya kerugian keuangan Negara yang mempunyai hubungan kausalitas dengan perbuatan seorang terdakwa.¹⁰⁹ Kemudian salah satu Yurisprudensi pada Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor: 51/Pid.Sus/TPK/2013/PN.Jkt.Pst. memberikan definisi pada frasa

¹⁰⁹ Suhendar, *Unsur Kerugian Keuangan Negara Tindak Pidana Korupsi Kerugian Keuangan Negara Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016*, Jurnal Surya Kencana Satu; *Dinamika Masalah Hukum dan Keadilan* Vol. 7 No. 1, Tangerang, 2017, hal. 107.

'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.¹¹⁰

Karianga mengungkapkan bahwa konsepsi mengenai kerugian dan keuangan negara dalam beberapa peraturan perundang-undangan terkesan memiliki batasan pada aspek finansial, terkhusus pada kerugian keuangan negara yang bersumber pada APBN atau APBD.¹¹¹ Batasan pada pembahasan kerugian negara pada dasarnya tidak hanya berfokus pada persoalan kerugian finansial tetapi lebih daripada masalah kerugian Negara dengan menaruh perhatian pada hal-hal non-finansial misalnya pada lingkungan hidup, sosial, budaya, pendidikan dan aspek sosial lainnya sehingga catutan pada indikator yang ideal untuk mengukur serta menentukan ada tidaknya kerugian negara adalah orientasi pada aspek *input, output, outcome, benefit, dan impact*.¹¹²

Unsur kerugian keuangan Negara yang dapat dilihat dalam pendekatan Hukum Administrasi Negara, termaktub pada 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 dengan definisi yang sama yaitu:

¹¹⁰ Suhendar, *Konsep Kerugian Keuangan Negara: Pendekatan Hukum Pidana, Hukum Administrasi Negara dan Pidana Khusus Korupsi*, Setara Pers, Malang, 2015, hal. 142.

¹¹¹ Hendra Karianga, *Pertanggungjawaban Kerugian Negara Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah*, EDUKASI; Jurnal Pendidikan Vol. 16 No. 1, Pontianak, 2018, hal. 34.

¹¹² *Ibid.*,

“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 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.

Kusnardi dan Saragih dalam Zakariya mengungkapkan bahwa tugas BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab tentang keuangan Negara yang dalam menjalankan tugas tersebut kemudian BPK memiliki 3 fungsi yaitu:¹¹³

- 1) Fungsi Operatif, yakni fungsi untuk melakukan pemeriksaan pengawasan dan penelitian atas penguasaan dan pengelolaan keuangan Negara;
- 2) Fungsi Yudikatif, yakni fungsi dalam melakukan tuntutan perbendaharaan dan tuntutan ganti rugi terhadap bendaharawan atau pegawai negeri yang perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang berdampak pada kerugian keuangan Negara; dan

¹¹³ Rizki Zakariya, *Optimalisasi Pemeriksaan Laporan Keuangan Negara Oleh Badan Pemeriksa Keuangan Pada Masa Pandemi Covid-19*, Jurnal Pajak dan Keuangan Negara Vol. 2 No. 1, Politeknik Keuangan Negara STAN, Jakarta, 2020, hal. 114.

- 3) Fungsi Rekomendasi, yakni fungsi dalam memberikan pertimbangan kepada pemerintah tentang keuangan Negara.

Berdasarkan fungsi tersebut, BPK kemudian mengampu aspek kemandirian dalam menjalankan tugasnya yang secara khusus berada pada 3 tahap yakni perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil pemeriksaan.¹¹⁴

2. Temuan Kerugian Keuangan Negara

Sistematika dalam memahami penentuan tentang adanya kerugian keuangan Negara yang kemudian menjadi temuan oleh pihak yang berwenang dalam hal ini BPK, haruslah dirunut secara normatif pada kerangka penyusunan aspek keuangan Negara untuk melihat unsur perbuatan pejabat negara yang menjadi temuan kerugian keuangan Negara, dalam hal ini pada definisi keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban Negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik Negara berhubung pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.¹¹⁵ Permulaan melihat rumusan pada Undang-Undang tentang Keuangan Negara pada definisi keuangan Negara kemudian melihat pemenuhan unsur kerugian Negara pada pasal 1 angka 22 UU Perbendaharaan

¹¹⁴ Beni Kurnia Illahi dan Muhammad Ikhsan Alia, *Pertanggungjawaban Pengelolaan Keuangan Negara Melalui Kerja Sama BPK dan KPK*, Jurnal Integritas KPK Vol. 3 No. 2, Jakarta, 2017, hal. 43.

¹¹⁵ Karel Antonius Paeh, *Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Berdasarkan Rekomendasi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Hubungan Dengan Unsur Kerugian Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Jurnal Katalogis Vol. 5 No. 2, 2017, hal. 49.

Negara, kemudian penentuan unsur pada tindakan yang telah dilakukan oleh pejabat negara atau perseorangan badan hukum yang menjadi temuan kerugian keuangan Negara. Informasi mengenai kerugian negara sendiri diperoleh dari:

- a) Hasil pemeriksaan oleh BPK;
- b) Pengawasan aparat, pengawasan fungsional;
- c) Pengawasan dan/atau oleh atasan langsung bendahara atau satuan kerja; dan
- d) Perhitungan oleh *ex Officio*.

Pembuktian temuan kerugian keuangan Negara yang nyata dan pasti dari segi jumlah harus dihitung dan ditetapkan agar dapat dipertanggungjawabkan secara hukum, sebagaimana yang diatur dalam ketentuan Pasal 10 ayat (1) dan ayat (2) UU Badan Pemeriksa Keuangan menyebutkan bahwa:

- (1) BPK menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dilakukan oleh bendahara, pengelola BUMN/BUMD, dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan Negara.
- (2) Penilaian kerugian keuangan negara dan/atau penetapan pihak yang berkewajiban membayar ganti kerugian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan dengan keputusan BPK.

Pemberian penilaian atas kerugian Negara oleh BPK yakni berupa Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang ditetapkan dengan keputusan BPK,¹¹⁶ LHP yang diterbitkan oleh BPK berdasarkan Surat Keputusan BPK berfungsi untuk:¹¹⁷

1. Mengkomunikasikan hasil pemeriksaan kepada pihak yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
2. Membuat hasil pemeriksaan terhindar dari kesalahpahaman;
3. Membuat hasil pemeriksaan sebagai bahan untuk melakukan tindakan perbaikan oleh instansi terkait; dan
4. Memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan. Kebutuhan untuk melaksanakan pertanggungjawaban atas program menghendaki bahwa laporan hasil pemeriksaan disajikan dalam bentuk yang mudah diakses.

Rampengan dalam Yasir dkk mengatakan bahwa dalam kasus tindak pidana korupsi LHP BPK mempunyai fungsi yang sangat penting karena melalui LHP BPK tersebut dapat diketahui bahwa suatu instansi pemerintah teridentifikasi atau telah melakukan penyelewengan dana yang mengakibatkan kerugian keuangan negara.¹¹⁸

¹¹⁶ Runi Yasir, *et.al.*, *Kewenangan Menetapkan Kerugian Keuangan Negara Dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi (Analisis Putusan Nomor: 16/Pid.Sus-TPK/2015/PN.BNA dan Putusan Nomor: 23/Pid.Sus/TPK/2017/PN.BNA)*, Syiah Kuala Law Journal Vol. 3 No. 2, Fakultas Hukum Universitas Syiah Kuala, Aceh, 2019, hal. 283.

¹¹⁷ Butir 3 Lampiran VI Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

¹¹⁸ *Ibid.*, Runi Yasir, *et.al.*

BPK dalam pelaksanaan tugasnya dalam melakukan perhitungan kerugian keuangan negara tidak menjadi lembaga tunggal yang dapat menetapkan suatu temuan kerugian keuangan Negara. Terdapat pula lembaga pemerintah yang dibentuk berdasarkan kerangka acuan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang dengan hal tersebut kemudian diterbitkan Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan yang secara sah membentuk suatu badan yang disebut Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan yang hadir sebagai salah satu Aparatur Pengawas Intern Pemerintahan (APIP) yang dapat melakukan perhitungan atas kerugian keuangan negara secara mandiri untuk kepentingan pemerintah.

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:¹¹⁹

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;

¹¹⁹ *Op.Cit.*, Suhendar, hal. 108.

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.

Makawimbang kemudian menjelaskan tentang terminologi yang fundamental kerugian keuangan Negara yang digunakan sebagai pendekatan dalam membuktikan temuan kerugian keuangan Negara yakni:¹²⁰

1. Pengurangan atau hilangnya hak penerimaan Negara secara pasti dan nyata yang dapat dinilai dengan uang. Hal tersebut terjadi akibat dari rangkaian kegiatan pelayanan publik;

¹²⁰ Hernold Ferry Makawimbang, *Memahami dan Menghindari Perbuatan Merugikan Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi Dan Pencucian Uang*, Penerbit Thafa Media, Yogyakarta, 2015, hal. 64.

2. Timbulnya suatu kewajiban bayar secara pasti dan nyata yang dapat dinilai dengan uang yang bersumber dari kas negara/daerah untuk suatu kegiatan tertentu atau pekerjaan tertentu yang seharusnya tidak terjadi;
3. Terjadinya pengurangan hak penerimaan Negara secara pasti dan nyata yang dapat dinilai dengan uang yang terjadi pada kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan aset pelayanan publik atau penjualan aset publik dengan biaya yang tidak patut dan/atau biaya tidak wajar; dan
4. Adanya gratifikasi yang diterima pelaksana kegiatan pelayanan publik yang seharusnya merupakan suatu aspek kerugian Negara.

Mekanisme yang berlangsung oleh BPK sendiri dalam hal terjadinya kekurangan kas/barang yang mengakibatkan kerugian keuangan Negara/daerah yaitu:

- a) BPK menerbitkan surat keputusan penetapan batas waktu pertanggungjawaban bendahara atas kekurangan kas/barang yang terjadi. Setelah diketahui adanya kekurangan pada kas/barang dalam persediaan yang merugikan keuangan negara/daerah. Surat keputusan ini diterbitkan apabila oleh pihak pengguna anggaran sendiri belum mengambil langkah penyelesaian yang dilakukan sesuai dengan tata cara penyelesaian ganti kerugian negara/daerah yang ditetapkan oleh BPK;

- b) Bendahara yang dapat melakukan pembelaan diri melalui pengajuan keberatan juga dibolehkan, namun jika pembelaan tersebut ditolak dengan lemahnya dalil yang ditujukan maka BPK tetap menetapkan Surat Keputusan pembebasan penggantian kerugian tersebut pada bendara yang bersangkutan;
- c) Tata cara penyelesaian ganti kerugian negara/daerah terhadap bendahara ditetapkan oleh BPK setelah berkonsultasi dengan pemerintah;
- d) Mekanisme serta tata cara penyelesaian ganti kerugian tersebut berlaku pula bagi pengelola perusahaan umum dari perusahaan perseroan yang seluruh atau paling sedikit 51% sahamnya milik Negara sepanjang tidak diatur lain dalam peraturan perundang-undangan yang mengikat perseroan.

Tuanakotta dalam Anwar mengungkapkan tentang delapan metode penghitungan kerugian negara yaitu:¹²¹

1. Kerugian Total (*total loss*), metode ini melalui penjumlahan seluruh nilai angka yang dianggap sebagai kerugian keuangan Negara;
2. Kerugian Total dengan Penyesuaian, metode ini dengan menjumlahkan seluruh jumlah yang dianggap sebagai kerugian dengan penyesuaian ke atas;

¹²¹ 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.

3. Kerugian Bersih (*net loss*), metode ini dengan cara menjumlahkan seluruh jumlah yang dianggap sebagai kerugian dengan penyesuaian ke bawah;
4. Harga Wajar, yaitu menggunakan metode perbandingan harga wajar dengan harga realisasi;
5. Harga Pokok, metode ini menggunakan harga pembanding seperti harga pokok dan harga perkiraan sendiri (*owner's estimate*);
6. Harga Perkiraan Sendiri (HPS), penggunaan metode ini dengan membandingkan HPS dengan harga pasar, informasi biaya satuan, daftar biaya/tarif barang/jasa, biaya kontrak, dan daftar biaya standar;
7. Penggunaan Jasa Penilai, metode ini menggunakan jasa ahli untuk menilai kerugian terkait aset; dan
8. Biaya Kesempatan (*opportunity cost*), metode ini digunakan untuk memberikan penilaian apakah pengambilan keputusan sudah mempertimbangkan berbagai alternatif, dan memilih alternatif terbaik yang diambil.

Secara praktik, pendekatan perhitungan kerugian keuangan Negara menjadi unsur pokok pembuktian dalam suatu perkara tindak pidana korupsi. Pelaksanaan perhitungan kerugian keuangan Negara yang dilakukan mengacu pada teori yang terus dikembangkan untuk mencapai tingkat akurasi yang mutakhir, sehingga dalam pembuktian yang dilakukan bisa lebih objektif.

Mekanisme yang dilakukan melalui pemeriksaan pengelolaan keuangan Negara, karena praktik “Pemeriksaan” berdasarkan terminologi yang digunakan dalam ketentuan peraturan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara adalah:¹²²

“Proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.”

Penguatan kelembagaan BPK dalam menjalankan tugas pokok dan fungsi menetapkan kerugian keuangan Negara dengan mekanisme internal yang berlaku serta berdasarkan kompetensi pemeriksa sebagaimana yang disebutkan dan diatur oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia dalam Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2016 Sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas bagi Pengadilan dalam Rumusan Hukum Kamar Pidana, pada poin 6 yang menyatakan bahwa:¹²³

“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

¹²² Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

¹²³ 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.

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

3. Unsur Pidana Korupsi Pada Temuan Kerugian Keuangan Negara

Penelusuran kerugian keuangan Negara yang dilakukan secara mandiri dan profesional oleh instansi yang berwenang dalam menguak salah satu unsur yang mendasar dalam tindak pidana korupsi, yaitu adanya kerugian perekonomian dan keuangan Negara. Aksi yang dilakukan oleh koruptor yang mengakibatkan kerugian keuangan Negara yang dilihat pula sebagai pemufakatan jahat yang dilakukan. 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 orientasi dalam 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.¹²⁴ Secara *argumentum a contrario* pada kerugian keuangan Negara dalam penjelasan UU Tindak Pidana Korupsi tersebut mengerucut pada luasan maksud untuk mengantisipasi penyimpangan keuangan Negara.¹²⁵

Rumusan unsur-unsur pada Pasal 2 dan Pasal 3 dalam UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yaitu:¹²⁶

1. Pasal 2, dengan unsur sebagai berikut:
 - a) Setiap orang;
 - b) Memperkaya diri sendiri, orang lain atau korporasi;
 - c) Dengan cara melawan hukum;
 - d) Dapat merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara.
2. Pasal 3, dengan unsur sebagai berikut:
 - a) Setiap orang;
 - b) Dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi;
 - c) Menyalahgunakan wewenang, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan;
 - d) Dapat merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara.

¹²⁴ H. Jawade Hafidz Arsyad, *Korupsi Dalam Perspektif Hukum Administrasi Negara*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hal. 173.

¹²⁵ H Abdul Latif, *Hukum Administrasi: Dalam Praktik Tindak Pidana Korupsi*, Prenada Media Group, Jakarta, 2014, hal. 220.

¹²⁶ Pasal 2 dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Terdapat dua tahap yang menjadi penentuan dan aspek yang harus terpenuhi dalam proses penyidikan tindak pidana korupsi yakni menentukan kerugian Negara dan tahap menghitung jumlah besaran kerugian Negara tersebut. Pada penyidikan tindak pidana korupsi, pemeriksa (*auditor*) atau akuntan atau auditor forensik merupakan pihak yang bertanggungjawab menghitung kerugian keuangan Negara, berdasarkan hal tersebut maka penyidik bekerja secara koordinatif kepada instansi yang terkait.¹²⁷ 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 penyelidik, penyidik, merumuskan perbuatan melawan hukumnya berdasarkan fakta hukum diantaranya tindak pidana korupsinya dalam menentukan ada tidaknya kerugian keuangan Negara serta bentuk kerugian keuangan Negara.¹²⁸

Soepardi dalam Suhendar mengungkapkan bahwa kerugian keuangan Negara dalam konfigurasi hukum tindak pidana korupsi dibentuk dengan substansi untuk melindungi kepentingan hukum terhadap kerugian keuangan Negara dan perekonomian Negara.¹²⁹ Perjalanan kerangka normatif pada ketentuan mengenai kerugian keuangan negara pada tindak pidana korupsi dengan definisi kerugian keuangan negara adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi

¹²⁷ 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.

¹²⁸ *Ibid.*, hal. 700.

¹²⁹ *Op.Cit.*, Suhendar, 2017, hal. 108.

yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk.¹³⁰ Setelah itu, melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor : 25/PUU-XIV/2016 kemudian mengubah bentuk diksi kerugian keuangan negara yang pada awalnya sebagai delik formil dengan frasa “dapat” kemudian berubah menjadi delik materiil yang pada putusan tersebut menyebutkan bahwa kerugian keuangan negara mesti nyata-nyata terjadi (*actual loss*) sebagai runutan akibat dari perbuatan pelaku.

Pengubahan pada Pasal 2 dan Pasal 3 UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menjadi delik materiil memiliki konsekwensi yuridis yaitu:¹³¹

1. Unsur kerugian keuangan Negara atau perekonomian negara harus tampak/terwujud/nyata (*actual loss*);
2. Untuk bisa dikatakan sebagai delik korupsi, maka harus ditentukan terlebih dahulu adanya kerugian yang nyata; dan
3. Untuk menentukan ada atau tidaknya unsur kerugian negara, harus melalui prosedur yang dilakukan instansi yang memiliki kewenangan untuk itu.

¹³⁰ Pasal 32 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

¹³¹ Muhammad Iftar Aryaputra, *et.al.*, *Menyorot Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 25/PUU-XIV/2016 Terkait Unsur “Dapat Merugikan Keuangan Atau Perekonomian Negara” Dalam Perkara Korupsi*, Indonesian Journal Of Criminal Law Studies (IJCLS), Semarang, 2017, hal. 19.

Pasca putusan MK tersebut maka penentuan kerugian keuangan negara menjadi unsur mutlak yang harus dipenuhi, sehingga adanya kerugian keuangan negara harus dapat dinyatakan terlebih dahulu oleh instansi yang berwenang.¹³²

KPK sendiri sebagai lembaga yang memiliki fungsi penyelidikan, penyidikan, dan penuntutan sekaligus, tidak mengampu kewenangan untuk menjadi pemeriksa atau auditor yang menentukan ada tidaknya atau terpenuhinya unsur kerugian negara. Meskipun demikian, KPK dapat berkoordinasi dengan meminta instansi lain untuk melakukan pemeriksaan terhadap kerugian keuangan negara. Di tengah perjalanan, KPK kemudian berpendapat bahwa secara kelembagaan bisa menyatakan sendiri unsur kerugian keuangan negara dengan menghadirkan ahli atau dengan meminta bahan dari inspektorat jenderal serta bahan/instansi lain yang mempunyai fungsi yang sama berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 31/PUU-X/2012, bahkan jika diperlukan dapat memintakan kepada pihak eksternal atau swasta (*ex officio*) yang dapat menunjukkan kebenaran materiil dalam penghitungan kerugian keuangan negara atas pembuktian pada perkara yang sedang ditanganinya.¹³³

Pentingnya perhitungan keuangan untuk menentukan besar kecilnya kerugian keuangan Negara berkaitan dengan penentuan jumlah uang pengganti yang harus dibayar terpidana akibat perbuatan yang dilakukan.

¹³² *Ibid.*,

¹³³ *Vide*: Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 31/PUU-X/2012. hal. 53.

Penjatuhan sanksi pidana tambahan dalam KUHP kemudian merunut bahwa terpidana korupsi juga dapat dijatuhi pidana tambahan berupa pembayaran uang pengganti sebagaimana diatur pada Pasal 18 ayat (1) huruf b Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.¹³⁴

Kartayasan mengungkapkan bahwa pada proses pembuktian terjadi korelasi dan interaksi mengenai apa yang dapat ditetapkan oleh hakim dalam menemukan kebenaran materil, begitu pula dengan hal dapatkah terdakwa dijatuhi pidana tambahan berupa uang pengganti.¹³⁵ Sanksi untuk membayarkan uang pengganti pada penjatuhan pidana tambahan jelaslah bukan hanya berdasarkan nilai kerugian negara dari hasil temuan kerugian keuangan negara oleh instansi yang berwenang, melainkan berfokus pula pada peran terdakwa dan tindakan terdakwa yang ikut menikmati uang hasil tindak pidana korupsi yang berasal dari kerugian keuangan negara tersebut.¹³⁶ Penentuan besaran kerugian keuangan Negara selalu menjadi perdebatan di persidangan oleh jaksa/penuntut umum dan terdakwa/penasihat hukum. Manafe menemukan letak perbedaan pendapat mengenai kerugian keuangan negara pada pembuktian di

¹³⁴ Indra Yudha Koswara, *Kebijakan Hukum Terhadap Perhitungan Potensi Kerugian Keuangan Negara*, Jurnal Ilmiah Hukum De'Jure: Kajian Ilmiah Hukum, Bandung, 2019, hal. 53.

¹³⁵ Mansur Kertayasa, *Korupsi dan Pembuktian Terbalik*, Kencana; Prenada Media Group, Jakarta, 2017, hal. 193.

¹³⁶ Dimas Prasanto Kusuma, *Wewenang Hakim Menilai Sendiri Kerugian Negara Dalam Mengadili Tindak Pidana Korupsi*, Jurnal Jurist-Diction Vol. 3 No. 6, Surabaya, 2020, hal. 2147.

persidangan yakni dalam metode penghitungan.¹³⁷ Metode penghitungan yang bervariasi menurut Yuntho dkk disebabkan belum adanya pembakuan atau rumusan yang tepat berkaitan dengan metode penghitungan disamping belum diatur secara eksplisit tentang rumus yang digunakan dalam metode penghitungan kerugian keuangan negara secara universal.¹³⁸

Oleh karena itu, dalam menentukan besarnya kerugian negara tersebut maka dilakukan dengan pembebanan pembuktian sistem semi terbalik yakni dengan pembuktian yang dibebankan kepada penuntut umum dan terdakwa.¹³⁹ Meskipun demikian, hal tersebut secara praktik para aparat penegak hukum tetap melimpahkan tugas penghitungan kerugian keuangan negara kepada instansi yang berwenang dalam hal ini BPK dan BPKP untuk melakukan pemeriksaan secara intensif pada suatu perkara tipikor.¹⁴⁰ BPKP berperan sebagai akuntan forensik dalam penanganan tindak pidana korupsi. BPKP bertugas untuk menentukan besarnya kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi.

¹³⁷ Arly Leonard Manafe, *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, 2016, 55.

¹³⁸ Emerson Yuntho, *et.al.*, *Penerapan Unsur Merugikan Keuangan Negara Dalam Delik Tindak Pidana Korupsi*, Penelitian Indonesia Corruption Watch (ICW), Jakarta, 2014, hal. 33.

¹³⁹ Adam Chazawi, *Hukum Pembuktian Tindak Pidana Korupsi*, Media Nusa Creative, Jakarta, 2018, hal. 8.

¹⁴⁰ 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.

Tuanakotta dalam Anwar membagi tindak pidana korupsi pada aspek kerugian keuangan negara dalam tiga tahap ditambah satu tahap opsional yaitu:¹⁴¹

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
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.

4. Kerugian Keuangan Negara Oleh Tindakan Korporasi

Muatan pada Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana

¹⁴¹ *Op.Cit.*, Saiful Anwar, hal. 3.

Korupsi yang menyebutkan unsur “memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi”, yang dimana juga menyebutkan korporasi sebagai suatu subyek hukum yang berada dalam konfigurasi pemberantasan tindak pidana korupsi. Dalam kerangka pemberantasan tindak pidana korupsi di Indonesia tercipta tujuan pengembalian kerugian negara demi kepentingan masyarakat dan mengantisipasi terjadinya berbagai krisis. Daya dorong yang maksimal atas pengembalian kerugian keuangan negara juga menjadi dasar atas perumusan aspek pemidanaan terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi. Tak sedikit ditemukan perkara korupsi yang berdasarkan inisiasi pengurus suatu korporasi yang bermufakat jahat untuk melakukan kegiatan koruptif yang merugikan keuangan negara untuk dan atas nama serta demi keuntungan korporasinya.¹⁴²

Adanya beberapa perbedaan pada ketentuan yang diatur diluar Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yakni pada ketentuan dalam UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi misalnya: masalah percobaan, pembantuan dan pemufakatan jahat untuk melakukan tindak pidana, dijatuhi pidana sama dengan pidana yang dijatuhkan pada pelaku delik, dan masalah korporasi sebagai subjek hukum pidana, yang dimana mengatur bahwa korporasi dapat melakukan tindak pidana dan dapat

¹⁴² Budi Suhariyanto, *Restoratif Justice Dalam Pemidanaan Korporasi Pelaku Korupsi Demi Optimalisasi Pengembalian Kerugian Negara*, Jurnal RechtsVinding; Media Pembinaan Hukum Nasional Vol. 5 No. 3, Jakarta, 2016, hal. 422.

dipertanggungjawabkan.¹⁴³ Korporasi sebagai subyek hukum pidana tidak dikenal oleh KUHP, hal tersebut dikarenakan KUHP yang merupakan warisan dari pemerintahan kolonial Belanda yang menganut sistem hukum Eropa Kontinental (*civil law*). Kongfigurasi pada sistem hukum Eropa Kontinental cenderung tertinggal dalam mengafirmasi bentuk pembaruan hukum sebagaimana pada pengaturan korporasi sebagai subyek hukum pidana, tidak seperti Negara-Negara *Common Law System* seperti Inggris dan Amerika Serikat yang dimana pertanggungjawaban korporasi mulai merangkak perkembangannya sejak runutan revolusi industri.¹⁴⁴

Perkembangan hukum di Indonesia sendiri telah perlahan mengadopsi kongfigurasi pidana korporasi salah satunya dengan menjadikan korporasi sebagai subyek hukum pidana sejak awal pada UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang dimana hal tersebut ditandai dengan dimuatnya pada Pasal 2 dan Pasal 3 dalam peraturan tersebut. sejak masuknya korporasi sebagai subyek hukum pidana dan dapat dipidana yang merujuk pada pertanggungjawaban pidana korporasi yang bersesuaian pada Asas Kesalahan (*schuld*) pada pelaku. Diatur dalam Pasal 1 butir 1 UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi bahwa:

“Korporasi adalah kumpulan orang atau harta kekayaan yang terorganisasi baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum.”

¹⁴³ Yusi Amdani, *Formulasi Hukum Pidana Terkait Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Jurnal Hukum Samudra Keadilan Vol. 12 No. 2, Aceh, 2017, hal. 187.

¹⁴⁴ *Ibid.*, hal. 189.

Jika dilihat berdasarkan rumusan tersebut di atas jelaslah bahwa pengertian korporasi yang digunakan dalam arti yang luas yakni yang berbadan hukum dan tidak berbadan hukum. Fuadi dalam Amdani menjelaskan bahwa korporasi yang berbadan hukum yaitu: Perseroan Terbatas (PT), koperasi, *Commanditaire Vennootschap* (CV), dan lain-lain. Sedangkan Korporasi yang tidak berbadan hukum misalnya: perusahaan dalam bentuk firma, usaha dagang biasa (*sole proprietorship*).¹⁴⁵ Korporasi sendiri merupakan suatu peristilahan yang biasa digunakan oleh para ahli hukum pidana dan kriminologi untuk menyebut apa yang berada dalam bidang hukum lain, khususnya pada aspek hukum perdata sebagai badan hukum atau dalam bahasa Belanda disebut dengan *rechtspersoon* atau dalam bahasa Inggris lebih dikenal dengan istilah *legal person* atau *legal body*.¹⁴⁶ Kemudian pada Pasal 20 UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang menjelaskan tentang pertanggungjawaban korporasi, yang dimana dikatakan bahwa dalam hal tindak pidana yang dilakukan oleh atau atas nama suatu korporasi maka tuntutan dan penjatuhan pidana dapat dilakukan terhadap korporasi dan/atau pengurus korporasi tersebut.

¹⁴⁵ *Ibid.*, hal. 192.

¹⁴⁶ Setiono H dilihat dalam I Dewa Made Suartha, *Hukum Pidana Korporasi*, Setara Press, Malang, 2015, hal. 3.

Huda dalam Padil menjelaskan tentang teori pertanggungjawaban pidana korporasi dengan membaginya atas tiga, yaitu:¹⁴⁷

a. Teori Identifikasi

Teori identifikasi mencermati bahwa pada dasarnya bahwa suatu tindakan dari anggota tertentu dari suatu korporasi yang dimana selama tindakan itu berkaitan dengan korporasi maka dianggap sebagai tindakan dari korporasi sendiri. Pandangan yang terbangun pada teori ini bahwa agen tertentu dalam suatu korporasi dianggap sebagai “*directing mind*” atau “*alter ego*”. Niat dan perbuatan para individu itu kemudian dikaitkan dengan korporasi. Apabila individu diberikan kewenangan untuk bertindak atas nama dan selama menjalankan kepentingan bisnis korporasi, maka niat (*mens rea*) para individu tersebut merupakan niat (*mens rea*) korporasi tersebut.

b. Teori *Strict Liability*

Pengertian *strict liability* yaitu suatu pertanggungjawaban pidana dengan tidak mensyaratkan adanya kesalahan pada diri pelaku terhadap satu atau lebih dari sebuah *actus reus*. *Strict liability* ini merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban tanpa kesalahan (*liability without fault*). Ketentuan dalam peraturan perundang-undangan yang menyebutkan pelaku perbuatan pidana sudah dapat dipidana jika ia telah melakukan perbuatan yang dilarang tanpa melihat

¹⁴⁷ Chairul Huda dilihat dalam Padil, *Karakteristik Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Jurnal IUS; Kajian Hukum dan Keadilan Vol. IV No. 1, Mataram, 2016, hal. 49.

lebih jauh atas sikap batin si pelaku. Dari situlah dilihat bahwa perbuatan pidana yang bersifat *strict liability* hanya membutuhkan sebuah duhaan atau pengetahuan awal dari sang pelaku yang sudah cukup guna menuntut pertanggungjawaban pidana kepadanya. Oleh karena itu dalam karakteristik teori ini tidak mempersoalkan pada aspek niat (*mens rea*) si pelaku karena unsur pokok dalam kerangka *strict liability* ini adalah lebih ke perbuatan (*actus reus*) bukan berfokus pada niat.

c. Teori *Vicarious Liability*

Vicarious Liability lebih diartikan oleh Henry Black sebagai suatu bentuk pertanggungjawaban pengganti adalah pertanggungjawaban hukum secara tidak langsung, pertanggungjawaban seorang majikan atas tindakan para pekerja, atau secara umum merupakan beban pertanggungjawaban prinsipil terhadap tindakan suatu agen tertentu dalam suatu kontrak yang dijalankan oleh korporasi. Teori ini bertumpu pada pertanggungjawaban seseorang atas perbuatan salah yang dilakukan oleh orang lain, yang dimana antara kedua orang atau lebih tersebut terjalin berdasarkan hubungan atasan atau majikan dan buruh atau bawahan atas hubungan kerja satu sama lain.

Karakteristik kejahatan korporasi menurut Padil yang menyebutkan 7 karakter kejahatan korporasi sehingga berbeda dengan kejahatan konvensional lainnya yaitu:¹⁴⁸

1. Praktik kejahatan korporasi selalu dilakukan secara rahasia yang sukar untuk dapat diketahui dan seringkali para korbannya pun tidak mengetahui kerugian yang dialami.
2. Kejahatan tersebut sulit untuk dilihat (*low visibility*), karena pada umumnya kegiatannya tertutup oleh kegiatan pekerjaan yang normal dan berjalan seperti biasanya, pelibatan keahlian profesional dan sistem organisasi yang cenderung lebih kompleks.
3. Kejahatan yang sangat kompleks karena kerap kali berkaitan dengan kebohongan dan penipuan, pencurian serta seringkali berkaitan dengan teknologi, finansial, legal, terorganisir, dan melibatkan banyak orang yang berjalan selama bertahun-tahun lamanya.
4. Terjadinya persebaran tanggung jawab (*diffusion of responsibility*) yang semakin luas akibat kompleksitas organisasi.
5. Penyebaran korban yang meluas (*diffusion of victimization*).
6. Hambatan dan pendeteksian dan penuntutan (*detection and prosecution*) yang berasal dari akibat profesionalisme yang tidak seimbang antara aparat penegak hukum dengan para pelaku kejahatan.

¹⁴⁸ *Ibid.*, hal. 50.

7. Regulasi yang tidak jelas (*ambigu law*) yang sering menimbulkan kerugian dalam bentuk penegakan hukumnya.

Amrani dan Ali berpendapat bahwa tindak pidana korporasi selalu merupakan tindakan fungsional dan berbentuk penyertaan, berdasarkan karakteristik tindak pidana tersebut maka teori dan sistem pertanggungjawaban pidana korporasi tentu saja didasarkan pada konsep yang berbeda dibandingkan dengan konsep yang berlaku untuk orang perorangan/manusia.¹⁴⁹ Salah satu bentuk badan usaha korporasi yang dibentuk oleh pelaku bisnis sebagai wadah dalam berusaha atau berbisnis adalah Perseroan Terbatas.

Korporasi sebagai suatu badan hukum yang mandiri berdasarkan Pasal 3 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas menyebutkan bahwa:¹⁵⁰

“Pemegang saham perseroan tidak bertanggungjawab secara pribadi atas perikatan yang dibuat atas nama Perseroan dan tidak bertanggung jawab atas kerugian Perseroan melebihi saham yang dimiliki.”

Sebagaimana diketahui bersama bahwa subjek hukum terdiri atas:¹⁵¹ a) Orang pribadi (*natuurlijk persoon*); dan b) Badan hukum (*rechtspersoon*). Sebagai subyek hukum lain maka korporasi sebagai badan hukum memiliki kemampuan untuk melakukan tindakan hukum

¹⁴⁹ Hanafai Amrani dan Mahrus Ali, *Sistem Pertanggungjawaban Pidana Perkembangan dan Penerapan*, Rajawali Press, Jakarta, 2015, hal. 4.

¹⁵⁰ Dilihat dalam Pasal 3 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas

¹⁵¹ Mardjono Reksidiputro dilihat dalam Adrian Sutedi, 2015, *Buku Pintar Hukum Perseroan Terbatas*, hal. 34.

dalam kerangka perseroan atau korporasi. Dalam konteks ini bisa dikatakan bahwa korporasi termasuk atau bisa disebut dalam bentuk penyertaan dan/atau sebagai pelaku atas suatu perbuatan hukum. Direksi yang merupakan organ dari perseroan ditunjuk berdasarkan anggaran dasar perseroan, bertindak untuk dan atas nama perseroan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 1 angka 5 UU Perseroan Terbatas yaitu:

“Direksi adalah Organ Perseroan yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengurusan Perseroan untuk kepentingan Perseroan, sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan serta mewakili Perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar.”

Diketahui secara teoritis bahwa delik penyertaan memberikan pemaksaan bahwa apabila orang yang tersangkut untuk terjadinya suatu tindak pidana tidak hanya satu orang saja. Ketentuan mengenai delik penyertaan dapat dilihat dalam Pasal 55 dan Pasal 56 KUHP yaitu:¹⁵²

1. Dipidana sebagai suatu pembuat tindak pidana:
 - a. Mereka yang melakukan, yang menyuruh melakukan dan yang turut serta melakukan perbuatan.
 - b. Mereka yang dengan memberi atau menjanjikan sesuatu, dengan menyalahgunakan kekuasaan atau martabat, dengan kekerasan, ancaman atau penyesatan, atau dengan memberi kesempatan,

¹⁵² Dilihat dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

sarana atau keterangan, sengaja menganjurkan orang lain supaya melakukan perbuatan.

2. Terhadap penganjur hanya perbuatan yang sengaja dianjurkan sajalah yang diperhitungkan, beserta akibat-akibatnya.

Pada Pasal 56 KUHP yang berbunyi:

- “Dipidana sebagai pembantu (*medeplichtige*) suatu kejahatan:
- a. Mereka yang sengaja memberikan bantuan pada waktu kejahatan dilakukan.
 - b. Mereka yang sengaja memberikan kesempatan, saran atau keterangan untuk melakukan kejahatan.

Apabila diperhatikan lebih lanjut pada kerangka teoritis Tindak Pidana Korporasi yang ditemukan dalam UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang mengatur bahwa:¹⁵³

- (1) Dalam hal tindak pidana korupsi dilakukan oleh atau atas nama suatu korporasi, maka tuntutan dan penjatuhan pidana dapat dilakukan terhadap korporasi dan atau pengurusnya.
- (2) Tindak pidana korupsi dilakukan oleh korporasi apabila tindak pidana tersebut dilakukan oleh orang-orang baik berdasarkan hubungan kerja maupun berdasarkan hubungan lain, bertindak dalam lingkungan korporasi tersebut baik sendiri maupun bersama-sama.
- (3) Dalam hal tuntutan pidana dilakukan terhadap suatu korporasi, maka korporasi tersebut diwakili oleh pengurus.

Akan tetapi, dari beberapa tinjauan regulasi yang sebelumnya dibahas bahwa secara jelas berkenaan dengan aspek kerugian keuangan negara lebih merujuk kepada “pengelola Badan Usana Milik

¹⁵³ Dilihat dalam Pasal 20 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Negara (BUMN)/Badan Usaha Milik Daerah (BUMD)” yang notabene mengelola keuangan negara berdasarkan kepemilikan saham Negara atas korporasi tersebut. Dalam hal pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara, BPK bisa saja menemukan unsur kerugian negara pada pengelolaan BUMN/BUMD. Secara praktik, terdapat berbagai persoalan terkait dengan paradigma yang masing-masing digunakan dalam melihat pengelolaan keuangan negara oleh BUMN/BUMD dalam hal pertanggungjawaban hukumnya. Karena di satu sisi, tata kelola BUMN/BUMD didasarkan pada mekanisme sebagai korporasi berdasarkan prinsip-prinsip tata kelola perusahaan yang baik yang dikenal dengan “*Good Corporate Governance (GCG)*”.¹⁵⁴

Berdasarkan paradigma keuangan negara maka kerugian BUMN/BUMD dalam menjalankan usahanya dianggap sebagai kerugian Negara (*state loss*) dan dapat dikualifikasi sebagai tindak pidana korupsi.¹⁵⁵ Sedangkan apabila paradigma sebagai korporasi yang digunakan dalam pengelolaan BUMN/BUMD maka kerugian yang terjadi dikualifikasi sebagai kerugian usaha (*business loss*). Terhadap kerugian usaha tersebut, berdasarkan hukum korporasi maka Direksi dilindungi oleh prinsip *Business Judgement Rules (BJR)*.¹⁵⁶ Yang berarti bahwa

¹⁵⁴ Muhammad Zainul Arifin dan Firman Muntaqo, *Penerapan Prinsip Detournement De Pouvoir Terhadap Tindakan Pejabat BUMN Yang Mengakibatkan Kerugian Negara Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*, NURANI: Jurnal Kajian Syari’ah dan Masyarakat Vol. 18 No. 2, Palembang, 2018, hal. 185.

¹⁵⁵ *Ibid.*, hal. 186.

¹⁵⁶ *Ibid.*,

kerugian yang terjadi bisa berakibat pada gugatan yang sifatnya keperdataan, namun Direksi terlindungi dari tuntutan pidana.

Selama kurun waktu 5 tahun terakhir beberapa Direksi BUMN didakwa melakukan tindak pidana korupsi atas langkah yang diambil sebagai sebuah tindakan korporasi sehingga berakibat pada terjadinya kerugian pada korporasi. Berdasarkan hal tersebut maka Mahkamah Konstitusi mengeluarkan Putusan No. 62/PUU-XI/2013 yang memutuskan mengenai status keuangan Negara pada BUMN. Putusan tersebut menegaskan bahwa keuangan BUMN merupakan keuangan Negara akan tetapi paradigma pengawasan Negara terhadap BUMN yang tidak lagi didasarkan pada pengelolaan kekayaan Negara dalam urusan pemerintahan akan tetapi berdasarkan paradigma usaha korporasi.¹⁵⁷ Jika kembali lagi melihat pengaturan yang berada dalam instansi BPK berkenaan dengan kerugian keuangan Negara oleh korporasi maka dapat dilihat pada Pasal 10 ayat (1) dan ayat (2) UU Badan Pemeriksa Keuangan yang menyebutkan bahwa:¹⁵⁸

- (1) BPK menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dilakukan oleh bendahara, pengelola BUMN/BUMD, dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan Negara;
- (2) Penilaian kerugian keuangan Negara dan/atau penetapan pihak yang berkewajiban membayar ganti kerugian

¹⁵⁷ Dilihat dalam Putusan Mahkamah Konstitusi No. 62/PUU-XI/2013

¹⁵⁸ Dilihat dalam Pasal 10 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan dalam keputusan BPK.

Pada pengelolaan BUMD sendiri dalam menghitung kerugian negara merupakan kewenangan BPK sesuai dengan Pasal 6 ayat (1) UU BPK 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.¹⁵⁹ Pendirian BUMD sendiri merupakan inisiatif pemerintah daerah dalam meningkatkan sumber pendapatan asli daerah dari hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, hal tersebut bersesuaian sebagaimana diatur dalam Pasal 157 huruf a angka 4 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah. Berdasarkan hal tersebut maka dasar pembentukan BUMD yakni berporos pada peningkatan pendapatan asli daerah (PAD). Sudut pandang kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh BUMD (Persero) terdapat beberapa dimensi, termasuk bentuk kerugian negara yang terjadi lazimnya bermuara pada risiko bisnis atas keleluasaan

¹⁵⁹ Dilihat dalam Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

pengelolaan BUMD dengan paradigma korporasi yang merujuk pada UU Perseroan Terbatas.¹⁶⁰

E. Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah

1. Gambaran Umum tentang Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah

Negara dalam menjalankan tata pemerintahan yang ideal dapat dipastikan memerlukan berbagai instrumen utama maupun perangkat yang menjadi pelengkap agar tercapainya suatu tujuan kenegaraan dan tujuan kebangsaan. Salah satunya upaya untuk melengkapi perangkat-perangkat yang dibutuhkan pemerintah yakni melalui bentuk pengadaan barang dan jasa (PBJ) pemerintah. Target pemerintah dengan melengkapi berbagai instrumen serta perangkat dalam menjalankan pemerintah melalui pembangunan dalam segala bidang, salah satunya pada infrastruktur serta berbagai kegiatan atau program serta proyek lain yang diadakan oleh pemerintah. Demokrasi ekonomi sebagai suatu perwujudan yang berorientasi kepada rakyat dengan keselarasan amanat konstitusi pada Pasal 33 Ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang berbunyi:¹⁶¹

“Perekonomian nasional diselenggarakan berdasarkan asas demokrasi ekonomi dengan prinsip kebersamaan, efisiensi

¹⁶⁰ Jaidun dan Tumbur Ompu Sunggu, *Kerugian Negara Dalam Pengelolaan Keuangan Negara Oleh Badan Usaha Milik Daerah*, YURISKA: Jurnal Ilmiah Hukum Vol. 8 No. 2, Samarinda, 2016, hal. 109.

¹⁶¹ Dilihat dalam Pasal 33 ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

kemandirian, serta dengan menjaga keseimbangan kemajuan dan kesatuan ekonomi Nasional.”

Pemerintah dalam upaya menjaga stabilitas ekonomi nasional salah satunya melalui praktik PBJ sesuai dengan konstruksi daya serapan anggaran setiap tahunnya yang dilaksanakan oleh pemerintah. Rencana penganggaran yang tiap tahunnya dilakukan oleh pemerintah bertujuan untuk menunjang pembangunan, seperti pembangunan sarana dan prasarana fisik demi kelancaran pelayanan publik ke masyarakat. Selain itu, pembangunan juga dilaksanakan guna menunjang berbagai kegiatan pemerintahan, perekonomian, industri, dan kegiatan sosial di masyarakat. Arifin mengungkapkan bahwa penyaluran dan pendistribusian anggaran belanja negara salah satunya melalui pengadaan barang/jasa pemerintah, yang dimana PBJ merupakan komponen fundamental dari tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dengan tujuan memperoleh PBJ dengan harga yang dapat dipertanggung jawabkan dengan jumlah dan mutu yang sesuai serta tepat waktu dalam realisasinya.¹⁶²

Konfigurasi pelaksanaan pengadaan barang/jasa pemerintah pasca reformasi bermula pada masa kepemimpinan Presiden KH. Abdurrahman Wahid melalui kebijakan menerbitkan Keputusan Presiden Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan

¹⁶² Zaenal Arifin, *Tindak Pidana Korupsi Dalam Proses Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah*, Jurnal Hukum Responsif Vol. 5 No. 5, Fakultas Hukum Universitas Pembangunan Panca Budi, Medan, 2017, hal. 55.

Barann/Jasa Pemerintah dengan menggantikan Keputusan Presiden Nomor 16 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Kemudian pada masa kepemimpinan Presiden Megawati Soekarnoputri diubah dengan menerbitkan Keputusan Presiden Nomor 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. Yang kemudian pada masa kepemimpinan Presiden Susilo Bambang Yudhoyono diubah dengan menerbitkan Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2010 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah, dengan mengikuti perkembangan era teknologi dan informasi maka terus dilakukan pembaruan dengan Peraturan Presiden Nomor 4 Tahun 2015 tentang Perubahan Keempat Atas Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2010 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah,¹⁶³ yang hingga hari ini regulasi yang mengatur PBJ pemerintah yang paling terbaru pada Peraturan Presiden Nomor 12 Tahun 2021 yang merubah Peraturan Presiden Nomor 16 Tahun 2018 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah.

Lembaga pemerintahan yang menjadi penyelenggara PBJ mempunyai peran yang sangat penting terhadap berjalannya suatu proyek, baik dalam proses penentuan nilai barang, dan hasil yang diperoleh dari proyek pengadaan tersebut. Purnomo dalam Kadir mengatakan bahwa pengadaan adalah salah satu kegiatan yang dilakukan untuk pemenuhan kebutuhan pada suatu lembaga baik di lembaga pemerintahan atau swasta

¹⁶³ *Ibid.*,

memiliki barang yang digunakan untuk menyelesaikan dan menunjang pekerjaan yang ada di pada suatu lembaga atau lembaga tersebut barang penunjang yang berupa barang inventaris.¹⁶⁴

Suatu pendapat yang dikemukakan oleh Monica tentang kerentanan aktifitas PBJ terhadap praktik pidana korupsi bahwa:¹⁶⁵

“Proses pengadaan barang dan jasa pemerintah dianggap sangat rentan akan adanya praktek korupsi, hal ini disebabkan setiap tahunnya nilai pengadaan barang dan jasa pemerintah selalu naik secara signifikan dengan dana yang dianggarkan untuk pengadaan barang dan jasa ini cukup besar.”

Implementasi pada proses PBJ terdapat satu unsur penting yang harus menjadi kerangka atau instrumen dalam membuktikan suatu pelaksanaan PBJ dapat dikualifikasi sebagai tindak pidana korupsi, yaitu dengan adanya dan terpenuhinya unsur merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara.¹⁶⁶ Akan tetapi, peletakan atas Asas Praduga Tak Bersalah (*presumption of innocents*) tetap berlaku hingga sebelum suatu tindakan PBJ yang dilakukan oleh beberapa pihak tersebut telah terbukti melakukan suatu perbuatan tindak pidana, sebagaimana yang dapat dilihat pada Pasal 1 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) bahwa perbuatan yang pelakunya dapat dipidana atau dihukum adalah perbuatan yang sudah

¹⁶⁴ R. Serfianto Dibyo Purnomo dilihat dalam Adi Kadir, *Aspek Hukum Pelanggaran Pada Perpres Nomor 54 Tahun 2010 tentang Pengadaan Barang atau Jasa Pemerintah*, Jurnal Independent Fakultas Hukum Universitas Islam Lamongan Vol. 8 No. 1, Lamongan, 2020, hal. 283.

¹⁶⁵ Dona Raisa Monica, *Upaya Pencegahan Tindak Pidana Korupsi Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Melalui Penerapan Pembelian Langsung Berdasarkan Sistem Katalog Elektronik (E-Purchasing)*, Jurnal POENALE Fakultas Hukum Universitas Lampung Vol. 5 No. 5, Lampung, 2018, hal. 1.

¹⁶⁶ *Loc.cit.*, Adi Kadir.

disebutkan didalam perundang-undangan sebelum perbuatan itu dilakukan, atau seringkali juga disebut dengan Asas Legalitas.¹⁶⁷

Regulasi yang mengatur tentang PBJ yang dapat dilihat pada Peraturan Presiden Nomor 16 Tahun 2018 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. Ruang lingkup diadakannya PBJ meliputi:¹⁶⁸

- a. Barang;
- b. Pekerjaan Konstruksi;
- c. Jasa Konsultansi; dan
- d. Jasa Lainnya.

Pengaturan dalam PERPRES Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah ada pula yang diterangkan dalam ketentuan umum tentang Pengadaan Berkelanjutan. Sebagai salah satu tujuan dari adanya PBJ yakni mendorong Pengadaan Berkelanjutan,¹⁶⁹ pembangunan berkelanjutan merupakan PBJ yang bertujuan untuk mencapai nilai manfaat yang menguntungkan secara ekonomis tidak hanya Kementerian/Lembaga/Perangkat Daerah sebagai penggunanya tetapi juga untuk masyarakat, serta signifikan mengurangi dampak negatif terhadap lingkungan dalam keseluruhan siklus penggunaannya.¹⁷⁰ Djumialdji dalam Simbolon mengungkapkan bahwa Negara Indonesia sebagai negara hukum yang sedang membangun (*developing country*), dimana pada saat

¹⁶⁷ Amir Ilyas, *Asas-asas Hukum Pidana*, Renggang Education dan Pukap Indomenisa, Yogyakarta, 2012, hal. 28.

¹⁶⁸ Pasal 3 ayat (1) Peraturan Presiden Nomor 16 Tahun 2018 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah

¹⁶⁹ *Ibid.*, Pasal 4 huruf h

¹⁷⁰ *Ibid.*, Pasal 1 angka 50

ini sedang giat melaksanakan pembangunan di semua bidang yang melalui pembangunan tersebut merupakan usaha untuk menciptakan kemakmuran dan kesejahteraan rakyat.¹⁷¹

Suhartanto dalam Alfian mengungkapkan bahwa terdapat 15 (lima belas) tahapan dalam PBJ, khususnya dalam praktik untuk membantu memetakan jenis dan risiko kecurangan dalam PBJ yang menjadi bahan temuan oleh pemeriksa (auditor) yaitu:¹⁷²

- 1) Tahapan perencanaan pengadaan;
- 2) Pembentukan panitia pengadaan atau penunjukan pejabat pengadaan;
- 3) Penetapan sistem pengadaan;
- 4) Penyusunan jadwal pelaksanaan pengadaan;
- 5) Penyusunan perhitungan harga perkiraan sendiri (HPS);
- 6) Penyusunan dokumen pengadaan barang dan jasa;
- 7) Pengumuman dan pendaftaran peserta pelelangan;
- 8) Tahap kualifikasi penyedia barang/jasa dan pengambilan dokumen pemilihan penyedia barang/jasa;
- 9) Penjelasan lelang/*aanwijzing*;
- 10) Penyampaian dan pembukaan dokumen penawaran;

¹⁷¹ Paulus Joni Simbolon, *Efektivitas Pengadaan Barang dan Jasa Secara Elektronik/E-Procurement Untuk Pembangunan Pos Perbatasan (Studi Kasus E-Procurement Di Wilayah KODAM VI/MLW*, Jurnal Prodi Ekonomi Pertanian Vol. 3 Nomor 2, Bogor, 2017, hal. 2.

¹⁷² 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.

- 11) Evaluasi penawaran, pembuktian kualifikasi, dan pembuatan berita acara hasil pelelangan;
- 12) Penetapan dan pengumuman pemenang lelang;
- 13) Sanggahan peserta lelang dan pengaduan masyarakat;
- 14) Penandatanganan dan pelaksanaan kontrak; dan
- 15) Penyerahan barang/jasa dan pembayaran pekerjaan.

2. Tujuan, Kebijakan, Prinsip, dan Etika Pengadaan Barang dan Jasa

Pengaturan secara konseptual dalam PERPRES Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah yang menjadi dasar regulatif dalam penyelenggaraan PBJ pemerintah dengan mengatur beberapa hal seperti tujuan, kebijakan, prinsip, dan etika dalam penyelenggaraan PBJ pemerintah. Tujuan dari diselenggarakannya pengadaan barang/jasa pemerintah yaitu:¹⁷³

- a. Menghasilkan barang/jasa yang tepat dari setiap uang yang dibelanjakan, diukur dari aspek kualitas, jumlah, waktu, biaya, loasi, dan Penyedia;
- b. Meningkatkan penggunaan produk dalam negeri;
- c. Meningkatkan eran serta Usaha mikro, Usaha kecil, dan Usaha menengah;
- d. Mendukung pelaksanaan penelitian dan pemanfaatan barang/jasa hasil penelitian;

¹⁷³ Pasal 4 Peraturan Presiden Nomor 16 Tahun 2018 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah

- e. Meningkatkan keikutsertaan industri kreatif;
- f. Mendorong pemerataan ekonomi; dan
- g. Mendorong Pengadaan Berkelanjutan.

Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa meliputi:¹⁷⁴

- a. Meningkatkan kualitas perencanaan Pengadaan barang/jasa;
- b. Melaksanakan Pengadaan barang/jasa yang lebih transparan, terbuka, dan kompetitif;
- c. Memperkuat kapasitas kelembagaan dan sumber daya manusia pengadaan barang/jasa;
- d. Mengembangkan *E-marketplace* Pengadaan barang/jasa transaksi elektronik;
- e. Mendorong penggunaan barang/jasa dalam negeri dan Standar Nasional Indonesia (SNI);
- f. Memberikan kesempatan kepada Usaha Mikro, Usaha Kecil, dan Usaha Menengah;
- g. Mendorong pelaksanaan penelitian dan industri kreatif; dan
- h. Melaksanakan Pengadaan Berkelanjutan.

Prinsip dalam penyelenggaraan PBJ menerapkan prinsip sebagai berikut:¹⁷⁵

- a. Efisien;
- b. Efektif;

¹⁷⁴ *Ibid.*, Pasal 5

¹⁷⁵ *Ibid.*, Pasal 6

- c. Transparan;
- d. Terbuka;
- e. Bersaing;
- f. Adil; dan
- g. Akuntabel.

Selain tujuan dan prinsip di atas, diatur pula etika dalam penyelenggaraan pengadaan barang/jasa dengan setiap pihak memenuhi etika sebagai berikut:¹⁷⁶

- a. Melaksanakan tugas secara tertib, disertai rasa tanggung jawab untuk mencapai sasaran, kelancaran, dan ketepatan tujuan PBJ;
- b. Bekerja secara profesional, mandiri, dan menjaga kerahasiaan informasi yang menurut sifatnya harus dirahasiakan untuk mencegah penyimpangan PBJ;
- c. Tidak saling mempengaruhi baik langsung maupun tidak langsung yang berakibat persaingan usaha tidak sehat;
- d. Menerima dan bertanggung jawab atas segala keputusan yang ditetapkan sesuai dengan kesepakatan tertulis pihak yang terkait;
- e. Menghindari dan mencegah terjadinya pertentangan kepentingan pihak yang terkait, baik secara langsung maupun tidak langsung, yang berakibat persaingan usaha tidak sehat dalam PBJ;
- f. Menghindari dan mencegah pemborosan dan kebocoran keuangan Negara;

¹⁷⁶ *Ibid.*, Pasal 7

- g. Menghindari dan mencegah penyalahgunaan wewenang dan/atau kolusi; dan
- h. Tidak menerima, tidak menawarkan, atau tidak menjanjikan untuk memberi atau menerima hadiah, imbalan, komisi, rabat, dan apa saja dari atau kepada siapapun yang diketahui atau patut diduga berkaitan dengan PBJ.

3. Aspek Kerugian Negara Dalam Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Oleh Tindakan Korporasi

Adanya beberapa penyimpangan dalam penyelenggaraan dan pelaksanaan PBJ pemerintah seringkali terjadi karena adanya perbuatan dari pejabat pengadaan serta pejabat-pejabat terkait yang memiliki kewenangan yang akhirnya melakukan suatu tindakan yang menyalahgunakan wewenang yang dimiliki. Seringkali bentuk penyimpangan tersebut juga berdampak pada kerugian keuangan negara mengingat sumber dana dari PBJ pemerintah bersumber dari keuangan Negara, sehingga berbagai unsur-unsur telah terpenuhi untuk dimasukkan ke dalam delik pidana korupsi. Meskipun dalam pelaksanaannya bahwa proses PBJ sedang berjalan dan belum finalisasi/akhir namun telah memiliki indikasi dugaan yang kuat tentang adanya suatu penyimpangan bisa atau dapat dikategorikan pelanggaran terhadap peraturan terkait tindak pidana korupsi.

Menurut Pangaribuan dalam Tejomurti mengungkapkan bahwa penentuan kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi secara praktik memang tak mudah, pertama dalam menentukan kerugian negara adalah melakukan pemetaan yurisdiksi suatu perkara setelah auditor BPK melakukan analisis antara apa yang ditetapkan dan apa yang terlaksana di lapangan.¹⁷⁷ Secara konseptual dapat ditentukan proses berkenaan dengan penentuan kerugian negara dalam tindak pidana korupsi dalam empat tahap sebagai berikut:¹⁷⁸

- 1) Menemukan perbedaan antara apa yang ditetapkan dalam perencanaan dan apa yang dilaksanakan;
- 2) Menentukan ada atau tidaknya kerugian negara;
- 3) Menghitung besarnya kerugian keuangan negara tersebut kalau memang terbukti ada; dan
- 4) Menetapkan kerugian negara.

Penjelasan mengenai aspek kerugian keuangan negara yang diatur dalam ketentuan tentang PBJ juga dapat dilihat pada implikasi penerapan sanksi yang diberlakukan baik kepada aparatur sebagai penyelenggara (pengguna barang/jasa) maupun kepada korporasi sebagai pelaksana (penyedia barang/jasa). Rumusan sanksi pada tahap penentuan kerugian keuangan negara berdasarkan hasil pemeriksaan BPK berimplikasi pada

¹⁷⁷ Piatur Pangaribuan dalam Kukuh Tejomurti, *Pertanggungjawaban Hukum Yang Berkeadilan Terhadap Aparatur Pemerintah Pada Kasus Pengadaan Barang dan Jasa*, Jurnal Dialogia Iuridica Vol. 8 No. 2, Bandung, 2017, hal. 44.

¹⁷⁸ *Ibid.*,

aspek administratif. Bentuk-bentuk sanksi yang dikenakan kepada para pihak yang melakukan penyimpangan dalam PBJ pemerintah antara lain:

1. Sanksi administratif;
2. Pencantuman dalam Daftar Hitam;
3. Gugatan secara Perdata; dan
4. Dituntut Ganti Rugi.

Dalam hal kerugian keuangan Negara yang merupakan hasil pemeriksaan dari BPK, maka berkeenaan dengan sanksi atas penyimpangan yang ditemukan pada proses PBJ pemerintah oleh tindakan korporasi. Adapun bentuk sanksi administratif yang dapat dikenakan kepada penyedia (korporasi) antara lain:¹⁷⁹

- a) Digugurkan penawarannya atau pembatalan pemenang atas ditemukan adanya penyimpangan upaya mempengaruhi kelompok kerja Unit Layanan Pengadaan (ULP)/Pejabat Pengadaan guna memenuhi keinginannya yang bertentangan dengan ketentuan prosedur yang telah ditetapkan, melakukan persekongkolan dengan penyedia barang/jasa lain untuk mengukur harga penawaran di luar prosedur, dan membuat dan/atau menyampaikan dokumen dan/atau keterangan lain yang tidak benar.
- b) Pemberlakuan denda terlambat dalam menyelesaikan pekerjaan dalam jangka waktu sebagaimana ditetapkan sebelumnya. Sanksi yang

¹⁷⁹ 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.

serupa juga diterapkan dalam konteks perdata dalam suatu perjanjian/kontrak.

- c) Pencairan jaminan yang diterbitkan atas pelanggaran yang dilakukan, untuk selanjutnya dicairkan masuk ke kas Negara/daerah.
- d) Penyampaian laporan kepada pihak yang berwenang menerbitkan perizinan, terhadap penyimpangan yang dilakukan sehingga dianggap perlu untuk dilakukan pencabutan izin yang dimiliki.
- e) Pemberlakuan sanksi administrasi berupa pengenaan sanksi finansial atas ditemukan adanya ketidaksesuaian dalam penggunaan barang/jasa produksi dalam negeri.
- f) Kewajiban untuk menyusun perencanaan ulang dengan biaya sendiri atas konsulan perencana yang tidak cermat dalam menyusun perencanaan dan mengakibatkan kerugian negara. Sanksi ini pula yang dapat diterapkan dalam konteks perdata sebuah perjanjian atau kontrak.

Pada praktiknya, tindakan suatu korporasi dalam PBJ juga sering ditemui praktik Kolusi yang dapat diklasifikasikan ke dalam 3 jenis yakni:¹⁸⁰

- 1) Kolusi horizontal, merupakan kolusi yang terjadi antara sesama rekanan PBJ dengan menciptakan persaingan semu antar peserta tender. Namun dalam praktik kolusi horizontal ini tidak melibatkan aparat pemerintah seperti Pengguna Anggaran (PA), Kuasa Pengguna Anggaran (KPA), Pejabat Pembuat Komitmen (PPK), atau panitia PBJ.

¹⁸⁰ *Op.Cit.*, Alfian, hal. 1.

- 2) Kolusi vertikal, merupakan kolusi yang terjadi antara salah satu atau beberapa rekanan dengan panitia PBJ yang berdasarkan praktik kolusi rekanan dengan panitia PBJ atau PA/KPA/PPK.
- 3) Kolusi kombinasi horizontal dan vertikal, merupakan kolusi antara panitia PBJ dan/atau PA/KPA/PPK dengan para rekanan, yang dalam praktiknya sering ditemui seperti pelelangan fiktif atau proses pelelangan yang sebenarnya tidak pernah dilakukan, namun seolah-olah semua kelengkapan persyaratan administrasi dan formalitas terpenuhi seperti telah dilakukan pelelangan, kolusi jenis ini juga biasanya melibatkan *supplier*, agen tunggal, distributor, dan pabrikan.

Selain penyimpangan yang dilakukan oleh penyedia (korporasi) di atas, apabila ditemukan pelanggaran yang dilakukan oleh PPK/kelompok kerja ULP/Pejabat Pengadaan yang berstatus pegawai negeri, maka jika ditetapkan melakukan pelanggaran maka berlaku sanksi yang diatur dalam aturan kepegawaian yang diberikan oleh pihak yang mempunyai kewenangan untuk menertibkan pelaksanaan sanksi, seperti teguran, penundaan kenaikan pangkat, pembebasan dari jabatan dan pemberhentian sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam peraturan kepegawaian.¹⁸¹

¹⁸¹ *Loc.cit.*, Musa Darwin Pane.

F. Tindak Pidana Korupsi

1. Pengertian Tindak Pidana Korupsi

Pemahaman awal secara umum tentang tindak pidana yang digunakan di Indonesia merupakan kosakata yang berasal dari bahasa Belanda yakni “*strafbaar feit*”. Penyebutan tindak pidana yang digunakan oleh para pembentuk undang-undang dengan melakukan tranlasi dari kata “*strafbaar feit*” menjadi :tindak pidana”. Menurut Sofyan dan Azisa kemudian mengungkapkan bahwa tidak terdapat penjelasan secara kongkrit dari para pembentuk undang-undang terhadap penafsiran kata “*strafbaar feit*” yang kemudian menjadi sebab kemunculan beberapa doktrin dalam ilmu hukum mengenai arti kata “*strafbaar feit*”.¹⁸² Pendapat Simone dalam Sofyan dan Azisa yang menafsirkan “*strafbaar feit*” merupakan suatu tindakan yang melanggar hukum dilakukan dengan sengaja oleh seseorang yang kemudian dapat dipertanggungjawabkan atas segala tindakan yang dilakukan yang dinyatakan sebagai dapat dihukum.¹⁸³

Tindak pidana yang merupakan terjemahan dari *strafbaar feit* atau delik yang dalam bahasa Inggrisnya disebut dengan *criminal act*. Mezger dalam karya Sudarto pada tahun 1974 mengungkapkan tentang definisi hukum pidana yaitu aturan-aturan hukum yang mengikatkan pada suatu perbuatan

¹⁸² Andi Sofyan dan Nur Azisa. *Buku Ajar Hukum Pidana*, Pustaka Pena; Cetakan Kesatu, Makassar, 2016, hal. 97.

¹⁸³ *Ibid.*, hal. 98.

tertentu yang memenuhi syarat-syarat tertentu suatu akibat yang berupa pidana.¹⁸⁴

Fletcher seorang pakar hukum pidana melalui karyanya *Basic Concepts Criminal Law* yang terbit pada tahun 1988 mengungkapkan bahwa dalam hukum pidana sendiri, terdapat dua hal yang tidak dapat dipisahkan dalam upaya penegakan hukum pidana yaitu hukum pidana materiil yang mengatur tentang prinsip kesalahan (*guilt in principle*) sedangkan hukum pidana formil mengatur prosedur untuk menentukan seseorang secara fakta bersalah (*guilty in fact*).¹⁸⁵

“In general terms, we can say that the substantive rules establish in principle, ‘The Procedural rules determine whether individuals are ‘guilty in fact’...”

Suyanto kemudian memberi menggambarkan tentang rumusan pembagian hukum pidana bahwa hukum pidana secara garis besar terbagi atas dua, yaitu *objectief-lus Poenale = Strafrecht in objectieve zin* yang berupa materiil dan formil, dan *subjectief-lus Poeniendi = Strafrecht in subjectieve zin*.¹⁸⁶

¹⁸⁴ Sudarto, *Hukum Pidana 1A*, Fakultas Hukum dan Pengetahuan Masyarakat, Malang, 1974, hal. 6.

¹⁸⁵ George P. Fletcher, *Basic Concepts Criminal Law*, Oxford University Press: Oxford, New York, 1988, hal. 7.

¹⁸⁶ Suyanto, *Pengantar Hukum Pidana*, Penerbit Deepublish; Grup Penerbitan CV. Budi Utama, Yogyakarta, 2018, hal. 7.

Kemudian dijelaskan atas kedua pembagian hukum pidana yaitu:¹⁸⁷

1. *Objectief-lus Poenale = Strafrecht in Objectieve Zin*, yang terbagi menjadi dua macam sebagai berikut:
 - a. Materiil, yang berupa substansi atau isi suatu peraturan. Yang dimana bersifat abstrak karena merupakan kata-kata dalam suatu ketentuan undang-undang, akan menjadi kongkrit apabila telah diletakkan pada suatu perkara pidana tertentu.
 - b. Formil, yang berupa keadaan nyata atau kongkrit, oleh karena berjalan atau bergerak dalam suatu proses sehingga disebut hukum acara pidana.
2. *Subjectief-lus Poeniendi = Strafrecht in Subjectieve Zin*, yang secara singkat dapat dijelaskan sebagai aspek yang membahas masalah organ yang memidana, yang dalam hal ini adalah Negara.

Hukum pidana yang berlaku di Indonesia sekarang ini adalah hukum yang telah dikodifikasikan dalam suatu KUHP, yang seiring dengan kemajuan teknologi budaya dan iptek, perilaku manusia di dalam hidup bermasyarakat dan bernegara justru semakin kompleks atau bahkan multikompleks.¹⁸⁸ Pendapat Van Hamel oleh Lamintang dalam Kadir kemudian mengatakan tentang arti dari pidana atau *straf* menurut hukum positif ialah:

¹⁸⁷ *Ibid.*, hal. 8.

¹⁸⁸ Rianda Prima Putri, *Pengertian dan Fungsi Pemahaman Tindak Pidana Dalam Penegakan Hukum Di Indonesia*, Jurnal Ensklopedia Social Review; Lembaga Penelitian dan Penerbitan Hasil Penelitian Ensklopedia Vol. 1 No. 2, Bukittinggi, 2019, hal. 130.

“Een Bijzoder leed, tegen den overtreder van een door den staat gehandhaafd rechtsvoorschrift, op den enkelen ground van die overtrending, van wege den staat als hander openbare rechtsorde, door met de rechtsbedeeling belaste gezag uit te spreken.”

Yang berarti bahwa (“Suatu penderitaan yang bersifat khusus, yang telah dijatuhkan oleh kekuasaan yang berwenang untuk menjatuhkan pidana atas nama Negara sebagai penanggung jawab dari ketertiban hukum umum bagi seorang pelanggar, yakni semata-mata karena orang tersebut telah melanggar suatu peraturan hukum yang harus ditegakkan oleh Negara.)¹⁸⁹

Mulyadi dalam Wattimena mengungkapkan bahwa Konvensi Perserikatan Bangsa-Bangsa (PBB) Anti Korupsi 2003 (*United Nations Convention Against Corruptions* (UNCAC) 2003) mendeskripsikan masalah korupsi telah merupakan ancaman serius terhadap stabilitas, keamanan masyarakat nasional dan internasional yang telah melemahkan institusi, nilai-nilai demokrasi dan keadilan serta membahayakan pembangunan berkelanjutan maupun penegakan hukum.¹⁹⁰ Andi Hamzah dalam Chazawi memberikan definisi korupsi sebagai suatu kebusukan, keburukan, kebejatan, ketidakjujuran, dapat disuap, tidak bermoral, penyimpangan dari kesucian, kata-kata atau ucapan yang menghina atau memfitnah.¹⁹¹

Berdasarkan ketentuan dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 yang telah diperbarui menjadi Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak

¹⁸⁹ *Op.Cit.*, Lamintang dan Theo Lamintang dilihat dalam Adi Kadir, hal. 283

¹⁹⁰ Lilik Mulyadi, 2007, dilihat dalam Husin Wattimena, *Perkembangan Tindak Pidana Korupsi Masa Kini dan Pengembalian Kerugian Keuangan Negara*, Jurnal Tahkim: Jurnal Hukum dan Syariah Vol. XII No. 2, Ambon, 2016, hal. 70.

¹⁹¹ Adami Chazawi, *Hukum Pidana Korupsi Di Indonesia*, Raja Grafindo, Jakarta, 2016, hal. 1.

Pidana Korupsi pada Pasal 2 dan Pasal 3 menyebutkan bahwa tindak pidana korupsi adalah:¹⁹²

- (2) 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...¹⁹³

Kemudian pada Pasal 3:

- (3) "Setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan Negara atau perekonomian Negara...¹⁹⁴

Taufik mengungkapkan bahwa unsur melawan hukum dari pelaku tindak pidana korupsi sulit untuk dibuktikan, karena perbuatan-perbuatan yang seringkali muncul yang oleh pandangan masyarakat sebagai tindak pidana korupsi namun tak terjangkau oleh maksud dan ketentuan dalam Undang-Undang karena dampak dari kerancuan penempatan unsur melawan hukum.¹⁹⁵ Saat ini, unsur perbuatan melawan hukum atau tindak pidana korupsi pada umumnya menjadi topik perbincangan dan mendapat perhatian yang luas dari seluruh elemen masyarakat di dunia.¹⁹⁶ Andi Hamzah kemudian menguraikan secara singkat tentang perjalanan regulasi tentang tindak pidana korupsi pada awal tahun 1960 dibentuk Undang-Undang Nomor 24 (Prp) Tahun 1960 tentang

¹⁹² Dilihat dalam Pasal 2 dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

¹⁹³ *Ibid.*, Pasal 2 ayat (1)

¹⁹⁴ *Ibid.*, Pasal 3

¹⁹⁵ Taufik, *Perbuatan Melawan Hukum Dalam Korupsi Pengadaan Barang dan Jasa Oleh Pemerintah*, JISIP: Jurnal Ilmu Sosial dan Pendidikan Vol. 4 No. 3, Mataram, 2020, hal. 577.

¹⁹⁶ *Ibid.*, hal. 578.

Pengusutan, Penuntutan, Pemeriksaan, Pemeriksaan Tindak Pidana Korupsi, yang dimana undang-undang tersebut dibentuk guna menggantikan Peraturan Penguasa Perang Pusat yang bersifat darurat, temporer dan berlandaskan Undang-Undang Keadaan Bahaya yang kemudian dicabut dan menempatkan peraturan tindak pidana korupsi sebagai bagian dari hukum pidana khusus yang lebih baik dan berbentuk Undang-Undang.¹⁹⁷ Terdapat sedikit perubahan dalam ketentuan pasal 1 ayat (1) sub a dan b yang mulanya hanya awal kata “perbuatan” yang kemudian diganti dengan “tindakan”, oleh karena itu Undang-Undang tentang pidana korupsi menggunakan istilah Tindak Pidana Korupsi.¹⁹⁸

Korupsi sendiri berasal dari kata Latin “*Corruptio*” atau “*Corruptus*” yang muncul dalam bahasa Inggris dan Prancis yang disebut sebagai “*Corruption*”, dalam bahasa Belanda disebut dengan “*Korruptie*” dan selanjutnya dalam bahasa Indonesia dengan sebutan “Korupsi”.¹⁹⁹ Istilah pidana diartikan sebagai sanksi pidana, selain itu juga diartikan dengan istilah-istilah lain yaitu hukuman, penghukuman, pemidanaan, penjatuhan hukuman, pemberian pidana, dan hukuman pidana.²⁰⁰

¹⁹⁷ Andi Hamzah, *Pemberantasan Korupsi, Melalui Hukum Pidana Nasional dan Internasional*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2012, hal. 53.

¹⁹⁸ *Ibid.*,

¹⁹⁹ Bandaharo Saifuddin, *Dampak dan Upaya Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia*, Jurnal Warta Dharmawangsa Edisi 52, Medan, 2017, hal. 7.

²⁰⁰ Mahrus Ali, *Dasar-dasar Hukum Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta, 2017, hal. 185.

Saifuddin menyimpulkan dari beberapa pendapat ahli tentang istilah korupsi secara harfiah yang dipahami yaitu:²⁰¹

1. Korupsi, penyelewengan atau penggelapan (uang negara atau perusahaan dan sebagainya) untuk kepentingan pribadi dan orang lain; dan
2. Korupsi: busuk, rusak, suka memakai barang atau uang yang dipercayakan kepadanya; dapat disogok (melalui kekuasaannya untuk kepentingan pribadi).

Thalib dan Sjanggih kemudian mengungkapkan bahwa fenomena korupsi selalu terjadi dimana-mana, bersama dengan berdirinya suatu Negara dan selalu terkait dengan maslaah moralitas penguasa Negara.²⁰² Tindakan korupsi yang menurut Sholihin dan Yulianingsih merupakan penyogokan, penyuapan, penggelapan, perbuatan yang buruk atau sering disebut suka menerima uang ogok, penyalahgunaan jabatan/wewenang untuk kepentingan diri sendiri, melakukan suatu tindakan pidana dengan maksud untuk memperkaya diri sendiri secara langsung maupun tidak langsung dimana perbuatan itu merugikan keuangan negara dan perekonomian dalam Negara.²⁰³

²⁰¹ *Loc.cit.*, Bandaharo Saifuddin.

²⁰² Hambali Thalib, *et al.*, *The Corruption Investigation In The Regional Police of Riau Islands*, Jurnal Rechtsidee; Universitas Muhammadiyah Sidoarjo Vol. 4 No. 1, Sidoarjo, 2017, hal. 74.

²⁰³ M. Firdaus Sholihin dan Wiwin Yulianingsih, *Kamus Hukum Kontemporer*, Sinar Grafika, Surabaya, 2015, hal. 109.

Jika dilihat dalam *Black Law Dictionary*, tindak pidana korupsi dapat diartikan sebagai suatu perbuatan yang dilakukan dengan maksud untuk memberikan suatu keuntungan yang tidak sesuai dengan kewajiban resmi dan hak-hak dari pihak-pihak lain, yang jelas secara salah menggunakan jabatannya atau karakternya untuk mendapatkan suatu keuntungan untuk dirinya sendiri atau untuk orang lain, bersamaan dengan kewajibannya dan hak-hak dari pihak lain.²⁰⁴

Selain itu, Alfiler dalam Gunawan mengungkapkan bahwa tindak pidana korupsi merupakan:²⁰⁵

“Purposive behaviour which may be deviation from an expected norm but is undertake nevertheless with a view to attain materials or other rewards.”

Yang berarti: (“Perilaku bertujuan yang mungkin menyimpang dari norma yang diharapkan tetapi tetap dilakukan dengan maksud untuk pencapaian materi atau imbalan lainnya.”)

Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) sendiri menyatakan bahwa tindak pidana korupsi dapat diartikan sebagai perbuatan yang buruk seperti penggelapan, penerimaan uang sogok dan sebagainya.²⁰⁶

²⁰⁴ Henry Campbell Black, *Black’s Law Dictionary*, Edisi VI, St. Paul Minesota; West Publishing, United States of America, 1990, Art.1, Sec. 9.

²⁰⁵ Yopi Gunawan dan Kristian, *Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Pascaratifikasi The United Nations Convention Against Corruption (UNCAC) Dan Pembaruan Hukum Pidana Indonesia*, Jurnal Hukum Positum Vol. 3 No. 1, Karawang, 2018, hal. 39.

²⁰⁶ Dilihat dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI)

Piers Beirne dan James Messerschmidt dalam Gunawan kemudian mengungkapkan tentang 4 tipe tindak pidana korupsi yang keempatnya berkaitan erat dengan kekuasaan, yaitu:²⁰⁷

1. *Political Bribery*, merupakan yang termasuk kekuasaan di bidang legislatif sebagai undang-undang, yang dimana badan tersebut secara politis dikendalikan oleh suatu kepentingan karena dana yang dikeluarkan pada masa pemilihan umum sering berkaitan dengan aktivitas tertentu.
2. *Political Kickbacks*, merupakan kegiatan-kegiatan yang berkaitan dengan sistem kontrak pekerjaan borongan antara pejabat pelaksana dan pengusaha yang memberi peluang untuk mendatangkan banyak uang bagi pihak-pihak yang bersangkutan.
3. *Election Fraud*, merupakan korupsi yang berkaitan langsung dengan kecurangan pemilihan umum. dan
4. *Corrupt Campaign Practice*, merupakan praktik kampanye dengan menggunakan fasilitas Negara maupun uang negara oleh calon sedang memegang kekuasaan.

²⁰⁷ *Loc.cit.*, Yopi Gunawan dan Kristian.

Syed Husein Alatas yang mengungkapkan tentang ciri-ciri tindak pidana korupsi dalam karyanya yang berjudul Sosiologi Korupsi kemudian membaginya dalam 7 ciri-ciri, yaitu:²⁰⁸

- 1) Tindak pidana korupsi senantiasa melibatkan lebih dari satu orang. Hal ini tidak sama dengan kasus-kasus lain seperti pencurian atau penipuan.
- 2) Tindak pidana korupsi pada umumnya dilakukan secara rahasia, kecuali tindak pidana korupsi itu telah merajalela dan begitu dalam sehingga individu yang berkuasa dan mereka yang berada di dalam lingkungannya tidak tergoda untuk menyembunyikan perbuatannya, walaupun demikian motif tindak pidana korupsi tetap dijaga kerahasiaannya.
- 3) Tindak pidana korupsi melibatkan elemen kewajiban dan keuntungan timbal balik (kewajiban dan keuntungan itu tidak selalu berupa uang).
- 4) Para pelaku yang mempraktikkan cara-cara korupsi biasanya berusaha untuk melakukan tindakan terselubung guna menutupi perbuatannya dengan berlindung dibalik pembenaran hukum.
- 5) Yang terlibat dalam tindak pidana korupsi menginginkan keputusan yang tegas dan mampu untuk mempengaruhi keputusan-keputusan tersebut.

²⁰⁸ *Ibid.*,

- 6) Setiap perbuatan tindak pidana korupsi mengandung unsur penipuan atau tipu daya, biasanya dilakukan oleh badan publik atau umum (masyarakat). dan
- 7) Setiap bentuk tindak pidana korupsi adalah suatu pengkhianatan atas sebuah kepercayaan.

La Sina dalam Hidayah kemudian menuliskan tentang penjelasan Masyarakat Transparansi Indonesia (MTI) tentang aktivitas yang dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi, yaitu:²⁰⁹

1. Melibatkan lebih dari satu orang;
2. Tidak berlaku hanya di kalangan pegawai negeri atau anggota birokrasi negara;
3. Dapat berbentuk menerima sogok, uang kopi, salam tempel, uang semir, uang pelancar, baik dalam bentuk uang tunai atau benda atau wanita;
4. Umumnya serba rahasia kecuali sudah membudaya;
5. Melibatkan elemen kewajiban dan keuntungan timbal balik yang tidak selalu berupa uang;
6. Setiap tindakan korupsi mengandung penipuan, biasanya pada badan publik atau masyarakat umum;
7. Setiap perbuatan korupsi melanggar norma-norma tugas dan pertanggungjawaban dalam tatanan masyarakat; dan

²⁰⁹ Astika Nurul Hidayah, *Analisis Aspek Hukum Tindak Pidana Korupsi Dalam Rangka Pendidikan Anti Korupsi*, Jurnal Kosmik Hukum Vol. 18 No. 2, Purwokerto, 2018, hal. 135.

8. Di bidang swasta, korupsi dapat berbentuk menerima pembayaran uang, dan sebagainya, untuk membuka rahasia perusahaan tempat orang bekerja, mengambil komisi yang seharusnya hak perusahaan.

2. Ruang Lingkup, Penyebab, dan Karakteristik Tindakan Korupsi

Pada tahun 2006 Indonesia telah meratifikasi sebuah konvensi yakni *United Nations Convention Against Corruption* (UNCAC) melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2006 tentang Pengesahan *United Nations Convention Against Corruption*; 2003 (Konvensi PBB Anti Korupsi, 2003) kemudian menjelaskan tentang ruang lingkup korupsi yang lebih luas yakni:²¹⁰

1. *Bribery of national public*, penyuapan kepada pejabat publik nasional;
2. *Bribery of foreign public official and officials of public international organization*, penyuapan terhadap pejabat publik asing dan pejabat organisasi internasional;
3. *Embezzlement, misappropriation or other diversion of property by a public official*, penggelapan, penyelewengan atau pengalihan kekayaan lain oleh seorang pejabat publik;
4. *Trading in influence*, memperdagangkan pengaruh;
5. *Abuse of functions*, penyalahgunaan jabatan atau wewenang;
6. *Illicit enrichment*, memperkaya diri secara tidak sah;
7. *Bribery in the privat sector*, penyuapan pada sektor privat; dan

²¹⁰ *Ibid.*,

8. *Embezzlement of property in the privat sector*, penggelapan kekayaan di sektor privat.

Pembentukan UNCAC sendiri bertujuan untuk mencegah korupsi secara global dengan melakukan kerja sama internasional untuk secara bersama-sama melakukan langkah-langkah penghapusan korupsi di seluruh dunia yang dimana instrumen yang ada di dalamnya telah ditandatangani oleh 140 Negara dengan 38 Negara di antaranya telah meratifikasi, termasuk Indonesia.²¹¹

Setiap lapisan masyarakat telah terkontaminasi dengan korupsi, baik dari sisi horizontal maupun dari sisi vertikal, hampir dapat dikatakan bahwa tidak ada yang tidak terlibat di dalamnya atau setidaknya terserempet oleh perbuatan yang diklasifikasikan sebagai tindak pidana korupsi.²¹² Meskipun upaya yang dilakukan untuk menanggulangi tindakan korupsi yang terjadi dimana-mana memang telah banyak dilakukan, baik dengan menggunakan pendekatan penegakan hukum pidana, yakni dengan mengutamakan pengenaan sanksi pidana yang berat, demikian juga dengan mengutamakan pendekatan penanggulangan secara administratif.²¹³

²¹¹ Schwars Marhani Tompodung, *Aspek Hukum Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Menurut Instrumen Hukum Internasional*, Jurnal Lex Crimen Vol. VIII No. 3, Manado, 2019, hal. 41.

²¹² Hasbullah F. Sjawie, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Pada Tindak Pidana Korupsi*, Kencana, Jakarta, 2015, hal. 1.

²¹³ Romli Atmasasmita, *Sistem Peradilan Pidana (Criminal Justice System); Perspektif Eksistensialisme dan Absolutisme*, BinaCipta, Bandung, 2016, hal. 17.

Syamsuddin dalam Wiryawan dan Tjatrayasa mengungkapkan beberapa aspek yang menjadi penyebab seseorang melakukan tindakan korupsi, yakni:²¹⁴

- 1) Lemahnya pendidikan agama, moral, dan etika;
- 2) Tidak adanya sanksi yang keras terhadap pelaku korupsi;
- 3) Tidak adanya suatu sistem pemerintahan yang transparan (*good governance*);
- 4) Faktor ekonomi;
- 5) Manajemen yang kurang baik dan tidak adanya pengawasan yang efektif dan efisien; dan
- 6) Modernisasi yang menyebabkan pergeseran nilai-nilai kehidupan yang berkembang dalam masyarakat.

Hidayah kemudian mengungkapkan pula tentang penyebab terjadinya suatu tindakan korupsi dengan melihat pada 2 kategori faktor penyebab, faktor internal dan faktor eksternal sebagai berikut:²¹⁵

1. Faktor Internal, merupakan penyebab tindakan korupsi yang datang dari personalia diri seseorang secara pribadi, diantaranya yakni sifat tamak manusia, moral yang kurang kuat dalam menghadapi godaan tertentu, gaya hidup yang cenderung sangat konsumtif, dan tidak mau lebih giat atau malas bekerja.

²¹⁴ Aziz Syamsuddin dilihat dalam Putu Ariesta Wiryawan dan Made Tjatrayasa, *Analisis Hukum Penyebab Terjadinya Tindak Pidana Korupsi dan Pertanggungjawaban Pidananya*, Journal Ilmu Hukum Kertha Wicara; Fakultas Hukum Universitas Udayana Vol. 5 No. 2, Bali, 2016, hal. 3.

²¹⁵ *Op.Cit.*, Astika Nurul Hidayah, hal. 139.

2. Faktor Eksternal, merupakan penyebab tindakan korupsi yang terjadi dikarenakan sebab-sebab dari luar diri seseorang, antara lain:
 - a) Kurangnya keteladanan dan kepemimpinan pada elit bangsa;
 - b) Rendahnya gaji pegawai (ASN);
 - c) Lemahnya komitmen dan konsistensi penegakan hukum dan peraturan perundang-undangan;
 - d) Minimnya integritas dan profesionalisme;
 - e) Mekanisme pengawasan internal di semua lembaga, seperti lembaga perbankan, keuangan, dan birokrasi yang cenderung masih belum mapan;
 - f) Kondisi lingkungan kerja, tugas jabatan, dan lingkungan masyarakat; dan
 - g) Lemahnya atau tidak kokohnya iman, kejujuran, rasa malu, moral dan etika yang jatuh.

Senada dengan yang diungkapkan sebelumnya oleh Syamsuddin dan Hidayah, Panjaitan juga mengulas tentang faktor-faktor penyebab kejahatan korupsi dalam pandangan kriminologi yang terbagi atas 2, yaitu faktor internal dan faktor eksternal sebagai berikut:²¹⁶

1. Faktor Internal, merupakan penyebab dasar dalam melakukan tindak pidana korupsi yang bertumbuh dalam diri pelaku akibat dari beberapa hal antara lain:

²¹⁶ Sarbudin Panjaitan, *Pertanggungjawaban Pidana Dalam Delik Korupsi Atas Perintah Jabatan*, CV. Mitra Medan, Medan, 2015, hal. 26.

- a) Sifat tamak dari manusia itu sendiri;
 - b) Moral yang kurang kuat;
 - c) Gaya hidup yang konsumtif;
 - d) Malas atau tidak mau bekerja
 - e) Ajaran agama yang kurang diterapkan.
2. Faktor Eksternal, merupakan penyebab dilakukannya tindak pidana korupsi yang berasal dari luar diri pelaku yang menjadi faktor pendorong faktor internal diri yang telah ada dalam diri pelaku dan menjadi pendukung tindak pidana korupsi terealisasi antara lain:
- a) Penghasilan yang kurang mencukupi;
 - b) Kebutuhan hidup yang mendesak;
 - c) Kurang adanya sikap keteladanan pimpinan;
 - d) Tidak adanya kultur organisasi yang benar;
 - e) Sistem akuntabilitas yang benar di instansi pemerintahan yang kurang memadai;
 - f) Kelemahan pengawasan hukum; dan
 - g) Kebudayaan dalam masyarakat.

Secara kompleks, tindakan korupsi atau tindak pidana korupsi dapat dikategorikan sebagai tindak pidana atau kejahatan kerah putih (*white collar crime*).

Hal tersebut dikarenakan bahwa karakteristik tindak pidana korupsi memenuhi beberapa kriteria kejahatan kerah putih sebagai berikut:²¹⁷

- a) *Low Visibility*, kejahatan kerah putih merupakan kejahatan yang sulit dilihat karena biasanya tertutup oleh kegiatan pekerjaan yang normal seperti biasa dari pekerjaan yang rutin dan melibatkan keahliannya serta berifat sangat kompleks;
- b) *Complexity*, kejahatan kerah putih bukanlah kejahatan yang sederhana melainkan kejahatan yang sangat kompleks karena sangat berkaitan dengan kebohongan, penipuan, pengingkaran, serta berkaitan dengan sesuatu yang ilmiah, berbasis teknologi, terorganisasi, melibatkan banyak orang dan sudah berjalan bertahun-tahun;
- c) *Defussion of Responsibility*, kejahatan kerah putih ini biasanya terjadi penyebaran tanggungjawab yang semakin meluas;
- d) *Defussion of Victimization*, kejahatan kerah putih biasanya terjadi penyebaran korban yang meluas;
- e) *Detection and Proccution*, pada praktiknya terjadi hambatan dalam penuntutan dan pemberantasan kejahatan kerah putih (*white collar crime*) yang seringkali terjadi akibat profesi duallisme yang tidak seimbang antara penegak hukum dan pelaku. Yang dimana pelaku menggunakan teknologi yang sangat canggih, pelaku adalah orang

²¹⁷ Kristian, *Hukum Pidana Korporasi; Kebijakan Integral Formulasi Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Di Indonesia*, Nuansa Aulia, Bandung, 2014, hal. 28.

yang berpendidikan tinggi dan mempunyai keahlian khusus di bidang itu sedangkan penegak hukum hanya Kepolisian dan Kejaksaan yang masih terbatas dari segi kemampuan.

Faktor-faktor penyebab terjadinya tindak pidana korupsi yang bisa saja berasal dari internal pelaku-pelaku korupsi, tetapi juga bisa berasal dari eksternal pelaku korupsi yang berasal dari situasi lingkungan, sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya diatas. Akan tetapi, menurut Sarwito W. Sarwono, tidak ada jawaban persis tentang faktor penyebab suatu tindakan korupsi, namun terdapat dua hal yang jelas yaitu:²¹⁸

- 1) Dorongan dari dalam diri sendiri, berupa keinginan, hasrat, kehendak, dan sebagainya; dan
- 2) Rangsangan dari luar diri, antara lain dorongan teman-teman, adanya kesempatan, kurang kontrol diri atau mawas diri, dan sebagainya.

3. Aspek Tindak Pidana Korupsi dalam Pengadaan dan Jasa Pemerintah

Indonesia sebagai negara hukum telah mengklasifikasi korupsi sebagai kejahatan luar biasa (*extra ordinary crime*), tidak saja karena modus dan teknik yang sistematis akan tetapi dampak yang ditimbulkan oleh perbuatan kejahatan korupsi yang bersifat paralel dan merusak seluruh sistem kehidupan, baik pada aspek ekonomi, politik, sosial-budaya hingga pada

²¹⁸ Maidin Gultom, *Suatu Analisis Tentang Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia*, Refika Aditama, Bandung, 2018, hal. 5.

aspek nilai moral dan sikap mental masyarakat.²¹⁹ Roeslan Saleh dalam Arifin mengemukakan pengertian suatu perbuatan pidana yakni perbuatan yang oleh aturan hukum pidana dinyatakan sebagai perbuatan yang dilarang.²²⁰ Korupsi yang juga sebagai suatu perbuatan pidana secara garis besar mencakup unsur-unsur yaitu: perbuatan melawan hukum; penyalahgunaan wewenang, kesempatan atau sarana; memperkaya diri sendiri, orang lain atau korporasi; dan merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.

Adanya beberapa penyimpangan terhadap penyelenggaraan pengadaan barang/jasa pemerintah yang kemudian dapat menjadi faktor indikasi terjadinya atau bahkan dapat memicu terjadinya tindak pidana korupsi yaitu:²²¹

- a) Struktur kepemimpinan birokrasi yang mendominasi;
- b) Kurang kuatnya aturan mengenai pengadaan barang/jasa pemerintah;
- c) Tidak berjalannya sistem pengadaan barang/jasa pemerintah sesuai dengan aturan yang berlaku;
- d) Gaji/insentif pegawai yang masih rendah;
- e) Kurangnya transparansi;
- f) Kampanye-kampanye politik yang mahal (*cost politic*), dengan pengeluaran lebih besar dari pandangan politik yang normal pada umumnya;

²¹⁹ *Op.Cit.*, Dona Raisa Monica, hal. 1.

²²⁰ *Op.Cit.*, Zainal Arifin, hal. 57

²²¹ *Op.Cit.*, Zainal Arifin, hal. 58

- g) Adanya dinasti politik, terutama untuk pemerintahan di daerah;
- h) Proyek yang melibatkan uang rakyat dalam jumlah besar;
- i) Lingkungan tertutup yang mementingkan diri sendiri dan jaringan “teman lama”;
- j) Lemahnya ketertiban dan penegakan hukum; dan
- k) Lemahnya profesi hukum.

Kadir mengungkapkan tentang beberapa kemungkinan terjadinya tindak pidana korupsi pada PBJ pemerintah sebagaimana yang termuat dalam ketentuan UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yakni:²²²

- a. Pemberian Suap, Penggelapan; antara lain memberi pada bentuk uang, barang, fasilitas, dan janji untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perbuatan yang akan berakibat kepada diri sendiri atau pihak lain yang berhubungan dengan jabatan yang dipegang. Penggelapan sendiri merupakan suatu perbuatan mengambil tanpa hak oleh seseorang yang telah diberi kewenangan untuk mengawasi dan bertanggung jawab penuh terhadap barang milik Negara oleh pejabat publik baik swasta.
- b. Pemalsuan, Pemerasan; Pemalsuan merupakan tindakan atau perilaku untuk mengelabui orang lain atau organisasi dengan maksud untuk keuntungan dan kepentingan dirinya sendiri baik orang lain, sedangkan pemerasan adalah suatu perbuatan dengan memaksa seseorang untuk membayar atau memberikan sejumlah uang atau barang, atau bentuk

²²² *Op.Cit.*, Adi Kadir, hal. 288.

lain sebagai ganti dari seorang pejabat publik untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu.

- c. Penyalahgunaan Wewenang; antara lain mempergunakan kewenangan yang dimiliki untuk melakukan tindakan yang memihak atau pilih kasih kepada kelompok atau perseorangan, dalam artian lain yaitu bersikap diskriminatif terhadap kelompok atau perseorangan lainnya.
- d. Konflik Kepentingan (sumbangan *illegal*); antara lain hal yang terjadi akibat dorongan partai politik atau pemerintahan yang sedang berkuasa menerima sejumlah dana sebagai kontribusi dari hasil yang dibebankan kepada kontrak-kontrak PBJ pemerintah.

Selain beberapa kemungkinan tersebut diatas, terdapat pula beberapa perbuatan pidana lainnya yang berpotensi terjadi pada penyelenggaraan PBJ pemerintah yang terindikasi tindak pidana korupsi yakni perbuatan menerima hadiah, komisi, atau menghimpun dana juga termasuk sebagai perbuatan pidana korupsi. Dasar perikatan antara penyedia barang/jasa dengan pengguna barang/jasa ialah kontrak pengadaan yang dimana setiap klausul pada kontrak tersebut memuat poin-poin yang disepakati atas pelaksanaan suatu proyek tertentu dengan didahulukan kepada pengguna barang/jasa yang diwakili oleh pejabat pembuat komitmen dan penyedia barang/jasa. PBJ sendiri masuk ke dalam ruang Hukum Administrasi Negara dan Hukum Pidana. Dalam pelaksanaannya, terdapat banyak kemungkinan terjadinya pelanggaran yang dilakukan oleh salah satu pihak

atau para pihak yang terlibat di dalam kontrak pengadaan yang melanggar peraturan perundang-undangan seperti penyalahgunaan wewenang, perbuatan melawan hukum (*onrechtmatigedaad*) hingga tindak pidana korupsi. Sebagaimana diungkapkan oleh Hartanti tentang tiga sektor paling rawan terhadap tindak pidana korupsi adalah partai politik, Kepolisian, dan pengadilan. Kemudian kecenderungan masyarakat memberikan suap paling banyak pada aspek pengadaan paling banyak di sektor non-konstruksi, pertahanan keamanan, migas, perbankan, dan properti.²²³

Murdian mengungkapkan bahwa dalam pelaksanaan PBJ pemerintah seringkali persoalan yang timbul ialah kerugian negara, atau yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara, oleh karena itu sudah sepantasnya pelaksanaan kontrak pengadaan tersebut ditindak dengan menggunakan sarana hukum pidana guna melakukan antisipasi dan memahami pelaksanaan kontrak PBJ pemerintah yang berimplikasi tindak pidana korupsi.²²⁴ Kejahatan yang terjadi dalam PBJ dalam hal ini perbuatan korupsi sangatlah kompleks dan sulit untuk dibuktikan karena samarnya pengungkapan pelaku dan juga korban. Beberapa teori serta pendapat ahli yang kemudian dijadikan landasan untuk dapat mengurai dan melihat seberapa kompleks dan rumitnya fenomena kejahatan korupsi PBJ pemerintah.²²⁵

²²³ Evi Hartanti, *Tindak Pidana Korupsi*, Sinar Grafika, Jakarta, 2017, hal. 3.

²²⁴ Murdian, *Tanggung Jawab Pidana Dalam Pelaksanaan Kontrak Pengadaan Barang Dan Jasa Pemerintah*, Jurnal IUS: Kajian Hukum dan Keadilan Vol. IV No. 1, Mataram, 2016, hal. 3.

²²⁵ *Ibid.*,

Mengurai seberapa besar tingkat kesulitan dalam upaya pengungkapan perbuatan korupsi yang muncul pada praktik kontrak pengadaan, oleh karena itu hal yang dapat diketahui secara garis besar terletak pada kesalahan yang dimana berbagai bentuk kesalahan dalam pelaksanaan kontrak PBJ pemerintah yang diungkapkan oleh Murdian yaitu:²²⁶

1. Kesalahan karena kesengajaan (*Dolus/Opzet*) dalam pelaksanaan kontrak pengadaan barang/jasa pemerintah;
2. Potensi kesalahan yang dilakukan oleh PPK dalam pelaksanaan kontrak pengadaan barang/jasa, yang kemudian dapat dilihat pada unsur:
 - a) Penyalahgunaan jabatan atau wewenang;
 - b) Suap;
 - c) Hadiah/janji; dan
 - d) Gratifikasi.
3. Potensi kesalahan yang dilakukan oleh pemborong atau korporasi, yang kemudian dapat dilihat pada:
 - a) Perbuatan atau tindakan penyedia barang/jasa yang dapat dikenakan sanksi;
 - b) Pemalsuan/kecurangan (*fraud*).

²²⁶ *Ibid.*, hal. 7.

Apabila diperhatikan dalam ketentuan Pasal 2, Pasal 3, dan Pasal 20 ayat (2) UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi maka pembebanan pertanggungjawaban pidana ditujukan kepada orang/korporasi, maka dapat dilihat 3 (tiga) bentuk pertanggungjawaban pidana korporasi yaitu:²²⁷

- 1) Pertanggungjawaban pidana pengganti;
- 2) Pertanggungjawaban identifikasi; dan
- 3) Pertanggungjawaban pidana agregasi, yang merupakan bagian dari pertanggungjawaban pidana berdasarkan kesalahan (*liability base on fault*) atau pada prinsipnya menganut asas kesalahan atau asas *culpabilitas*.

Hal tersebut kemudian memungkinkan akumulasi kombinasi perbuatan (*actus reus*) dan kesalahan (*mens rea*) dari sejumlah orang perorangan untuk diatribusikan kepada korporasi, sehingga pembebanan kepada badan hukum bilamana perbuatan pidana yang dilakukan organ telah memenuhi unsur delik yang berkaitan dengan hal tersebut dan bukan berdiri atas sendiri-sendiri.²²⁸

²²⁷ Audaraziq Ismail, *Penerapan Vicarious Liability Dalam Tindak Pidana Korupsi Terkait Dengan Diskresi Penyelenggaraan Administrasi Pemerintahan Daerah*, Jurnal Simbur Cahaya; Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya Vol. 27 No. 1, Palembang, 2020, hal. 166.

²²⁸ Qisthi Tamangpra, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Publikasi Ilmiah Universitas Muhammadiyah Surakarta, Surakarta, 2019, hal. 4.

Apabila diuraikan masalah pertanggungjawaban pidana tentu saja akan berhubungan dengan siapa saja yang kemudian menjadi pelaku dan siapa saja yang menjadi pembantu di dalam melakukan tindak pidana.²²⁹ Diatur dalam Pasal 55 KUHP yakni:²³⁰

1. Dipidana sebagai pembuat (*dader*) suatu perbuatan pidana:

Ke-1. Mereka yang melakukan, yang menyuruh melakukan dan yang turut serta melakukan perbuatan;

Ke-2. Mereka yang memberi atau menjanjikan sesuatu, dengan menyalahgunakan kekuasaan atau martabat, dengan kekerasan, ancaman atau penyesatan, atau dengan memberi kesempatan, sarana atau keterangan, sengaja menganjurkan orang lain supaya melakukan perbuatan

2. Terhadap penganjur hanya perbuatan yang sengaja dianjurkan sajalah yang diperhitungkan, beserta akibat-akibatnya.

Berdasarkan ketentuan Pasal 55 KUHP tersebut dapat disimpulkan bahwa yang dimaksud dengan penyertaan yaitu apabila orang yang tersangkut paut untuk terjadinya suatu perbuatan pidana atau kejahatan itu tidak hanya satu orang saja, melainkan lebih dari satu orang.²³¹

²²⁹ H.M. Rasyid Ariaman dan Fahmu Raghil, *Hukum Pidana*, Setara Press, Malang, 2015, hal. 117.

²³⁰ Mahrus Ali, *Dasar-Dasar Hukum Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta, 2015, hal. 122.

²³¹ Mahrus Ali dilihat dalam Ricky Endy Khe, *et.al.*, *Analisis Yuridis Terhadap Pertanggungjawaban Pelaku Tindak Pidana Korupsi Yang Dilakukan Secara Bersama-sama*, Jurnal Cahaya Keadilan Vol. 8 No. 1, Batam, 2020, hal. 55.

Korupsi pada sektor PBJ masuk pada korupsi jenis transaksional. Korupsi ini biasanya terjadi yang dimulai pada perencanaan proyek pesanan atau usulan saat proses tender PBJ, namun bukan dari usulan masyarakat, akan tetapi dari pengusaha/korporasi. Sementara itu, bagi pihak yang mengusulkan dalam hal ini pemerintah biasanya proyek pengerjaan akan disetujui dengan anggaran yang sudah direncanakan. Jika dari awal terjadi perencanaan dan pengajuan anggaran yang tidak sesuai prosedur, biasanya muncul tindakan untuk melakukan *mark-up* anggaran yang dimana apabila hal ini terjadi maka terdapat celah kemungkinan permintaan sejumlah uang dari kepala daerah kepada pengusaha/korporasi.²³²

Jika pemerintah memerlukan barang dan jasa, ada dua alternatif yang terbuka baginya, yaitu dengan membuat sendiri atau dengan membeli, artinya bahwa pemerintah dapat melakukan pengadaan barang dan jasa itu sendiri atau mendapatkannya dari sektor swasta. Tindakan korupsi yang dilakukan oleh pemerintah dalam hal ini pejabat lelang ialah lelang pengadaan. Dalam hal ini, biaya satuan harga dapat menjadi tinggi yang dimana pejabat bisa mendapatkan bagian lebih dari pembayaran dan selisih harga tersebut karena sudah di *mark-up* sebelumnya.²³³

²³² Jerry Indrawan, *et.al.*, *Korupsi Dalam Pengadaan Barang Dan Jasa Di Pemerintah Daerah*, Jurnal Trnsformativ Vol. 6 No. 2, Universitas Brawijaya, Malang, 2020, hal. 133.

²³³ *Ibid.*,

Diungkapkan oleh Klitgaard dalam Indrawan bahwa komisi yang didapatkan dari pemasok agar persaingan dalam pengadaan barang dan jasa dapat “diatur”, dan juga suap bagi pejabat yang berwenang mengatur proses pengadaan, membuat adanya kenaikan biaya dan perubahan pada spesifikasi kontrak, dalam hal ini kontrak pengadaan barang dan jasa.²³⁴

Kenaikan biaya dan perubahan spesifikasi kontrak inilah yang dikategorikan masuk sebagai salah satu praktik tindak pidana korupsi dalam pengadaan barang dan jasa pemerintah. Ditambah lagi bahwa kontrak pengadaan barang dan jasa umumnya menyangkut jumlah uang yang besar dan melibatkan orang dalam dan orang luar pemerintah yang punya nama atau pengaruh yang cukup besar dalam lelang pengadaan.

Adanya berbagai bentuk penyimpangan pada PBJ yang telah dibahas sebelumnya kemudian dapat dipastikan merupakan unsur tindak pidana korupsi yang ditentukan berdasarkan unsur yang terpenuhi. Bentuk pemenuhan unsur yang paling sering ditemui dalam PBJ ialah penyyuapan dan pemberian uang pelicin hingga bentuk lainnya yang lebih halus dan tidak nampak. Penyimpangan dan modus operandi tindak pidana korupsi dapat terjadi dalam seluruh proses pengadaan barang dan jasa pemerintah yaitu pada:²³⁵

- a) Tahap penilai kebutuhan/penentuan kebutuhan;
- b) Tahap persiapan perancangan dan persiapan dokumen pengadaan;

²³⁴ *Ibid.*, hal. 134.

²³⁵ *Op.Cit.*, Zaenal Arifin, hal. 58.

- c) Tahap pemilihan peserta dan penentuan pemenang lelang;
- d) Tahap pelaksanaan pekerjaan;
- e) Tahap serta terima pekerjaan;
- f) Tahap pembayaran pekerjaan; dan
- g) Tahap pelaporan dan proses pemeriksaan (*audit*).

Langkah pengawasan dan penindakan pelaksanaan PBJ melalui peraturan perundang-undangan yang dapat mendorong pembenahan proses PBJ, diharapkan dapat menekan tingginya penyelewengan dan angka kerugian keuangan negara yang harus dibebankan kepada negara. Pada Pasal 49 PERPRES Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah yang mengatur bahwa:

“Kepada para pihak yang ternyata terbukti melanggar ketentuan dan prosedur pengadaan barang dan jasa maka:

- 1) Dikenakan sanksi administrasi;
- 2) Dituntut ganti rugi/digugat secara perdata; dan
- 3) Dilaporkan untuk diproses secara pidana.”

G. Teori Efektivitas Hukum

Keterkaitan erat antara beberapa persoalan dalam mengkaji pemberlakuan suatu aturan atau norma hukum tertentu dilihat dari segi seberapa efektif penerapannya. Teori efektivitas hukum yang masih relevan hingga saat ini yaitu teori yang diungkapkan oleh Soerjono Soekanto.

Seperti yang dipaparkan bahwa suatu hukum dinilai efektif atau tidak ditentukan oleh 5 (lima) faktor, yaitu:²³⁶

- a) Faktor pada hukum itu sendiri (undang-undang);
- b) Faktor penegak hukum, yaitu para pihak yang membentuk maupun yang menerapkan pemberlakuan hukum tersebut;
- c) Faktor sarana atau fasilitas yang mendukung suatu penegakan hukum;
- d) Faktor masyarakat, yaitu teritori/lingkungan dimana hukum tersebut diberlakukan atau diterapkan dalam pelaksanaannya; dan
- e) Faktor kebudayaan, yaitu sebagai suatu hasil karya, cipta dan rasa yang didasarkan pada karsa.

Kemudian dijelaskan tentang faktor-faktor tersebut diatas dengan menguraikan beberapa poin utama pada setiap faktor, yakni:²³⁷

- a) Faktor hukum, dengan melihat pada teori-teori ilmu hukum yang membedakan tiga macam mengenai berlakunya hukum sebagai kaidah antara lain:
 1. Kaidah hukum berlaku yuridis, apabila dasar penentuannya pada kaidah yang lebih tinggi tingkatannya atau terbentuk atas dasar yang telah ditetapkan;
 2. Kaidah hukum berlaku secara sosiologis, apabila kaidah tersebut efektif, dalam artian bahwa kaidah yang dimaksud dapat dipaksakan

²³⁶ Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2008, hal. 8.

²³⁷ Soerjono Soekanto, dilihat dalam Ria Ayu Novita, *et.al.*, *Efektivitas Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1960 Tentang Perjanjian Bagi Hasil Tanah Pertanian (Tanah Kering) Di Desa Bringin, Kecamatan Bayan, Kabupaten Purworejo*, Diponegoro Law Journal Vol. 6 No. 2, Semarang, 2017, hal. 4.

berlakunya oleh penguasa walaupun tidak diterima oleh masyarakat atau kaidah tersebut berlaku atas dasar kesadaran dan pengakuan dari masyarakat; dan

3. Kaidah hukum berlaku secara filosofi, yaitu sesuai dengan cita hukum sebagai nilai positif tertinggi.

- b) Faktor Penegak Hukum, berdasarkan fungsinya maka mentalitas atau kepribadian petugas penegak hukum memainkan peranan penting yang apabila peranan tersebut sudah baik tetapi kualitas petugas yang kurang baik, berarti ada masalah dalam kunci keberhasilan suatu bentuk penegakan hukum;
- c) Faktor Sarana atau Fasilitas Pendukung, hal ini mencakup perangkat lunak dan perangkat keras, salah satu contohnya ialah pendidikan hukum. Berangkat dari hal tersebut maka perangkat lain bisa menunjang satu sama lain sebagai sarana pendukung;
- d) Faktor Masyarakat, yang dimaksud dalam hal ini adalah kesadaran masyarakat untuk mematuhi suatu aturan perundang-undangan, yang kemudian dimasukkan ke dalam neraca untuk mengukur derajat kepatuhan. dan
- e) Faktor Kebudayaan, kebudayaan mempunyai fungsi yang sangat besar dan berarti bagi masyarakat, yaitu mengatur agar manusia dapat mengerti bagaimana seharusnya bertindak, berbuat, dan menentukan sikapnya kalau mereka berhubungan dengan orang lain.

H. Teori Segitiga Akuntansi Forensik dan *GONE Theory*

Tuanakotta mengungkapkan sebuah teori yang hingga saat ini masih relevan digunakan dalam kerangka konseptual pelaksanaan pemeriksaan forensik serta akuntansi forensik. Merujuk pada tiga titik utama yang dicitrakan ke dalam sebuah segitiga yang menjelaskan tentang kerugian, perbuatan melawan hukum, dan hubungan antara kerugian dan perbuatan melawan hukum.²³⁸

Kerugian adalah titik pertama yang dilandasi pada Pasal 1365 KUH Perdata yang berbunyi : “tiap perbuatan yang melanggar hukum danp membawa kerugian kepada orang lain, mewajibkan orang yang menimbulkan kerugian itu karena kesalahannya untuk menggantikan kerugian tersebut.”. Titik kedua dalam Segitiga Akuntansi Forensik yaitu perbuatan melawan hukum, yang dimana tanpa perbuatan melawan hukum maka tidak ada yang dapat dituntut untuk mengganti kerugian. Kemudian pada titik ketiga yaitu hubungan antara kerugian dan perbuatan melawan hukum yakni adanya kausalitas atau hubungan sebab akibat antara kerugian yang timbul dan perbuatan melawan hukum, dengan melihat pada ranah para ahli dan praktisi hukum untuk menentukan perbuatan melawan hukum dan ranah akuntan forensik untuk menghitung besarnya kerugian.²³⁹

²³⁸ Tuanakotta, dilihat dalam Recky Vincent Oktaviano Wuysang, *et.al.*, *Analisis Penerapan Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif Terhadap Pencegahan dan Pengungkapan Fraud Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah Pada Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara*, Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing “*Goodwill*” Vol. 7 No. 2, Manado, 2016, hal. 34.

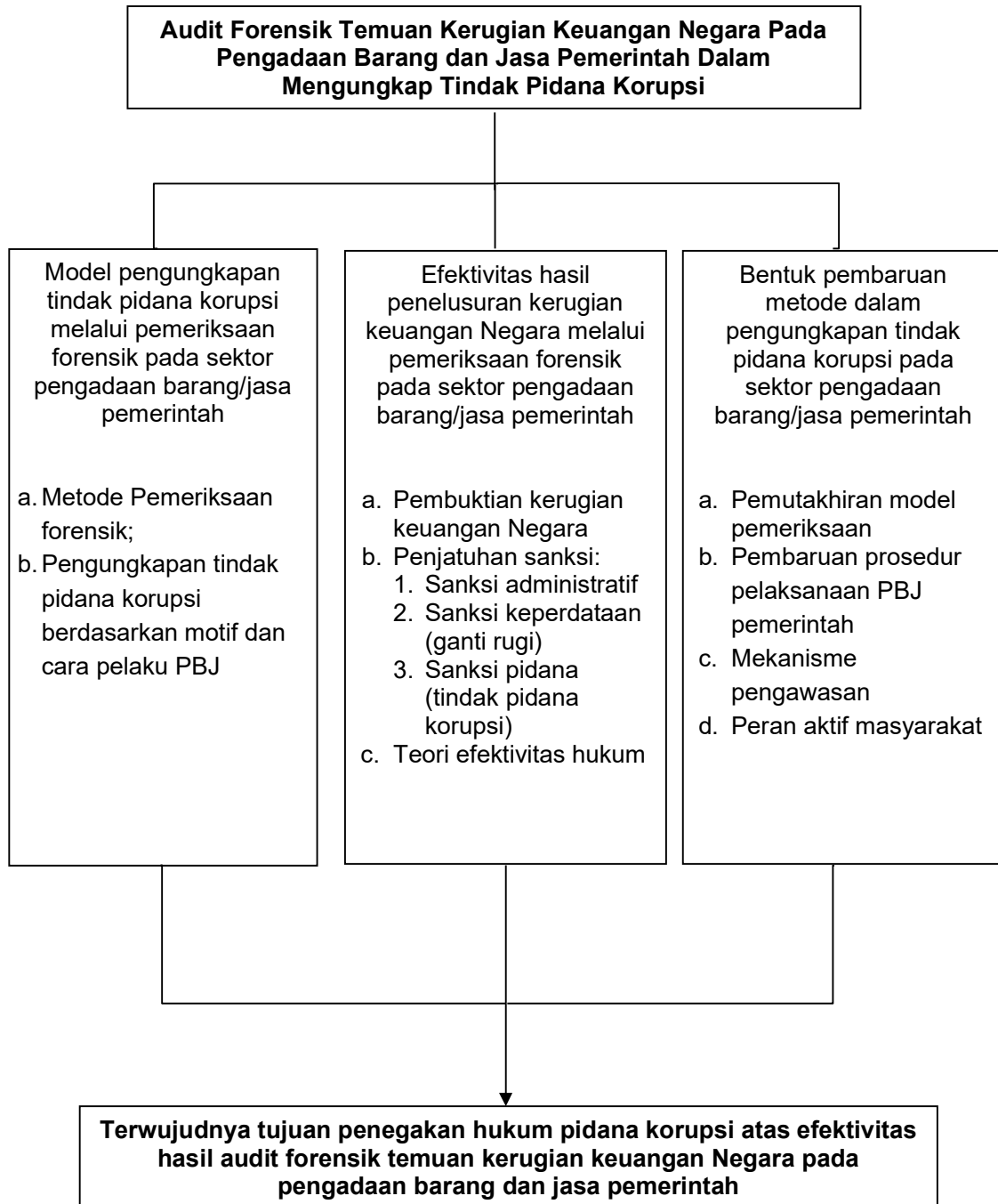
²³⁹ *Ibid.*,

GONE Theory merupakan suatu teori yang juga membahas perilaku kecurangan atau *fraud* yang dikemukakan oleh Jack Bologna pada tahun 1993. Seperti yang dijelaskan sebelumnya tentang penjelasan teori ini yaitu faktor-faktor yang mendorong terjadinya kecurangan (*fraud*) meliputi:²⁴⁰

1. Kecerakahan (*Greed*), berkaitan dengan adanya perilaku serakah yang secara potensial ada pada diri setiap orang;
2. Kesempatan (*Opportunity*), berkaitan dengan keadaan suatu organisasi atau manajemen yang sedemikian rupa sehingga terbuka kesempatan bagi seseorang untuk melakukan kecurangan;
3. Kebutuhan (*Needs*), berkaitan dengan faktor kebutuhan individu untuk menunjang keberlangsungan hidupnya yang menurutnya wajar; dan
4. Pengungkapan (*exposure*), berkaitan dengan tindakan atau konsekuensi yang akan dihadapi oleh pelaku kecurangan (*fraud*) apabila pelaku ditemukan melakukan kecurangan.

²⁴⁰ *Op.Cit.*, Ismet dan Elan E.

I. Bagan Kerangka Pikir



J. Definisi Operasional

1. Audit Forensik, merupakan metode pemeriksaan yang digunakan oleh pemeriksa BPK dan/atau BPKP dalam upaya penelusuran kerugian keuangan Negara atas suatu tindakan subyek hukum yang mengelola keuangan Negara baik secara sendiri-sendiri maupun secara kelompok.
2. Pengungkapan Tindak Pidana Korupsi, merupakan pelaksanaan tindak lanjut atas temuan kerugian keuangan Negara melalui pemeriksaan forensik oleh pemeriksa untuk dihadirkan dalam proses pemedanaan.
3. Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah, merupakan program pemerintah dalam melakukan praktik pemenuhan kebutuhan barang dan jasa sebagai tujuan untuk menjalankan proses pemerintahan yang melibatkan pihak korporasi di dalamnya.
4. Temuan Kerugian Keuangan Negara, merupakan hasil pemeriksaan forensik temuan kerugian keuangan Negara yang dilakukan oleh pemeriksa dari BPK dan BPKP terhadap suatu penyelenggaraan pemerintahan di bidang tertentu yang anggarannya berasal dari keuangan Negara.
5. Tindakan Korporasi dalam Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah, merupakan suatu tindakan korporasi yang hadir mengikutsertakan perusahaannya dalam lelang suatu proyek pengadaan barang/jasa yang diselenggarakan oleh pemerintah

baik pemerintah pusat, pemerintah daerah, maupun pengelolaan pengadaan barang/jasa oleh BUMN/BUMD.

6. Korupsi pada Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah oleh tindakan Korporasi merupakan kerangka penelusuran tindak pidana korupsi yang terjadi secara sistematis dan terstruktur yang dilakukan oleh suatu korporasi melalui pejabat perusahaan dengan melakukan intervensi pada proses pengadaan barang dan jasa yang mengakibatkan kerugian keuangan negara atau perekonomian negara.
7. Mekanisme pengawasan merupakan tata kelola dan tata kerja pelaksanaan pengawasan pada proses PBJ yang sesuai dengan Standar Pelayanan (SP), Standar Pelayanan Minimal (SPM) dan Standar Operasional Prosedur (SOP).
8. Peran aktif masyarakat merupakan langkah pelibatan dan kontribusi masyarakat dalam rangka pelaksanaan PBJ yang transparan dan akuntabel.