

# METODE DAN FAKTOR PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA PADA BPKP JAKARTA

Alfian Syahawaluna<sup>1</sup>, Moh. Syahrul Nur Arsyfi<sup>2</sup>  
Universitas Trisakti<sup>2</sup>, Universitas Islam Indonesia<sup>1</sup>,  
alfianjtp@gmail.com, mohsyahrulnurarsyfi@gmail.com

## ABSTRAK

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan memiliki kewenangan (BPKP) untuk melaksanakan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN). Pada saat ini belum terdapat pembakuan mengenai metode penghitungan kerugian keuangan negara. Penelitian ini bertujuan memahami proses dan faktor penetapan metode kerugian keuangan negara oleh BPKP Deputi Investigasi Jakarta.

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif dengan pendekatan *multiple case study* dengan tujuan untuk eksplorasi dan rekonstruksi "apa saja", "mengapa" dan "bagaimana" faktor-faktor penting yang diperlukan sebagai dasar penetapan metode penghitungan kerugian negara pada kasus pengadaan barang/ jasa. Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara, observasi, dan dokumentasi. Penerapan metode penghitungan kerugian keuangan negara dapat mengonstruksi pelaksanaan audit investigative agar lebih efektif dan efisien.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa metode penghitungan kerugian keuangan negara atas kasus barang/jasa yang dilakukan oleh BPKP terdiri dari metode total loss, metode net loss, dan metode real cost. Penetapan metode tersebut dipengaruhi faktor hubungan kausalitas antara perbuatan melawan hukum dan keuangan negara, faktor tempus kasus, faktor risiko atas hasil audit, faktor nilai manfaat barang/jasa, faktor penghitung nilai manfaat, dan faktor tingkat prestasi pekerjaan pengadaan barang/jasa.

**Kata Kunci:** Audit Investigatif, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

## ABSTRACT

*The Financial and Development Supervisory Agency has the authority (BPKP) to carry out an Audit of Calculation of State Financial Losses (PKKN). Currently there is no standardization regarding compensation methods for state financial losses. This research aims to understand the process and factors for determining the method for state financial losses by BPKP Deputy for Investigation, Jakarta.*

*This research uses a qualitative research method with a multiple case study approach with the aim of exploring and reconstructing "what", "why" and "how" of important factors needed as a basis for determining the method for calculating state losses in cases of procurement of goods/services. Data collection was carried out through interviews, observation and documentation. The application of the state financial loss loss method can construct the implementation of investigative audits to be more effective and efficient.*

*The results of this research show that the method for calculating state financial losses in cases of goods/services carried out by the BPKP consists of the total loss method, the net loss method and the real cost method. The determination of this method influences the causal relationship factor between unlawful acts and state finances, the case maturity factor, the risk factor for audit results, the benefit value factor of goods/services, the factor calculating the benefit value, and the performance level factor in the work of procuring goods/services.*

**Keywords:** *Investigative Audit, Calculation of State Financial Losses, Financial and Development Supervisory Agency*

### PENDAHULUAN

Dewasa ini kasus korupsi terus bermunculan di Indonesia, mulai dari skala kecil sampai skala yang dijuluki sebagai mega skandal korupsi. Pernah terjadi kasus korupsi penyalahgunaan dana desa yang melibatkan perangkat desa, sampai kasus korupsi dalam pengadaan *e-KTP* yang melibatkan ketua DPR RI periode 2014-2019. Tak hanya melibatkan pejabat negara saja, kasus korupsi tak jarang juga melibatkan pihak swasta. Terbaru adalah kasus mega skandal korupsi pada PT Jiwasraya yang melibatkan direksi dan juga pihak swasta. Atas kasus tersebut, negara ditaksir mengalami kerugian triliunan rupiah.

Salah satu unsur dalam delik korupsi adalah kerugian yang terdapat pada keuangan negara. Pasal 2 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menyatakan bahwa suatu tindak pidana dikatakan sebagai tindak pidana korupsi apabila memenuhi tiga unsur, yaitu perbuatan melawan hukum, memperkaya diri sendiri, orang lain, atau korporasi, dan merugikan keuangan negara atau perekonomian negara. Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Kerugian Negara adalah kekurangan uang, surat berharga, barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Korupsi atas kerugian keuangan negara merefleksikan bahwa suatu tindakan tersebut memerlukan intervensi dari pimpinan melalui regulasi untuk mencegah perilaku buruk. Menurut Della (2017), Analisa praktik korupsi dapat dijabarkan dengan rumus  $\text{Korupsi} = \text{Monopoli} + \text{Diskresi} - \text{Akuntabilitas}$ .

Besaran kerugian keuangan negara menunjukkan suatu tindak pidana sebagai tindak pidana korupsi, namun tidak semua orang berwenang untuk melakukan penghitungan. Untuk menentukan kerugian keuangan negara secara nyata dan pasti jumlahnya harus ditentukan oleh sorang ahli, misalnya akuntan, melalui proses audit yang independen dan objektif bukan sekedar asumsi Jaksa Penuntut Umum. Lubis, Ifan (2023) menjelaskan bahwa dalam penanganan tindak pidana korupsi Kejaksaan tidak bekerja sendiri untuk mengungkap/menyidik perkara tersebut, karena dibutuhkan keterangan atau bantuan dari lembaga-lembaga yang memang ditunjuk oleh peraturan seperti BPKP yang ditugaskan sebagai akuntan negara untung menghitung kerugian negara sebagai salah satu unsur dalam pembuktian perkara korupsi. Untuk menentukan jumlah kerugian keuangan negara dalam suatu tindak pidana korupsi, maka perlu menghadirkan ahli untuk menghitungnya berdasarkan bukti yang ada.

Salah satu instansi yang mempunyai wewenang untuk melakukan penghitungan kerugian keuangan negara adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), BPKP berwenang melakukan audit penghitungan kerugian keuangan negara/daerah. Dalam melaksanakan penugasan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN), Auditor BPKP berpedoman kepada Peraturan BPKP Nomor 17 Tahun 2017 tentang Pedoman Pengelolaan Kegiatan Bidang Investigasi (PPKBI). PPKBI mengatur mengenai pedoman manajerial dan pedoman teknis Audit PKKN. Implikasi audit investigasi yang dilakukan oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan memiliki pengaruh dalam proses pengembalian kerugian keuangan negara dan proses penegakan hukum (Satoto & Fitri, 2022). Hasil audit investigasi berupa dokumen dan keterangan yang diberikan auditor dapat memberikan keyakinan hakim dalam pemeriksaan persidangan di pengadilan.

Salah satu proses paling krusial dalam Audit PKKN adalah penentuan metode penghitungan kerugian keuangan negara. Besaran kerugian keuangan negara sangat dipengaruhi oleh metode yang digunakan. Menurut Munthe (2017) hingga saat ini belum ada

standardisasi atau pembakuan atas metode penghitungan kerugian keuangan negara baik secara umum di Indonesia maupun dalam praktik penghitungan kerugian keuangan negara oleh BPKP. Lebih lanjut menurut hasil penelitiannya, bahwa pembakuan akan membatasi pemikiran kreatif yang mungkin diperlukan dalam perkara yang kompleks. Namun menurut Sumarto dan Rahardian (2020) belum adanya metode penghitungan kerugian negara yang baku dapat menimbulkan risiko perbedaan pandangan dari proses pengadilan dalam memutuskan apakah terdapat kerugian keuangan negara dalam suatu perkara kasus dugaan korupsi.

Perbedaan pendapat antara urgensi pembakuan metode penghitungan kerugian keuangan negara sampai saat ini masih menjadi perdebatan. Sehingga sampai saat ini belum ada peraturan yang membakukan metode penghitungan dalam sebuah audit PKKN. Penentuan metode sangat bergantung pada *professional judgment* seorang auditor. Semakin berpengalaman dan berkompétennya seorang auditor, maka semakin mampu untuk menentukan metode yang paling tepat. Namun risiko atas perbedaan hasil penghitungan antar auditor tetap ada. Metode penghitungan erat kaitannya dengan penggunaan bantuan ahli lain. Keahlian *audit investigatif* dan *professional judgment* BPKP dapat memudahkan dalam mengungkapkan dugaan *fraud* (Lutfi et al, 2023).

Dalam proses Audit PKKN, auditor BPKP bertindak sebagai ahli penghitungan kerugian keuangan negara. Status sebagai ahli akunting dan auditing tidak menjadikan auditor BPKP mampu melakukan seluruh prosedur audit PKKN secara menyeluruh dalam beberapa kasus. Faktor seperti keterbatasan kompetensi auditor menjadikan BPKP memerlukan bantuan ahli yang berkompéten dalam penugasan Audit PKKN. Contohnya penggunaan metode *net loss* pada Audit PKKN mengharuskan prosedur pemeriksaan fisik atas volume pekerjaan terpasang sebuah gedung, auditor yang mempunyai *background* di bidang akuntansi tentunya tidak berkompéten untuk menentukan volume pekerjaan terpasang sebuah gedung. Dalam hal ini BPKP memerlukan bantuan ahli lain yaitu tenaga ahli teknik.

Menurut Peraturan BPKP Nomor 17 Tahun 2017, metode penghitungan kerugian keuangan negara yang bersifat kasuistik dan spesifik sehingga harus dikembangkan oleh auditor berdasarkan proses bisnis dan jenis penyimpangan yang terjadi. Metode penghitungan kerugian keuangan negara yang dikembangkan oleh harus dapat diterima secara umum.

Penelitian berkaitan dengan penentuan kerugian keuangan negara telah dilakukan oleh Astuti dan Chariri (2015), *setting* penelitian tersebut pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Berdasarkan penelitian tersebut, dijelaskan bahwa penghitungan kerugian negara dilakukan dengan metode yang berbeda-beda sesuai dengan jenis kasus korupsinya. Adapun pendekatan dalam melakukan penghitungan kerugian negara antara lain mempertimbangkan faktor pemahaman terhadap aspek pelanggaran hukum, dan penghitungan kebenaran jumlah kerugian harus dapat diterima. Dalam kasus pengadaan barang dan jasa terdapat beberapa metode pengujian antara lain metode perbandingan, metode biaya produksi, dan metode *total loss*.

Penelitian berkaitan penetapan kerugian keuangan negara juga dilakukan oleh Munthe (2017), berdasarkan hasil penelitiannya diketahui bahwa metode yang digunakan dalam penghitungan kerugian keuangan negara pada kasus barang/jasa dibagi menjadi dua, yaitu metode kerugian total (*total loss*) dan metode kerugian bersih (*net loss*). Kedua metode tersebut ditetapkan dalam Audit penghitungan Kerugian keuangan Negara BPKP berdasarkan faktor nilai manfaat barang/jasa. Kedua metode tersebut merupakan metode yang paling sering digunakan dalam Audit PKKN BPKP.

Walaupun telah terdapat beberapa penelitian yang bertujuan menguji penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara, namun sampai saat ini baik secara pedoman institusi

maupun standar audit belum terdapat pembakuan secara resmi mengenai hal ini. Penelitian ini dimaksudkan untuk menggali faktor yang menjadi landasan dalam memilih suatu metode penghitungan kerugian keuangan negara. Diharapkan dari faktor yang telah terinventarisir dapat menjadi landasan bagi auditor untuk memilih metode penghitungan kerugian keuangan negara yang paling tepat. Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif dengan pendekatan *multiple case study* pada lebih dari satu kasus Pengadaan Barang dan Jasa.

Berdasarkan latar belakang di atas, peneliti tertarik melakukan penelitian terkait dengan penentuan metode penghitungan kerugian keuangan negara dalam penugasan Audit PKN oleh BPKP. Oleh karena itu, peneliti mengambil judul "***Penetapan Metode Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)***".

### **METODE PENELITIAN**

Penelitian dilakukan dengan menggunakan metode studi kasus *multiple-case study* karena tidak memiliki motif generalisasi melainkan eksplorasi dan rekonstruksi "apa saja", "mengapa" dan "bagaimana" faktor-faktor penting yang diperlukan sebagai dasar penetapan metode penghitungan kerugian negara. Selain itu penelitian ini mengkaji lebih dari satu kasus spesifik yaitu kasus korupsi dalam pengadaan barang/jasa. Stake (1995) menegaskan bahwa penelitian *multiple-case study* tepat dipergunakan untuk studi investigasi dan penyelidikan terhadap lebih dari satu kasus spesifik tidak untuk tujuan generalisasi. Penelitian ini dilakukan di instansi pemerintahan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Deputi Investigasi Jakarta. Observasi dilaksanakan sejak Mei 2021 – Juli 2021. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Deputi Investigasi Jakarta dipilih sebagai objek penelitian berdasarkan indikator 5R (Kamayanti, 2016), diantaranya yaitu:

- **Rapport (kedekatan)**, pentingnya kedekatan dalam penelitian kualitatif guna menggali informasi secara mendalam dan orisinil sehingga, perlu dibangun kedekatan antara peneliti dengan narasumber. Dalam penelitian ini peneliti sudah membangun kedekatan sejak bekerja sebagai auditor di BPKP Deputi Investigasi Jakarta dari bulan Januari 2019.
- **Relevance (relevansi)** yang merupakan keterkaitan antara topik yang diteliti dengan realita yang terjadi atau dialami oleh BPKP Deputi Investigasi Jakarta. Dalam hal relevansi antara topik metode penghitungan kerugian keuangan negara dengan objek, BPKP Deputi Investigasi Jakarta telah memenuhi karena memiliki wewenang untuk melakukan penghitungan kerugian keuangan negara.
- **Reassurance (keyakinan)** yang berarti peneliti harus memiliki keyakinan bahwa metode penghitungan kerugian keuangan negara benar-benar diterapkan di BPKP Deputi Investigasi Jakarta. Dalam hal keyakinan tersebut peneliti telah mengkonfirmasi atas penerapan metode penghitungan kerugian keuangan negara pada BPKP Deputi Investigasi Jakarta sesuai dengan Peraturan BPKP Nomor 17 tahun 2017.
- **Recommendation (rekomendasi)** yaitu, dalam hal pemilihan lokasi, informan dan lain sebagainya bukan hanya karena alasan pribadi peneliti tetapi juga, mendapatkan rekomendasi oleh pimpinan untuk mewawancarai auditor madya, auditor muda dan auditor pertama BPKP Deputi Investigasi yang lebih mengetahui secara teknis di lapangan.
- **Readiness (kesiapan)** yang berarti instansi atau informan tersebut bersedia dijadikan sebagai objek penelitian. Dalam penelitian ini, BPKP Deputi Investigasi telah bersedia dan memberikan izin kepada peneliti untuk melakukan penelitian. Subjek penelitian

adalah 4 auditor di BPKP Deputi Investigasi Jakarta dengan minimal 4 kali penugasan pada tiap individu.

Informan pada penelitian ini terdiri dari 4 auditor BPKP yang telah berpengalaman dalam penugasan Audit PPKN yang berkaitan dengan kasus Pengadaan Barang dan Jasa. (PBJ) Adapun informan yang dipilih adalah sebagai berikut:

**Tabel 1** Daftar Informan BPKP Deputi Investigasi Jakarta  
Sumber : BPKP Deputi Investigasi Jakarta

Inisial Informan	Jabatan	Jumlah Penugasan Audit PPKN PBJ
DA	Auditor Madya	30 kali penugasan
DP	Auditor Muda	15 kali penugasan
FA	Auditor Muda	10 kali penugasan
RK	Auditor Pertama	4 kali penugasan

Informan di atas dipilih karena memiliki pengalaman dalam melaksanakan penugasan Audit PPKN pada kasus pengadaan barang/jasa sehingga dianggap efektif dan optimal untuk mencapai tujuan penelitian. Peneliti membangun proses kolaboratif dengan informan untuk menciptakan dinamika yang positif. Noris et al., (2015) menyatakan bahwa gaya komunikasi dua arah yang positif dapat menciptakan hubungan saling percaya antara peneliti dan informan sehingga meningkatkan derajat kemungkinan informan untuk lebih berterus terang dan terbuka dengan pengalaman dan konstruksi makna mereka

Pada konteks pengumpulan dan analisis data, Yin (2009) menjelaskan bahwa *multiple-case study* membantu mengeksplorasi data penelitian secara rinci sehingga menghasilkan rumusan kerangka berpikir yang valid dan dapat diandalkan melalui wawancara dan observasi. Oleh karena itu maka pada penelitian ini, pengumpulan dan analisis data dilakukan secara ekstensif, komprehensif dan berhati-hati melalui proses wawancara, observasi dan analisis dokumen selama kurang lebih 2 bulan.

Data primer dan sekunder digunakan dalam penelitian ini. Data primer diperoleh langsung dari hasil observasi dan wawancara lapangan di BPKP Deputi Investigasi Jakarta. Data sekunder didapatkan dari informan dalam bentuk informasi visual dan obyek penelitian. Penelitian ini menggunakan *unstructured interview* dikarenakan narasumber merupakan orang yang cukup ahli dibidangnya.

Teknik analisis data pada penelitian ini menggunakan teknik Miles & Huberman (2014). Terdapat 3 alur kegiatan yang dilakukan bersamaan diantaranya reduksi data, penyajian data dan triangulasi. reduksi data dalam penelitian ini dilakukan dengan menganalisis hasil wawancara yang kemudian memusatkan perhatian pada penyederhanaannya sehingga melalui reduksi data ini, inti pembahasan dapat ditarik. Selanjutnya, setelah melakukan reduksi data, peneliti akan menyajikan data tersebut dengan sederhana namun terperinci agar dapat dipahami dengan mudah. Kemudian peneliti melakukan triangulasi yang bertujuan untuk memeriksa ulang data yang telah disajikan. Dengan demikian, kesimpulan penelitian dapat diuji keabsahan dan data penelitian dapat dibuktikan validitasnya.

## PEMBAHASAN

### 1. **Wewenang BPKP dalam Melaksanakan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN)**

Wewenang BPKP dalam melaksanakan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara secara formal tertulis dalam Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Pada Bab I Kedudukan, Tugas, dan Fungsi, Pasal 2 BPKP mempunyai tugas menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pengawasan keuangan negara/ daerah dan pembangunan nasional. Sedangkan dalam Pasal 3, dalam melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2, BPKP menyelenggarakan fungsi pengawasan terhadap perencanaan dan pelaksanaan program dan/atau kegiatan yang dapat menghambat kelancaran pembangunan, audit atas penyesuaian harga, audit klaim, audit investigatif terhadap kasus-kasus penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan negara/daerah, audit penghitungan kerugian keuangan negara/daerah, pemberian keterangan ahli, dan upaya pencegahan korupsi.

Kewenangan BPKP dalam melaksanakan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) selanjutnya ditugaskan kepada Deputy Bidang Investigasi. Dalam melaksanakan penugasan Audit PKKN, Auditor BPKP berpedoman kepada Peraturan BPKP Nomor 17 Tahun 2017 tentang Pedoman Pengelolaan Kegiatan Bidang Investigasi (PPKBI). PPKBI mengatur mengenai pedoman manajerial dan pedoman teknis Audit PKKN.

BPKP merupakan auditor intern pemerintah Indonesia, sehingga dalam melaksanakan penugasan Audit PKKN harus memenuhi norma sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) yang dikeluarkan oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI). Karena perannya sebagai Auditor Intern Pemerintah Indonesia, maka Auditor BPKP disebut juga sebagai Aparat Pengawas Intern Pemerintah Indonesia (APIP). Menurut AAIPI (2013) fungsi Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara adalah untuk membantu Aparat Penegak Hukum dalam melakukan penindakan tindak pidana korupsi.

Berdasarkan wawancara yang dilakukan bersama informan RK, diperoleh informasi bahwa:

“audit PKKN yang dilakukan oleh BPKP tidak bertujuan untuk menetapkan nilai kerugian keuangan negara, namun kami hanya menghitung nilai kerugian keuangan negara saja, kalau masalah penetapan, itu wewenangnya hakim melalui pengadilan.”

Pendapat RK di atas menjelaskan bahwa penugasan audit PKKN oleh auditor BPKP bertujuan untuk melakukan penghitungan terhadap nilai kerugian keuangan negara. RK menjelaskan bahwa BPKP tidak mempunyai wewenang untuk menetapkan nilai kerugian keuangan negara. Pernyataan informan tersebut selaras dengan PPKBI. Berdasarkan pada PPKBI (2017), Audit PKKN bertujuan untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara yang diakibatkan oleh penyimpangan dari hasil penyidikan dan digunakan untuk mendukung tindakan litigasi.

Pihak yang bertanggung jawab menghitung kerugian keuangan negara adalah akuntan/auditor/ akuntan forensik. Dalam Undang- Undang, pihak yang menghitung kerugian keuangan negara disebut sebagai Ahli, seperti yang diatur dalam KUHP pasal 1 angka 28: Ahli adalah seseorang yang memiliki keahlian khusus tentang hal

yang diperlukan untuk membuat terang suatu perkara pidana guna kepentingan pemeriksaan (Tuannakota, 2018). Dalam hal ini, auditor BPKP melaksanakan penugasan audit PKKN dalam kapasitas sebagai ahli yang menghitung nilai kerugian keuangan negara.

### 2. **Prosedur Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) oleh BPKP**

BPKP melaksanakan Audit PKKN berlandaskan Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2017 tentang Pedoman Pengelolaan Kegiatan Bidang Investigasi (PPKBI). Prosedur pelaksanaan Penugasan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara terbagi dalam beberapa tahap sebagai berikut:

#### 1) Pra Perencanaan

Tahap pra perencanaan merupakan tahap awal proses penugasan yang dilakukan oleh unit kerja untuk memutuskan pelaksanaan audit PKKN. Permintaan audit PKKN yang ditangani oleh BPKP bersumber dari permintaan tertulis Instansi Penyidik atau Penetapan Pengadilan. Penugasan Audit PKKN dapat dilaksanakan apabila instansi penyidik telah memproses kasusnya pada tingkat Penyidikan.

Selanjutnya unit kerja harus melaksanakan pengecekan terlebih dahulu apakah kasus yang diminta oleh penyidik pernah dilakukan audit/reviu/monev dan pendampingan oleh unit kerja lain di BPKP. Jika sebelumnya pernah dilakukan penugasan, agar dilakukan evaluasi risiko terkait independensi kelembagaan. Apabila risiko independensi lembaga BPKP terganggu secara signifikan, maka permintaan penugasan tersebut ditolak.

Jika BPKP telah yakin bahwa risiko independensi kelembagaan dalam tingkat dapat diterima, maka dilanjutkan dengan tahap ekspose oleh Penyidik. Dalam ekspose tersebut penyidik harus memastikan bahwa permintaan PKKN telah memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a) Penyimpangan yang menimbulkan kerugian keuangan negara telah cukup jelas berdasarkan pendapat penyidik.
- b) Potensi kerugian keuangan negara dapat diperkirakan.
- c) Badan Pemeriksa Keuangan atau Inspektorat Jendral kementerian/ Inspektorat LPNK/ Inspektorat Pemda belum melakukan audit investigatif atas perkara yang sama.
- d) Bukti-bukti yang diperlukan untuk menghitung kerugian keuangan negara sudah diperoleh oleh penyidik secara relatif relevan, kompeten, dan cukup.

Tahapan perencanaan ini sekaligus menjadi tahapan paling krusial dalam sebuah penugasan audit PKKN. Sebagaimana diungkapkan oleh DP sebagai berikut:

“Pada saat pra perencanaan ini paling krusial, minimal progres audit sudah mencapai 70%, artinya kita sudah menerima banyak informasi melalui ekspose, melalui dokumen yang diminta. Setelah ekspose kita melakukan telaah, nya itu sudah 70%. 30% sisanya kita mengkonfirmasi dan mengklarifikasi.”

Sebagaimana digambarkan oleh DP, tahapan pra perencanaan disebut sebagai tahapan yang paling krusial karena pada tahapan ini auditor harus memperoleh informasi terkait penyimpangan yang terjadi yang berakibat pada kerugian negara dan juga kecukupan atas alat buktinya. Apabila kriteria yang ditetapkan oleh BPKP telah dipenuhi oleh Penyidik, maka permintaan audit PKKN dapat ditindaklanjuti.

2) Perencanaan

Dalam merencanakan audit PKKN, auditor harus:

- a) Mengidentifikasi pendekatan, prosedur dan teknik audit yang akan digunakan untuk menguji penyimpangan;
- b) Merumuskan prosedur dan Jangkah kerja yang akan dilakukan dalam bentuk Program Audit;
- c) Merencanakan metode penghitungan kerugian keuangan negara;
- d) Merencanakan perolehan bukti keterangan Ahli lain, apabila diperlukan;
- e) Melakukan penilaian risiko penugasan dan merencanakan mitigasi risiko yang memadai. Sehubungan dengan tujuan penugasan audit PKKN, yaitu menghitung dan menyatakan nilai kerugian keuangan negara, maka auditor yang ditugaskan harus melakukan penilaian risiko penugasan. Risiko yang dimaksud berupa:
  1. Kemungkinan kegagalan auditor dalam:
    - a. Mengidentifikasi, mengumpulkan dan menganalisis bukti
    - b. Menentukan metode penghitungan yang relevan
    - c. Menghitung kerugian keuangan negara
  2. Kemungkinan tuntutan hukum atas laporan hasil audit PKKN.Terhadap risiko tersebut, auditor melakukan analisis risiko untuk menentukan tingkat risiko penugasan dalam klasifikasi rendah, moderat, tinggi atau ekstrem serta merencanakan langkah-langkah mitigasinya.

3) Pengumpulan, Pengujian, Analisis, dan Evaluasi Bukti

Auditor mengumpulkan dan mengevaluasi bukti sesuai dengan teknik pengumpulan, pengujian, analisis, dan evaluasi bukti. Bukti yang dikumpulkan harus memenuhi kriteria cukup, kompeten, dan relevan.

Bukti audit dikumpulkan dengan menggunakan prosedur, teknik, dan metodologi audit yang memadai termasuk teknik pengumpulan dan evaluasi bukti berupa pemanfaatan *forensic computer* jika dipandang perlu oleh auditor.

Dalam melakukan pengumpulan dan evaluasi bukti, auditor harus menggunakan teknik-teknik audit yang relevan dengan tujuan audit yang akan dicapai. Proses evaluasi dan analisis bukti dilaksanakan dan didokumentasikan dalam format *Worksheet* Audit Investigatif.

Dalam hal pengumpulan dan evaluasi bukti memerlukan bantuan teknis yang dimiliki ahli lain, maka auditor dapat meminta Penyidik untuk menyediakan tenaga ahli sesuai dengan kebutuhan penugasan bidang investigasi.

Pemeriksaan fisik terhadap teknis pekerjaan harus dilakukan oleh ahli yang berkompeten. Dalam hal menggunakan tenaga ahli untuk penugasan audit PKKN, auditor melalui Penyidik, harus melakukan kesepahaman dan komunikasi yang cukup dengan tenaga ahli tersebut untuk meminimalkan kesalahpahaman yang dapat menyebabkan salah menafsirkan hasil pekerjaan dan/ atau informasi dari tenaga ahli.

Metode penghitungan kerugian keuangan negara bersifat kasuistik dan spesifik sehingga harus dikembangkan oleh Auditor BPKP berdasarkan proses bisnis dan jenis penyimpangan yang terjadi. Metode penghitungan kerugian keuangan negara yang dikembangkan oleh Auditor BPKP dalam lingkup profesi akunting dan auditing tersebut harus dapat diterima secara umum.

4) Pelaporan dan Pengomunikasian Hasil Audit



Tujuan audit PKN adalah menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara yang diakibatkan oleh penyimpangan dari hasil penyidikan dan digunakan untuk mendukung tindakan litigasi. Nilai kerugian keuangan negara yang dinyatakan pada Laporan Hasil Audit PKN merupakan pendapat auditor yang didasarkan pada bukti-bukti yang relevan, kompeten, dan cukup dengan pengungkapan penyimpangan yang terjadi.

Pengelolaan Laporan Hasil Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (LHAPKKN) disusun dalam bentuk surat dan disampaikan kepada pihak berkepentingan dengan Surat Pengantar yang ditandatangani oleh Pimpinan Unit Kerja. LHAPKKN merupakan produk keahlian, sehingga ditandatangani oleh Tim Audit dan Pimpinan Unit Kerja sebagai ahli.

**Gambar 1. Prosedur Audit PKN oleh BPKP**



### 3. Metode Penghitungan Kerugian Keuangan Negara oleh BPKP

Dalam konteks kerugian negara/daerah, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara berbunyi:

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

Pada pasal di atas dikatakan bahwa kerugian negara/daerah sebagai akibat dari perbuatan melawan hukum. Selain itu kerugian negara haruslah nyata dan pasti jumlahnya. Hal serupa dikemukakan oleh DP, menurutnya kerugian negara kata kuncinya harus nyata dan pasti baik dalam bentuk pengurangan uang, surat berharga maupun barang sesuai dengan Undang-Undang Perbendaharaan Negara. Jika sudah memenuhi kriteria nyata dan pasti, maka dapat dilanjutkan pada proses menghitung nilai kerugian negara.

“Kerugian negara itu mengacu pada UU Perbendaharaan Negara, yaitu kata kuncinya nyata dan pasti, baik dalam bentuk pengurangan uang atau nilai

barang. Kalau misalnya sudah memenuhi kriteria nyata dan pasti, maka sudah cukup bagi kita untuk menilai kerugian negara.“

Penentuan kerugian negara yang nyata dan pasti oleh BPKP harus didasarkan pada prosedur Audit PKKN sebagaimana dijelaskan dalam poin sebelumnya. Keyakinan memadai harus diperoleh oleh auditor sebelum memberikan kesimpulan besaran nilai kerugian keuangan negara. Hal ini diungkapkan oleh DA sebagai berikut:

“Kalau informasi dari penyidik walaupun sudah jelas, kita tetap menyebutnya indikasi kerugian, karena kita belum melaksanakan Audit PKKN.”

Walaupun informasi yang diperoleh dari penyidik telah jelas, namun pada saat tim Audit belum melaksanakan keseluruhan prosedur audit, maka tim audit tidak boleh menarik kesimpulan tentang nilai kerugian keuangan negara. auditor hanya menyebutnya sebagai indikasi kerugian keuangan negara.

Dalam prosedur Audit PKKN yang dilaksanakan oleh BPKP, telah dijelaskan pada poin sebelumnya bahwa metode penghitungan kerugian keuangan negara menjadi salah satu hal yang harus dirancang dalam proses perencanaan audit. Metode atau metodik berasal dari bahasa Greeka, *metha*, (melalui atau melawati), dan *hodos* (jalan atau cara), jadi dapat diartikan bahwa metode adalah jalan atau cara yang harus dilalui untuk mencapai tujuan tertentu. Dalam konteks kerugian keuangan negara dapat diartikan bahwa metode dibutuhkan untuk menentukan keberadaan dan jumlah kerugian keuangan negara.

Prosedur merancang dan menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara pada Audit PKKN merupakan hal penting yang akan dimuat dalam LHAPKKN. Penentuan metode ini berpengaruh terhadap nilai akhir kerugian keuangan negara yang akan dijadikan sebagai alat bukti oleh Aparat Penegak Hukum (APH). Sebagaimana diungkapkan oleh RK sebagai berikut:

“Metode itu penting pada rangkaian audit PKKN, nantinya metode itu akan dimuat pada LAPKKN. Dan tentunya metode yang tepat akan menjadikan laporan kita berkualitas karena akurasi nilai akhir penghitungannya.”

Sampai dengan saat ini belum terdapat pembakuan penghitungan kerugian keuangan negara. Peraturan BPKP Nomor 17 Tahun 2017 menjelaskan bahwa metode penghitungan kerugian keuangan negara bersifat kasuistik dan spesifik sehingga harus dikembangkan oleh auditor berdasarkan proses bisnis dan jenis penyimpangan yang terjadi. Metode penghitungan kerugian keuangan negara yang dikembangkan harus dapat diterima secara umum. Hal yang sama juga diungkapkan oleh DA, menurutnya penentuan metode PKKN berdasarkan pada jenis kasusnya, sebagaimana diungkapkan dalam wawancara sebagai berikut:

“Metode PKKN bergantung pada kasusnya, baru setelah kasusnya jelas, kita menentukan metodenya baru setelah itu baru kita bisa menghitung kerugian keuangan negaranya.”

Lebih lanjut, DP juga menyatakan bahwa metode kerugian keuangan yang selama ini dipakai oleh BPKP bervariasi, hal itu bergantung pada jenis kasus dan bukti yang diperoleh sebagaimana dijelaskan sebagai berikut:

“Metode itu banyak variasi dan tergantung kasusnya. Dan itu bergantung kita pada pembuktiannya dan alat buktinya.”

Metode dalam menghitung kerugian keuangan negara cukup bervariasi. Berdasarkan hasil penelitian yang bersetting pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Sumarto dan Rahardian (2020) mengelompokkan metode kerugian negara menjadi tiga jenis yaitu metode *total loss*, metode *net loss*, dan metode *real cost*. Dalam beberapa kasus yang ditangani oleh BPK, termasuk kasus pengadaan barang/jasa, hasil penghitungan kerugian negara yang menggunakan tiga metode tersebut sebagian besar diterima oleh majelis hakim.

Penelitian ini berfokus pada penentuan metode kerugian keuangan negara dengan lingkup spesifik pada kasus pengadaan barang/jasa. Senada dengan hasil penelitian yang dijelaskan pada paragraf sebelumnya, terdapat tiga jenis metode penghitungan kerugian keuangan negara yang sering digunakan oleh BPKP, ketiga metode tersebut adalah metode *total loss*, metode *net loss*, dan metode *real cost*. Hal ini sebagaimana diungkapkan oleh DP dan DA sebagai berikut:

“Biasanya yang paling sering digunakan di BPKP adalah metode *total loss*, *net loss*, dan *real cost*.” (DP)

“Metode di kita itu macam macam, ada *net loss*, ada *total loss*, ada *real cost* juga. Macam macam intinya bergantung kasusnya.” (DA)

### **Metode Total Loss**

Salah satu metode yang diterapkan oleh BPKP dalam audit PKKN adalah metode *total loss*, menurut DP metode total loss digunakan pada kasus pengadaan barang/jasa yang sifatnya fiktif sebagaimana diungkapkan dalam wawancara sebagai berikut:

“Kalau total loss sama semua pekerjaan, dia atas barang yang sama sekali tidak bisa diterima. Biasanya atas barangnya tidak ada atau fiktif.”

Kemudian DA menuturkan bahwa metode total loss ditetapkan sebagai metode kerugian keuangan negara jika dalam kasus tersebut terdapat penyimpangan yang merugikan keuangan negara berupa barang yang dibeli tidak dapat dimanfaatkan seluruhnya.

“Total loss, mencakup barang berarti dia tidak bisa dipakai atau dimanfaatkan itu total loss, atau fiktif 100% total loss.”

Hal yang diungkapkan oleh DP dan DA senada dengan yang pendapat Munthe (2020), bahwa metode penghitungan dengan kerugian total (*total loss*) digunakan apabila barang/jasa tersebut tidak memiliki nilai manfaat yang sesuai dengan kontrak.

Berdasarkan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13/Pid.Sus-TPK/2020/PN.Mnd. BPKP menerbitkan Laporan Hasil Audit PKKN atas Kasus Dugaan Tindak Pidana Korupsi Pengelolaan Dana Tugas Pembantuan Kementerian Kelautan dan Perikanan pada Dinas Kelautan dan Perikanan Kota Bitung Tahun Anggaran 2015 dengan nomor LHAPKKN-370/PW18/5/2019 tanggal 13 Desember 2019. Pada kasus tersebut terjadi penyimpangan dalam pengadaan barang/jasa Mesin Gedung Produksi Tepung Ikan yang mengakibatkan kerugian keuangan negara. Dalam kasus tersebut terjadi penyimpangan berupa terdapat item

spesifikasi barang yang tidak sesuai dengan kontrak. Selain itu, barang yang dibeli juga tidak dapat berfungsi/dijalankan.

Dalam menilai manfaat dari Mesin Gedung Produksi Tepung Ikan, BPKP meminta bantuan ahli lain yaitu Tim Ahli Politeknik Negeri Manado. Berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan Pekerjaan Penyediaan Peralatan dan Mesin Gedung Produksi Tepung Ikan oleh Tim Ahli Politeknik Negeri Manado tanggal 26 Agustus 2019 bahwa pengadaan tersebut tidak dapat dimanfaatkan sehingga terjadi kerugian negara sebesar nilai kontrak. Selain itu, berdasarkan fakta dan proses kejadian, diketahui bahwa terhadap pekerjaan pengadaan barang/jasa telah dilakukan pembayaran sebesar 100%.

Berdasarkan pada fakta dan proses kejadian, data/bukti-bukti yang diperoleh, serta mempertimbangkan pendapat Tim Ahli Politeknik Negeri Manado, tim audit PKKN menetapkan metode penghitungan *total loss* atas pekerjaan pengadaan barang/jasa Mesin Gedung Produksi Tepung Ikan dengan formula sebagai berikut:

**Tabel 2 Metode Total Loss**

Sumber : Putusan MA, (dalam rupiah Rp)

No.	SPM <sup>1</sup>		Uraian	Jumlah	Pajak PPN + PPh	Jumlah Bersih
	Tanggal	Nomor				
1	22-10-2015	00045	Pembayaran Uang Muka 30%	229.620.000	25.049.455	204.570.545
2	17-12-2015	00071	Pembayaran Tahap I 60%	283.198.000	30.894.328	252.303.672
3	21-12-2015	00104	Pembayaran Tahap II 90%	160.734.000	17.534.618	143.199.382
4	28-12-2015	00115	Pembayaran Tahap III 100%	53.578.000	8.528.872	45.049.128
5	28-12-2015	00121	Pembayaran Retensi 5%	38.270.000	4.174.909	34.095.091
<b>Total Kerugian Keuangan Negara</b>				<b>765.400.000</b>	<b>86.182.182</b>	<b>679.217.818</b>

Formula penghitungan kerugian keuangan negara di atas sesuai dengan pendapat Astuti dan Chariri (2015) bahwa kerugian dengan metode *total loss* memperhitungkan atas keseluruhan biaya yang dikeluarkan. Tabel diatas memberikan informasi total jumlah kerugian sebelum dan setelah perhitungan pajak atas PPN dan PPh. Hal ini digunakan untuk memberikan informasi total kerugian bersih yang timbul dari metode total loss. Selain itu, nominal tersebut didukung dengan bukti dokumen Surat Perintah Membayar (SPM) sehingga dapat memberikan informasi sebagai alat bukti dalam persidangan.

### Metode Net Loss

Menurut Sumarto dan Rahardian (2020), penggunaan metode *net loss* selain karena adanya penyimpangan yang mengakibatkan kerugian negara, juga karena pertimbangan bahwa hasil suatu pekerjaan pengadaan barang/jasa yang dibiayai oleh negara hanya dapat dimanfaatkan sebagian sedangkan sebagian lagi tidak dapat dimanfaatkan atau volume/spesifikasi pekerjaan tidak sesuai dengan kontrak yang disepakati.

Berdasarkan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 9/Pid.SusTPK/2020/PN.Pal. BPKP menerbitkan Laporan Hasil Audit PKKN atas

<sup>1</sup> Surat Perintah Membayar

Dugaan Penyelewengan Dana Kegiatan Pembangunan SMKN 1, Kecamatan Dolo Barat, Kabupaten Sigi Tahun Anggaran 2016 dengan nomor SR-2/PW19/5/2019 tanggal 10 April 2019. Pada kasus tersebut terjadi penyimpangan dalam pelaksanaan kegiatan pembangunan SMKN 1, Kecamatan Dolo Barat, Kabupaten Sigi TA 2016 yang mengakibatkan kerugian keuangan negara. Dalam kasus tersebut terjadi penyimpangan berupa:

1. Dana bantuan tidak disimpan dan dikelola melalui Bendahara Sekolah, tapi diserahkan kepada Pihak Lain.
2. Permintaan pencairan dana bantuan tahap II berdasarkan laporan kemajuan pekerjaan fisik tidak benar.
3. Laporan pertanggungjawaban penggunaan dana untuk pekerjaan pembangunan USB SMKN 1 Dolo Barat tidak dibuat.

Dalam kasus tersebut diketahui bahwa bangunan USB SMKN 1 Dolo Barat masih memiliki nilai fisik bangunan yang dapat diakui sebagai aset sekolah, namun auditor tidak mempunyai keahlian sipil dalam menentukan nilai bangunan. Auditor menggunakan bantuan dari Ahli Konstruksi dari Fakultas Teknik Universitas Tadulako. Menurut DP yang sekaligus bertugas sebagai Ketua Tim Audit PKKN dalam kasus ini, menyatakan bahwa nilai fisik bangunan hasil perhitungan ahli hanya sekitar 80% dari nilai yang seharusnya. Kondisi tersebut terjadi karena volume pekerjaan yang terpasang hanya 80% dari jumlah volume yang seharusnya dibangun sesuai dengan Surat Perjanjian Kerja sama.

“Nilai bangunan USB SMKN 1 Dolo Barat itu setelah dihitung oleh ahli dari Universitas Tadulako hanya sekitar 80%. Harusnya kalau sesuai dengan SPK ya sudah 100%. Berarti ini ada kekurangan volume.”

Lebih lanjut, DP menjelaskan bahwa auditor harus meyakini pekerjaan ahli lain. Sebagaimana pernyataan berikut:

“Dari segi hukum kita memang tidak boleh berpendapat atas pekerjaan ahli lain, tapi kita minimal harus tau, hitungannya seperti apa, dia melihat seperti apa, kalau kita ragu kita tanya ke ahlinya.

Senada dengan DP, DA juga menyatakan bahwa auditor tidak boleh langsung meyakini pekerjaan ahli lain, dalam proses memperoleh keyakinan atas pekerjaan dari ahli lain, auditor harus memahami prosedur, metode dan pertimbangan profesional ahli lain.

“Kita tidak boleh pasrah 100%, artinya pekerjaan ahli kita harus tetap memonitor, kemudian prosedur, metode, pertimbangan yang dipakai oleh ahli kira-kira sudah tepat atau belum, itu bisa didiskusikan dengan ahlinya. Kalau sudah pas bisa diterima, kita bisa pakai.”

Berdasarkan pada fakta dan proses kejadian, data/bukti-bukti yang diperoleh, dan dengan mempertimbangkan pendapat Tim Ahli Konstruksi, tim audit PKKN menetapkan metode penghitungan *net loss* atas pekerjaan kegiatan pembangunan SMKN 1, Kecamatan Dolo Barat, Kabupaten Sigi TA 2016 dengan formula sebagai berikut:

- a Menghitung jumlah dana yang telah dicairkan dari rekening sekolah dan diserahkan kepada pihak lain. Rp xxx

- |   |  |        |
|---|--|--------|
| b | Menghitung nilai pekerjaan pembangunan SMKN 1 Dolo Barat yang dapat diakui sebagai aset sekolah. | Rp xxx |
| c | Jumlah Kerugian Keuangan Negara<br>(butir a – butir b)   | Rp xxx |

**Metode Real Cost**

Selain metode *total loss* dan *net loss*, BPKP juga menggunakan metode *real cost* dalam menghitung kerugian keuangan negara. Berdasarkan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 8/Pid.SusTPK/2020/PN.DKI. BPKP menerbitkan Laporan Hasil Audit Dalam Rangka Penghitungan Kerugian Keuangan Negara dalam Pengadaan Reagen dan Konsumable Penanganan Virus Flu Burung dari DIPA APBN-P Pada Direktorat Jenderal Bina Pelayanan Medik Departemen Kesehatan RI Tahun Anggaran 2007 dengan nomor SR-548/D6/1/2012 tanggal 8 Juni 2012.

Pada kasus tersebut terjadi penyimpangan dalam tahap perencanaan pengadaan barang/jasa yang mengakibatkan kerugian keuangan negara. Bentuk penyimpangan yang terjadi berupa para terdakwa telah melakukan pengaturan dalam proses pengadaan Reagen dan Konsumable Penanganan Virus Flu Burung dengan cara mempengaruhi panitia pengadaan dalam penyusunan Harga Perkiraan Sendiri (HPS), Spesifikasi Teknis Barang, Daftar Barang dan Jumlah Barang berdasarkan data yang berasal dari penyedia dengan Spesifikasi yang mengarah pada merek/produk perusahaan tertentu sesuai dengan keinginan sub penyedia (PT X). Hal ini telah bertentangan dengan ketentuan pada Keppres RI No. 80 tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Barang/Jasa Pemerintah serta Perpres RI No.8 tahun 2006 tentang Perubahan Keempat Kepres RI No. 80 tahun 2003.

Nilai HPS diketahui jauh lebih tinggi dibandingkan dengan harga pembelian barang kepada Distributor Utama oleh PT X. Selain itu terdapat sejumlah uang yang dinikmati oleh terdakwa selaku direktur PT X. Berdasarkan fakta persidangan, juga terdapat aliran uang berupa *management fee* kepada PT Y. PT Y merupakan perusahaan yang ditunjuk langsung untuk melakukan pengadaan Reagen dan Konsumable Penanganan Virus Flu Burung, sedangkan PT X bertindak sebagai sub penyedia berdasarkan kesepakatan antara PT Y dan PT X.

Berdasarkan pada fakta, proses kejadian serta data/bukti-bukti yang diperoleh tim audit menetapkan metode *real cost* untuk menghitung kerugian keuangan negara. Formula penghitungan kerugian keuangan negara adalah sebagai berikut:

- |   |   |        |
|---|---|--------|
| a | Menghitung jumlah dana yang dibayarkan kepada PT Y sesuai dengan SPM  | Rp xxx |
| b | Menghitung nilai pembayaran sesuai dengan harga Reagen dan Konsumable yang dibayarkan PT X kepada Distributor | Rp xxx |
| c | Jumlah Kerugian Keuangan Negara<br>(butir a – butir b)  | Rp xxx |

Jumlah kerugian keuangan negara terdiri dari uang yang dinikmati oleh direktur PT X dan *management fee* yang diperoleh oleh PT Y dari PT X.

DA menjelaskan pengalamannya dalam melakukan audit PKKN atas dalam kasus dana desa, berikut penjelasan DA:

“Nha ini contoh *real cost* ya, kita menghitungnya berdasarkan arus kasnya, ada salah satu kasus yang saya pernah tangani, jadi ada dana desa digunakan untuk pembangunan jembatan, tapi ternyata faktanya adalah uang kas yang dari bendahara desa sejumlah 200jt hanya 100jt yang disetorkan ke tukang, yang 100jt masuk ke kantong kepala desa, nha nilai banguananya tadi bisa jadi 100jt atau bahkan 150jt menurut ahli. Setelah kita nilai harga satuan oleh ahli kita tidak yakini karena tidak wajar nilai itemnya, misal kayu itu tidak *apple to apple* maka kita putuskan pakai metode arus kas (*real cost*) tadi yang sudah jelas dan pasti. Ini kasus swakelola, tidak ada yang bisa menilai barangnya, ahli pun menilainya kurang yakin. Kasus ini lebih rill pakai arus kas.”

Pada penjelasan kasus di atas, DA mengungkapkan bahwa pemilihan metode *real cost* dilatarbelakangi atas kecukupan bukti audit. Menurutnya nilai kerugian negara dalam kasus tersebut akan lebih relevan jika menggunakan metode *real cost* dengan menghitung berdasarkan arus kas. Dalam kasus tersebut, auditor sempat mencoba mengembangkan metode penghitungan dengan memperhitungkan nilai bangunan, namun auditor tidak memperoleh keyakinan atas penghitungan ahli. Berdasarkan penjelasan di atas, formula penghitungan kerugian negara adalah sebagai berikut:

a	Menghitung jumlah dana yang dicairkan oleh bendahara.	Rp xxx
b	Menghitung dana yang dibayarkan kepada pelaksana proyek.	<u>Rp xxx</u>
c	Jumlah Kerugian Keuangan Negara (butir a – butir b)	<u>Rp xxx</u>

Jika dibandingkan antara kasus pertama dan kedua, diketahui bahwa penyimpangan atas pengadaan barang/jasa terjadi pada proses perencanaan. Hal ini sesuai dengan pendapat Sumarto dan Rahardian (2020) bahwa penggunaan metode *real cost* dikarenakan adanya indikasi penyimpangan suatu pengadaan barang/jasa sudah terjadi sejak penganggaran, perencanaan, hingga pelaksanaan pekerjaan sehingga harga kontrak yang disepakati oleh pihak ketiga bukan merupakan harga wajar yang dapat dipertanggungjawabkan. Dari sisi formula penghitungannya, pada kedua kasus tersebut menghitung selisih antara dana yang dikeluarkan negara dibanding dengan nilai pengeluaran real pihak ketiga dalam menyediakan barang/jasa.

#### 4. Faktor yang menjadi Pertimbangan dalam Penetapan Metode Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN)

Beberapa faktor yang menjadi pertimbangan auditor dalam menetapkan metode kerugian keuangan negara, antara lain faktor nilai manfaat hasil pekerjaan baik yang dihitung oleh ahli lain maupun yang dihitung sendiri oleh auditor. Selain itu, faktor prestasi pekerjaan pengadaan barang/jasa juga mempunyai pengaruh yang besar dalam menetapkan metode. Pengadaan barang yang fiktif akan menggunakan metode *total loss*, sedangkan pengadaan barang yang mengalami kekurangan kuantitas maupun kualitas akan cenderung menggunakan metode *net loss*. Sedangkan metode *real cost* cenderung digunakan Ketika terjadi penyimpangan dalam proses pengadaan barang dan jasa yang mengakibatkan harga tidak wajar. Selain faktor-faktor tersebut, hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat beberapa faktor lain yang menjadi pertimbangan auditor dalam melakukan penetapan metode PKKN.

### **Faktor Perbuatan Melawan Hukum**

Kasus korupsi yang terus terjadi pada institusi publik telah menggambarkan terjadinya *agency problem* pada institusi tersebut. Asimetri informasi yang berkembang semakin mendorong pelaku untuk melakukan tindakan *moral hazard*. *Moral hazard* terjadi ketika satu pihak dalam transaksi memiliki kesempatan untuk tidak menanggung risiko tambahan dan berdampak negatif pada pihak lain. Keputusan tidak didasarkan pada apa yang dianggap benar, melainkan apa yang memberikan tingkat manfaat tertinggi, oleh karena itu *moral hazard* mengacu pada reduksi moralitas (Walton, 2013). Masalah *principal-agent* terjadi ketika pejabat publik (birokrat atau politisi) dikonseptualisasikan sebagai '*agent*' dan publik sebagai '*principal*'. Sebagai agen, pejabat publik memiliki kesempatan untuk menyalahgunakan jabatan dan diskresinya atas layanan publik untuk kepentingan pribadi sementara publik (principal) tidak dapat secara sempurna memantau atau meminta pertanggungjawaban pejabat publik.

Perbuatan melawan hukum dalam rangka memperkaya diri sendiri terjadi akibat individu yang mengambil keputusan dengan harapan mendapatkan manfaat yang lebih besar daripada hanya sekedar bertindak normal. Adam & Fazakes (2018) berpendapat bahwa seseorang akan memilih untuk melanggar hukum jika manfaat yang diharapkan dari perbuatan tersebut melebihi keuntungan yang didapat daripada individu tersebut tidak melakukannya.

Priantara (2013) menyebutkan bahwa tindakan hukum dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi bila menuhi (1) unsur setiap orang, (2) unsur melawan hukum, (3) unsur memperkaya diri sendiri dan atau orang lain atau suatu korporasi, (4) unsur dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara. Perbuatan melawan hukum atau dalam bahasa auditor BPKP disebut sebagai penyimpangan merupakan perbuatan dimana seseorang melakukan perbuatan melawan peraturan perundang-undangan (peraturan pokok) maupun peraturan teknis. Sebagaimana dijelaskan DA dalam wawancara sebagai berikut:

“dasar kita menghitung kerugian keuangan negara ya itu, kalau dia menyimpang atau tidak menyimpang ya itu tadi, UU Keuangan Negara sebagai aturan pokok, juga aturan yang lebih teknis yang dilanggar, misalkan Pergub, Perbup, SE, SOP, kita biasanya gali dari situ sebagai unsur dari PMH”

Selanjutnya DP menjelaskan bahwa jenis penyimpangan berpengaruh terhadap penentuan metode penghitungan kerugian keuangan negara. Namun penyimpangan tersebut haruslah dapat dibuktikan. Selanjutnya penyimpangan yang dimaksud harus mempunyai hubungan kausalitas dengan keuangan negara. berikut adalah petikan wawancara bersama DP:

“Jenis penyimpangan atas kasus yang ditangani, itu menentukan kita dalam menghitung kerugian keuangan negara. berdasarkan jenis penyimpangan dan pembuktiannya. Penyimpangannya harus memiliki hubungan kausalitas dengan keuangan negara, kalau tidak ada hubungan ini, nggak bisa dihitung kerugian negaranya.”



Dalam prosedur Audit PKKN, tidak semua dampak keuangan atas penyimpangan dapat dikalkulasi menjadi kerugian keuangan negara. Hanya penyimpangan yang mempunyai hubungan kausalitas secara formal dengan keuangan negara (aturan pokok dan teknis) yang dapat dikalkulasi sebagai unsur kerugian keuangan negara.

### **Faktor Tempus Kasus**

*Tempus delicti* berasal dari kata Tempo yang berarti waktu dan *delicti* yang berarti delik atau tindak pidana. Jadi *tempus delicti* adalah waktu terjadinya suatu delik atau tindak pidana. *Tempus delicti* adalah waktu terjadinya suatu tindak pidana, *tempus delicti* mempengaruhi peraturan yang akan digunakan, apakah peraturan yang lama atau peraturan yang baru (Prihasti: 2018). Pada konteks Audit PKKN, *tempus* berperan sebagai batasan dalam ruang lingkup audit.

Pada penugasan Audit PKKN, pertimbangan tempus dalam menetapkan metode PKKN dinilai sangat penting. Prosedur Audit PKKN sangat erat hubungannya antara fakta kejadian dengan periode pelaporan keuangan atas kejadian tersebut. Pertimbangan *tempus* yang dimaksud adalah pertimbangan kejadian kasus dengan melihat periode pertanggungjawaban keuangan. Dengan pertimbangan ini maka auditor dapat menentukan apakah fakta benar terjadi pada periode tempus atau tidak sehingga dapat menentukan metode yang relevan. Seperti dijelaskan oleh DA sebagai berikut:

“Pernah ada kasus per 31 Desember pekerjaan itu belum 100%, tapi di berita acara fisiknya sudah 100% dan sudah dibayar 100%, tapi realisasinya itu baru sekitar 60%. Kemudian kita melakukan PKKN di bulan Oktober tahun depan kemudian kita pakai ahli untuk fisik dan ahli, ternyata kekurangan fisiknya 10%, nah itu bagaimana kita menghitung kerugiannya. Ini pakai net, tapi lihat periode tempusnya, karena Desember tadi keuangan negara sudah dipertanggungjawabkan 100%, jadi tidak melihat pada Januari sampai Oktober tahun berikutnya. Kita melihat kerugiannya pada Desember tadi. Kita menghitung barang jadinya berapa, sisanya kerugian. Tapi kita melihat lagi kualitas bangunannya seperti apa, perbuatan melawan hukumnya dilihat pada tempusnya. Kalau ada kegiatan setelah periode tempus, itu menjadi tindak lanjut.”

Pada kasus di atas dijelaskan oleh DA bahwa dalam melakukan penghitungan nilai fisik barang/jasa harus mempertimbangkan *tempus* kejadian dan periode pertanggungjawaban keuangan. Dijelaskan bahwa nilai fisik barang/jasa yang menjadi faktor pengurang dalam metode *net loss* harus sesuai dengan tempusnya. Walaupun pada saat pemeriksaan lapangan oleh ahli konstruksi menunjukkan angka 90%. Namun auditor harus melihat apakah ada pengerjaan fisik bangunan setelah periode pertanggungjawaban. Jika terdapat pengerjaan fisik, maka hal tersebut tidak dapat dikalkulasi dalam penghitungan kerugian keuangan negara. Pertimbangan tempus ini menjadikan auditor harus mampu memperoleh informasi real mengenai kondisi bangunan pada saat periode pertanggungjawaban keuangan.

### **Faktor Risiko atas Hasil Audit**

Faktor berikutnya yang menjadi pertimbangan auditor dalam menetapkan metode kerugian keuangan negara adalah faktor risiko yang ditimbulkan atas nilai hasil audit penghitungan kerugian keuangan negara. LHAPKKN harus disusun oleh auditor atas dasar keyakinan yang memadai. Kerugian keuangan negara harus didasarkan pada sesuatu hal yang telah nyata dan pasti. Auditor menghindari pernyataan yang berpotensi menjadi perdebatan dalam persidangan. Ketidakyakinan atas satu hal dalam LHAPKKN maupun pernyataan ketika menjadi ahli dalam persidangan dapat menjadikan keraguan Majelis Hakim. Sebagaimana diungkapkan oleh DP dalam wawancara berikut:

“contoh bunga atas nilai uang yang diambil, misalkan 100 juta. Nyata dan pastinya itu yang 100 juta padahal yang sebenarnya lebih besar karena plus bunganya. Nya itu yang sering diperdebatkan dengan pengacara. Dalam kasus seperti ini bisa menimbulkan keraguan Hakim, bisa jadi laporan dan keterangan kita bisa jadi nggak kredibel gara-gara kita mengatakan sebuah *statement* yang nggak yakin, kalau cari amannya ya yang pasti pasti aja.”

Hal yang senada diungkapkan oleh FA, dijelaskan bahwa dalam menghitung kerugian keuangan negara harus mempertimbangkan fakta proses kejadian dan juga pembuktiannya. Menurutnya lebih baik untuk tidak memperhitungkan kejadian-kejadian yang tidak dapat dibuktikan dalam penghitungan kerugian keuangan negara. Karena ketidakyakinan atas pernyataan auditor akan memicu kekalahan dalam persidangan, bahkan dapat memicu tuntutan hukum atas LHAPKKN yang diterbitkan. Sebagaimana diungkapkan dalam wawancara sebagai berikut:

“kalau menghitung kerugian itu yang penting kita yakin dan bisa membuktikan, jangan sampai kita menghitung dalam keraguan. Nanti dampaknya bisa laporan kita tidak diterima majelis hakim, akhirnya kalah. Bisa juga kita dituntut balik. Lebih baik nilai kerugian keuangan negara itu tidak terlalu besar namun atas dasar keyakinan, daripada jumlahnya besar, tapi ada yang ragu.”

Berdasarkan pada Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2017, pada saat perencanaan auditor harus melakukan penilaian risiko penugasan dan merencanakan mitigasi yang memadai atas risiko kemungkinan kegagalan auditor dalam mengidentifikasi, mengumpulkan dan menganalisis bukti; kegagalan dalam menentukan metode penghitungan yang relevan; dan kegagalan dalam menghitung kerugian keuangan negara. auditor juga harus memitigasi risiko hukum berupa tuntutan hukum atas laporan hasil audit PKN.

Bagian Hasil menampilkan temuan sesuai dengan urutan yang ada di metode. Hasil penelitian memberi kontribusi terhadap aplikasi dan/atau pengembangan ilmu. Hasil analisis data disusun agar dapat dipahami oleh pembaca. Hasil penelitian dibandingkan dengan teori dan temuan penelitian yang relevan. Pembahasan sesuai dengan ruang lingkup penelitian, dihubungkan dengan hipotesis dan metode yang digunakan

## SIMPULAN

Dari hasil penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti mengenai penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara oleh BPKP, maka peneliti dapat menyimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. BPKP mempunyai wewenang melaksanakan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).
2. Prosedur Audit PKKN oleh BPKP Pedoman Pengelolaan Kegiatan Bidang Investigasi (PPKBI) meliputi (1) tahap pra perencanaan, (2) tahap perencanaan, (3) tahap pengumpulan, pengujian, analisis, dan evaluasi bukti, (4) tahap pelaporan dan pengomunikasian hasil audit.
3. Metode penghitungan kerugian keuangan negara atas kasus barang/jasa yang dilakukan oleh BPKP terdiri dari metode *total loss*, metode *net loss*, dan metode *real cost*.
4. Faktor yang menjadi dasar penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara oleh BPKP antara lain faktor hubungan kausalitas antara perbuatan melawan hukum dan keuangan negara, faktor tempus kasus, faktor risiko atas hasil audit, faktor nilai manfaat barang/jasa, faktor penghitungan nilai manfaat baik dilakukan oleh ahli lain maupun oleh pertimbangan profesional auditor, dan yang terakhir adalah faktor tingkat prestasi pekerjaan pengadaan barang/jasa. Keseluruhan faktor tersebut berpengaruh terhadap nilai hasil Audit PKKN. Hal ini pun berbeda dengan penelitian faktor pemahaman terhadap aspek pelanggaran hukum, dan penghitungan kebenaran jumlah kerugian harus dapat diterima. Hal ini pun berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Astuti dan Chariri (2015), yang menjelaskan bahwa pendekatan dalam melakukan penghitungan kerugian negara antara lain mempertimbangkan faktor pemahaman terhadap aspek pelanggaran hukum dan penghitungan kebenaran jumlah kerugian harus dapat diterima.

**Tabel 3 Matriks Hasil Penelitian**

Sumber : Data diolah (Matriks Hasil Penelitian)

<b>Faktor</b>	<b>Metode <i>Total Loss</i></b>	<b>Metode <i>Net Loss</i></b>	<b>Metode <i>Real Cost</i></b>
<b>Perbuatan melawan hukum</b>	Harus memiliki hubungan kausalitas dengan keuangan negara	Harus memiliki hubungan kausalitas dengan keuangan negara	- Harus memiliki hubungan kausalitas dengan keuangan negara - Terdapat penyimpangan pada proses pengadaan yang menyebabkan ketidakwajaran harga
<b>Tempus kasus</b>	Tempus harus sesuai dengan periode	Tempus harus sesuai dengan periode	Tempus harus sesuai dengan periode pertanggungjawaban keuangan

<b>Faktor</b>	<b>Metode <i>Total Loss</i></b>	<b>Metode <i>Net Loss</i></b>	<b>Metode <i>Real Cost</i></b>
	pertanggung jawaban keuangan	pertanggung jawaban keuangan	
<b>Risiko atas hasil audit</b>	Simpulan berdasar keyakinan memadai	Simpulan berdasar keyakinan memadai	Simpulan berdasar keyakinan memadai
<b>Nilai manfaat barang/jasa</b>	Barang/jasa sama sekali tidak memiliki manfaat	Sebagian barang/jasa tidak memiliki nilai manfaat	Barang/jasa memiliki nilai manfaat
<b>Penghitungan Nilai manfaat</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pertimbangan ahli lain</li> <li>- Pertimbangan profesional auditor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pertimbangan ahli lain</li> <li>- Pertimbangan profesional auditor</li> </ul>	Nilai pengeluaran real dalam menyediakan barang/jasa
<b>Prestasi pekerjaan</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Spesifikasi barang tidak sesuai kontrak</li> <li>- Pengadaan fiktif</li> <li>- Tidak terdapat prestasi</li> </ul>	Terdapat kekurangan kuantitas atau kualitas (spesifikasi)	Terdapat prestasi pekerjaan

## DAFTAR PUSTAKA

- Adam, I., & Fazekas, M. (2018). Are emerging technologies helping win the fight against corruption in developing countries?. *Background Paper 21*. Oxford, UK: Pathways for Prosperity Commission.
- Astuti, C. A., & Chariri, A. (2015). *Penentuan Kerugian Keuangan Negara yang Dilakukan Oleh BPK dalam Tindak Pidana Korupsi* (Doctoral dissertation, Fakultas Ekonomika dan Bisnis).
- Della Porta, D. (2017). Anti-corruption from below: Social movements against corruption in late neoliberalism. *PACO – Partecipazione e Conflitto*, 10 (3)
- Huberman, A.M dan M.B. Miles. (2022). *The Qualitative Researchers Companion*. Sage Publications Inc. California.
- Ifan, Lubis. 2023. Kewenangan BPKP dan Kejaksaan dalam Penentuan Unsur Kerugian Keuangan Negara Terhadap Tindak Pidana Korupsi. *Jurnal Diktum*, Volume 2 (3), 75 – 83.
- Kamayanti, A. (2016). *Metodologi Penelitian Kualitatif Akuntansi: Pengantar Religiusitas Keilmuan*. Jakarta Selatan: Yayasan Rumah Peneleh.
- Lutfi, Muchtar et all. (2023). *Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif dan Professional Judgment terhadap pengungkapan Fraud pada Kantor BPKP Perwakilan Sulawesi Selatan*. Volume 6 (2). 459 – 478. SEIKO : Journal of Management & Business.
- Norris, J. M., Plonsky, L., Ross, S. J., & Schoonen, R. (2015). *Guidelines for reporting quantitative methods and results in primary research*. *Language Learning*, 65(2), 470-476.
- Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2017 tentang Pedoman Pengelolaan Kegiatan Bidang Investigasi (2017). Jakarta.
- Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2014). Jakarta
- Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13/Pid.Sus-TPK/2020/PN.Mnd. (2020). Manado.
- Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 8/Pid.SusTPK/2020/PN.DKI. (2020). Jakarta
- Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 9/Pid.SusTPK/2020/PN.Pal. (2020). Palu.

- Satotom Sukamto, Fitria (2022). Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Melakukan Audit Investigasi Guna Menentukan Kerugian Keuangan Negara. *Jurnal Wajah Hukum*, Volume 6 (1), 174-185 DOI 10.33087/wjh.v6i1.292.
- Sabam P Munthe, Andre. 2018. *Analisis Pemaknaan Perhitungan Kerugian Negara Oleh BPKP Dalam Tindak Pidana Korupsi*. Universitas Hasanuddin Makassar.
- Sumarto, S., & Rahadian, Y. Evaluasi Penerapan Metode Penghitungan Kerugian Negara Dalam Membantu Penanganan Kasus Tindak Pidana Korupsi. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 12(1), 117-129.
- Stake, Robert E. *The art of case study research*. sage, 1995.
- Tuanakotta. (2018). *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. (2003). Jakarta
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. (2001). Jakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. (1999). Jakarta.
- Walton, G. (2013). Is all corruption dysfunctional? Perceptions of corruption and its consequences in Papua New Guinea. *Public Administration and Development*, (33), 175-190
- Yin, R. K. (2011). *Applications of case study research*. sage.