

Evaluasi Metode Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan

Unjur Marroha Situmeang*¹, Dwi Setiawan Susanto²

^{1,2}Universitas Indonesia

¹u.m.situmeang2@gmail.com, ²dwi.setiawan@ui.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 17 Januari 2024

Disetujui : 25 Januari 2024

Dipublikasi : 4 Juli 2024

ABSTRACT

This research aims to evaluate the audit method for Calculating State Financial Losses (PKKN) by the Financial and Development Supervisory Agency (BPKP). PKKN audit results by BPKP are still not accepted or corrected by the Court. This research method is qualitative, with an evaluation approach using case studies at BPKP. The primary data used in this research are the results of interviews with BPKP auditors who have carried out PKKN audits and are experts in court. The trial decision document will be mapped based on case description themes, PKKN methods, and PKKN values. The secondary data used is a copy of the court decision on a criminal corruption case that was finalized and downloaded from the official website of the Supreme Court (MA). The implementation of the PKKN audit by BPKP is evaluated using a fraud theory approach, the REAL Tree concept, and applicable laws and regulations. The provision of expert testimony in court will be considered using the Daubert test. The results of this research are that the PKKN audit by BPKP does not follow the fraud theory approach because it does not create and test hypotheses. There is a PKKN method that differs from the REAL Tree concept because BPKP auditors apply the criteria for real and definite state financial losses (actual loss) without considering compelling interest as a time value of money concept. Providing expert information by BPKP auditors is different from the Daubert test because BPKP does not require monitoring and evaluating court decisions and does not carry out peer reviews of PKKN methods.

Keywords: Forensic Accounting, Investigative Audit, PKKN Audit, Corruption, BPKP

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi metode audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Terdapat hasil audit PKKN oleh BPKP yang masih tidak diterima atau dikoreksi oleh Pengadilan. Metode penelitian ini bersifat penelitian kualitatif dengan pendekatan evaluasi dengan studi kasus di BPKP. Data primer yang digunakan dalam penelitian ini berupa hasil wawancara kepada auditor BPKP yang pernah melaksanakan audit PKKN dan menjadi ahli di pengadilan. Dokumen putusan sidang tersebut akan dipetakan berdasarkan tema uraian kasus, metode PKKN, dan nilai PKKN. Data sekunder yang digunakan berupa salinan putusan pengadilan atas kasus tindak pidana korupsi yang telah *inkracht* yang diunduh dari laman resmi Mahkamah Agung (MA). Pelaksanaan audit PKKN oleh BPKP dievaluasi dengan *fraud theory approach*, konsep *REAL Tree*, dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pemberian keterangan ahli di pengadilan akan dievaluasi dengan *daubert test*. Hasil penelitian ini yaitu audit PKKN oleh BPKP tidak sesuai dengan *fraud theory approach* karena tidak membuat dan menguji hipotesis. Terdapat metode PKKN yang berbeda dengan konsep *REAL Tree* karena auditor BPKP menerapkan kriteria kerugian keuangan negara yang bersifat nyata dan pasti (*actual loss*) tanpa memperhitungkan bunga efektif sebagai konsep *time value of money*. Pemberian keterangan ahli oleh auditor BPKP tidak sesuai dengan *daubert test* karena BPKP tidak mewajibkan

monitoring dan evaluasi atas putusan pengadilan serta tidak melaksanakan *peer review* atas metode PKKN.

Kata kunci: Audit Investigatif; Audit PKKN; BPKP; Korupsi

PENDAHULUAN

Tingkat korupsi Indonesia tahun 2022 mengalami penurunan terburuk pasca reformasi. Hal tersebut ditunjukkan dari skor Indeks Persepsi Korupsi (IPK) yang diterbitkan *Transparency International (TI)*. IPK adalah indikator komposit yang dimulai dengan skala 0 yang berarti sangat korup hingga skala 100 yang berarti sangat bersih berdasarkan tiga belas survei global. IPK menggambarkan persepsi ahli dan pelaku usaha atas tingkat korupsi sektor publik. Pada tahun 2022, skor IPK Indonesia adalah 34 dan peringkat 110 dari 180 negara yang disurvei (*Transparency International, 2023*). Skor IPK Indonesia berada jauh di bawah Denmark, negara dengan skor IPK tertinggi dengan skor 90. Bahkan skor IPK Indonesia juga berada di bawah rata-rata skor IPK seluruh negara yang disurvei yaitu 43.

Pemerintah Indonesia telah melaksanakan upaya-upaya pemberantasan korupsi. Beberapa regulasi yang mengatur pemberantasan korupsi telah dibentuk yaitu Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU Tipikor) yang telah diubah dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001 dan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU KPK) yang telah diubah terakhir kali dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2019. Kedua UU tersebut berimplikasi tindak pidana korupsi menjadi tindak pidana khusus dan dapat ditindak oleh KPK, Kejaksaan dan Kepolisian. Selama tahun 2018 – 2022, jumlah kasus korupsi yang telah ditindak oleh Aparat Penegak Hukum (APH) yaitu KPK, Kejaksaan, dan Kepolisian adalah 2.079 kasus dengan kerugian keuangan negara yang diidentifikasi senilai 104,8 triliun rupiah.

Kerugian keuangan negara yang diidentifikasi di Indonesia sangatlah rendah dibanding keseluruhan kerugian keuangan negara yang diakibatkan tindak pidana korupsi. Menurut KPK (2013), sekitar 30% – 40% total Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) mengalami “kebocoran” akibat korupsi. Jika total APBN dan APBD per tahun mencapai 3.000 triliun rupiah, maka total kebocoran 30% adalah 900 triliun rupiah. Nilai 900 triliun rupiah tersebut setara dengan memberikan 2,9 juta rupiah per orang untuk 25,9 juta penduduk miskin di Indonesia yang akan membuat mereka lepas dari garis kemiskinan. Sementara itu, Kerugian keuangan negara yang diidentifikasi oleh penyidik selama tahun 2018 – 2022 senilai 104,8 triliun masih sangat kecil dibandingkan “kebocoran” anggaran pemerintah sebesar 900 triliun rupiah per tahun.

Penghitungan kerugian keuangan negara (PKKN) dalam proses litigasi sering sekali memerlukan keterangan ahli (Tuanakotta, 2018b). Sebelum memberikan keterangan ahli, biasanya didahului audit PKKN. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 31 Tahun 2012 menyatakan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat, dan Kantor Akuntan Publik (KAP) dapat melakukan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan negara. BPKP merupakan lembaga yang paling banyak melakukan audit penghitungan kerugian keuangan negara (PKKN). Pada tahun 2022 saja BPKP telah melakukan 243 audit PKKN atau 44,75% dari total 579 penindakan kasus korupsi oleh APH.

Pada awal Agustus 2022, masyarakat Indonesia dikejutkan dengan berita bahwa Kejaksaan Agung (Kejagung) mengumumkan kasus korupsi terbesar sepanjang sejarah di Indonesia sebesar 78 triliun rupiah (Binekasri, 2022). Dugaan tindak pidana korupsi tersebut atas penggunaan lahan selama tahun 2003 – 2022 di Kabupaten Indragiri Hulu dengan tersangka Surya Darmadi, pemilik PT Duta Palma Grup. Surya Darmadi menyuap Raja Thamsir Rachman, Bupati Indragiri Hulu tahun 1999 – 2008, untuk menerbitkan izin lokasi dan izin usaha perkebunan di kawasan seluas 37.094 ha untuk lima perusahaan milik Surya Darmadi. Berdasarkan keterangan yang disampaikan oleh Deputi Bidang Investigasi BPKP, Agustina Arumsari, total kerugian negara yang diakibatkan atas dugaan tindak pidana korupsi penggunaan lahan dengan tersangka Surya Darmadi adalah sebesar 104,1 triliun rupiah. Rinciannya adalah 4,9 triliun rupiah merupakan kerugian keuangan negara dan 99,2 triliun rupiah merupakan kerugian perekonomian negara (Akbar, 2022).

Pada 19 September 2023, masyarakat Indonesia kembali dikejutkan dengan berita bahwa Mahkamah Agung (MA) mengurangi hukuman uang pengganti dari 41,9 triliun rupiah menjadi 2,2 triliun rupiah. Sebelumnya Pengadilan Tinggi dan Pengadilan Negeri sama-sama menjatuhkan hukuman uang pengganti sebesar 41,9 triliun rupiah yang terdiri dari 2,2 triliun rupiah kerugian keuangan negara dan 39,7 triliun rupiah kerugian perekonomian negara. Nilai uang pengganti 2,2 triliun rupiah yang ditetapkan MA tersebut sangat jauh dari tuntutan JPU sebesar 81,5 triliun rupiah berdasarkan hasil audit PKKN oleh BPKP dan penghitungan kerugian perekonomian negara oleh ahli ekonomi. MA mengoreksi tuntutan ganti rugi JPU karena ahli ekonomi menggunakan asumsi dan menganggap nilai yang dinikmati oleh Surya Darmadi yang merupakan *illegal gain* hanya sebesar 2,2 triliun rupiah.

Perbedaan keputusan hakim dengan nilai PKKN yang dihitung oleh BPKP menjadi pertanyaan tentang penyebabnya. Langkah-langkah pelaksanaan audit PKKN oleh BPKP patut dievaluasi dengan *fraud theory approach (FTA)* yang dikembangkan oleh ACFE (2020). ACFE merupakan organisasi yang menaungi *fraud examiners* di 190 negara dan telah menjadi rujukan banyak penelitian. Tuanakotta (2018b) menyusun konsep REAL Tree untuk memilih metode PKKN di sektor pemerintahan. Oleh karena itu, penerapan metode PKKN saat pelaksanaan audit patut dievaluasi apakah telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan konsep *REAL Tree*. Crumbley dkk. (2015) menyebutkan bahwa terdapat kriteria yang disebut *daubert test* yang harus dipenuhi akuntan forensik ketika memberikan keterangan ahli di pengadilan. Oleh karena itu, pemberian keterangan ahli oleh auditor BPKP patut dievaluasi menggunakan kriteria *daubert test*.

Penelitian terdahulu oleh Prayitno (2020) pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menyimpulkan bahwa pemeriksa BPK secara signifikan telah memenuhi ekspektasi tugas auditor menurut *Policeman Theory* dalam mendeteksi kecurangan. Penelitian tersebut juga menyimpulkan metode Penghitungan Kerugian Negara oleh BPK beragam dan didasari pertimbangan penilaian penyimpangan yang terjadi dalam kasus korupsi, ketersediaan bukti yang cukup dan tepat, serta kondisi objek PKN. Hasil tersebut sesuai dengan penelitian oleh Astuti dan Chariri (2015) pada BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah yang menyimpulkan bahwa pemeriksa BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah menggunakan metode Penghitungan Kerugian Negara yang berbeda-beda sesuai dengan jenis kasus korupsinya. Sementara itu penelitian audit PKKN pada BPKP Provinsi Sulawesi Selatan dilakukan oleh Munthe (2017) yang menyimpulkan bahwa metode penghitungan kerugian keuangan negara oleh BPKP dalam kasus tindak pidana korupsi sangat beragam antar kasus.

Tingkat korupsi yang buruk, dampak korupsi yang masif, perbedaan nilai kerugian keuangan negara yang diputuskan hakim dengan nilai PKKN hasil audit BPKP, dan perbedaan penerapan metode PKKN antar auditor BPKP menjadi motivasi untuk melakukan penelitian ini. BPKP sebagai lembaga yang sangat sering dimintai bantuan untuk memberikan keterangan ahli dalam menentukan kerugian negara sangatlah tepat menjadi objek penelitian dalam studi kasus penelitian ini. Studi Kasus di BPKP juga dapat digunakan menjadi referensi bagi BPKP dan bagi lembaga lainnya yang melakukan audit penghitungan kerugian keuangan negara.

STUDI LITERATUR

Menurut Crumbley dkk. (2015), akuntansi forensik merupakan penerapan ilmu akuntansi untuk membantu proses litigasi. Akuntansi forensik lebih luas maknanya daripada audit investigatif. Akuntansi forensik mencakup *litigation support* dan *investigative auditing* yang disebut sebagai “*The twin towers of forensic accounting*” (Crumbley dkk., 2015). Hal tersebut juga sesuai dengan Tuanakotta (2018a), yang menyatakan bahwa audit investigatif, akuntansi penghitungan kerugian, dan *expert witness* adalah bagian dari akuntansi forensik. Konsep tersebut diadopsi oleh BPKP yang memisahkan audit investigatif, audit PKKN, dan Pemberian Keterangan Ahli.

Menurut ACFE (2020), ilmu hukum dasar sangat diperlukan oleh akuntan forensik dan *fraud examiner* karena keahliannya akan digunakan dalam proses litigasi atau hukum. Dalam Peraturan BPKP Nomor 17 Tahun 2017 tentang Pedoman Pengelolaan Kegiatan Bidang Investigasi (PPKBI), proses akuntansi forensik dapat disandingkan dengan tahapan litigasi. Audit investigatif dilaksanakan saat tahap penyelidikan untuk membuktikan ada/tidaknya *fraud*. Audit PKKN dilaksanakan saat tahap penyelidikan untuk menetapkan nilai kerugian keuangan negara tahap

penyidikan. Sementara itu, pemberian keterangan ahli (*expert witness*) dilaksanakan saat tahap penuntutan untuk menjelaskan nilai kerugian keuangan negara di muka pengadilan.

Audit PKKN dilaksanakan dalam rangka penanganan tindak pidana korupsi. Terminologi korupsi digunakan dalam peraturan perundang-undangan di Indonesia. Sementara itu, banyak literatur menggunakan terminologi *fraud*. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2020) mengklasifikasikan *fraud* dalam bagan yang disebut *Fraud Tree*. Dalam *Fraud Tree* terdapat tiga cabang yaitu *corruption* (korupsi), *asset misappropriation* (penyelewengan aset), dan *fraudulent statements* (kecurangan laporan keuangan). Korupsi adalah istilah yang digunakan untuk menggambarkan berbagai jenis perbuatan jahat yang dirancang untuk menghasilkan keuntungan bagi pihak tertentu dan kerugian bagi pihak lain. Bentuk korupsi dapat bermacam-macam antara lain penyyuapan, *kickback*, gratifikasi ilegal, pemerasan ekonomi, dan kolusi.

Fraud Theory Approach

Menurut ACFE (2020), saat melaksanakan audit investigatif, auditor perlu menggunakan *Fraud Theory Approach* (FTA). FTA adalah alat investigasi yang dirancang untuk membantu auditor mengatur dan mengarahkan audit berdasarkan informasi yang tersedia. Terdapat empat langkah dalam FTA yaitu (1) *Analyzing available data*. Auditor investigatif harus memulai dengan menganalisis data yang tersedia untuk membuat hipotesis awal apakah kecurangan terjadi atau tidak. Analisis data tersebut dilakukan dengan menggunakan skeptisme auditor investigatif. Teknik pengumpulan data yang digunakan tersebut dapat menggunakan teknik pengumpulan data biasa atau belum menggunakan teknik-teknik investigatif; (2) *Creating a hypothesis*. Setelah auditor investigatif menganalisis data yang tersedia, kemudian disusunlah hipotesis awal mengenai dugaan yang telah terjadi. Hipotesis awal harus berupa skenario terburuk yang mungkin terjadi. Hipotesis awal dapat menyebutkan apa, kapan, di mana, dan berapa kerugian *fraud* tersebut; (3) *Testing the hypothesis*. Setelah membuat hipotesis awal, auditor investigatif melakukan audit atau pengujian untuk meyakini apakah hipotesis awal terjadi atau tidak. Audit dilakukan dengan menggunakan karakteristik, metodologi, atau teknik investigatif; (4) *Refining and amending the hypothesis*. Jika hasil pengujian hipotesis menyimpulkan bahwa tidak terbukti, maka hipotesis awal harus direvisi atau disempurnakan. Hasil revisi hipotesis tersebut kemudian diuji kembali. Revisi dan penyempurnaan hipotesis dilakukan sampai dengan pengujian menyimpulkan hipotesis terbukti.

FTA yang dikembangkan ACFE sudah banyak digunakan dalam penelitian dan karya tulis ilmiah tentang akuntansi forensik. Salah satu penyebabnya adalah kredibilitas ACFE yang sudah dipercayai oleh kalangan akuntan forensik dan sudah memiliki kantor perwakilan di 190 negara. FTA digunakan oleh Wells (2003) sebagai kerangka teori dalam artikel ilmiah dengan topik proses *fraud examination*. Filler dan DiGabriele (2012) juga mengutip FTA dalam bukunya yang membahas metode penghitungan kerugian komersial akibat *fraud*. FTA juga digunakan oleh Prayitno (2020) sebagai kerangka teori untuk melakukan penelitian tentang metode PKKN yang dilakukan BPK. Oleh karena itu, FTA sangat tepat digunakan sebagai kerangka teori untuk mengevaluasi implementasi langkah-langkah audit PKKN yang dilakukan auditor BPKP.

REAL Tree

Tujuan utama dalam audit PKKN adalah menetapkan nilai kerugian keuangan negara. Tahap paling krusial dalam menetapkan nilai kerugian keuangan negara adalah menentukan metode penghitungannya. Tuanakotta (2018a) memetakan pola kerugian keuangan negara menjadi *REAL Tree*. Pola tersebut diistilahkan *tree* karena memiliki empat cabang dan setiap cabang memiliki beberapa ranting. Empat cabang tersebut menggambarkan empat sumber kerugian keuangan negara yaitu *receipt* (penerimaan), *expenditure* (pengeluaran), *assets* (aset), dan *liability* (kewajiban). Setiap cabang memiliki ranting yang menggambarkan modus operandi kasus korupsi. Pola tersebut bertujuan untuk mempermudah pemahaman tentang potensi kerugian keuangan negara dan pola perhitungan yang akan ditetapkan.

Konsep *REAL Tree* oleh Tuanakotta (2018b) sangat sering digunakan dalam penelitian tentang akuntansi forensik sektor publik di Indonesia. Prayitno (2020) menggunakan konsep *REAL Tree* sebagai kerangka teori untuk melakukan penelitian tentang metode PKKN yang dilakukan BPK. Ramadhan (2022) juga menggunakan konsep *REAL Tree* sebagai kerangka teori untuk melakukan penelitian tentang analisis faktor-faktor yang menyebabkan hasil audit PKKN di BPK tidak

digunakan atau ditolak hakim. Oleh karena itu, konsep *REAL Tree* sangat tepat digunakan sebagai kerangka teori untuk mengevaluasi penerapan metode PKKN oleh auditor BPKP.

Kriteria Kerugian Keuangan Negara

Kriteria kerugian keuangan negara di Indonesia merujuk pada peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dalam hukum positif di Indonesia, pemberantasan korupsi diatur dalam UU Nomor 31 Tahun 1999 yang dirubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Tipikor). Berdasarkan UU Tipikor tersebut, Tuanakotta (2018a) mengelompokkan bentuk tindak pidana korupsi dalam tujuh kelompok. Salah satu kelompok tersebut adalah kelompok kerugian keuangan negara (Pasal 2 ayat 1 dan Pasal 3 UU Tipikor) yang memiliki empat unsur yaitu setiap orang, melawan hukum, memperkaya diri sendiri, orang lain, atau korporasi, dan dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara. Akan tetapi, konsep perekonomian negara dalam tindak pidana korupsi adalah tidak jelas, kabur dan multitafsir (Firmansyah, 2020) (Supriyanto, 2017). Berdasarkan putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 25/PUU-XIV/2016, kata “dapat” dalam Pasal 2 ayat 1 dan Pasal 3 UU Tipikor dihapus. Oleh karena itu, unsur merugikan keuangan negara harus dapat dibuktikan dan bersifat **actual loss bukan potential loss**. Kriteria *actual loss* juga sesuai dengan definisi kerugian keuangan negara dalam Pasal 1 Ayat 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, “*Kerugian negara/daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja atau lalai.*” Nyata dan pasti (*actual loss*) merupakan kriteria keuangan yang pertama.

UU Tipikor hanya mengatur terkait kerugian keuangan negara, maka korupsi di sektor swasta tidak masuk dalam ranah tindak pidana korupsi. Audit PKKN dapat dilaksanakan jika suatu kasus korupsi masuk dalam ruang lingkup keuangan negara. Ruang lingkup keuangan negara tercantum dalam Pasal 2 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Terdapat sembilan *item* yang masuk ruang lingkup keuangan negara. Oleh karena itu, kerugian keuangan negara terjadi jika terdapat kekurangan atas *item* tersebut yang diakibatkan *fraud*. Masuk dalam ruang lingkup keuangan negara merupakan kriteria keuangan negara yang kedua.

UU Tipikor menyebutkan bahwa kerugian keuangan negara merupakan akibat dari perbuatan melawan hukum berupa korupsi. Tuanakotta (2018a) menyebutkan bahwa kerugian keuangan negara dapat digambarkan dalam konsep Segitiga Akuntansi Forensik. Berdasarkan Segitiga Akuntansi Forensik tersebut, kerugian merupakan titik pertama yang muncul akibat adanya perbuatan melawan hukum yang merupakan titik kedua. Kerugian dan perbuatan melawan hukum terdapat keterkaitan atau hubungan kausalitas yang merupakan titik ketiga dalam Segitiga Akuntansi Forensik. Perbuatan melawan hukum dan hubungan kausalitas merupakan ranahnya ahli dan praktisi hukum, sedangkan penghitungan besarnya kerugian merupakan ranahnya para akuntan forensik. Selain itu, akuntan forensik dapat membantu ahli dan praktisi hukum dalam mengumpulkan bukti dan barang bukti untuk menetapkan adanya hubungan kausalitas (Tuanakotta, 2018). Memiliki hubungan kausalitas merupakan kriteria keuangan negara yang ketiga.

Daubert Test

Berdasarkan aksioma *existence of fraud* yang berarti hanya pengadilan yang berhak menetapkan bahwa *fraud* memang terjadi atau tidak terjadi, maka hasil audit PKKN akan diuji di pengadilan. Auditor PKKN akan berusaha menjelaskan dan meyakinkan hasil audit PKKN kepada hakim, namun apapun putusan hakim harus diterima auditor PKKN. Putusan hakim yang berkekuatan tetap atau final akan menjadi koreksi atau peneguhan terhadap hasil audit PKKN.

Menurut Crumbley dkk. (2015), terdapat dua tes untuk menilai keterangan ahli yang diberikan dalam pengadilan yaitu *daubert test* dan *frye test*. Menurut Calhoun (2008) *frye test* atau disebut juga *frye standard* menjadi *general acceptance* di pengadilan Amerika Serikat sejak tahun 1923. Dalam *frye test*, keterangan ahli akan diuji apakah teknik atau teori yang digunakan ahli telah diterima secara umum di komunitas ilmu. Pada tahun 1993, *Supreme Court of the United States* atau Mahkamah Agung Amerika Serikat menetapkan *daubert test* atau *daubert standard*. Sejak saat itu, *daubert test* digunakan menjadi kriteria yang digunakan untuk menguji keterangan ahli. *Daubert test* belum digunakan oleh sistem peradilan di Indonesia.

Daubert test lebih komprehensif dibandingkan *frye test*. Standar ini menetapkan kriteria yang harus dipenuhi untuk memastikan bahwa bukti ilmiah atau teknis yang diajukan di pengadilan

memiliki dasar yang kuat dan dapat diandalkan. Dalam *Daubert test*, ada beberapa komponen yang dinilai untuk menentukan keandalan dan relevansi bukti ilmiah atau teknis yang diajukan di pengadilan. Menurut Crumley dkk. (2015), terdapat empat faktor yang dinilai dalam *Daubert Test*. (1) Dapat diuji (*falsifiability*) yaitu teori atau teknik ilmiah harus dapat diuji atau dilakukan pengujian empiris. Teori tersebut juga harus dapat direplikasi atau diduplikasi, artinya dapat dibuktikan salah melalui observasi atau percobaan. Seorang ahli tidak harus menguji teori atau tekniknya, namun dapat menggunakan teknik serupa yang telah digunakan oleh ahli lain dalam profesinya. (2) Peninjauan sejawat dan publikasi (*peer review*) yaitu teori atau teknik ilmiah seharusnya telah melalui peninjauan sejawat, yaitu proses di mana para ahli lain dalam bidang tersebut telah meninjau dan memvalidasi metodologi dan temuan tersebut. Publikasi di jurnal ilmiah yang terkemuka merupakan indikasi penerimaan dan pengakuan dalam komunitas ilmiah. (3) Tingkat kesalahan yang diketahui atau potensial (*potential error rate*) yaitu evaluasi tingkat kesalahan yang diketahui atau potensial yang terkait dengan teori atau teknik ilmiah. Tingkat kesalahan yang lebih rendah umumnya mengindikasikan keandalan yang lebih tinggi. Evaluasi dapat dilakukan dengan mempertimbangkan keberadaan dan implementasi standar dan kontrol dalam komunitas ilmiah. Ini mencakup penggunaan metodologi standar, protokol pengujian, dan langkah-langkah kontrol kualitas. (4) Penerimaan umum (*general acceptance*) yaitu meskipun *Daubert Test* beralih dari ketergantungan semata pada penerimaan umum, hakim masih dapat mempertimbangkan sejauh mana teori atau teknik ilmiah diterima oleh komunitas ilmiah yang relevan. Namun, penerimaan umum bukanlah faktor penentu tunggal.

Pengadilan akan mengevaluasi semua komponen tersebut untuk menentukan apakah bukti ilmiah atau teknis memenuhi standar keandalan dan relevansi yang ditetapkan oleh *Daubert test*. Evaluasi ini dilakukan oleh hakim untuk memastikan bahwa bukti yang diterima di pengadilan memenuhi persyaratan yang memadai dan didasarkan pada prinsip-prinsip ilmiah yang diterima secara umum. *Daubert test* digunakan untuk memisahkan bukti ilmiah yang valid dan relevan dari bukti yang tidak memenuhi standar yang cukup tinggi. Test ini membantu hakim dalam mengevaluasi keandalan dan relevansi metode atau prinsip yang digunakan dalam menyusun bukti ilmiah atau teknis yang diajukan. Dengan menggunakan *Daubert test*, hakim dapat memutuskan apakah bukti tersebut dapat diterima atau tidak, sehingga mempengaruhi keputusan akhir dalam pengadilan.

Daubert test sudah sangat sering dijadikan kerangka teori untuk melakukan penelitian terkait pemberian keterangan ahli di pengadilan. Hopkinson (2017) menggunakan *Daubert test* untuk mengevaluasi putusan pengadilan yang menggunakan keterangan ahli. Montasari (2016) menggunakan *Daubert test* untuk merevisi dan menilai pemberian keterangan ahli digital forensik. Penelitian dalam negeri juga telah menggunakan *Daubert test* dalam mengevaluasi pemberian keterangan ahli audit seperti yang diteliti oleh Prayitno (2020) dan Ramadhan (2022). Oleh karena itu, *Daubert test* sangat tepat digunakan sebagai kerangka teori untuk mengevaluasi pemberian keterangan ahli oleh auditor BPKP.

Penelitian Terdahulu

Penelitian di luar negeri masih sedikit yang spesifik membahas metode audit penghitungan kerugian keuangan negara. Penelitian di luar negeri lebih banyak membahas tentang kerugian keuangan di sektor *private* yang sifatnya sengketa atau hukum perdata. Levi dan Burrows (2008) melakukan penelitian terkait biaya yang timbul akibat *fraud* di *United Kingdom (UK)* di sektor *private* dan juga publik. Penelitian tersebut mengelompokkan biaya akibat *fraud* menjadi tiga. Kelompok pertama yaitu *fraud losses (transfer costs)* yang diukur sebesar nilai harta korban yang diambil oleh pelaku. Kelompok kedua yaitu *costs of responding to fraud after the event* yang diukur sebesar biaya yang dikeluarkan untuk merespon *fraud* seperti biaya untuk melakukan audit investigatif dan biaya hukum untuk memproses *fraud*. Kelompok ketiga yaitu *costs of preventing fraud before the event (and other anticipatory costs)* yang diukur sebesar biaya yang akan dikeluarkan untuk mencegah *fraud* serupa timbul kembali. Metode yang digunakan untuk mengestimasi biaya akibat korupsi adalah *bottom-up approach* dan *top-down approach*. *Bottom-up approach* biasanya menggunakan data administratif transaksi *fraud* yang tercatat dalam APACS

(The UK Payments Association). Sementara itu *top-down approach* menghitung estimasi kerugian ekonomi dalam perspektif lebih luas misalnya turunnya reputasi.

Button dkk. (2011) juga melakukan penelitian tentang penghitungan biaya akibat *fraud*. Penelitian tersebut lebih berfokus untuk menghitung rata-rata *percentage loss rate* (PLR) berdasarkan 132 kasus *fraud* di sembilan negara yang menjadi objek penelitian. PLR dihitung berdasarkan rasio kerugian keuangan akibat *fraud* terhadap total pengeluaran. Hasil penelitian tersebut menunjukkan PLR sebesar 5,40% ketika diukur pertama kali dan 4,61% ketika diukur terakhir kali.

Rasmussen dan Leauanae (2005) melakukan penelitian tentang kualifikasi yang harus dimiliki akuntan forensik yang memberikan keterangan ahli di pengadilan. Kualifikasi yang dibutuhkan seorang ahli tidak hanya keahlian dalam penghitungan kerugian keuangan namun juga kerugian perekonomian. Menurut Rasmussen dan Leauanae (2005), kebanyakan yang menghitung kerugian perekonomian adalah yang berlatar belakang akuntansi dan memiliki gelar *Certified Public Accountant* (CPA). Penelitian tersebut mencontohkan penghitungan kerugian keuangan dalam kasus kontrak konstruksi berdasarkan nilai *billings* atas peralatan yang tidak dimanfaatkan ataupun kelebihan bayar serta pembayaran kepada kontraktor namun tidak dipertanggungjawabkan. Kerugian perekonomian kasus tersebut dihitung berdasarkan kerugian uang dan waktu akibat perlawanan hukum kontraktor.

Terdapat penelitian dalam negeri yang membahas tentang audit penghitungan kerugian keuangan negara. Organisasi yang dapat melakukan audit PKN (BPK, BPKP, dan KAP) menjadi studi kasus beberapa penelitian. Berikut ini adalah penelitian terdahulu dan *research gap* berkaitan dengan penelitian ini sebagai berikut:

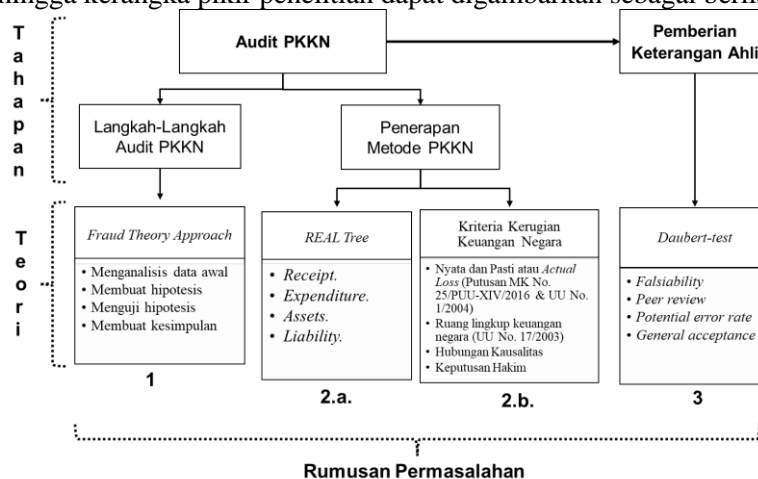
Tabel 1. *Research Gap* Penelitian Terdahulu

Topik Penelitian	Hasil Penelitian	Research Gap
Analisis Faktor Faktor Penyebab Hasil Penghitungan Kerugian Negara Ditolak Hakim Pengadilan Tindak Pidana Korupsi (Ramadhan, 2022).	Terdapat dua faktor penyebab hasil PKN ditolak hakim, yaitu tidak ditemukannya niat jahat (<i>mens rea</i>) pada terdakwa dan hasil ahli teknis yang mendasari PKN ditolak hakim.	Studi Kasus pada BPK. Hanya meneliti terkait penyebab pendapat penghitungan keuangan negara ditolak hakim.
Evaluasi penerapan metode penghitungan kerugian negara dalam membantu penanganan kasus tindak pidana korupsi (Sumarto & Rahadian, 2020).	BPK secara signifikan telah memenuhi ekspektasi tugas auditor menurut <i>Policeman Theory</i> dalam mendeteksi kecurangan. Pemilihan metode PKN BPK yang beragam dalam menghitung kerugian negara didasari pertimbangan penilaian penyimpangan yang terjadi dalam kasus korupsi, ketersediaan bukti yang cukup dan tepat, serta kondisi objek PKN.	Studi Kasus pada BPK. Hanya meneliti kerugian keuangan negara, tidak kerugian perekonomian negara
Perhitungan Kerugian Keuangan Negara oleh Kantor Akuntan Publik dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi (Isnayanda, 2018).	Pada praktiknya Kantor Akuntan Publik juga dapat melakukan penghitungan kerugian keuangan negara. Kendala dalam menghitung kerugian negara adalah metode PKN yang bervariasi dan belum ada standarisasi dalam melakukan PKN. Sebaiknya Aparat Penegak Hukum, BPK, dan BPKP menjalin hubungan yang erat untuk lebih memudahkan dilakukannya PKN.	Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Tarmizi Achmad. Hanya menggunakan satu kasus korupsi sebagai objek penelitian.
Analisis Pemaknaan Perhitungan Kerugian Keuangan Negara oleh BPKP dalam Tindak Pidana Korupsi (Munthe, 2017).	Bentuk kerugian yang dihitung oleh BPKP pada dasarnya adalah kerugian yang nyata dan pasti (<i>actual loss</i>). Metode perhitungan kerugian keuangan negara oleh BPKP dalam tindak pidana korupsi sangat beragam antar kasus.	Studi Kasus di BPKP Sulawesi Selatan. Tidak menggunakan <i>FTA</i> dan <i>Daubert Test</i> sebagai kerangka teori. Tidak menganalisis dokumen putusan sidang.

Sumber: Diolah sendiri

Kerangka Pikir Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi penerapan metode audit PKKN yang dilakukan auditor BPKP. Teori *Fraud Theory Approach (FTA)* yang diterbitkan ACFE (2020) digunakan sebagai acuan dalam mengevaluasi tahapan yang dilakukan auditor BPKP dalam mendeteksi kecurangan dan menghitung kerugian keuangan negara. Saat melaksanakan audit PKKN, auditor BPKP akan memilih metode PKKN yang digunakan untuk menghitung kerugian keuangan negara. Dalam melakukan evaluasi metode PKKN digunakan *REAL Tree Concept* dan kriteria kerugian keuangan negara sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku dan putusan hakim. Setelah melaksanakan audit PKKN, kemudian auditor BPKP akan memberikan keterangan ahli di pengadilan atas permintaan APH. Untuk mengevaluasi pemberian keterangan ahli digunakan teori *daubert-test*. Sehingga kerangka pikir penelitian dapat digambarkan sebagai berikut:

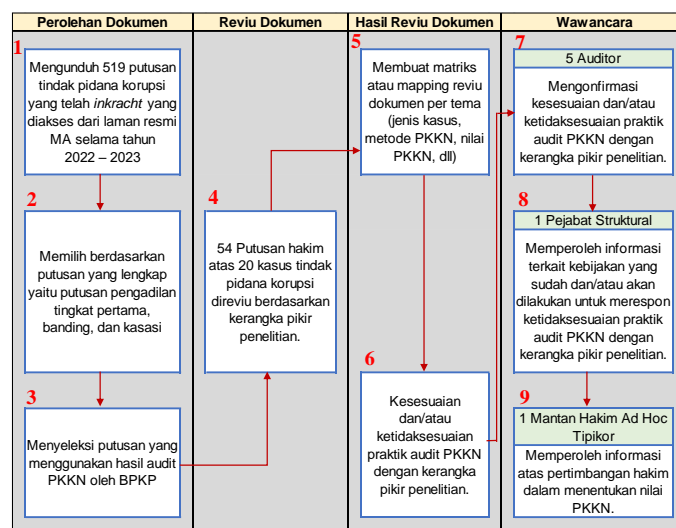


Gambar 1. Kerangka Pikir Penelitian

Sumber: Diolah Sendiri.

METODE

Jenis metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus dalam konteks evaluasi. Studi kasus menggunakan *single case study* pada unit BPKP. Menurut (Creswell & Poth, 2016), penelitian kualitatif adalah suatu pendekatan penelitian yang menghasilkan deskripsi tentang pengalaman individu, fenomena, atau konsep sosial, serta berusaha memahami makna yang melekat padanya. Penelitian ini bertujuan untuk melakukan evaluasi atas metode audit PKKN. Menurut Ellet (2018) penelitian dalam konteks evaluasi bertujuan untuk memahami secara mendalam tentang objek penelitian dengan cara menilai kesesuaian pelaksanaan dengan kriteria yang berlaku untuk memberi saran perbaikan. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh dari teknik pengumpulan data yaitu wawancara secara langsung dari narasumber dan data sekunder yaitu putusan pengadilan periode Tahun 2022 – 2023 atas perkara tindak pidana korupsi yang telah *inkracht* yang diunduh dari laman resmi MA. Berikut ini adalah gambaran langkah-langkah dalam penelitian ini:



Gambar 2. Langkah-langkah Penelitian

Sumber: Diolah Sendiri.

Dokumen yang dianalisis dalam penelitian ini adalah putusan pengadilan periode Tahun 2022 – 2023 atas perkara tindak pidana korupsi yang telah *inkracht* yang diunduh dari laman resmi MA. Terdapat 519 putusan tindak pidana korupsi yang telah *inkracht* yang tertera di laman resmi MA selama tahun 2022 – 2023. Kemudian dipilih berdasarkan putusan yang lengkap yaitu putusan pengadilan tingkat pertama, banding, dan kasasi. Setelah dokumen tersebut didapatkan, kemudian dipilih putusan yang menggunakan hasil audit PKKN oleh BPKP. Akhirnya dihasilkan dokumen yang menjadi objek penelitian ini yaitu 54 dokumen yang dikelompokkan menjadi dua puluh perkara tindak pidana korupsi.

Dokumen putusan pengadilan diklasifikasikan berdasarkan tema-tema yaitu uraian kasus korupsi, metode PKKN, dan nilai PKKN menurut auditor BPKP, nilai PKKN menurut hakim. Dokumen putusan pengadilan tersebut kemudian direviu untuk menjawab rumusan masalah. Hasil reviu dituangkan di Lampiran. Kesesuaian langkah-langkah auditor BPKP dalam melaksanakan audit PKKN dievaluasi dengan *Fraud Theory Approach*. Evaluasi dilakukan dengan cara mengidentifikasi implementasi langkah-langkah audit PKKN yang diterangkan dalam dokumen putusan pengadilan kemudian dievaluasi dengan FTA. Kesesuaian metode PKKN yang diterapkan auditor BPKP berdasarkan konsep *REAL Tree*, kesesuaian pendeteksian *fraud* oleh auditor BPKP, dan faktor pertimbangan putusan hakim. Kesesuaian Evaluasi dilakukan dengan cara mengidentifikasi metode PKKN yang diterangkan dalam dokumen putusan pengadilan kemudian dievaluasi dengan konsep *REAL Tree*. Kemudian dilakukan evaluasi dengan cara mengidentifikasi putusan hakim yang *inkracht* apakah tindak pidana korupsi terbukti atau tidak dan berapa nilai kerugian keuangan negara menurut hakim. Jika metode PKKN yang diterapkan auditor BPKP tidak diterima oleh hakim, maka pertimbangan hakim diidentifikasi.

Penelitian ini menggunakan *semi-structured interview* yaitu melibatkan panduan pertanyaan yang lebih longgar daripada wawancara struktural. Peneliti memberikan panduan umum, tetapi masih memungkinkan fleksibilitas dalam menggali topik tertentu dan mengeksplorasi jawaban narasumber. Panduan umum wawancara disusun untuk menjawab rumusan masalah penelitian berdasarkan kerangka pikir penelitian. Pendalaman informasi untuk menjawab kesesuaian langkah-langkah auditor BPKP dalam melaksanakan audit PKKN berdasarkan *Fraud Theory Approach*. Pertanyaan wawancara yang diajukan adalah terkait langkah-langkah audit investigatif dalam rangka PKKN yang dilakukan oleh BPKP. Pendalaman informasi untuk menjawab Rumusan kesesuaian metode PKKN yang diterapkan auditor BPKP berdasarkan konsep *REAL Tree*, kesesuaian pendeteksian *fraud* oleh auditor BPKP, dan faktor pertimbangan putusan hakim. Pertanyaan wawancara yang diajukan adalah terkait metode PKKN yang digunakan oleh auditor BPKP dan cara pendeteksian *fraud*. Wawancara ditujukan kepada lima auditor BPKP untuk mengonfirmasi kepada mengapa terjadi ketidaksesuaian implementasi langkah-langkah audit PKKN, satu pejabat struktural bidang keinvestigasian BPKP untuk memperoleh informasi

terkait kebijakan yang sudah dan/atau akan dilakukan untuk merespon ketidaksesuaian penerapan metode PKKN, dan satu mantan Hakim Ad Hoc Tipikor untuk memperoleh informasi atas pertimbangan hakim dalam penerapan metode PKKN. Pendalaman informasi untuk menjawab kesesuaian kriteria metode PKKN yang diterima oleh hakim dalam memutuskan perkara tindak pidana korupsi berdasarkan *Daubert Test*. Pertanyaan wawancara yang diajukan adalah terkait prosedur yang dilakukan dalam penetapan metode PKKN yang digunakan auditor BPKP sejak tahap pelaksanaan audit PKKN sampai dengan tahap pemberian keterangan ahli di pengadilan.

HASIL

Implementasi Langkah-Langkah Audit PKKN

Berdasarkan hasil analisis dokumen, keterangan ahli audit PKKN yang disampaikan di pengadilan, langkah-langkah audit PKKN yang dilakukan auditor BPKP dimulai dari melaksanakan ekspos pra penugasan bersama dengan penyidik. Kedua, menyusun rencana pengumpulan bukti. Ketiga, mengumpulkan dan mengevaluasi bukti, termasuk mempertimbangkan penggunaan ahli untuk memperoleh bukti yang relevan, kompeten, dan cukup bersama dan/atau penyidik. Keempat, menentukan metode penghitungan kerugian keuangan negara. Kelima, menghitung jumlah kerugian keuangan negara. Hasil wawancara menyatakan langkah-langkah audit PKKN sebagai berikut:

“Sebenarnya kalau garis besarnya itu kalau saya gambarkan itu ada 4 langkah. Yang pertama itu praperencanaan. Praperencanaan itu dari ekspos sampai ke telaah... (Kedua) Habis praperencanaan itu nanti kita lakukan perencanaannya. Perencanaan itu mungkin dari biasa kita membuat prosedur audit, kita resource allocation siapa aja yang turun, berapa anggarannya, terus apa saja yang diperlukan. nanti baru kita melakukan pelaksanaan. (Ketiga) Pelaksanaan, kalau PKKN itu, seluruhnya harus dengan sepengetahuan dan bersama penyidik... Terus kita nanti mengumpulkan bukti... (Keempat) Kemudian hasilnya kita tuangkan dalam laporan.

Penerapan Metode PKKN dalam Audit PKKN

Berdasarkan hasil analisis dokumen yang tersaji di Lampiran atas dua puluh kasus yang menjadi objek penelitian, seluruh kasus tersebut dinyatakan terbukti terjadi *fraud* atau tindak pidana korupsi oleh hakim. Terdapat dua cabang *REAL Tree* yaitu *expenditure* (pengeluaran) sebanyak tujuh kasus dan *assets* (aset) sebanyak tiga belas kasus. Terdapat enam ranting *REAL Tree* atau jenis kasus korupsi yaitu pengadaan barang dan jasa sebanyak sebelas kasus, kegiatan fiktif sebanyak enam kasus, pemanfaatan aset sebanyak satu kasus, kredit macet sebanyak satu kasus, dan pengeluaran baru sebanyak satu kasus. Sementara itu, terdapat lima pola PKKN yang digunakan oleh auditor BPKP yaitu *net loss* sebanyak sembilan kasus, Pokok tanpa bunga sebanyak tujuh kasus, total loss sebanyak dua kasus, total loss dengan penyesuaian sebanyak satu kasus, dan belanja nyata sebanyak satu kasus dengan rincian sebagai berikut:

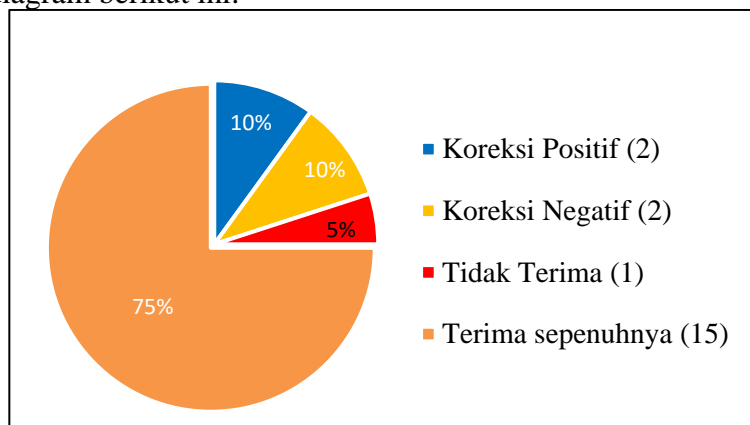
Tabel 2. Persandingan Hasil Metode PKKN

Cabang <i>REAL Tree</i>	Ranting <i>REAL Tree</i>	Pola PKKN
<i>Expenditure</i>	kegiatan fiktif (6 kasus)	pokok tanpa bunga (6 kasus)
	pengeluaran baru (1 kasus)	belanja nyata (1 kasus)
<i>Assets</i>	pengadaan barang dan jasa (11 kasus)	<i>total loss</i> (2 kasus)
		<i>net loss</i> (9 kasus)
	pemanfaatan aset (1 kasus)	<i>total loss</i> dengan penyesuaian (1 kasus)
	kredit macet (1 kasus)	pokok tanpa bunga (1 kasus)

Sumber: Diolah sendiri

Metode PKKN yang diterapkan auditor BPKP akan diuji dalam proses pengadilan. Berdasarkan analisis dokumen yang dilakukan, terdapat perbandingan antara nilai PKKN yang dihitung oleh auditor BPKP dengan nilai PKKN yang ditetapkan oleh hakim yang tersaji pada Lampiran. Berdasarkan hasil perbandingan, terdapat lima belas kasus yang nilai PKKN diterima sepenuhnya oleh hakim, dua kasus diterima dengan koreksi positif,

dua kasus diterima dengan koreksi negatif, dan satu kasus tidak diterima seperti yang digambarkan diagram berikut ini:



Gambar 5.3. Penerimaan Hasil Audit PKKN

PEMBAHASAN

Kesesuaian Implementasi Langkah-Langkah Audit PKKN dengan FTA

Implementasi langkah-langkah audit PKKN yang dilakukan auditor BPKP berdasarkan dokumen putusan pengadilan dan hasil wawancara dievaluasi berdasarkan tahapan dalam *Fraud Theory Approach (FTA)* yaitu *analyzing available data, creating a hypothesis, testing the hypothesis*, dan *refining and amending the hypothesis*. Berdasarkan hasil analisis terhadap hasil wawancara, dapat disimpulkan bahwa implementasi langkah-langkah audit PKKN yang dilakukan auditor BPKP tidak sesuai dengan *Fraud Theory Approach* seperti yang ditunjukkan oleh tabel berikut:

Tabel 3. Kesesuaian Implementasi Langkah-Langkah Audit PKKN dengan FTA

No.	<i>Fraud Theory Approach</i>	Langkah Audit PKKN yang Dilakukan Auditor BPKP	Kesesuaian
1	<i>Analyzing available data</i>	Pengumpulan data tidak menggunakan teknik investigatif karena bukti-bukti awal audit diperoleh melalui penyidik. Bukti tersebut dapat berupa keterangan saksi, keterangan terdakwa, keterangan ahli, dan bukti surat. Kemudian data tersebut ditelaah untuk mengidentifikasi unsur 5W2H.	Tidak Sesuai
2	<i>Creating a hypothesis</i>	Auditor BPKP tidak menyusun hipotesis atas <i>fraud</i> atau penyimpangan yang terjadi. Hal tersebut disebabkan beban pembuktian <i>fraud</i> ada pada penyidik. Akan tetapi, auditor BPKP perlu meyakini bahwa terjadi indikasi <i>fraud</i> berdasarkan penjelasan dari penyidik saat tahap praperencanaan. Auditor BPKP juga harus meyakini adanya hubungan kausalitas antara <i>fraud</i> dengan kerugian keuangan negara.	Tidak Sesuai
3	<i>Testing the hypothesis</i>	Auditor BPKP tidak menguji hipotesis, namun menguji unsur 5W2H yang diidentifikasi pada tahap praperencanaan audit. Pengujian dilakukan dengan melakukan analisis dan evaluasi bukti. Bukti audit harus memenuhi kriteria relevan, kompeten, dan cukup. Jika bukti-bukti yang sudah diterima belum sesuai dengan kriteria, maka auditor meminta penyidik untuk melengkapi bukti tersebut. Bukti tersebut kemudian dievaluasi oleh auditor untuk menyusun kronologis fakta penyimpangan, menetapkan metode	Tidak Sesuai

No.	<i>Fraud Theory Approach</i>	Langkah Audit PKKN yang Dilakukan Auditor BPKP	Kesesuaian
		PKKN, dan menghitung nilai kerugian keuangan negara.	
4	<i>Refining and amending the hypothesis</i>	Auditor BPKP tidak perlu melakukan pengujian kembali, jika hasil pengujian bukti menyimpulkan bahwa terdapat perbedaan antara unsur 5W2H yang diidentifikasi saat tahapan praperencanaan dengan saat pelaksanaan audit.	Tidak Sesuai

Ketidaksesuaian tersebut disebabkan Pedoman Audit PKKN BPKP yang tidak mengharuskan disusunnya hipotesis awal dan perolehan bukti audit melalui penyidik. Hasil tersebut berbeda dengan hasil penelitian oleh Prayitno (2020) yang menyatakan audit PKKN oleh BPK sesuai dengan *Fraud Theory Approach*.

Kesesuaian Penerapan Metode PKKN dengan *REAL Tree*

Hasil persandingan pola PKKN tersebut dengan Ranting *REAL Tree* atas dua puluh kasus korupsi menghasilkan hasil yang berbeda dengan konsep *REAL Tree* menurut Tuanakotta (2018) seperti ditunjukkan pada tabel sebagai berikut:

Ranting <i>REAL Tree</i>	Pola PKKN (Tuanakotta)	Pola PKKN (BPKP)
Pengadaan barang dan jasa	<i>Total loss</i>	<i>Total loss</i>
	<i>Total loss</i> dengan penyesuaian	-
	<i>Net loss</i>	<i>Net loss</i>
	Harga realisasi dikurangi harga wajar	-
	Bunga untuk kerugian waktu	-
Kegiatan Fiktif	Pokok dan bunga	-
	-	Pokok (tanpa bunga)
Pemanfaatan aset	Kerugian total (<i>total loss</i>)	-
	Bunga untuk kerugian waktu	-
	<i>Opportunity cost</i>	-
	-	<i>Total loss</i> dengan penyesuaian
Kredit macet	Pokok dan bunga	-
	-	Pokok (tanpa bunga)
Pengeluaran baru	-	Belanja Nyata

Terdapat empat pola PKKN yang diterapkan auditor BPKP yang tidak sesuai dengan hasil persandingan pola PKKN menurut (Tuanakotta, 2018b).

Kegiatan fiktif yang menggunakan pola PKKN berupa “pokok tanpa bunga” diterapkan dalam enam kasus. Berdasarkan konsep *REAL Tree* seharusnya bunga diperhitungkan menjadi kerugian keuangan negara karena mempertimbangkan konsep *time value of money* atau nilai waktu dari uang. Penerapan “pokok tanpa bunga” didasari karena kerugian keuangan negara harus memenuhi kriteria *actual loss* sesuai Putusan MK 25/PUU-XIV/2016, serta nyata dan pasti sesuai UU Nomor 1 Tahun 2004. Penerapan bunga sebagai kerugian keuangan negara yang mempertimbangkan konsep *time value of money* juga tidak memiliki *time frame* yang jelas karena nilainya pasti selalu akan berubah seiring perubahan waktu. Hal tersebut juga sesuai dengan hasil wawancara kepada yang mengatakan “*Seandainya kalau gue bilang pada kasus itu termasuk denda dan bunga, berarti sampai sekarang masih jalan nih bunganya sampai sekarang. Enggak bisa di-estimate.*”

Pemanfaatan aset yang menggunakan pola PKKN berupa “*total loss* dengan penyesuaian” diterapkan dalam satu kasus yaitu kasus K1 yaitu pemberian izin usaha lahan sawit kepada lima perusahaan pada tahun 2003 – 2022. Penerapan “*total loss* dengan penyesuaian” didasari karena seluruh pendapatan negara atas pemanfaatan kawasan hutan tidak dibayarkan oleh perusahaan ditambah negara perlu mengeluarkan biaya untuk pemulihan kerusakan lingkungan. Penyesuaian

tersebut dapat diartikan penyesuaian ke atas, sehingga nilai kerugian keuangan negara lebih besar dari perhitungan *total loss*. Penyesuaian ke atas tersebut diperhitungkan menjadi kerugian karena penyimpangan tersebut mengakibatkan negara mengeluarkan biaya tambahan untuk mengembalikan asetnya ke kondisi awal seperti. Hal tersebut juga sesuai dengan hasil wawancara yang mengatakan “*Itu sudah longsor enggak bisa dipakai, (sehingga) total loss. Tapi ada justifikasi juga untuk membuang, supaya bisa dibangun kembali. Bahkan (membuangnya) butuh biaya lagi. Biaya itu juga merugikan (negara).*”

Kredit macet yang menggunakan pola PKKN berupa “pokok tanpa bunga” diterapkan dalam satu kasus yaitu kasus K9 yaitu penyaluran kredit kepada pihak yang tidak berhak. Berdasarkan konsep *REAL Tree* seharusnya bunga diperhitungkan menjadi kerugian keuangan negara karena mempertimbangkan konsep *time value of money* atau nilai waktu dari uang. Sama dengan penjelasan sebelumnya, penerapan “pokok tanpa bunga” didasari karena kerugian keuangan negara harus memenuhi kriteria *actual loss* sesuai Putusan MK 25/PUU-XIV/2016, serta nyata dan pasti sesuai UU Nomor 1 Tahun 2004. Penerapan bunga sebagai kerugian keuangan negara yang mempertimbangkan konsep *time value of money* juga tidak memiliki *time frame* yang jelas karena nilainya pasti selalu akan berubah seiring perubahan waktu.

Pengeluaran baru yang menggunakan pola PKKN berupa “belanja nyata” diterapkan pada kasus K2 yaitu Pemberian Izin Ekspor CPO Tahun 2022. Auditor BPKP menghitung kerugian keuangan negara berdasarkan BLT yang sudah disalurkan kepada masyarakat yang terdampak kenaikan minyak goreng. Auditor BPKP menghitung kerugian keuangan negara berdasarkan Belanja Bantuan Langsung Tunai (BLT) senilai Rp6.047.645.700.000,00 yang sudah disalurkan kepada masyarakat yang terdampak kenaikan minyak goreng. BLT tersebut dihitung menjadi kerugian keuangan negara karena merupakan dampak dari adanya penyimpangan dalam pemberian izin ekspor CPO.

Terdapat beberapa ketidaksesuaian penerapan metode PKKN menurut auditor BPKP dengan konsep *REAL Tree* menurut (Tuanakotta, 2018b). Hal tersebut disebabkan auditor BPKP masih menerapkan prinsip konservatif dalam menghitung kerugian keuangan negara. Prinsip konservatif digunakan dalam menginterpretasikan kriteria kerugian keuangan negara yaitu *actual loss* sesuai Putusan MK Nomor 25/PUU-XIV/2016 dan “nyata dan pasti” sesuai UU Nomor 1 Tahun 2004.

Faktor Pertimbangan Hakim Mengoreksi dan Tidak Menerima Metode PKKN BPKP

Metode PKKN yang diterapkan auditor BPKP akan diuji dalam proses pengadilan. Berdasarkan analisis dokumen yang dilakukan, terdapat perbandingan antara nilai PKKN yang dihitung oleh auditor BPKP dengan nilai PKKN yang ditetapkan oleh hakim yang tersaji pada Lampiran. Berdasarkan hasil perbandingan, terdapat lima belas kasus yang nilai PKKN diterima sepenuhnya oleh hakim, dua kasus diterima dengan koreksi positif, dua kasus diterima dengan koreksi negatif, dan satu kasus tidak diterima. Hakim tidak menerima hasil PKKN oleh auditor BPKP karena tidak terbukti ada hubungan kausalitas dengan pertimbangan BLT minyak goreng senilai Rp6.047.645.700.000,00 yang dibayarkan pemerintah bukan karena dampak dari penyimpangan PE. BLT senilai Rp6.047.645.700.000,00 sudah dianggarkan oleh Kementerian Sosial dalam Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) Tahun Anggaran 2022 sebelum penyimpangan tersebut terjadi. BLT tersebut merupakan perwujudan dari fungsi pemerintah untuk menjaga daya beli 20,5 juta masyarakat rentan.

Hakim tidak menerima penghitungan kerugian perekonomian negara karena belum memenuhi kriteria “nyata”. *Illegal gain* senilai Rp2.952.526.912.294,45 yang awalnya dihitung sebagai kerugian perekonomian negara oleh ahli ekonomi, ditetapkan hakim sebagai kerugian keuangan negara. *Illegal gain* adalah keuntungan tidak sah yang diperoleh perusahaan karena melakukan penyimpangan PE. Penetapan *illegal gain* sebagai kerugian keuangan negara oleh hakim menjadi *benchmarking* metode PKKN yang baru bagi auditor BPKP.

Berdasarkan putusan hakim yang sudah *inkracht*, hakim mengoreksi nilai PKKN oleh auditor BPKP karena terdapat dua perusahaan yang tidak terbukti melakukan perbuatan melawan hukum dengan pertimbangan tidak terdapat perbuatan melawan hukum oleh PT Banyu Bening Utama dan PT Kencana Amal Tani karena memiliki izin lokasi dan izin usaha perkebunan yang sah karena memiliki Hak Guna Usaha (HGU). Oleh karena itu, kedua perusahaan tersebut tidak bisa diperhitungkan dalam kerugian keuangan negara. Kerugian keuangan negara senilai

Rp2.641.795.276.640,00 dihitung berdasarkan pendapatan negara atas pemanfaatan hutan yang tidak diterima, ditambah biaya pemulihan kerusakan lingkungan (BPL) yang diakibatkan tiga perusahaan yang tidak memiliki HGU. Hakim tidak menerima penghitungan kerugian perekonomian negara karena menggunakan asumsi dan belum memenuhi kriteria nyata dan pasti. Terdapat koreksi negatif senilai Rp2.156.911.675.000,00 dan USD7.885.857,36.

Berdasarkan putusan hakim yang sudah *inkracht*, hakim mengoreksi nilai PKKN oleh auditor BPKP menjadi Rp50.114.000.00 karena terdapat pengembalian dana atau pemulihan kerugian sebesar Rp450.000.000,00 yang belum diperhitungkan oleh auditor BPKP. Pengembalian dana atau pemulihan kerugian memang bukan menjadi pengurang kerugian keuangan negara dan hanya sebagai informasi tambahan di laporan menurut auditor BPKP.

Berdasarkan putusan hakim yang sudah *inkracht*, hakim mengoreksi nilai PKKN oleh auditor BPKP menjadi Rp575.979.314,30 karena tidak mengakui pengeluaran atas item pengeluaran selain fisik yang seharusnya tidak dipertanggungjawabkan.

Berdasarkan putusan hakim yang sudah *inkracht*, hakim mengoreksi nilai PKKN oleh auditor BPKP menjadi Rp268.636.364,00. Menurut hakim seharusnya kerugian keuangan negara berdasarkan konsep *total loss* kemudian dikurangi pajak yang disetor. *Total loss* diterapkan karena pelaksanaan pengadaan tidak sesuai dengan tujuan saat penganggaran. Sehingga biaya pemeliharaan senilai Rp12.600.000,00 ditambahkan menjadi kerugian keuangan negara. Berdasarkan hasil wawancara, penerapan metode *total loss* dilakukan dalam hal “*Total loss jika pengeluaran uang negara tidak bisa dimanfaatkan sesuai tujuan pengeluarannya. Tidak tepat sasaran.*”

Kesesuaian Penggunaan Metode PKKN dalam Pemberian Keterangan Ahli di Pengadilan

Penggunaan metode PKKN dalam Pemberian Keterangan Ahli (PKA) di pengadilan dievaluasi berdasarkan *daubert test*. Terdapat empat faktor yang dievaluasi dalam *daubert test* yaitu *falsiability*, *peer review*, *potential error rate*, dan *general acceptance* dengan hasil sebagai berikut:

Tabel 5.1 Kesesuaian Implementasi PKA dengan *Daubert Test*

No.	<i>Daubert Test</i>	Kesesuaian Pemberian Keterangan Ahli oleh BPKP	Tingkat Kesesuaian
1	<i>Falsiability</i>	BPKP belum pernah melakukan pengujian empiris terhadap metode PKKN. BPKP tidak mewajibkan <i>monitoring</i> dan evaluasi atas putusan pengadilan sehingga tidak ada inventarisir atas metode PKKN yang sudah lolos uji.	Tidak sesuai
2	<i>Peer review</i>	BPKP tidak melaksanakan <i>peer review</i> metode PKKN secara eksternal. BPKP juga tidak memiliki program publikasi di jurnal ilmiah atas penerapan metode PKKN. BPKP hanya melaksanakan <i>peer review</i> di internal BPKP yang dilakukan dengan cara melaksanakan simulasi sidang. Namun simulasi sidang tersebut bukan sesuatu keharusan atau kewajiban	Sesuai sebagian
3	<i>Potential error rate</i>	BPKP melakukan reviu berjenjang dalam pelaksanaan audit PKKN hingga penyusunan laporan. Reviu berjenjang bertujuan untuk menjamin kualitas audit dan menyelesaikan permasalahan yang timbul saat penugasan.	Sesuai

		Khusus untuk tim audit di Kantor Perwakilan dilakukan <i>quality assurance (QA)</i> atau penjaminan kualitas oleh BPKP Pusat. <i>QA</i> bertujuan untuk memastikan bahwa audit PKKN telah dilaksanakan sesuai standar dan pedoman yang berlaku.	
4	<i>General acceptance</i>	Berdasarkan hasil analisis dokumen atas dua puluh kasus yang menjadi objek penelitian, tidak ada ahli audit selain auditor BPKP yang dihadirkan di pengadilan. Sementara itu berdasarkan hasil wawancara, secara umum sepengalaman auditor BPKP belum pernah ada ahli audit selain BPKP yang dihadirkan di pengadilan atas kasus yang juga diaudit oleh BPKP.	Sesuai

Sumber: Dioalah Sendiri.

Hasil tersebut berbeda dengan hasil penelitian oleh Prayitno (2020) yang menyatakan pemberian keterangan ahli oleh BPK sesuai dengan *daubert test*. Walaupun terdapat ketidaksesuaian pemberian keterangan ahli oleh auditor BPKP dengan *daubert test*, pemberian keterangan ahli oleh BPKP masih tetap dapat diterima oleh hakim karena hakim di Indonesia tidak menggunakan *daubert test* dalam menguji metode dan teknik yang digunakan ahli.

KESIMPULAN

Implementasi langkah-langkah audit PKKN yang dilakukan auditor BPKP tidak sesuai dengan *Fraud Theory Approach*. Hal tersebut disebabkan auditor BPKP tidak menyusun hipotesis atas *fraud* atau penyimpangan yang terjadi karena beban pembuktian *fraud* ada pada penyidik. Auditor BPKP berhasil menjalankan tanggung jawab dalam pendekteksian *fraud* karena tingkat keberhasilannya 100% yaitu seluruh kasus yang menjadi objek penelitian terbukti benar terjadi *fraud* berdasarkan keputusan pengadilan yang sudah *inkracht*. Satu jenis kasus atau ranting *REAL Tree* yang belum dipetakan dalam *REAL Tree* yaitu “pengeluaran baru” ditolak oleh hakim. Terdapat empat pola PKKN yang diterapkan auditor BPKP yang tidak sesuai dengan hasil persandingan pola PKKN berdasarkan konsep *REAL Tree*. Terdapat nilai PKKN atas dua kasus yang diterima dengan koreksi positif, dua kasus diterima dengan koreksi negatif, dan satu kasus tidak diterima. Terdapat ketidaksesuaian pemberian keterangan ahli oleh auditor BPKP berdasarkan empat faktor dalam *daubert test*. BPKP tidak memiliki program *monitoring* dan evaluasi atas putusan pengadilan, sehingga tidak ada inventarisir atas metode PKKN yang sudah lolos uji yang dapat dijadikan *benchmarking* dalam pelaksanaan audit PKKN yang akan datang. BPKP juga tidak melaksanakan program *peer review* metode PKKN secara eksternal dan tidak memiliki program publikasi di jurnal ilmiah atas penerapan metode PKKN.

REFERENSI

- Akbar, A. (2022). Rincian Rp 104,1 T yang Jadi Kerugian Negara Terbaru Kasus Surya Darmadi. *Detik News*. <https://news.detik.com/berita/d-6262373/rincian-rp-1041-t-yang-jadi-kerugian-negara-terbaru-kasus-surya-darmadi>
- Astuti, C. A., & Chariri, A. (2015). [investigative audit, forensic accounting, fraud, financial state loss]. *Diponegoro Journal of Accounting*, 12.
- Binekasri, R. (2022). Gila! Surya Darmadi Tersangka Korupsi Rp 78 T, Terbesar di RI. *CNBC*. <https://www.cnbcindonesia.com/market/20220802121654-17-360447/gila-surya-darmadi-tersangka-korupsi-rp-78-t-terbesar-di-ri>



- Calhoun, M. C. (2008). Scientific evidence in court: Daubert or Frye, 15 years later. *Legal Backgrounder*, 23(37), 1-4.
- Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2016). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*. SAGE Publications.
- Crumbly, D. L., Heitger, L. E., & Smith, G. S. (2015). *Forensic and Investigative Accounting* (Seventh ed.). Wolters Kluwer.
- Ellet, W. (2018). *The case study handbook, revised edition: A student's guide*. Harvard Business Press.
- Firmansyah, R. A. (2020). Konsep Kerugian Perekonomian Negara Dalam Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi. *Jurist-Diction (Universitas Airlangga)*, 3 (2).
- Hopkinson, C. (2017). Using daubert to evaluate evidence-based sentencing. *Cornell L. Rev.*, 103, 723.
- International, T. (2023). *Corruption Perceptions Index 2022*.
- Isnayanda, M., Syahrin, A., Ablisar, M., & Ekaputra, M. (2018). Perhitungan Kerugian Keuangan Negara oleh Kantor Akuntan Publik dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi. *Medan: Universitas Sumatera Utara*.
- KPK. (2016). *Dampak Sosial Korupsi*. Direktorat Pendidikan dan Pelayanan Masyarakat.
- Montasari, R. (2016). Review and assessment of the existing digital forensic investigation process models. *International Journal of Computer Applications*, 147(7), 41-49.
- Munthe, A. S. P. (2017). *Analisis Pemaknaan Perhitungan Kerugian Keuangan Negara oleh BPKP dalam Tindak Pidana Korupsi* Universitas Hasanuddin]. Makassar.
- Prayitno, S. (2020). *Evaluasi Penerapan Metode Penghitungan Kerugian Negara Dalam Membantu Penanganan Kasus Tindak Pidana Korupsi* Universitas Indonesia]. Jakarta.
- Ramadhan, H. (2022). *Analisis Faktor Faktor Penyebab Hasil Penghitungan Kerguan Negara (PKN) Ditolak Hakim Pengadilan Tindak Pidana Korupsi dan Nilai Hasil PKN Tidak Digunakan dalam Penetapan Kerugian Negara (Studi Kasus pada Auditorat ABC)* Universitas Indonesia]. Jakarta.
- Sumarto, S., & Rahadian, Y. (2020). Evaluasi Penerapan Metode Penghitungan Kerugian Negara Dalam Membantu Penanganan Kasus Tindak Pidana Korupsi. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 12(1), 117-129.
- Supriyanto, S., Hartiwiningsih. (2017). Redefinisi Unsur “yang Dapat Merugikan Keuangan (Perekonomian) Negara” dalam Tindak Pidana Korupsi. *Amanna Gappa (Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin)*, 25.
- Tuanakotta, T. M. (2018a). *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Salemba Empat.
- Tuanakotta, T. M. (2018b). *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi*. Salemba Empat.