

**MEMAHAMI KERUGIAN KEUANGAN NEGARA
SEBAGAI SALAH SATU UNSUR
TINDAK PIDANA KORUPSI**

Oleh:

Prof. Dr. Eddy Mulyadi Soepardi, MM SE., Ak.

Disampaikan Dalam Ceramah Ilmiah pada
Fakultas Hukum Universitas Pakuan
Bogor

24 Januari 2009

DAFTAR ISI

1. Latar Belakang.....	1
2. Pengertian Keuangan Negara.....	2
3. Kerugian Keuangan Negara.....	3
1) Pengertian Kerugian Keuangan Negara	
2) Beberapa Hal yang Dapat Merugikan Keuangan Negara	
4. Kerugian Keuangan Negara Ditinjau dari Segi Akuntansi.	6
1) Pengertian Aset	
2) Pengertian Kewajiban	
5. Penghitungan Kerugian Keuangan Negara.....	10
1) Tujuan	
2) Bukti-Bukti dalam Penghitungan Kerugian Keuangan Negara	
6. Simpulan.....	13

1 Latar Belakang

Sering dalam proses peradilan kasus korupsi menjadi perhatian publik karena diliput secara luas oleh media massa, baik cetak maupun elektronik. Perdebatan kemudian terjadi antar pihak-pihak yang berkepentingan dalam proses hukum kasus korupsi tersebut, bahkan muncul dalam bentuk dialog di televisi maupun radio yang menampilkan wakil dari pihak penegak hukum dan tersangka. Salah satu topik perdebatan yang sering dikemukakan adalah mengenai *kerugian keuangan negara* yang disebabkan oleh pelaku yang diduga melawan hukum.

Kerugian keuangan negara berkaitan dengan pasal 2 ayat (1) dan pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dan ditambah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang menyebutkan bahwa salah satu unsur yang harus dipenuhi dalam mengungkap terjadinya tindak pidana korupsi adalah dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tidak memberikan rumusan definitif yang jelas dan tegas mengenai apa yang disebut kerugian keuangan negara. Uraian mengenai kerugian keuangan negara hanya diberikan dalam penjelasan pasal 32 yang menyatakan bahwa kerugian keuangan negara adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk.

Uraian dalam Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi di atas, ditengarai memicu perbedaan persepsi di antara pihak-pihak yang terlibat dalam sistem hukum tindak pidana korupsi, baik secara langsung maupun tidak langsung, seperti hakim, penuntut umum, penyidik, pengacara, auditor dan para pengamat hukum. Apabila dicermati, sebenarnya perbedaan persepsi tersebut sah-sah saja, namun pemikiran yang jernih mengenai kerugian keuangan negara perlu dikedepankan untuk menyeimbangkan antara asas keadilan dan kewajiban bersama untuk menyelamatkan keuangan negara.

Calon-calon praktisi hukum perlu memperoleh bekal yang memadai mengenai kerugian keuangan negara, yakni dengan mengikuti pembahasan kerugian keuangan negara secara kritis dari berbagai aspek, terutama dari sisi keuangan negara, akuntansi, dan audit. Makalah ini akan membahas kerugian keuangan negara dengan menggunakan pendekatan keuangan negara, akuntansi

dan audit. Hasil yang diharapkan dari makalah ini adalah adanya gambaran yang utuh mengenai kerugian keuangan negara sehingga memberikan bekal yang cukup bagi calon praktisi hukum, khususnya berkaitan dengan proses hukum kasus dugaan Tindak Pidana Korupsi.

2 Pengertian Keuangan Negara

Pengertian keuangan negara dapat dilihat dalam pasal 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yakni 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 dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.

Sedangkan keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam penjelasan pasal 2 dan 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi adalah seluruh kekayaan negara dalam bentuk apapun yang dipisahkan atau yang tidak dipisahkan termasuk didalamnya segala bagian kekayaan negara dan segala hak dan kewajiban yang timbul karena:

- a) berada dalam penguasaan, pengurusan, dan pertanggungjawaban pejabat lembaga negara, baik tingkat pusat maupun di daerah
- b) berada dalam penguasaan, pengurusan dan pertanggungjawaban Badan Usaha Milik Negara/Badan Usaha Milik Daerah, yayasan, badan hukum dan perusahaan yang menyertakan modal negara, atau perusahaan yang menyertakan modal pihak ketiga berdasarkan perjanjian dengan negara

Berdasarkan uraian-uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa pengertian keuangan negara dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 adalah sejalan. Keuangan negara tidak semata-mata yang berbentuk uang, tetapi termasuk segala hak dan kewajiban (dalam bentuk apapun) yang dapat diukur dengan nilai uang. Pengertian keuangan negara juga mempunyai arti luas yang meliputi keuangan negara yang berasal dari APBN, APBD, BUMN, BUMD, dan pada hakikatnya seluruh harta kekayaan negara sebagai suatu sistem keuangan negara. Jika menggunakan pendekatan proses, keuangan negara dapat diartikan sebagai segala sesuatu kegiatan atau aktivitas yang berkaitan erat dengan uang yang diterima atau dibentuk berdasarkan hak istimewa negara untuk kepentingan publik.

3 Kerugian Keuangan Negara

1) Pengertian Kerugian Keuangan Negara

UU Nomor 31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan UU Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan UU Nomor 31 Tahun 1999 tidak memberikan rumusan yang jelas dan tegas mengenai apa yang disebut kerugian keuangan Negara. Dalam penjelasan pasal 32 hanya dinyatakan bahwa yang dimaksud dengan kerugian keuangan negara adalah *kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk*. Adapun siapa instansi berwenang yang dimaksud, tidak dijelaskan lebih lanjut. Namun demikian, mengacu pada beberapa ketentuan perundang-undangan yang berlaku, maka sekurang-kurangnya tiga instansi mempunyai kewenangan dimaksud, yakni BPK, BPKP, dan Inspektorat baik di tingkat pusat maupun daerah.

Dalam perspektif Undang-Undang tersebut, kerugian keuangan negara adalah yang disebabkan karena perbuatan melawan hukum atau tindakan menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada pada seseorang karena jabatan atau kedudukannya dan hal tersebut dilakukan dalam hubungannya dengan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi.

Dengan memperhatikan rumusan keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam UU Nomor 31/1999, maka kerugian keuangan negara tersebut dapat berbentuk:

- Pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara/daerah (dapat berupa uang, barang) yang seharusnya tidak dikeluarkan.
- Pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara/daerah lebih besar dari yang seharusnya menurut kriteria yang berlaku.
- Hilangnya sumber/kekayaan negara/daerah yang seharusnya diterima (termasuk diantaranya penerimaan dengan uang palsu, barang fiktif).
- Penerimaan sumber/kekayaan negara/daerah lebih kecil/rendah dari yang seharusnya diterima (termasuk penerimaan barang rusak, kualitas tidak sesuai).
- Timbulnya suatu kewajiban negara/daerah yang seharusnya tidak ada.

- Timbulnya suatu kewajiban negara/daerah yang lebih besar dari yang seharusnya.
- Hilangnya suatu hak negara/daerah yang seharusnya dimiliki/diterima menurut aturan yang berlaku.
- Hak negara/daerah yang diterima lebih kecil dari yang seharusnya diterima.

2) Beberapa Hal yang Dapat Merugikan Keuangan Negara

Hal-hal yang dapat merugikan keuangan negara dapat ditinjau dari **pelaku, sebab, waktu, dan cara penyelesaiannya.**

(1) Ditinjau dari Pelaku :

- a. Perbuatan Bendaharawan yang dapat menimbulkan kekurangan perbendaharaan, disebabkan oleh antara lain adanya pembayaran, pemberian atau pengeluaran kepada pihak yang tidak berhak, pertanggungjawaban/laporan yang tidak sesuai dengan kenyataan, penggelapan, tindak pidana korupsi, dan kecurian karena kelalaian;
- b. Pegawai negeri non bendaharawan, dapat merugikan keuangan negara dengan cara antara lain pencurian atau penggelapan, penipuan, tindak pidana korupsi, dan menaikkan harga atau merubah mutu barang;
- c. Pihak ketiga dapat mengakibatkan kerugian keuangan negara dengan cara antara lain menaikkan harga atas dasar kerjasama dengan pejabat yang berwenang, dan tidak menepati perjanjian (wanprestasi);

(2) Ditinjau dari sebabnya :

- a. Perbuatan manusia, yakni perbuatan yang disengaja seperti diuraikan pada point sebelumnya, perbuatan yang tidak disengaja, karena kelalaian, kealpaan, kesalahan atau ketidakmampuan, serta pengawasan terhadap penggunaan keuangan negara yang tidak memadai;
- b. Kejadian alam, seperti bencana alam (antara lain, gempa bumi, tanah longsor, banjir, dan kebakaran) dan proses alamiah (antara lain, membusuk, menguap, mencair, menyusut, dan mengurai);
- c. Peraturan perundangan dan atau situasi moneter/perekonomian, yakni kerugian keuangan negara karena adanya pengguntingan uang (*sanering*), gejolak moneter yang mengakibatkan turunnya nilai uang sehingga menaikkan jumlah kewajiban negara dan sebagainya.

(3) Ditinjau dari segi waktu :

Tinjauan dari waktu di sini dimaksudkan untuk memastikan apakah suatu kerugian keuangan negara masih dapat dilakukannya atau tidak, baik terhadap bendaharawan, pegawai negeri non bendaharawan, atau pihak ketiga.

a. Dalam pasal 66 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara disebutkan:

- Dalam hal bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang dikenai tuntutan ganti kerugian negara/daerah berada dalam pengampuan, melarikan diri, atau meninggal dunia, penuntutan dan penagihan terhadapnya beralih kepada pengampu/yang memperoleh hak/ahli waris, terbatas pada kekayaan yang dikelola atau diperolehnya, yang berasal dari bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang bersangkutan.
- Tanggung jawab pengampu/yang memperoleh hak/ahli waris untuk membayar ganti kerugian negara/daerah sebagaimana dimaksud pada ayat (1) menjadi hapus apabila dalam waktu 3 (tiga) tahun sejak keputusan pengadilan yang menetapkan pengampuan kepada bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang bersangkutan diketahui melarikan diri atau meninggal dunia, pengampu/yang memperoleh hak/ahli waris tidak diberi tahu oleh pejabat yang berwenang mengenai adanya kerugian negara/daerah.

b. Dalam hal tuntutan ganti rugi perlu diperhatikan ketentuan kadaluwarsa, sebagaimana diatur dalam pasal 65 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang menyebutkan bahwa kewajiban bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain untuk membayar ganti rugi, menjadi kadaluwarsa jika dalam waktu 5 (lima) tahun sejak diketahuinya kerugian tersebut atau dalam waktu 8 (delapan) tahun sejak terjadinya kerugian tidak dilakukan penuntutan ganti rugi terhadap yang bersangkutan.

(4) Ditinjau dari cara penyelesaiannya :

- a. Tuntutan Pidana/Pidana Khusus (Korupsi)
- b. Tuntutan Perdata
- c. Tuntutan Perbendaharaan (TP)
- d. Tuntutan ganti Rugi (TGR)

4 Kerugian Keuangan Negara Ditinjau dari Segi Akuntansi

Menurut Eric L. Kohler¹ dalam buku: *A Dictionary for Accountants*, **Loss** adalah:

1. *Any item of expense, as in the term profit and loss*
2. *Any sudden, unexpected, involuntary expense or irrecoverable cost, often referred to as a form of nonrecurring charge an expenditure from which no present or future benefit may be expected. Examples: the undepreciated cost of buliding destroyed by fire and not covered by insurance; damages paid in an accident suit; an amount of money stolen.*
3. *The excess of the cost or depreciated cost of an asset over its selling price;*

Jika ditinjau dari sisi akuntansi, maka kerugian diakui dalam laporan laba rugi dalam hal terjadi penurunan manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan penurunan aset atau kenaikan kewajiban telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Untuk itu perlu pemahaman mengenai konsep aset dan konsep kewajiban.

1) Pengertian Aset

Paton (1962) mendefinisikan aset sebagai kekayaan baik dalam bentuk fisik atau bentuk lainnya yang memiliki nilai bagi suatu entitas bisnis. Vatter (1947) meninjau aset dari sisi manfaat yang dihasilkan dengan mendefinisikan aktiva sebagai manfaat ekonomi masa yang akan datang dalam bentuk potensi jasa yang dapat diubah, ditukar atau disimpan. Hal ini sejalan dengan definisi IAI (2007) yang menyebutkan bahwa manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aset adalah potensi dari aset tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, arus kas dan setara kas kepada perusahaan. Demikian juga dengan *Financial Accounting Standard Board* (1980) mendefinisikan aset sebagai manfaat ekonomi yang mungkin terjadi di masa mendatang yang diperoleh atau dikendalikan oleh suatu entitas tertentu sebagai akibat transaksi atau peristiwa masa lalu. Sedangkan Sprague (1907) menyatakan bahwa aset yang dimiliki perusahaan harus memiliki nilai dan perusahaan dapat menikmati/memanfaatkan nilai tersebut.

¹ A Dictionary for Accountants, Fifth Edition 1978, Prentice Hall of India, New Delhi

Manfaat yang diperoleh perusahaan berkaitan dengan pemilikan aset dapat dengan cara-cara (IAI, 2007):

- a) digunakan baik sendiri maupun bersama aset lain dalam produksi barang dan jasa yang dijual oleh perusahaan;
- b) dipertukarkan dengan aset lain;
- c) digunakan untuk menyelesaikan kewajiban; atau
- d) dibagikan kepada pemilik perusahaan.

Definisi aset menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (2005) adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya non-keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

Uraian di atas, menunjukkan bahwa definisi aset menurut para ahli dan Standar Akuntansi Keuangan maupun Standar Akuntansi Pemerintahan tidak jauh berbeda. Dengan demikian, dapat dirumuskan karakteristik umum aset sebagai berikut (Ghozali dan Chariri, 2007):

- (1) Adanya karakteristik manfaat di masa mendatang;
- (2) Adanya pengorbanan ekonomi untuk memperoleh aset;
- (3) Berkaitan dengan entitas tertentu;
- (4) Menunjukkan proses akuntansi;
- (5) Berkaitan dengan dimensi waktu;
- (6) Berkaitan dengan karakteristik keterukuran.

Dengan mendasarkan pada karakteristik aset tersebut, maka pengakuan aset menurut IAI (2007) adalah sebagai berikut:

- (1) Aset diakui dalam neraca kalau besar kemungkinan bahwa manfaat ekonominya di masa depan diperoleh perusahaan dan aset tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal;
- (2) Aset tidak diakui dalam neraca kalau pengeluaran telah terjadi dan manfaat ekonominya dipandang tidak mungkin mengalir setelah periode akuntansi berjalan. Sebagai alternatif transaksi semacam ini menimbulkan pengakuan beban dalam laporan laba rugi.

Dengan demikian kerugian keuangan ditinjau dari aspek aset entitas adalah terjadinya *penurunan/berkurangnya nilai aset entitas tidak menghasilkan manfaat ekonomi masa depan atau kalau sepanjang manfaat ekonomi masa depan tidak memenuhi syarat, atau tidak lagi memenuhi syarat, untuk diakui dalam neraca sebagai aset*. Dalam konteks keuangan negara, maka konsep ini diterapkan dalam hal terjadi pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara /daerah (dapat berupa uang, barang) yang seharusnya tidak dikeluarkan, seperti adanya pengeluaran kas untuk kegiatan fiktif atau penggelapan kas atau aset negara lainnya.

2) Pengertian Kewajiban

Kam (1990) mendefinisikan kewajiban sebagai suatu keharusan bagi unit usaha tersebut untuk menyerahkan aset/jasa pada pihak lain di masa mendatang sebagai akibat dari transaksi di masa yang lalu. FASB (1980) menyebutkan bahwa kewajiban adalah pengorbanan manfaat ekonomi masa mendatang yang mungkin timbul karena kewajiban sekarang suatu entitas untuk menyerahkan aset atau memberikan jasa kepada entitas lain di masa mendatang sebagai akibat transaksi masa lalu. Konsep yang sama dikemukakan oleh IAI (2007) yang mengemukakan bahwa kewajiban merupakan hutang perusahaan masa kini yang timbul dari peristiwa masa lalu, penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan arus keluar dari sumber daya perusahaan yang menyangkut manfaat ekonomi.

Definisi Kewajiban menurut Standar Akuntansi Pemerintah (2005) adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.

Penjelasan lebih lanjut mengenai kewajiban menurut IAI adalah sebagai berikut:

- a) Kewajiban adalah suatu tugas atau tanggung jawab untuk bertindak atau untuk melaksanakan sesuatu dengan cara tertentu.
- b) Kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai konsekuensi dari kontrak mengikat atau perundang-undangan, biasanya disertai dengan jumlah terutang dari barang atau jasa yang telah diterima.

- c) Suatu perbedaan perlu dilakukan antara kewajiban sekarang dan komitmen di masa depan. Keputusan manajemen perusahaan untuk membeli aset di masa depan tidak dengan sendirinya menimbulkan kewajiban sekarang. Kewajiban timbul pada saat aset telah diserahkan atau perusahaan telah membuat perjanjian yang tidak dapat untuk membeli aset. Kegagalan untuk memenuhi kewajiban akan menimbulkan konsekuensi ekonomi, seperti sanksi yang menimbulkan perusahaan mengeluarkan sumber daya kepada pihak lain.
- d) Penyelesaian kewajiban masa kini biasanya melibatkan perusahaan untuk mengorbankan sumber daya yang memiliki manfaat masa depan demi untuk memenuhi tuntutan pihak lain. Penyelesaian kewajiban yang ada sekarang dapat dilakukan dengan berbagai cara, misalnya, dengan:
- pembayaran kas
 - penyerahan aset lain

Dalam kewajiban diakui dalam neraca kalau besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya yang mengandung manfaat ekonomi akan dilakukan dengan menyelesaikan kewajiban (*obligation*) sekarang dan jumlah yang harus diselesaikan dapat diukur dengan andal.

Berdasarkan konsep kewajiban tersebut, maka kerugian keuangan terjadi dalam hal adanya peningkatan kewajiban entitas, ***tidak menghasilkan manfaat ekonomi masa depan atau kalau sepanjang manfaat ekonomi masa depan tidak memenuhi syarat, atau tidak lagi memenuhi syarat, untuk diakui dalam neraca sebagai aset.*** Dalam konteks keuangan negara, kerugian keuangan negara terjadi karena adanya suatu kewajiban negara/daerah yang seharusnya tidak ada, misalnya utang kepada pihak ketiga berkaitan dengan pembelian fiktif kendaraan. Kerugian keuangan negara juga terjadi dalam hal adanya kewajiban negara/daerah yang lebih besar dari yang seharusnya.

Dari uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa pengakuan kerugian terjadi bersamaan dengan pengakuan kenaikan kewajiban atau penurunan aset. Kerugian segera diakui dalam laporan laba rugi dalam hal pengeluaran tidak menghasilkan manfaat ekonomi masa depan atau kalau sepanjang manfaat ekonomi masa depan tidak memenuhi syarat, atau tidak lagi memenuhi syarat, untuk diakui dalam neraca sebagai aset.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa pengertian kerugian keuangan negara menurut undang-undang sejalan dengan pengertian kerugian menurut akuntansi sehingga dalam menghitung kerugian keuangan negara dapat menggunakan teknik-teknik yang lazim digunakan dalam akuntansi dan auditing.

5 Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

Perhitungan kerugian keuangan negara dalam kasus tindak pidana korupsi baru dapat dilakukan setelah ditentukan unsur melawan hukumnya sebagai penyebab timbulnya kerugian keuangan negara.

1) Tujuan

Dengan dipastikannya bahwa kerugian keuangan negara telah terjadi, maka salah satu unsur/delik korupsi dan atau perdata telah terpenuhi, sedangkan tujuan dilakukannya penghitungan jumlah kerugian keuangan negara antara lain adalah:

- Untuk menentukan jumlah uang pengganti/tuntutan ganti rugi yang harus diselesaikan oleh pihak yang terbukti bersalah bila kepada terpidana dikenakan pidana tambahan sebagaimana diatur dalam Pasal 17 dan 18 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999;
- Sebagai salah satu patokan/acuan bagi Jaksa untuk melakukan penuntutan mengenai berat/ringannya hukuman yang perlu dijatuhkan berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan bagi Hakim sebagai bahan pertimbangan dalam menetapkan keputusannya;
- Dalam hal kasus yang terjadi ternyata merupakan kasus perdata atau lainnya (kekurangan perbendaharaan atau kelalaian PNS), maka perhitungan kerugian keuangan negara digunakan sebagai bahan gugatan/penuntutan sesuai ketentuan yang berlaku (Perdata/TP/TGR).

2) Bukti-Bukti dalam Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

Penghitungan kerugian keuangan negara adalah merupakan jenis audit dengan tujuan tertentu, yakni menghitung kerugian keuangan negara sebagai akibat dari perbuatan melawan hukum. Metode/cara menghitung kerugian keuangan negara pada dasarnya tidak dapat dipolakan secara seragam. Hal ini disebabkan sangat beragamnya modus operandi kasus-kasus penyimpangan/tindak pidana korupsi yang terjadi.

Auditor yang melakukan penghitungan kerugian keuangan negara harus mempunyai pertimbangan profesional untuk menggunakan teknik-teknik audit yang tepat sepanjang dengan teknik audit yang digunakannya, auditor memperoleh bukti yang relevan, kompeten dan cukup, serta dapat digunakan dalam proses peradilan.

Ungkapan yang sering dipakai sebagai panduan dalam melakukan penghitungan kerugian keuangan negara adalah *“Without evidence, there is no case”*. Ungkapan tersebut menggambarkan betapa sangat pentingnya bukti. Kesalahan dalam memberikan dan menghadirkan bukti di sidang pengadilan akan berakibat kasus yang diajukan akan ditolak dan atau tersangka akan dibebaskan dari segala tuduhan. Oleh karena itu auditor harus memahami secara seksama bukti-bukti apa saja yang dapat diterima menurut hukum dalam rangka untuk mendukung kearah litigasi. Praktisi hukum, seperti penyidik juga perlu memahami bahwa auditor bekerja dengan bukti audit bukan alat bukti, dengan demikian perlu pemahaman mengenai perbedaan alat bukti dan bukti audit.

Dalam Hukum positif di Indonesia, setidaknya-tidaknya ada 3 (tiga) ketentuan yang mengatur masalah bukti, yaitu UU Nomor 8 tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHP), UU Nomor 20 tahun 2001 tentang Perubahan atas UU Nomor 31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan UU Nomor 15 tahun 2002 tentang Tindak Pidana Pencucian Uang.

Pasal 183 KUHP menyatakan :

“Hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seorang kecuali apabila sekurang-kurangnya dengan dua alat bukti yang sah ia memperoleh keyakinan bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan bahwa terdakwa adalah yang bersalah melakukannya”.

Berdasarkan pada ketentuan di atas, penjatuhan pidana pada orang yang didakwa melakukan suatu tindak pidana harus didasarkan pada sekurang-kurangnya dua alat bukti dan keyakinan hakim. Dari sisi auditor yang melakukan investigasi atas suatu kasus, adanya ketentuan yang mensyaratkan minimal 2 (dua) alat bukti ini perlu mendapat perhatian yang seksama. Walaupun auditor dalam sistem hukum Indonesia bukan merupakan Penyelidik atau Penyidik seperti yang diatur dalam KUHP,

namun dalam pelaksanaan tugasnya auditor patut mempertimbangkan hal-hal yang dapat mendukung dipenuhinya ketentuan seperti diatur dalam pasal 183 KUHAP ini.

Pengaturan mengenai alat bukti sebagaimana diketahui bahwa alat bukti yang sah menurut KUHAP pasal 184 ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 tahun 1981 adalah: keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk, keterangan terdakwa. Alat bukti seperti keterangan saksi dan keterangan terdakwa dapat digunakan oleh penyidik dalam menentukan unsur melawan hukum, namun tidak serta merta dapat digunakan auditor dalam menghitung kerugian keuangan, karena auditor memerlukan bukti relevan berupa dokumen yang dapat digunakan untuk menggambarkan proses akuntansi yang menyebabkan terjadinya kerugian keuangan negara.

Oleh karena itu, seorang auditor perlu memahami dan mengidentifikasi jenis-jenis sumber informasi sehingga semua informasi yang diperoleh dapat menjadi alat bukti yang bermanfaat dalam mendukung atau menguji suatu fakta/kejadian. Begitu pentingnya alat bukti dalam mendukung dan menguji suatu fakta atau kejadian sehingga perlu kiranya seorang auditor harus seksama dalam menggunakan metode bagaimana bukti tersebut dapat diperoleh, dan bagaimana harus mengamankan dan mengelola bukti-bukti tersebut.

Dalam menyatakan ada/tidaknya kerugian keuangan negara dan berapa besar kerugian tersebut auditor harus memperoleh bukti yang relevan, kompeten dan cukup. Untuk memperoleh bukti-bukti audit terdapat 7 (tujuh) teknik audit yang dapat digunakan seorang auditor yakni memeriksa fisik, konfirmasi, memeriksa dokumen, reviu analitis, wawancara, menghitung ulang, dan observasi.

Dalam proses persidangan dimungkinkan terjadinya perbedaan persepsi mengenai nilai kerugian keuangan negara yang terjadi. Hal ini sejalan dengan dalil Prof. Mr. Trapman² yang berpendapat bahwa dalam suatu proses peradilan pidana, dapat terjadi :

Masing-masing pihak dalam suatu persidangan, yaitu Jaksa Penuntut Umum, Pembela/Penasihat Hukum, dan Hakim adalah mempunyai fungsi yang sama, meskipun mereka masing-masing mempunyai posisi yang berbeda, maka sudah selayaknyalah masing-masing pihak mempunyai pendirian yang berbeda pula.

² Dikutip dari buku Prof. Mr. J.M. Van Bemelem, 1950, “Straaf Voordering”, halaman 90

Dari dalil di atas, mengenai adanya perbedaan posisi tersebut maka dalam proses persidangan semua pihak selalu berusaha menggali dan menemukan fakta-fakta hukum dari setiap alat bukti yang diperiksa, dengan tujuan untuk mengetahui kebenaran materiil yang sesungguhnya. Dengan demikian, setiap kasus yang dianggap kontroversial sekalipun pasti akan disertai dengan adanya argumen dari pihak-pihak yang terlibat dalam proses persidangan.

6 Simpulan

Kerugian keuangan negara sebagai salah satu unsur tindak pidana korupsi adalah kerugian yang disebabkan oleh perbuatan melawan hukum/penyalahgunaan wewenang/sarana/kemampuan yang dimiliki pegawai/pejabat suatu organisasi pemerintah/BUMN/BUMD/BHMN. Dengan demikian, penentuan apakah perbuatan melawan hukum tersebut mengakibatkan kerugian keuangan negara beserta penghitungan kerugian keuangan negara sangat berpengaruh terhadap proses litigasi dan persidangan atas suatu kasus tindak pidana korupsi. Dalam tindak pidana korupsi, kerugian keuangan negara yang terjadi yang bukan disebabkan adanya unsur melawan hukum, tidak dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi. Kegagalan dalam membuktikan adanya kerugian keuangan negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum dan atau penyalahgunaan kewenangan dapat menyebabkan terbebasnya terdakwa dari dakwaan melakukan TPK.

Pembuktian dan penghitungan kerugian keuangan negara biasanya meliputi paling tidak tiga aspek, terdiri dari aspek hukum, aspek keuangan negara dan aspek akuntansi/auditing. Hasil tinjauan atas ketiga sisi tersebut menunjukkan kecenderungan hasil yang sama bahwa kerugian negara adalah berkurangnya kekayaan negara atau bertambahnya kewajiban negara tanpa diimbangi prestasi, yang disebabkan oleh suatu perbuatan melawan hukum.

Dalam hal auditor diminta oleh pihak penyidik untuk membantu menghitung kerugian keuangan Negara, maka penghitungannya didasarkan kepada bukti-bukti yang relevan kompeten dan cukup yang diperoleh selama penugasan (memperoleh sendiri, memperoleh dari penyidik dan memperoleh dari ahli yang kompeten) dengan memperhatikan pada ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Hal yang harus dihindari oleh auditor adalah memperoleh bukti-

bukti secara melawan hukum. Auditor juga harus mampu menerapkan teknik-teknik audit dan konsep-konsep akuntansi sehingga hasil penghitungan dapat dipertahankan secara profesi sesuai dengan standar yang berlaku.

Dalam persidangan, kemungkinan dapat terjadi bahwa hasil penghitungan kerugian keuangan negara menurut auditor berbeda dengan yang diperoleh penuntut umum dan yang diputuskan oleh hakim. Kondisi ini sangat mungkin terjadi karena dalam proses persidangan, semua pihak selalu berusaha menggali dan menemukan fakta-fakta hukum dari setiap alat bukti yang diperiksa, dengan tujuan untuk mengetahui kebenaran materiil yang sesungguhnya.

Daftar Pustaka

FASB, 1980, *Statement of Financial Accounting Concepts* No.3 & 5, Stamford, Connecticut.

IAI, 2007. *Standar Akuntansi Keuangan*, Salemba Empat Jakarta

Imam Ghazali dan Anis Chariri, 2007, *Teori Akuntansi*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro

Kam, V., 1992, *Accounting Theory*, New York: John Wiley and Sons

Paton, W.A., 1962, *Accounting Theory*, Scholar Book Company

Sprague, C., 1907, *The Philosophy of Accounts*, Ronald Press

Vatter, W., 1947, *The Fund Theory of Accounting and Its Implication for Financial Reporting*, University of Chicago Press.