

Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Melakukan Audit Investigasi Guna Menentukan Kerugian Keuangan Negara

Sukamto Satoto^{1*}, Fitria²

^{1,2}Fakultas Hukum Universitas Jambi

*Correspondence email: sukamtosatoto@yahoo.co.id

Abstrak. Tujuan penelitian ini untuk mengetahui dan memahami serta menganalisis secara mendalam mengenai kewenangan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan dalam melakukan audit investigasi. Permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini membahas mengenai bagaimana kewenangan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan dalam melakukan audit investigasi dan apa Implikasi Audit Investigasi Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan Terhadap Kerugian Keuangan Negara Dalam Penegakan Hukum. Penelitian ini menggunakan metode normatif dengan langkah-langkah deskripsi, sistematisasi dan eksplanasi terhadap isi hukum positif secara mendalam dengan menggunakan pendekatan konsep, pendekatan undang-undang dan pendekatan kasus dengan menggunakan analisis sinkronisasi sistematis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa umpan balik dari audit investigasi tersebut memungkinkan terwujudnya reformasi pengelolaan dan pengawasan keuangan meliputi pengintegrasian antara perencanaan kegiatan dan penganggaran. Sehingga dengan demikian transparansi dan akuntabilitas fiskal menjadi sangat urgen dalam reformasi pengelolaan dan pengawasan keuangan negara, sebab dengan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara dapat mengurangi terjadinya kerugian negara. Sebagai auditor internal pemerintah Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan berwenang melakukan pengawasan keuangan dan pembangunan. Pada sisi lain Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan berwenang melakukan audit investigasi guna menentukan ada tidaknya kerugian keuangan negara atas permintaan penegak hukum. Implikasi audit investigasi yang dilakukan oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan selain membebaskan kewajiban bagi para pengelola keuangan untuk mengembalikan kerugian keuangan negara berdasarkan hasil audit investigasi, hasil audit investigasi juga menimbulkan akibat dalam proses penegakan hukum, karena hasil audit investigasi berupa dokumen dan keterangan yang diberikan oleh auditor dipersidangan dapat mempengaruhi keyakinan hakim dalam pemeriksaan persidangan di Pengadilan.

Kata Kunci: Kewenangan, Audit, Kerugian, Keuangan Negara.

Abstract. *The purpose of this study is to identify and understand and analyze in depth the authority of the Financial and Development Supervisory Agency in conducting investigative audits. The problems raised in this study discuss the authority of the Financial and Development Supervisory Agency in conducting investigative audits and what are the Implications of the Financial and Development Supervisory Agency's Investigation Audit on State Financial Losses in Law Enforcement. This study uses a normative method with the steps of description, systematization and explanation of the contents of positive law in depth using a concept approach, a law approach and a case approach using a systematic synchronization analysis. The results showed that the feedback from the investigative audit enabled the realization of financial management and supervision reforms including the integration between activity planning and budgeting. Thus, fiscal transparency and accountability are very urgent in reforming the management and supervision of state finances, because transparency and accountability in managing state finances can reduce state losses. As the government's internal auditor, the Financial and Development Supervisory Agency is authorized to supervise finance and development. On the other hand, the Financial and Development Supervisory Agency has the authority to conduct investigative audits to determine whether or not there has been a loss in state finances at the request of law enforcement. The implications of the investigative audit carried out by the Financial and Development Supervisory Agency in addition to imposing an obligation on financial managers to return state financial losses based on the results of the investigative audit, the results of the investigative audit also have consequences in the law enforcement process, because the results of the investigative audit are in the form of documents and information provided by auditors in court can affect the judge's confidence in the examination of the trial in court.*

Keywords: Authority, Audit, Loss, State Finance.

PENDAHULUAN

Salah satu unsur delik dalam tindak Pidana atau kejahatan penyalahgunaan keuangan negara adalah "kerugian keuangan negara" ketentuan ini dimuat dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang- Undang Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999. Ketentuan ini mengindikasikan betapa pentingnya keberadaan audit untuk menetapkan besar kecilnya kerugian keuangan negara. Hasil audit digunakan untuk menyatakan seberapa besar jumlah uang pengganti yang harus ditanggung oleh pelaku korupsi. Hal ini berkaitan dengan adanya pidana pokok dan pidana tambahan dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), terpidana korupsi juga dapat dijatuhi pidana tambahan berupa pembayaran uang pengganti, sebagaimana diatur dalam

Pasal 18 ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001.

Dalam kaitannya dengan pembuktian unsur merugikan keuangan negara sebagaimana dikatakan Abdul Halim untuk kasus-kasus yang sulit perhitungannya biasanya baik oleh Polisi maupun oleh Jaksa pada tahap penyidikan biasanya menggunakan hasil audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPKP) atau Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), hal ini dilakukan mengingat bahwa pada kedua institusi tersebut tersedia auditor yang memiliki keahlian dalam melakukan audit investigasi dan penghitungan masalah keuangan.¹

Kewenangan BPKP dalam melakukan audit dan penghitungan kerugian keuangan hanya terbatas pada "zona accounting" sehingga tidak sampai jauh mencari ada-tidaknya perbuatan melawan hukum karena hal tersebut merupakan kewenangan penegak hukum. Tugas dan kewenangan BPKP diatur antara lain dalam Keputusan Presiden (Keppres) Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen, sebagaimana telah beberapa kali diubah dan terakhir diubah dengan Perpres Nomor 64 Tahun 2005, Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, dan Inpres Nomor 4 Tahun 2011 tanggal 17 Februari 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara.

Perlawanan terhadap penegakan hukum tindak pidana korupsi yang ditandai banyaknya gugatan yang diajukan kepada BPKP terkait dengan apa dasar hukum kewenangan BPKP melakukan audit investigasi dalam rangka perhitungan kerugian keuangan negara. Pihak BPKP sendiri justru menyatakan bahwa tugas mereka hanya membantu melakukan perhitungan kerugian keuangan negara atas permintaan penyidik tindak pidana korupsi.²

Beberapa ahli hukum keuangan negara yang dihadirkan dalam persidangan tindak pidana korupsi seringkali menyatakan bahwa sebenarnya BPKP bukanlah lembaga yang berwenang untuk mengaudit dan membuat perhitungan ada tidaknya kerugian negara. Tidak adanya kewenangan bga BPKP untuk melakukan audit dan menyatakan ada tidaknya kerugian negara didasarkan pada alasan hukum sebagaimana ditentukan dalam Pasal 10 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan bahwa lembaga yang berwenang melakukan perhitungan dan sekaligus menyatakan kerugian negara adalah BPK karena mempunyai payung hukum yang lebih tinggi yaitu Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan undang-undang Nomor 15 Tahun 2006. Fakta di atas menunjukkan celah atau multi tafsir atas kewenangan BPKP dalam melakukan audit investigasi atau penghitungan kerugian keuangan negara dapat dijadikan sarana oleh terdakwa dan kuasa hukumnya untuk melepaskan diri dari jeratan hukum.

Dalam rangka menghitung kerugian keuangan negara akibat tindak pidana korupsi, kejaksan telah menjalin kerja sama dengan BPKP dalam bentuk Nota Kesepahaman, yang dilaksanakan dengan cara BPKP memberi bantuan perhitungan kerugian keuangan negara yang diberikan atas permintaan. Ketentuan yang diatur dalam Pasal 5 ayat (4) Nota Kesepahaman Antara Kejaksaan RI, Kepolisian Negara RI, dan BPKP Nomor: Kep-1091A/JA/0912007; Nomor Pol: B/2718/ Ix/2007; dan Nomor: Kep-1093/K/D6/2007 tentang Kerjasama Dalam Penanganan Kasus Penyimpangan Pengelolaan Keuangan Negara yang Berindikasi Tindak Pidana Korupsi Termasuk Dana Nonbudgeter mengatur: "dalam setiap penyelidikan dan/atau penyidikan baik yang dilakukan oleh Kejaksaan maupun POLRI, BPKP menugaskan auditor profesional untuk melakukan audit investigatif atau penghitungan kerugian keuangan negara sesuai dengan permintaan". Keberadaan BPK diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan beberapa undang-undang. Pasal 23E ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menyatakan "untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri". Ketentuan lebih lanjut mengenai BPK diatur dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006. Ketentuan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang BPK menyatakan "BPK adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945".

Dalam Pasal 6 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006, tugas pokok BPK adalah melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dikelola oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah provinsi, Kabupaten/Kota, maupun oleh Kementerian dan Lembaga Pemerintah Non Kementerian dan lembaga-lembaga negara lainnya. BLUD, BUMD, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara, yang dalam pelaksanaannya dilakukan berdasarkan UU tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Apabila dalam pemeriksaan ditemukan unsur pidana, BPK melaporkan hal tersebut kepada instansi yang berwenang paling lama 1 (satu) bulan sejak diketahui adanya unsur pidana, dan selanjutnya "laporan tersebut dijadikan dasar penyidikan oleh pejabat yang berwenang untuk melakukan penyidikan". Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan

¹ Abdul Halim Dan Icut Rangga Buwono, *Pengelolaan Keuangan Negara-Daerah: Hukum, Kerugian Negara Dan Badan Pemeriksa Keuangan*, UPP STIM YKPN, Yogyakarta, 2011, hal. 219.

² Achmad Djuaeni Kadmasasmita, *Akuntabilitas Keuangan Negara: Konsep dan Aplikasi*, STIA LAN, Jakarta, 2012, hal. 179.

pengelolaan keuangan negara BPK diberi wewenang, salah satunya ialah menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian keuangan negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum. Ketentuan tersebut diatur secara tegas dalam Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 yang menyatakan: "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".

BPK juga dapat berperan dengan cara memberikan keterangan ahli mengenai kerugian negara atau daerah dalam proses peradilan, sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 11 huruf c Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006. Sementara itu, landasan yuridis BPKP dalam melaksanakan tugas dan fungsinya adalah peraturan yang kedudukannya berada di bawah undang-undang, seperti: PP, Kepres/Perpres; dan Inpres. Menurut Pasal 52 Kepres Nomor 103 Tahun 2001 terakhir diubah dengan Perpres Nomor 64 Tahun 2005, tugas BPKP adalah melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kedudukan BPKP sebagai aparatur pengawasan pemerintah semakin kuat dengan adanya ketentuan Pasal 49 ayat (1) PP Nomor 60 Tahun 2008 yang menyatakan aparat pengawasan intern pemerintah salah satunya adalah BPKP.

Pasal 48 ayat (2) jo. Pasal 50 ayat (1) PP Nomor 60 Tahun 2008 pengawasan oleh aparatur pengawasan pemerintah salah satunya dilakukan melalui kegiatan audit yang terdiri atas: pelaksanaan audit kinerja dan audit dengan tujuan lain. "Adapun yang termasuk dalam audit dengan tujuan lain salah satunya adalah audit investigasi". Dalam penanganan perkara korupsi, pada hakekatnya audit investigasi yang dilakukan BPK dan BPKP itu dapat dibedakan menjadi 2 (dua) macam, yaitu audit investigasi yang bersifat preventif dan audit investigasi yang bersifat represif.³ Audit investigasi BPK dan BPKP yang bersifat preventif dilakukan dalam rangka pemeriksaan atau pengawasan rutin yang dilakukan oleh BPK dan BPKP, sebelum penyelidikan atau penyidikan oleh aparatur penegak hukum. Dalam konteks yang demikian, maka kewenangan BPK dan BPKP dalam melakukan audit investigasi bersumber atribusi untuk BPK dan delegasi untuk BPKP dari perundang-undangan yang menjadi payung hukum keberadaan lembaga BPK dan BPKP. Sebab BPK dan BPKP bukan bagian dari institusi yang "diberi wewenang melakukan penegakan hukum tindak pidana korupsi secara represif, karena keduanya bukan bagian dari komponen sistem peradilan pidana (*criminal justice system*)".

Penanganan perkara korupsi oleh kejaksaan, banyak para ahli berpendapat bahwa jaksa selaku penyidik dan penyidik perkara korupsi sebagaimana ketentuan Pasal 30 ayat (1) huruf d Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan RI, sebenarnya mempunyai kewenangan untuk melakukan sendiri perhitungan kerugian keuangan Negara.⁴ Kewenangan tersebut melekat pada kedudukan jaksa sebagai penyidik dan penuntut umum yang bertanggung jawab untuk membuktikan berapa kerugian keuangan negara yang disangkakan dan didakwakan. Dengan kata lain jaksa bisa menghitung sendiri kerugian keuangan negara berdasarkan alat bukti yang ditemukan.

Kewenangan jaksa dalam menghitung kerugian keuangan negara tersebut sama dengan kewenangan jaksa menentukan pasal mana yang disangkakan atau didakwakan berdasarkan alat bukti yang diperoleh selama proses penyidikan. "Kewenangan tersebut juga tidak diatur secara tersurat dalam suatu aturan perundang-undangan, tetapi melekat dalam suatu jabatan yaitu jabatan jaksa selaku penyidik dan penuntut umum". Kewenangan dapat diperoleh melalui 2 (dua) cara, yaitu atribusi dan distribusi. Atribusi adalah kewenangan yang melekat pada suatu jabatan, sedangkan distribusi adalah kewenangan yang diberikan oleh suatu jabatan atau organ pemerintahan kepada pejabat atau organ yang lain. Adapun perbedaan antara kewenangan atribusi dan kewenangan distribusi terletak pada pertanggungjawabannya. Kewenangan atribusi memiliki tanggung jawab yang melekat kepada aparat atau pejabat yang langsung ditunjuk oleh suatu peraturan perundang-undangan (biasanya Undang-Undang Dasar dan Undang-Undang). Adapun kewenangan distribusi ada 2 (dua) macam, yaitu: delegasi dan mandat.

Delegasi adalah pelimpahan kewenangan dengan konsekuensi tanggung jawab beralih pada penerima delegasi. Biasanya pelimpahan ini dilakukan melalui peraturan setingkat Undang-Undang ke bawah, karena kewenangan ini merupakan turunan dari atribusi.⁵ Sedangkan mandat ialah pelimpahan kewenangan dengan tanggung jawab masih dipegang oleh si pemberi wewenang sebab penerima mandat melaksanakan kewenangan tersebut untuk atas nama si pemberi mandat. Biasanya pelimpahan wewenang ini dilakukan dengan perintah atau permintaan. Dengan merujuk pada teori kewenangan, pada dasarnya antara audit investigasi preventif dan audit investigasi represif, ternyata sumber kewenangannya berbeda.

Perbedaan antara audit investigasi preventif yang dilakukan BPK berasal dari kewenangan atribusi karena langsung diberikan oleh konstitusi dan undang-undang. Kewenangan ini dilakukan oleh BPK secara rutin sesuai aturan perundang-undangan yang berlaku. Sedangkan audit investigasi represif merupakan kewenangan yang berasal dari

³ Hendra Karianga, *Partisipasi Masyarakat Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah*, PT Alumni, Bandung, 2011, hal. 38.

⁴ Nick Devas, at.all, *Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia*, UI Press, Depok, 2001, hal. 32.

⁵ Hadari Nawawi, *Pengawasan Melekat dilingkungan Aparatur Pemerintahan*, Erlangga, Jakarta, 2002, hal 215.

mandat yang diberikan penegak hukum. Kewenangan seperti ini baru dapat dijalankan apabila penegak hukum meminta sehingga seharusnya BPK tidak bisa menolak permintaan penegak hukum karena penegak hukum merupakan personifikasi dari hukum itu sendiri. Bahkan kalau pun yang diperintah itu seorang Penguasa, yang bersangkutan harus tetap mematuhi dan menjalankan perintah tersebut, karena hukum berada di atas segalagalanya. Selanjutnya, kewenangan BPKP melakukan audit investigasi preventif merupakan kewenangan yang bersumber pada delegasi dari kewenangan Presiden dalam menjalankan tugas pemerintahan.⁶Tugas pemerintahan tersebut oleh Konstitusi diatribusikan kepada Presiden, dan sebagian dari tugas tersebut didelegasikan Presiden kepada organ yang lain, termasuk tugas pengawasan keuangan dan pembangunan yang didelegasikan oleh Presiden kepada BPKP. Hal ini secara tegas dinyatakan dalam Pasal 52 Kepres Nomor 103 Tahun 2001 terakhir diubah dengan Perpres Nomor 64 Tahun 2005 yang menyatakan: "BPKP mempunyai tugas melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku". Oleh karena itu, BPKP diberi kedudukan sebagai "Auditor Presiden". Selain sebagai Auditor Presiden, BPKP juga memiliki fungsi membantu penegak hukum dalam pemberantasan korupsi dengan melakukan audit investigasi yang bersifat represif. Sumber kewenangan BPKP dalam melakukan audit investigasi represif sama seperti audit investigasi represif BPK, yaitu mandat dari aparat penegak hukum.

Pada sisi lain MK (Mahkamah Konstitusi) mengatur bahwa BPKP memiliki otoritas melaksanakan audit investigasi sebagaimana dimuat dalam Putusan MK Nomor: 31 /PIJU-X/2012 tanggal 23 Oktober 2012 putusan MK ini memberi justifikasi kewenangan terhadap BPKP untuk melaksanakan audit investigasi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan. MK berpendapat, bahwa untuk mencari pembuktian dalam perkara korupsi, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) bisa bekerjasama secara koordinasi dengan BPK dan BPKP, selain itu KPK juga dapat bekerjasama dengan lembaga lain, atau lebih jauh dari itu bisa membuktikan sendiri atas dasar temuannya, seperti mendapat dan mengumpulkan bukti dari keterangan ahli. Lebih jauh dari itu KPK bekerjasama dengan institusi lain dapat menunjukkan kebenaran materiil dalam penghitungan kerugian keuangan negara dan/atau dapat membuktikan perkara yang sedang ditanganinya.⁷

Dalam pertimbangan hukum Mahkamah Konstitusi BPKP mempunyai legitimasi melakukan pengawasan keuangan dan pembangunan menurut ketentuan yang berlaku. Pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menyatakan, "Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tersebut kemudian menyatakan Untuk memperkuat dan menunjang efektivitas Sistem Pengendalian Intern sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan:

1. Pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara; dan
2. Pembinaan penyelenggaraan SPIP.

Investigasi yang dilakukan BPKP atas permintaan penegak hukum bukan hanya dapat dilakukan terhadap lembaga pemerintahan (eksekutif, tetapi juga dapat dilakukan terhadap lembaga lain, asal ada permintaan dari penegak hukum. Dalam melaksanakan tugasnya tersebut, BPKP melakukannya karena keahliannya bukan karena kewenangan yang diatur dalam peraturan perundang-undangan yang menjadi payung hukum BPKP. Oleh karena itu tidak relevan untuk memperdebatkan siapakah yang berwenang melakukan audit investigasi dalam perkara korupsi, karena yang berwenang untuk melakukan hal itu adalah penegak hukum. Namun hal ini ternyata tidak mampu menutup terjadinya multi tafsir dan peluang multi tafsir seperti itu, dan sering kali dimanfaatkan oleh pihak-pihak tertentu untuk mewujudkan kepentingannya. Maka dari itu yang akan dibahas didalam artikel ilmiah ini adalah mengenai bagaimana kewenangan BPKP dalam melakukan audit investigasi dan apa implikasi audit investigasi terhadap kerugian keuangan negara dalam penegakan hukum.

Secara teoretis audit investigasi dimaksudkan untuk menentukan suatu keadaan yang berhubungan persoalan hukum berupa investigasi. Audit ini biasanya bertujuan untuk melihat secara jelas tentang posisi keuangan dan bagaimana pengelolaan keuangan tersebut dilakukan baik oleh pemerintah pusat maupun oleh pemerintah daerah atau oleh lembaga-lembaga negara lainnya baik di pusat maupun di daerah dengan tujuan untuk mengetahui beberapa hal seperti di bawah ini:

1. Adanya perbuatan;
2. Mengidentifikasi pelaku;
3. Menjelaskan modus operandi; dan

⁶ Dasril Munir, *Kebijakan dan Manajemen Keuangan Daerah*, Yayasan Pembaruan Administrasi Publik Indonesia (YPAPI), Yogyakarta, 2004, hal. 175.

⁷ Gunawan Widjaya, *Seri Keuangan Publik; Pengelolaan Harta Kekayaan Negara ' Suatu Tujuan Yuridis*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2008, hal. 48.

4. Mengkuantifikasi nilai kerugian dan dampak yang ditimbulkannya.⁸

Adapun mekanisme pelaksanaan audit investigasi dilakukan dengan langkah-langkah antara lain:

1. Pengkajian terhadap badan atau institusi yang akan diinvestigasi melalui audit;
2. Menyusun kegiatan secara matang;
3. Melaksanakan audit;
4. Menyusun laporan terhadap hasil audit.

Setelah diolah sedemikian rupa hasil audit investigasi dapat digunakan sebagai alat bukti yang memenuhi persyaratan sebagaimana diuraikan dalam KUHAP, hasil pengilan tersebut antara lain:

1. Investigasi bisa diganti dengan kesaksian tersangka;
2. Alat bukti keterangan saksi dari orang lain;
3. Dokumen yang mempunyai keaslian nisa digunakan sebagai bukti;
4. Akta dan dokumen lain; dan
5. Penggunaan hasil wawancara sebagai bukti.⁹

Mahkamah Konstitusi mengakui kewenangan BPKP dalam melakukan audit investigasi melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 31/PUU-X/2012 tanggal 23 Oktober 2012 yang menguatkan kewenangan BPKP untuk melakukan audit investigasi berdasarkan Keppres 103 tahun 2001 dan PP Nomor 60 Tahun 2008. BPKP dan BPK masing-masing memiliki kewenangan untuk melakukan audit berdasarkan peraturan. Menurut Mahkamah, dalam rangka pembuktian suatu tindak pidana korupsi, KPK bukan hanya dapat berkoordinasi dengan BPKP dan BPK, melainkan dapat juga berkoordinasi dengan instansi lain, bahkan bisa membuktikan sendiri di luar temuan BPKP dan BPK, misalnya dengan mengundang ahli atau dengan meminta balm dari inspektorat jenderal atau badan yang mempunyai fungsi yang sama dengan itu. Bahkan, dari pihak-pihak lain (termasuk dan perusahaan), yang dapat menunjukkan kebenaran materiil dalam penghitungan kerugian keuangan negara dan/atau dapat membuktikan perkara yang sedang ditanganinya.

Dalam halaman 52-53 putusan Mahkamah Konstitusi dikatakan bahwa BPKP memperoleh legalitas untuk melakukan kewenangan ivestiigasi terhadap pengelolaan dana APBN dan APBD sesuai peraturan yang berlaku. Ketentuan PP Nomor 60/2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menyatakan, "Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden". PP 60 Tahun 2008 tersebut kemudian menyatakan: kewenangan intestigasi untuk memeriksa pengelolaan keuangan untuk menentukan ada tidaknya kerugian keuangan negara dapat dilakukan oleh lembaga pengawas yaitu BPKP.

Lebih lanjut lagi dari segi konsep keuangan negara berdasarkan kepada ketentuan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, merumuskan pengertian 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 berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.¹⁰ Dalam arti sempit, keuangan negara meliputi setiap badan hukum yang berwenang mengelola dan mempertanggungjawabkannya.

Keuangan negara menurut M.Ichwan adalah rencana kegiatan secara kuantitatif (dengan angka-angka diantaranya diwujudkan dalam jumlah mata uang), yang akan dijalankan untuk masa mendatang, lazimnya 1 tahun mendatang.¹¹ Geodhart mendefinisikan keuangan negara merupakan keseluruhan Undang-undang yang ditetapkan secara periodik yang memberikan kekuasaan pemerintah untuk melaksanakan pengeluaran mengenai periode tertentu dan menunjukkan alat pembiayaan yang diperlukan untuk menutup pengeluaran tersebut.¹²

Menurut Ismaya kerugaian adalah berkurangnya uang atau barang atau surat berharga milik negara yang timbul karena adanya kelalaian dan kerugian merupakan kesalahan dan kelemahan penggunaan dalam bentuk pembayaran atau pembelanjaan.¹³ Dilihat dari sudut pandang pengelolaan keuangan, kerugian keuangan negara terjadi karena rendahnya nilai manfaat penggunaan keuangan negara. Untuk itu perlu pemahaman mengenai konsep aset dan konsep

⁸ Arifm P Soeria Atmadja, *Keuangan Publik Dalam Perspektif Hukum Teori, Kritik Dan Praktik*, Rajawali Pers, Jakarta, 2009, hal. 112.

⁹ Abdul Hakim, *Reformasi Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah*, Fakultas Ekonomi UGM, Yogyakarta, 2006, hal 27.

¹⁰ Ady Kusnadi, *Aspek Hukum Pengawasan Dalam Pelaksanaan Keuangan dan Daerah*, Badan Pembinaan Hukum Nasional Departemen Kehakiman dan Hak Asasi Manusia, Jakarta, 2000, hal 69.

¹¹ Soekarwo, *Hukum Pengelolaan Keuangan Daerah Berdasarkan Prinsip-Prinsip Good Financial Governance*, Airlangga University Press, Surabaya, 2005, hal. 27.

¹² *Ibid.*, hal. 28.

¹³ *Ibid.*

kewajiban. Dalam membuktikan akibat dan suatu perbuatan tindak pidana korupsi sering menjadi perdebatan dalam praktik. Kegiatan tersebut dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 3 Tahun 1999 yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Dengan demikian yang dimaksud dengan kerugian keuangan negara dalam proposal disertasi ini adalah; "berkurangnya uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai, jadi pengertian kerugian negara dalam konsep ini sama dengan pengertian sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 1 angka 15 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan dan ketentuan Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan (*statuta approach*) dan pendekatan konsep (*conceptual approach*). Pendekatan perundang-undangan (*statuta approach*) digunakan untuk mengkaji aturan-aturan atau ketentuan hukum tentang hal-hal yang berhubungan dengan penyelenggaraan audit investigasi dengan tujuan untuk menentukan ada tidaknya kerugian keuangan negara. Sementara pendekatan konsep (*conceptual approach*) dipakai untuk mengkaji dan menganalisis konsep hukum baik pendapat para pakar ataupun merupakan doktrin-doktrin, asas-asas hukum dari suatu aturan hukum yang berkaitan dengan peneglolaan keuangan negara, pendekatan konsep ini dilakukan dengan cara menganalisis, mengkaji dan menilai pendapat-pendapat, teori dan atau dalil-dalil tentang audit investigasi terhadap pengelolaan keuangan negara. Untuk melengkapi kesempurnaan penelaahan hukum dalam penelitian ini khususnya untuk menelaah bentuk dan pertanggungjawaban pengawasan digunakan pendekatan sejarah (*historical approach*) sebagai pelengkap.

Pengumpulan bahan hukum dilakukan dengan menggunakan sistem kartu (*card system*), adapun bahan hukum yang digunakan adalah meliputi bahan hukum primer, skunder dan tersier yang bersumber dari:

1. Bahan hukum primer terdiri dari peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan masalah yang dibahas seperti Undang-Undang Dasar Tahun 1945, Undang-Undang keuangan negara/daerah, Undang-undang Pemerintahan Daerah, Peraturanperaturan lain tentang penyelenggaraan Badan Pemeriksa Keuangan dan peraturan tentang pengelolaan keuangan;
2. Bahan hukum sekunder yaitu bahan hukum yang dapat memberikan penjelasan mengenai bahan-bahan hukum primer yang dapat diperoleh dari buku teks, jurnal-jurnal, pendapat para sarjana, serta hasil simposium yang dilakukan oleh pihak terkait yang berhubungan dengan masalah yang diteliti;
3. Bahan hukum tersier yakni bahan hukum yang dapat memberikan petunjuk maupun penjelasan yang bermakna terhadap bahan hukum primer dan sekunder seperti webside, ensiklopedia hukum, kamus dan lain-lain.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kewenangan BPKP Melakukan Audit Investigasi Menurut Peraturan Perundang-undangan

Berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 64 Tahun 2005, BPKP mempunyai tugas melaksanakan tugas Pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Salah satu tugas pemerintahan di bidang pengawasan yang dilaksanakan oleh BPKP adalah penugasan bidang investigasi yang meliputi audit investigatif, audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan negara, pemberian keterangan ahli, audit investigatif hambatan kelancaran pembangunan, audit eskalsai harga dan audit klaim serta penugasan investigatif lainnya yang berkaitan dengan upaya pencegahan korupsi.

Berdasarkan Keppres Nomor 103 Tahun 2001 tentang tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen, BPKP adalah institusi pemerintah yang diberi tanggung jawab luas di tingkat pemerintah pusat untuk merumuskan dan menyusun rencana dan program-program pengendalian, melaksanakan pengendalian umum atas keuangan pemerintah pusat dengan mengadakan audit intern atas kegiatan kementerian-kementerian negara dan kantor-kantor proyek mereka. Kemudian berdasarkan Keputusan Presiden No. 9 Tahun 2004 tentang Perubahan atas Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 dalam Pasal 52 disebutkan, BPKP mempunyai tugas melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kewenangan BPKP tidak hanya sampai disitu saja, BPKP juga dapat melakukan pemeriksaan khusus atau audit investigasi untuk membongkar kasus-kasus yang terkait dengan penyalahgunaan wewenang yang mengakibatkan kerugian negara atau menguntungkan sebagian orang. Bila ada indikasi terjadinya tindak pidana korupsi maka acuan yang digunakan BPKP dalam melakukan audit investigasinya adalah Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Berdasarkan fungsi dan wewenangnya, di sini terlihat bahwa peran BPKP dalam upaya pemberantasan korupsi dapat dijadikan modal dasar yang kuat dalam memerangi kejahatan korupsi di negeri ini.

Dilihat dari sudut pandang Hukum Tata Negara BPKP boleh dibilang adalah lembaga pemerintah yang paling canggih dalam fungsi pengawasan di lingkungan pemerintahan. Bagaimana tidak, didukung dengan tata kerja organisasi yang sudah cukup mapan dalam perencanaan, penugasan, pertanggungjawaban. Tidak cuma itu, BPKP juga memiliki kapasitas besar dalam hal audit investigasi yang kiranya dapat diandalkan untuk melacak berbagai

penyimpangan dan kebocoran dalam pengelolaan keuangan negara. Dengan kapasitas yang dimiliki, BPKP berperan khususnya dalam pengungkapan tindak pidana korupsi sebagai berikut:

Pertama, BPKP berperan sebagai internal auditor pemerintah dengan tugas memanfaatkan hasil kerja Itjen, Bawasda Aparat Pengawasan Pemerintah lainnya. Kemudian mengolah temuan dan rekomendasi serta memantau pelaksanaan tindak lanjutnya. Hal ini memungkinkan BPKP dapat melakukan pemeriksaan lapangan secara langsung, jika dipandang perlu. Dengan demikian BPKP dapat menjadi mitra kerja dan memberikan dukungan kepada BPK. Kedua; BPKP sebagai analisis kebijakan dengan memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawasan lainnya sebagai bahan analisis kebijakan publik. Kemudian memberikan rekomendasi perbaikan atas kebijakan publik. Ketiga; Sebagai lembaga investigasi, yaitu menjadi pendukung utama bagi BPK, Kejaksaan dan Kepolisian dalam upaya pemberantasan korupsi. Ditambah lagi BPKP menjadi bagian dalam Tim Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi bersama KPK, Kejaksaan dan Kepolisian.¹⁴

Pada dasarnya semangat audit investigatif oleh BPKP berdasarkan persfektif undang-undang di atas bukan merupakan audit yang hasilnya dapat dijadikan dasar untuk mengungkap kasus korupsi tetapi lebih merupakan tindakan pengawasan (bukan pemeriksaan) internal pemerintahan yang bersifat preventif, yaitu berupa laporan pertanggungjawaban kepada presiden. Artinya BPKP memperoleh kewenangannya melalui delegasi Presiden sebagai sistem internal pengendali pemerintah. BPKP sebagai pengawas internal memberikan peringatan dini sebelum adanya temuan BPK. Sehingga seharusnya BPKP walaupun sampai pada tindak pidana korupsi sebenarnya bukan merupakan upaya terakhir (*ultimum remedium*), setelah melalui proses tuntutan ganti rugi ataupun proses administratif internal lainnya.

Dalam kaitannya dengan penentuan unsur kerugian keuangan negara terhadap tindak pidana korupsi, auditor BPKP lebih banyak melakukan perhitungan kerugian keuangan negara yaitu audit telah dilakukan oleh Penyidik sedangkan auditor BPKP dalam hal ini menilai apakah perhitungan keuangan negara yang telah dilakukan oleh Penyidik telah relevan, kompeten dan cukup dalam menentukan besarnya kerugian keuangan negara, sedangkan audit investigasi merupakan suatu audit yang dilakukan pada proses penyelidikan yang dilakukan auditor BPKP dengan Penyidik dan hasil dari audit tersebut menjadi suatu pertimbangan oleh penyidik apakah sudah diperoleh bukti yang cukup untuk meningkatkan kasus ke tahap penyidikan. Selanjutnya dalam audit investigasi ada suatu kesepakatan diantara para praktisi audit bahwa audit investigasi tak selalu harus berarti menghasilkan temuan adanya korupsi atau adanya kerugian keuangan negara. Memang, secara umum, publik memahami bahwa sekali audit investigasi dilakukan, maka ujung-ujungnya harapan yang dicanangkan adalah bahwa audit investigatif tersebut menghasilkan temuan adanya kerugian keuangan negara. Oleh karena itu, audit investigatif pun bisa dilakukan untuk kepentingan yang tidak dalam konteks penghitungan kerugian keuangan negara.

Dalam mewujudkan agenda reformasi yaitu supremasi hukum, rasanya kita memerlukan seorang Jaksa Agung dengan kualifikasi sebagai abdi hukum, yang memiliki tingkat profesionalisme yang tinggi dan tepat disertai sifat yang jujur. Ciri menonjol hukum otonom adalah terikatnya masyarakat secara kuat pada prosedur, sehingga elit penguasa tidak lagi leluasa menggunakan kekuasaan karena ada komitmen masyarakat untuk menjalankan kekuasaan sesuai dengan tata cara yang diatur. Abdul Hakim Garuda Nusantara mengemukakan 3 (tiga) macam tradisi hukum yang kemudian dikaitkan dengan strategi pembangunan hukum. Ada 2 (dua) macam strategi pembangunan hukum yang akhirnya sekaligus berimplikasi pada karakter produk hukumnya yaitu pembangunan hukum “ortodoks” dan pembangunan hukum “responsif”.¹⁵ Ketentuan Undang-undang No. 16 Tahun 2004 Pasal 8 ayat 1 dinyatakan bahwa Jaksa adalah pejabat fungsional yang diangkat dan diberhentikan oleh Jaksa Agung. Sedangkan pengertian jabatan fungsional jaksa dirumuskan dalam Undang-undang Nomor 16 Tahun 2004 Pasal 1 ayat 4 sebagai jabatan yang bersifat keahlian teknis dalam organisasi kejaksaan yang karena fungsinya memungkinkan kelancaran pelaksanaan tugas kejaksaan.

Lembaga kejaksaan pada dasarnya merupakan suatu institusi. Pada umumnya di dalam sebuah institusi terdapat:

1. Norma, budaya dan etika, yang merupakan suatu ketentuan yang tak tertulis tetapi dipraktekkan;
2. *Rules*, yaitu peraturan-peraturan formal yang tertulis; dan
3. *Structure*, yaitu organisasi.

Keberadaan kejaksaan di Indonesia, sepenuhnya didasarkan pada paradigma atau visi tentang jati diri dan lingkungannya sebagai aparatur negara yang menempati posisi sentral, upaya dan proses penegakan hukum dalam rangka mewujudkan fungsi hukum dan supremasi hukum dalam wadah negara kesatuan Republik Indonesia yang berdasarkan atas hukum.¹⁶ Oleh karena itu, basis pengabdian institusi kejaksaan dan profesi jaksa adalah sebagai

¹⁴ Brian Binder, *Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah*, UI Press, Jakarta, 2009, hal 19.

¹⁵ Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Keuangan Negara*, PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2011, hal. 33.

¹⁶ Badan Pemeriksa Keuangan, *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Sekretariat Jendral Badan Pemeriksa Keuangan, Jakarta, 2000, hal. 4.

penyelenggara dan pengendali penuntutan atau selaku *dominus litis* dalam batas yurisdiksi negara. Akuntabilitas kejaksaan RI adalah perwujudan kewajiban kejaksaan RI untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan dalam melaksanakan misi organisasi dalam upaya mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan secara periodik. Perlu diketahui bahwa pengertian akuntabilitas ini berbeda dengan pengertian akuntabilitas yang dimaksud dalam Pasal 3 angka (7) Undang-undang Nomor 28 Tahun 1999 Tentang Penyelenggara Negara Yang Bersih dan Bebas Dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme.

Dalam undang-undang ini, akuntabilitas tidak dilakukan secara periodik tetapi hanya pada saat penyelenggara negara tersebut berakhir jabatannya. Meskipun jangkauan pengawasannya lebih menyeluruh, termasuk kinerja institusi yang menyangkut fungsi yudisial, tetapi terbatas pada aparatur eselon struktural atau fungsional tertentu. Perlu tidaknya proses atau tindak lanjut berkaitan dengan pengawasan tersebut sangat tergantung pada kebijaksanaan Jaksa Agung. Oleh karena itu, partisipasi masyarakat untuk mengawasi kinerja kejaksaan sebagai institusi penegak hukum sudah diwadahi dalam bentuk Komisi Kejaksaan.

Implikasi Audit Investigasi Terhadap Kerugian Keuangan Negara Dalam Penegakan Hukum Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Dalam Penegakan Hukum

Penyelesaian ganti kerugian negara/daerah dengan tujuan akhirnya pengembalian kerugian negara/daerah merupakan amanat peraturan perundang-undangan. Hal ini sesuai dengan ketentuan Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, “Setiap pejabat negara dan pegawai negeri bukan bendahara yang melanggar hukum atau melalaikan kewajibannya baik langsung atau tidak langsung yang merugikan keuangan negara diwajibkan mengganti kerugian dimaksud”. Dan sesuai dengan ketentuan Pasal 59 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004:

1. Setiap kerugian negara/daerah yang disebabkan oleh tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang harus segera diselesaikan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku;
2. Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang dibebankan kepadanya secara langsung merugikan keuangan negara, wajib mengganti kerugian tersebut;
3. Setiap pimpinan kementerian negara/lembaga/kepala satuan kerja perangkat daerah dapat segera melakukan tuntutan ganti rugi, setelah mengetahui bahwa dalam kementerian negara/lembaga/ satuan kerja perangkat daerah yang bersangkutan terjadi kerugian akibat perbuatan dari pihak mana pun.

Demikian pula di dalam Penjelasan Umum angka 6 “Penyelesaian Kerugian Negara” Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 telah diamanatkan penyelesaian kerugian negara/daerah dengan cara mengembalikan/mengganti kerugian negara/daerah, “Untuk menghindari terjadinya kerugian keuangan negara/daerah akibat tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang, dalam Undang-Undang Perbendaharaan Negara ini diatur ketentuan mengenai penyelesaian kerugian negara/daerah. Oleh karena itu, dalam Undang-undang Perbendaharaan Negara ini ditegaskan bahwa setiap kerugian negara/daerah yang disebabkan oleh tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang harus diganti oleh pihak yang bersalah. Dengan penyelesaian kerugian tersebut negara/daerah dapat dipulihkan dari kerugian yang telah terjadi. Sehubungan dengan itu, setiap pimpinan kementerian negara/lembaga/kepala satuan kerja perangkat daerah wajib segera melakukan tuntutan ganti rugi setelah mengetahui bahwa dalam kementerian negara/lembaga/satuan kerja perangkat daerah yang bersangkutan terjadi kerugian”.

Selanjutnya di dalam Penjelasan Pasal 59 ayat (1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 ditegaskan perlunya pengembalian/penggantian kerugian negara/daerah melalui proses penyelesaian ganti kerugian negara/daerah, “Penyelesaian kerugian negara perlu segera dilakukan untuk mengembalikan kekayaan negara yang hilang atau berkurang serta meningkatkan disiplin dan tanggung jawab para pegawai negeri/pejabat negara pada umumnya, dan para pengelola keuangan pada khususnya”. Demikian pula, pengembalian/penggantian kerugian negara/daerah melalui penyelesaian ganti kerugian negara/daerah yang dilaksanakan oleh suatu lembaga merupakan amanat peraturan perundang-undangan dan lembaga penyelesaian ganti kerugian negara/daerah dibentuk dengan didasarkan pada peraturan perundang-undangan. Lembaga dimaksud adalah Tim Penyelesaian Kerugian Negara/Daerah dan Majelis Tuntutan Perbendaharaan sebagaimana ketentuan Pasal 62 ayat (1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 jo. Pasal 6 dan Pasal 41 Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2007 untuk memproses ganti kerugian negara/daerah terhadap bendahara. Dan lembaga Majelis Pertimbangan Tuntutan Ganti Rugi untuk memproses ganti kerugian negara/daerah terhadap pegawai negeri bukan bendahara sebagaimana ketentuan Pasal 63 ayat (1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004.

Dalam hal tindak pidana korupsi kendati berdasarkan hasil audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) ditemukan kerugian negara dalam penggunaan anggaran negara atau daerah, namun Jaksa tak bisa langsung mengusutnya. Terlebih dahulu diberikan waktu selama 60 hari untuk mengembalikan kerugian negara/daerah tersebut. Jika tidak, baru ditindaklanjuti dengan langkah hukum. “Jika ada laporan pemeriksaan BPK yang mengindikasikan kerugian

negara, maka masih dimungkinkan untuk ditindaklanjuti selama 60 hari. Kalau 60 hari untuk mengembalikan kerugian negara tersebut, tidak bisa ditindaklanjuti maka akan masuk pada ranah hukum.

Pengembalian kerugian keuangan negara dapat dilakukan berdasarkan dua pelaksanaan yaitu pengembalian melalui peradilan dan pengembalian tanpa melalui peradilan. Yang dilakukan di luar pengadilan itu merupakan sanksi atau hukuman, melainkan hanya bersifat mengganti atas kerugian negara dan melalui peradilan merupakan sanksi atau hukuman berupa denda yang dijatuhkan oleh penegak hukum Tanpa melalui peradilan lebih cepat prosesnya karena tidak mengenal upaya hukum, banding, kasasi, peninjau. Melalui peradilan dapat menggunakan instrumen hukum sebagai upaya untuk mengembalikan kerugian negara, melalui peradilan prosesnya memakan waktu cukup lama karena dapat dilakukan upaya-upaya hukum sebagai upaya mengembalikan kerugian negara. Apabila upaya melalui peradilan dan tanpa peradilan melalui memiliki prosedur yang berbeda prosedur yang berbeda, apabila kerugian yang dikembalikan hanya pengganti dalam kerugian negara. Apabila kerugian yang dikembalikan berupa denda yang dijatuhkan oleh pengadilan atau BPK.¹⁷

Dalam melakukan proses pengembalian kerugian keuangan negara Penegak hukum sangat berperan penting agar supaya pengembalian itu dapat dikembalikan kerugian negara secara optimal dan secara penuh baik dalam pengadilan maupun diluar pengadilan, hal tersebut dapat terlaksana asalkan para penegak hukum seperti diharuskan menggunakan asas diskresi agar supaya, upaya hukum yang dikenakan dapat berjalan dengan baik dan pelaku/terdakwa tindak pidana korupsi dapat mengembalikan kerugian negara secara penuh, dan mendapat hukuman yang setimpal dari perbuatan yang dilakukan.

Berdasarkan kewenangan kejaksaan dalam melakukan penyidikan, pengembalian kerugian keuangan negara sering dilakukan oleh para terdakwa tindak pidana korupsi pada tahap penyidikan, dan terdakwa tindak pidana korupsi sering melakukan hal tersebut agar supaya putusan pengadilan dapat berubah atau dapat meringankan dan atau paling diharapkan yaitu putusan bebas dari segala tuntutan hukum. Padahal secara jelas Pasal 4 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2001 Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Tindak pidana korupsi, Didalam penjelasan Pasal 4 mengatakan bahwa pengembalian kerugian negara hanya faktor meringankan saja bukan menghapus tindak pidana pelaku. Dan diwaktu terdakwa memulangkan kerugian negara maka di situ sudah jelas ada unsur kesengajaan. Di dalam prakteknya terdakwa yang mengembalikan kerugian negara dan tidak mengembalikan kerugian negara sebelum putusan pengadilan memang dapat perlakuan yang sama dimuka pengadilan dan hukum tetapi dalam putusan pengadilan itu sendiri dapat berbeda, dikembalikan kerugian negara sebelum putusan pengadilan. Putusan hukumannya dapat berkurang sedangkan yang tidak mengembalikan kerugian negara putusannya bisa sama dengan tuntutan yang dituntut jaksa penuntut umum.

Dalam menyelenggarakan audit investigatif seringkali auditor BPKP baik pejabat struktural maupun pejabat fungsional auditor terkadang memiliki pemahaman yang berbeda mengenai penghitungan kerugian keuangan negara. Demikian pula antara satu auditor dengan auditor lainnya, dan juga cara menerapkan jumlah kerugian tersebut. Hal ini antara lain disebabkan belum adanya satu persepsi mengenai kerugian keuangan negara dengan segala aspek perhitungannya. Penghitungan kerugian keuangan negara antara lain dapat ditemukan dalam petunjuk-petunjuk yang dikeluarkan BPK dalam masalah Hukum Administrasi Negara maupun BPKP dalam audit investigatif terhadap kasus yang menimbulkan kerugian keuangan negara. Begitu juga dengan metode yang digunakan untuk menentukan adanya kerugian keuangan negara menggunakan cara yang berbeda oleh berbagai ahli. Sehubungan dengan itu agar tidak terdapat kesalahan dalam penghitungan kerugian keuangan negara pada bagian ini akan diuraikan terlebih dahulu pemahaman kerugian keuangan negara.

Proses Hukum Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Melalui Pengadilan

Pembuktian mengenai nilai kerugian nyata bagi negara akibat dari korupsi penting dalam hubungannya dengan penjatuhan pidana tambahan berupa pembayaran uang pengganti yang jumlahnya sebanyak-banyaknya sama dengan yang diperoleh/hasil dari korupsi (Pasal 18 ayat (1) huruf b UUTPK). Sesuai dengan tujuan utama penegakan hukum pidana korupsi ialah mengembalikan kerugian negara. Maka hampir pasti pada setiap penyelesaian hukum perkara korupsi yang dapat merugikan kepentingan hukum mengenai keuangan atau perekonomian negara, jaksa dan hakim selalu membuktikan tentang nilai kerugian negara secara riil. Pada tahap pembuktian mengenai kerugian riil ini, peran auditor menjadi sangat penting. Auditor yang sengaja dilibatkan dalam pembuktian perkara korupsi menghasilkan dua alat bukti. Pertama bahan tulisan yang berupa laporan audit investigasi, jadi merupakan alat bukti surat. Kedua, alat bukti keterangan ahli, apabila auditor memberikan keterangan ahli baik dalam penyidikan di hadapan penyidik maupun di dalam sidang pengadilan. Terutama di depan hakim, karena hasil/isi alat bukti akan bernilai dalam pembuktian jika didapat atau diberikan di hadapan hakim di sidang pengadilan.

Untuk mengetahui sejauhmana implikasi laporan hasil audit investigasi maupun keterangan ahli auditor

¹⁷ Sukrisno Agoes, *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik*, Edisi 4-Buku 2, Salemba Empat, 2013, hal. 10.

investigasi di dalam sidang pengadilan, dapat dilihat dan dipelajari dalam berbagai putusan hakim, khususnya ditingkat kasasi. Salah satu adalah putusan Mahkamah Agung RI Nom 995K/PID/2006 tanggal 16 Agustus 2006. Mahkamah Agung memberi pertimbangan hukum atas keberatan Pemohon Kasasi Jaksa PU tentang nilai rupiah dari pidana (tambahan)pembayaran uang pengganti yang dijatuhkan *judex factie* sejumlah Rp 2.516.000.000,00 (dua milyar lima ratus enam belas ribu rupiah). Alasan pemohon kasasi ialah dalam hal *judex factie* menentukan angka tersebut hakim telah salah dalam menerapkan hukum, dikarenakan hakim tidak menggunakan keterangan ahli Slamet Tulus Wahyono Ak, dari Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang merupakan salah satu Instansi Pemerintah yang mempunyai kewenangan untuk melakukan penghitungan kerugian keuangan Negara yang berpendapat bahwa kerugian keuangan Negara Timbul sebagai akibat dari perjanjian asuransi antara KPU dan PT. Asuransi Bumi Putra Muda 1967 adalah sebesar Rp 14.193.000.000,00 (empat belas milyar seratus sembilan puluh tiga juta rupiah) yang dihitung dari total premi yang dibayar oleh KPU kepada PT Asuransi Bumiputra Muda 1967 sebesar Rp 14.800.000.000,00 (empat belas milyar delapan ratus juta rupiah) dikurangi dengan klaim yang telah diterima oleh KPU dari PT Asuransi Bumi Putra Muda sebesar Rp 607.000.000,00 (enam ratus tujuh juta rupiah). Walaupun Mahkamah Agung dapat membenarkan keberatan Pemohon Kasasi tersebut, namun Mahkamah Agung mempunyai pendapat sendiri yang berbeda baik dengan *judex factie* maupun dengan Pemohon Kasasi Jaksa Penuntut Umum. Pendapat Mahkamah Agung tersebut dikutif sebagai berikut:

1. Bahwa dari premi sebesar Rp 14.800.000.000,00 (empat belas milyar delapan ratus juta rupiah) diperoleh discount sebesar Rp 5.032.000.000,00 (lima milyar tiga puluh dua juta rupiah) yang menurut Pasal 16 ayat (4) Undang Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara “penerimaan berupa komisi, potongan ataupun bentuk lain sebagai akibat dari penjualan dan/atau pengadaan barang dan/atau jasa oleh Negara/Daerah adalah hak Negara / Daerah;
2. Bahwa ternyata discount atau potongan sebesar Rp 5.032.000.000,00 (lima milyar tiga puluh dua juta rupiah) tersebut oleh terdakwa tidak disetorkan ke Kas negara, akan tetapi dinikmatinya sendiri dan beberapa pejabat dilingkungan dan / atau diluar KPU; 3. bahwa berdasarkan putusan *Judex Factie* sebagian dari discount tersebut telah ditetapkan dirampas untuk Negara dan mengacu kepada kurs uang asing tanggal 2 Desember 2005 untuk US \$, Canada \$, RM / yang diperoleh Mahkamah Agung dari Bank Indonesia, Mahkamah Agung berpendapat, bahwa nilai rupiah yang berhasil dirampas untuk Negara terbilang: US \$ 226.099 x Rp 9.985,00 = Rp 2.257.598.515,00 HK \$ 670 x Rp 1.287,52 = Rp 862.638,40 RM 774 x Rp 2.641,19 = Rp 2.044.281,06 Canada \$ 10 x Rp 556,13 = Rp 85.561,30 Rp 2.260.590.995,00 Jumlah uang rupiah termasuk travel cheque yang telah disita untuk Negara Rp 635.223.200,00 Jumlah Rp 2.895.814.195,76 Terbilang: Dua milyar delapan ratus sembilan puluh lima juta delapan ratus empat belas ribu seratus sembilan puluh lima 76/100 rupiah. Bahwa dengan demikian jumlah uang pengganti yang akan dijadikan pidana tambahan yang akan dijatuhkan kepada terdakwa lainnya (Cq terdakwa Hamdani Amin) masing-masing adalah $\frac{1}{2} \times (\text{Rp } 5.032.000.000,00 + \text{Rp } 2.895.814.195,76) = \text{Rp } 1.068.092.902,12$ dibulatkan menjadi Rp 1.068.092.902,00 (satu milyar enam puluh delapan juta sembilan puluh dua ribu sembilan ratus dua puluh).

Analisis kasusnya dilakukan sebagai berikut: Surat Dakwaan, Terdakwa didakwa dengan dakwaan bentuk kumulatif, gabungan antara bentuk primer subsider dan tunggal, yang formatnya berikut:

1. Dakwaan Primer: Pasal 2 ayat (1) jo 18 ayat (1) huruf b, ayat (2) dan (3) UU Nomor 31 Tahun 1999 yang diubah Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001. jo Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHP.
2. Dakwaan Subsider: Pasal 3 jo 18 ayat (1) huruf b, ayat (2) dan (3) UU Nomor 31 Tahun 1999 yang diubah Undang-Undang 20 Tahun 2001 jo Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHP.
3. Dakwaan Lebih Subsider: Pasal 8 jo 18 ayat (1) huruf b ayat (1) dan ayat (3) UU Nomor 31 Tahun 1999 yang diubah Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 jo Pasal 55 (1) ke-1 KUHP. Kedua: Pasal 11 jo 18 ayat (1) huruf b, ayat (2) dan (3) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang diubah Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 jo Pasal 55 (1) ke-1 jo 64 ayat (1) KUHP.

Menurut Jaksa dalam surat tuntutananya, yang terbukti adalah dakwaan Kesatu Primer dan dakwaan Kedua. Menurut Pengadilan Tipikor (tingkat pertama) yang terbukti juga sama dengan pendapat JPU, dan kemudian dikuatkan oleh Pengadilan Tingkat banding. Juga Mahkamah Agung tetap sama. Dasar dalam hal mempertimbangkan nilai riel kerugian negara ada perbedaaan baik antara Pengadilan Tipikor tingkat pertama, dengan tingkat banding, maupun dengan Mahkamah Agung sebagai berikut:

1. Pengadilan tingkat Pertama, menetapkan angka riel kerugian negara yang harus diganti dengan menjatuhkan pidana pembayaran uang pengganti ialah sebesar Rp 5.032.000.000,00 (lima milyar tiga puluh dua juta rupiah). Angka riel kerugian negara diambil dasar dari discount atau potongan sebesar Rp 5.032.000.000,00 (lima milyar tiga puluh dua juta rupiah) yang oleh terdakwa tidak disetorkan ke Kas negara.

2. Pengadilan tingkat banding, menetapkan angka riel kerugian negara yang harus diganti terdakwa dengan menjatuhkan pidana pembayaran uang pengganti adalah sebesar Rp. 2.516.000.000,00 (dua milyar lima ratus enam belas juta rupiah), karena ada 2 terdakwa yang bertanggung jawab selain terdakwa juga terdakwa lain yang diberkas dalam perkara lain. Karena itu tanggungjawab pengganti kerugian harus dibebankan pada dua terdakwa, dengan menetapkan 50 % setiap terdakwa.
3. Perbedaan ini diselesaikan melalui pertimbangan sendiri oleh Mahkamah Agung. Mahkamah Agung menetapkan angka kerugian riel dengan cara nilai discount dikurangi dari uang yang telah disita oleh Kejaksaan sebesar Rp 2.895.814.195,76 kemudian dibagi dua, maka terdapat angka yang dibebankan untuk diganti pada terdakwa sebesar Rp 1.068.092.902,00 (satu milyar enam puluh delapan juta sembilan puluh dua ribu sembilan ratus dua puluh).

Bahwa dari perbedaan tersebut ternyata laporan hasil audit investigasi yang menyatakan kerugian negara adalah sebesar Rp14.193.000.000,00 (empat belas milyar seratus sembilan puluh tiga juta rupiah) yang diambil alih Jaksa dalam requisitoirnya, tidaklah menjadi bahan pertimbangan keberatan Jaksa Penuntut Umum maupun pertimbangan hukum Mahkamah Agung, melainkan yang dipakai sebagai alasan keberatan adalah keterangan ahli auditor investigasi dari BPKP di dalam sidang pengadilan. Namun demikian secara logika keterangan ahli auditor dari BPKP tersebut adalah menjelaskan laporan hasil auditnya secara lisan. Artinya isinya sama. Oleh karena isinya sama maka sebenarnya jaksa sebagai pemohon kasasi yang berkeberatan atas penghitungan *judex factie* seharusnya merujuk pada kedua-duanya dengan analisis pertimbangan bahwa keduanya saling berhubungan. Kecuali jika ada perbedaan, dan perbedaan itu dijelaskan alasannya oleh ahli di muka hakim, maka yang digunakan adalah keterangan ahli disidang pengadilan. Namun hal ini tidak tergambar/terpapar di dalam pertimbangan hukum Mahkamah Agung maupun alasan keberatan pemohon kasasi dalam memori kasasinya.

SIMPULAN

1. Kewenangan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan, antara lain diatur dalam Keputusan Presiden Nomor 105 Tahun 2001 jo. Peraturan Presiden Nomor 64 Tahun 2005 tentang Susunan Organisasi lembaga pemerintah Non Departemen. Sebagai auditor internal pemerintah BPKP berwenang melakukan pengawasan keuangan dan pembangunan. Pada sisi lain BPKP berwenang melakukan audit investigasi guna menentukan ada tidaknya kerugian keuangan negara atas permintaan penegak hukum.
2. Implikasi audit investigasi yang dilakukan oleh BPKP selain membebankan kewajiban bagi para pengelola keuangan untuk mengembalikan kerugian keuangan negara berdasarkan hasil audit investigasi, hasil audit investigasi juga menimbulkan akibat dalam proses penegakan hukum, karena hasil audit investigasi berupa dokumen dan keterangan yang diberikan oleh auditor dipersidangan dapat mempengaruhi keyakinan hakim dalam pemeriksaan persidangan di Pengadilan.

Saran

1. Mengingat bahwa BPKP dalam melakukan audit terhadap tindak pidana korupsi khususnya hendaknya dilakukan dengan penuh kecermatan dan kehati-hatian karena terbukti atau tidaknya perbuatan yang didakwakan sangat bergantung pada dapat dibuktikannya unsur tersebut yakni berupa hasil temuan audit yang menyatakan terdapat kerugian kekayaan negara.
2. BPKP perlu memahami pentingnya proses persidangan agar auditor yang akan memberikan keterangan ahli di persidangan dapat menempatkan diri dalam kapasitas sebagai ahli, sehingga pendapat yang disampaikan dapat mempunyai nilai pembuktian, yaitu dipergunakan oleh hakim sebagai dasar dalam membentuk keyakinannya. Auditor BPKP yang diajukan di persidangan hendaknya adalah orang yang melakukan audit terhadap kasus karena auditor dituntut untuk dapat menjaga kompetensinya guna membuktikan kerugian keuangan negara.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Abdul Hakim, *Reformasi Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah*. Fakultas Ekonomi UGM, Yogyakarta, 2006.
- Abdul Halim Dan Icku Rangga Buwono, *Pengelolaan Keuangan Negara-Daerah: Hukum, Kerugian Negara Dan Badan Pemeriksa Keuangan*, UPP STIM YKPN, Yogyakarta, 2011.
- Achmad Djuaeni Kadmasasmita, *Akuntabilitas Keuangan Negara: Konsep dan Aplikasi*, STIA LAN Jakarta, 2012.
- Ady Kusnadi, *Aspek Hukum Pengawasan Dalam Pelaksanaan Keuangan dan Daerah*, Badan Pembinaan Hukum Nasional Departemen Kehakiman dan Hak Asasi Manusia, Jakarta, 2000.
- Arifm P Soeria Atmadja, *Keuangan Publik Dalam Perspektif Hukum Teori, Kritik Dan Praktik*, Rajawali Pers, Jakarta, 2009.

- Badan Pemeriksa Keuangan, *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Sekretariat Jendral Badan Pemeriksa Keuangan, Jakarta, 2000.
- Brian Binder, *Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah*, UI Press, Jakarta, 2009.
- Dasril Munir, *Kebijakan dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yayasan Pembaruan Adminstrasi Publik Indonesia (YPAPI), Yogyakarta, 2004.
- Gunawan Widjaya, *Seri Keuangan Publik; Pengelolaan Harta Kekayaan Negara ' Suatu Tujuan Yuridis*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2008.
- Hadari Nawawi, *Pengawasan Melekat dilingkungan Aparatur Pemerintahan*, Erlangga, Jakarta, 2002.
- Hendra Karianga, *Partisipasi Masyarakat Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah*, PT Alumni, Bandung, 2011.
- Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Keuangan Negara*, PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2011.
- Nick Devas, at.all, *Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia*, UI Press, Depok, 2001.
- Soekarwo, *Hukum Pengelolaan Keuangan Daerah Berdasarkan Prinsip-Prinsip Good Financial Governance*, Airlangga University Press, Surabaya, 2005.
- Sukrisno Agoes, *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik*, Edisi 4-Buku 2, Salemba Empat, 2013.

Peraturan Perundang-Undangan:

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- Undang- Undang Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Keputusan Presiden Nomor 105 Tahun 2001 jo. Peraturan Presiden Nomor 64 Tahun 2005 tentang Susunan Organisasi lembaga pemerintah Non Depatemen.