



UNIVERSITAS INDONESIA

**AKUNTANSI FORENSIK
(STUDI KASUS PELEPASAN ASET NEGARA)**

SKRIPSI

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana
Ekonomi**

**DANDY FIRMANSYAH
1006811324**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI S1 EKSTENSI
KEKHUSUSAN AKUNTANSI
DEPOK
JULI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

**Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun yang dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.**

Nama : **Dandy Firmansyah**
NPM : **1006811324**

Tanda Tangan



Tanggal : **9 Juli 2012**

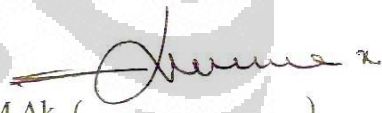
HALAMAN PENGESAHAN


Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Dandy Firmansyah
NPM : 1006811324
Program Studi : S1 Ekstensi
Judul Skripsi
Bahasa Indonesia : Akuntansi Forensik (Studi Kasus Pelepasan Aset Negara)
Bahasa Inggris : Accounting Forensic (Case Study of Disposal State's Asset)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Program Studi Strata Satu Ekstensi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

KETUA : Eliza Fatima S.E., M.E., CPA ()

PEMBIMBING : Kurnia Irwansyah Rais, S.E., M.Ak. ()

ANGGOTA PENGUJI : Rafika Yuniasih S.E., MSM ()

Ditetapkan di : Depok

Tanggal : 9 Juli 2012

Ketua Program Studi Ekstensi Akuntansi

Sri Nurhayati, S.E., M.M., SAS.

NIP: 19600317 198602 2001

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya saya dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul "Akuntansi Forensik (Studi Kasus Pelepasan Aset Negara)" sebagai salah satu syarat untuk mendapatkan gelar Sarjana Ekonomi Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Saya menyadari bahwa tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan skripsi ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan skripsi ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

1. Allah SWT yang telah memberikan rahmat dan hidayat-Nya serta memberikan akal pikiran yang sehat kepada saya sehingga saya dapat menulis dan menyelesaikan skripsi ini. Shalawat dan Salam saya haturkan kepada Rasulullah, Nabi Muhammad SAW yang selama ini menjadi suri tauladan bagi saya dan seluruh umat muslim di dunia.
2. Ibu Sri Nurhayati S.E, M.M., S.A.S selaku Ketua Program Ekstensi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
3. Bapak Kurnia Irwansyah Rais, S.E., M.Ak. selaku dosen pembimbing yang dengan penuh kesabaran, ketulusan, dan keterbukaan telah banyak memberikan pengarahan, bimbingan serta bantuan kepada saya dalam menyelesaikan skripsi ini. Saya mohon maaf apabila saya merepotkan selama ini dan ada kesalahan yang tidak sengaja saya perbuat.
4. Ibu Eliza Fatima S.E., M.E., CPA selaku ketua Dewan Penguji dan Ibu Rafika Yuniasih S.E., MSM selaku anggota Dewan Penguji yang telah memberikan masukan demi kesempurnaan skripsi ini dengan penuh keterbukaan, ketulusan, dan kemurahan hati, baik dari sisi substansi maupun dari sisi teknik penulisan.
5. Bapak Theodorrus M. Tuanakotta yang telah banyak membantu saya dalam membangun konsep berpikir dan pembahasan sehingga skripsi ini dapat diselesaikan; dan telah berbagi ilmu dan pengetahuan kepada saya.

6. Bapak Wahyu Andrianto, S.H., M.H. selaku Pembimbing Akademik saya di Fakultas Hukum Universitas Indonesia beserta segenap rekan-rekan di Biro Pendidikan Fakultas Hukum Universitas Indonesia, terutama Pak Selam yang telah banyak membantu saya semasa perkuliahan.
7. Segenap dosen dan asisten dosen yang telah bersedia berbagi ilmu dan pengetahuan kepada saya tanpa keikhlasan dan kebaikan mereka semua saya tidak akan sampai pada titik ini. Suatu kehormatan dan kebanggaan tersendiri bagi saya bisa diajar dan bertemu oleh mereka semua.
8. Segenap rekan-rekan di Sekretariat Program Ekstensi Fakultas Ekonomi Universitas yang telah banyak membantu saya semasa perkuliahan dan semasa penyusunan skripsi hingga selesai.
9. Segenap rekan-rekan di Perpustakaan Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia yang telah dengan ikhlas membantu saya semasa perkuliahan dan semasa penyusunan skripsi hingga selesai.
10. Untuk kedua orang tua saya, Anny Diana dan Ir. Nur Irsjadi Hassan, yang telah membesarkan, menyanyangi, mengasihi, menafkahi, mengajarkan dan mendidik saya tentang arti sebuah kehidupan dan perjuangan, serta yang selalu memberikan dukungan, doa, dan motivasi kepada saya; dan menjadi kekuatan hidup saya kala menghadapi rintangan dan cobaan. Terima kasih Mama dan Bapak atas segalanya.
11. Untuk nenek saya, Mbah Kusmiani Atmojoyo Arifin yang selalu memberikan dukungan, doa, dan motivasi kepada saya serta menjadi kekuatan hidup saya kala menghadapi rintangan dan cobaan. Terima kasih Mbah atas doa dan restunya.
12. Untuk teman hidup saya, Maryam Angela Santiago Gonzales yang selalu memberikan dukungan, doa, dan motivasi kepada saya; dan menjadi kekuatan hidup Penulis kala menghadapi rintangan dan cobaan serta menjadi teman setia dalam suka dan duka.
13. Untuk keluarga saya, Danny Rachmam Pratama dan Wulan Octavia; Dwika Olga Kurniawan, Kiki, dan Muhammad Daffa Anaqi, Reza Nurdiansyah, Putri Rejeki, dan Aufar Zio al-Fattah, yang telah membuat hidup begitu berwarna dan berharga.

14. Rekan-rekan Penulis di Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia yang telah bersedia menjadi teman diskusi Penulis dalam banyak hal dan banyak aspek dan teman berbagi suka dan duka semasa perkuliahan: Muhammad Ayyub Familla, Muhammad Aidil, R Arya Rangga, Aziz Zakaria, Fega Dwi, Angga Purti Agustina, Sri Hartati Yuningsih, Ema, Dessy Okta, RR Kharizza Kusumaniaz, Sari Kurniati Nasution, Gledys Nandya, Suhainti, Hana Ayu Bj, Paramitha, Dinar Listy, Fauzah Avivi, Christine Sutanto, dan lain-lain.
15. Rekan-rekan saya di Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang dalam suka dan duka bersama-sama menyelesaikan segala macam tugas dan rintangan semasa perkuliahan serta berdiskusi dalam banyak hal dan banyak aspek: Ichsan Montang, Ananto Abdurrahman, Anandito Utomo, Benny Hopman, Jennifer Tiurland, Taufan Ramdhani, Ega Putra, Andin Febrina, I Gede Argatista, Setyasari Hadiwinoto, Pakerti Wicaksono Sungkono, Feriza Imanniar, Anggarara Cininta, John Engelen, Joshua Endy L. Tobing, Beatrice Eka Putri Simamora, Fadilla Octaviani, Deane Nurmawanti, Radius Affiando, Abi Rafdi, Adam Khaliq Soelaeman, Achmad Iman, Adit Muriza, Agung Waskito, Belinda Kristy, dan lain-lain.
16. Teman penulis, Iman Rizki Utama, Budidarmo Teguh Prakoso, dan Adiya Gautama.
17. Seluruh teman dan kerabat yang tidak dapat Penulis sebut satu per satu yang telah banyak membantu Penulis dalam menyelesaikan skripsi ini.

Akhir kata, semoga Tuhan Yang Maha Esa membalas kebaikan saudara-saudari semua dan semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi perkembangan ilmu pengetahuan. Skripsi ini tentu saja tidak terlepas dari kesalahan, baik dari substansinya maupun dari teknik penulisannya. Oleh karena itu, saya sangat mengharapkan kritik dan saran yang membangun demi kesempurnaan karya ilmiah ini dan agar saya dapat lebih baik lagi dalam menyusun karya ilmiah lainnya. Salam hormat dan salam hangat dari kampus perjuangan.

Depok, 9 Juli 2012

Dandy Firmansyah

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Dandy Firmansyah

NPM : 1006811324

Program Studi : S1 Ekstensi

Departemen : Akuntansi

Fakultas : Ekonomi

Jenis Karya : Skripsi

demikian demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive-Royalty-Fee Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul :

”Akuntansi Forensik (Studi Kasus Pelepasan Aset Negara)”

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok

Pada tanggal : 9 Juli 2012

Yang menyatakan



(Dandy Firmansyah)

ABSTRAK

Nama : Dandy Firmansyah
Program Studi : S1 Ekstensi
Judul : Akuntansi Forensik (Studi Kasus Pelepasan Aset Negara)

Skripsi ini berisi mengenai akuntansi forensik dan penerapannya dalam studi kasus pelepasan aset negara milik Menteri Sekretariat Negara Republik Indonesia yang dikelola oleh Badan Pengelola Komplek Kemayoran(BPKK)/Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) berupa 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium. Studi kasus ini bertujuan untuk melihat apakah telah terjadi pelanggaran dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dan untuk mengestimasi kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium. Penerapan akuntansi forensik pada kasus tersebut menggunakan tiga pendekatan, yakni *arm's length transaction*, *R.E.A.L Tree*, dan *apple-to-apple comparison*. Berdasarkan ketiga pendekatan tersebut, disimpulkan bahwa penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium tidak wajar dan estimasi kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 Unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium adalah sebesar Rp21.528.617.000,00.

Kata Kunci :
Akuntansi kerugian, akuntansi forensik, BPKK, DP3KK, penjualan Apartemen Taman Kemayoran Condominium.

ABSTRACT

Name : Dandy Firmansyah
Study Program : Bachelor Degree Extension
Title : Accounting Forensic (Case Study of Disposal State's Asset)

This thesis contains about accounting forensic and its application in case study disposal state's asset belonging to Ministry of Secretariat the Republic of Indonesia maintained by Badan Pengelola Komplek Kemayoran(BPKK)/Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) for 70 units of flats Apartment of Kemayoran Condominium Park. Case study aims to see whether there has been a violation in happened in the sale of 70 units of flats Apartment of Kemayoran Condominium Park and to estimate loss happened in the sale of 70 units of flats Apartment of Kemayoran Condominium Park. The application of accounting loss in that case use three approaches namely; i.e. arm's length transaction, R.E.A.L Tree, and apple-to-apple comparison. Based on these three approaches, conclude that the sale of 70 units of flats Apartment of Kemayoran Condominium Park was unfair and estimate the loss happened in the sale of 70 units of flats Apartment of Kemayoran Condominium Park was Rp21.528.617.000,00.

Keywords:

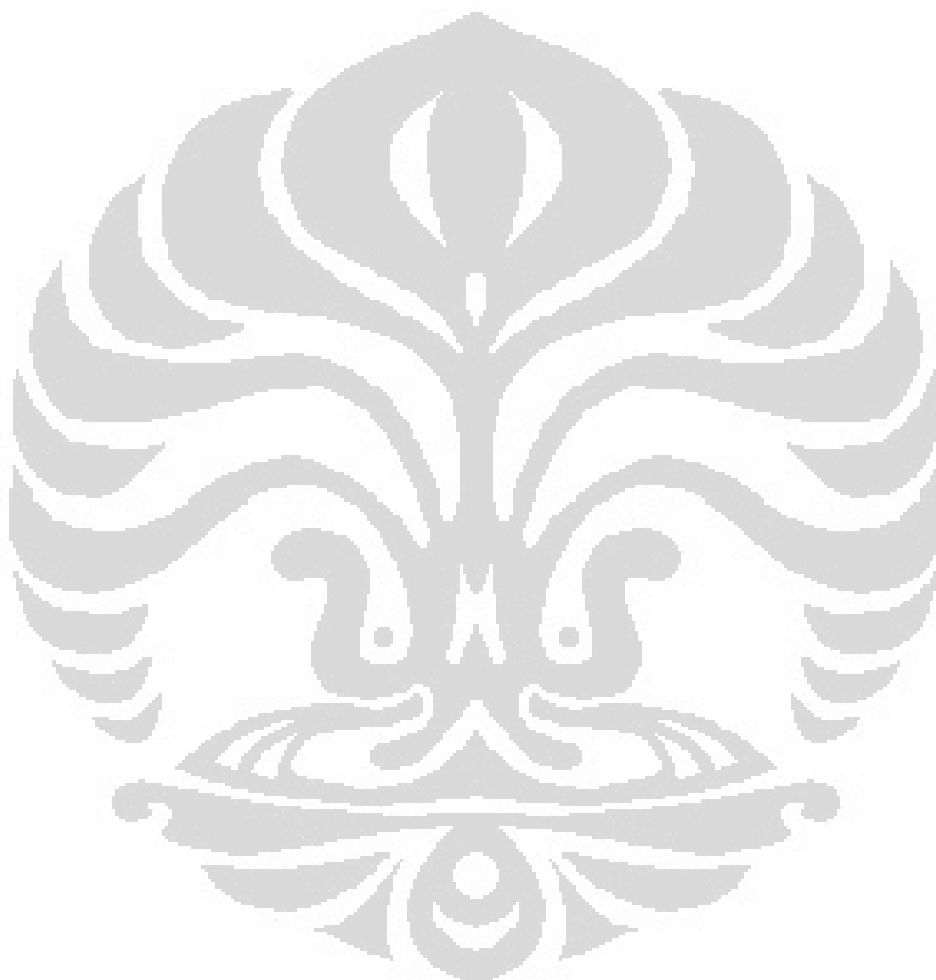
Accounting loss, accounting forensic, BPKK, DP3KK, the sale of Apartment of Kemayoran Condominium Park.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH.....	vii
ABSTRAK	viii
DAFTAR ISI.....	x
DAFTAR TABEL.....	xiii
DAFTAR GAMBAR	xiv
DAFTAR LAMPIRAN.....	xv
1. PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang Permasalahan	1
1.2 Perumusan Masalah.....	3
1.3 Tujuan Penelitian.....	3
I.3.1 Tujuan Umum	3
I.3.2 Tujuan Khusus	4
1.4 Manfaat Penelitian.....	4
1.5 Batasan Penelitian	5
1.6 Metode Penelitian.....	5
I.6.1 Desain Penelitian	5
I.6.2 Metode Pengumpulan Data.....	6
1.7 Sistematika Penulisan.....	6
2. LANDASAN TEORI.....	8
2.1 Pengertian dan Ruang Lingkup Akuntansi Forensik.....	8
2.2 Perbuatan Melawan Hukum	12
2.2.1 Perbuatan Melawan Hukum dalam Arti Sempit.....	13
2.2.2 Perbuatan Melawan Hukum dalam Arti Luas.....	14
2.2.3 Unsur-unsur Perbuatan Melawan Hukum.....	16
2.2.3.1 Adanya Suatu Perbuatan	17
2.2.3.2 Perbuatan tersebut Melawan Hukum	17
2.2.3.3 Harus Ada Kesalahan pada Pelaku	18
2.2.3.4 Harus Ada Kerugian.....	18
2.2.3.5 Harus Ada Hubungan Kausal antara Perbuatan dan Kerugian	19
2.2.4 Kategorisasi Melawan Hukum.....	20
2.2.5 Dasar Pembena dalam Perbuatan Melawan Hukum	21
2.2.6 Pertanggungjawaban dalam Perbuatan Melawan Hukum	24
2.2.7 <i>Vicarious Liability</i>	27
2.2.8 <i>Strict Liability</i>	28
2.3 Hukum Pembuktian Pidana dan Akuntan Forensik sebagai Saksi Ahli..	28
2.4 Berbagai Makna Kerugian	34
2.4.1 Kerugian Menurut Hukum Perdata	34

2.4.2	Kerugian Menurut Hukum Administrasi Negara.....	36
2.4.3	Kerugian Menurut Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi	37
2.4.4	Kerugian Menurut Ilmu Ekonomi	39
2.4.5	Kerugian Menurut Akuntansi Forensik	39
2.5	Tahapan Kerugian Keuangan Negara.....	40
2.6	Perhitungan Akuntansi Kerugian	41
2.6.1	Konsep R.E.A.L Tree	42
2.6.2	Metode Perhitungan Kerugian Keuangan Negara	44
2.6.3	Sumber dan Besarnya Kerugian Keuangan Negara.....	48
3.	PROFIL UMUM PARA PIHAK	50
3.1	Latar Belakang Berdirinya BPKK dan DP3KK	50
3.2	Profil Umum BPKK dan DP3KK	51
3.2.1	Dasar Hukum Pendirian	51
3.2.2	Struktur Organisasi BPKK dan DP3KK	52
3.2.3	Fungsi dan Tugas BPKK dan DP3KK	52
3.3	Tata Cara Pengelolaan Aset Komplek Kemayoran	53
3.4	Visi dan Misi Pembangunan Kota Baru Bandar Kemayoran.....	54
3.5	Rencana dan Strategi Pembangunan Kota Baru Bandar Kemayoran.....	55
3.6	Profil Umum PT Duta Adhiputra sebagai Investor Taman Kemayoran Condominium.....	58
3.7	Profil Umum PT Theda Pratama sebagai Pembeli 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium	60
4.	PEMBAHASAN DAN ANALISA KASUS	61
4.1	Kasus Posisi Pelepasan Aset Negara di Kota Baru Bandar Kemayoran..	61
4.1.1	Pembangunan Apartemen Taman Kemayoran Condominium.....	61
4.1.2	Penyerahan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.....	62
4.1.3	Penjualan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.....	66
4.2	Laporan BPK atas Penjualan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium	71
4.3	Konsep Pembahasan Kasus	76
4.4	Penentuan Kerugian	77
4.4.1	Unsur Perbuatan	79
4.4.2	Unsur Melawan Hukum	81
4.4.3	Unsur Kesalahan	90
4.4.4	Kewajiban Transaksi Penjualan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.....	91
4.5	Penentuan Jenis Kerugian	92
4.6	Perhitungan Akuntansi Kerugian	95
5.	PENUTUP.....	101
5.1	Kesimpulan.....	101
5.1.1	Penerapan konsep <i>arm's length transaction</i> dan perbuatan melawan hukum	101

5.1.2 Penerapan konsep akuntansi kerugian R.E.A.L Tree dan apple-to-apple comparison.....	102
5.1.3 Nilai kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.....	103
5.2 Saran.....	103
DAFTAR PUSTAKA	106
LAMPIRAN	



DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Hubungan antara Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, Akuntansi Kerugian, dan Hukum.....	12
Tabel 2.2	Sumber dan Pola Perhitungan Kerugian Keuangan Negara.....	49
Tabel 4.1	Perhitungan nilai Penyerahan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium	65
Tabel 4.2	Rincian Penerimaan Pendapatan Sewa Apartemen.....	66
Tabel 4.3	Perbandingan Harga 70 Unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium	69
Tabel 4.4	Unit Apartemen yang Rusak dan Tidak Disewa dalam Lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003.....	72
Tabel 4.5	Unit Apartemen yang Tidak Disewa dan Rusak dalam Laporan Hasil Evaluasi Harga 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium	73
Tabel 4.6	Perbandingan Unit Apartemen yang Rusak antara Lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 dan Laporan Hasil Evaluasi Harga 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium	74
Tabel 4.7	Rekapitulasi BPK atas Unit Sarusun Apartemen yang Kosong.....	75
Tabel 4.8	Perbandingan Unit Sarusun Apartemen yang Kosong.....	88
Tabel 4.9	Perkembangan Suku Bunga di Indonesia Tahun 1997-2001	97
Tabel 4.10	Perhitungan Nilai Penyerahan Tahap II.....	97
Tabel 4.11	Pembuktian Kerugian Secara Akuntansi.....	98
Tabel 4.12	Perhitungan Akuntansi Kerugian yang Seharusnya.....	100

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	Diagram Akuntansi Forensik.....	9
Gambar 2.2	Segitiga Akuntansi Forensik.....	20
Gambar 2.3	Pohon Kerugian Keuangan Negara (R.E.A.L Tree).....	43
Gambar 3.1	Struktur Organisasi BPKK dan DP3KK.....	52
Gambar 4.1	Hubungan antara Konsep <i>Arm's Length Transaction</i> , Perbuatan Melawan Hukum, dan Makna Kerugian.....	92



BAB 1 PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Permasalahan

Di Indonesia kasus akuntansi forensik di sektor publik lebih menonjol dibandingkan di sektor swasta. Kasus-kasus dalam akuntansi forensik pada umumnya berhubungan dengan kerugian, baik di sektor publik maupun di sektor swasta. Dalam sektor publik, konteks kerugian yang dimaksud dalam akuntansi forensik adalah kerugian negara atau kerugian keuangan negara yang diakibatkan oleh tindak pidana umum dan/atau tindak pidana khusus, seperti tindak pidana korupsi. Dalam sektor swasta, konteks kerugian yang dimaksud adalah penggantian biaya, kerugian, dan bunga yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum dalam ranah perdata dan/atau wanprestasi dari suatu perjanjian.

Akuntansi forensik terdiri dari audit investigatif dan akuntansi kerugian. Berbicara mengenai audit investigatif, kalau dari suatu audit umum (*general audit* atau *opinion audit*) auditor memperoleh temuan audit atau ada tuduhan (*allegation*) dari pihak lain atau ada keluhan (*complaint*), auditor bersikap reaktif. Namun, dalam suatu audit secara umum maupun audit secara khusus untuk mendeteksi *fraud* (kecurangan), si auditor (internal maupun eksternal) secara proaktif berupaya melihat kelemahan-kelemahan dalam sistem pengendalian internal, terutama yang berkenaan dengan perlindungan terhadap aset (*safeguarding off asset*), yang rawan akan terjadinya *fraud* (Tuanakotta, 2010). Kedua kondisi tersebut menjelaskan perbedaan sikap auditor dalam menghadapi indikasi adanya *fraud*. Sikap reaktif auditor akan membawa auditor pada prediksi adanya suatu *fraud*. Atas dasar prediksi tersebut, auditor investigatif akan melakukan audit investigatif untuk menemukan temuan/bukti audit dan membuktikan ada/tidaknya *fraud*. Temuan/bukti audit yang menunjukkan/membuktikan adanya suatu *fraud* akan menjadi dasar perhitungan akuntansi kerugian.

Istilah lainnya yang berkenaan dengan akuntansi forensik adalah akuntansi kerugian. Perbedaan antara akuntansi kerugian dan audit investigatif adalah segala sesuatu yang berhubungan berurusan dengan hitung-menghitung masuk ke

wilayah akuntansi, sementara untuk memastikan kebenaran atau kewajaran apa yang dilaporkan masuk ke wilayah audit. Misalnya dalam tindak pidana korupsi, menghitung besarnya kerugian keuangan negara adalah masuk ke dalam wilayah akuntansi. Sedangkan mencari tahu siapa pelaku tindak pidana korupsi; bagaimana tindak pidana korupsi dilakukan; serta kapan, dimana, dan mengapa tindak pidana korupsi dilakukan adalah masuk ke wilayah audit (khususnya audit investigatif) (Tuanakotta, 2009).

Sampai saat ini IAI belum mengeluarkan standar untuk akuntansi forensik, baik untuk pelaksanaan dan pelaporan hasil audit investigatif maupun untuk perhitungan akuntansi kerugiannya. Situasi ini sesungguhnya rawan, karena para praktisi melakukan praktik akuntansi forensik tanpa standar (Tuanakotta, 2010). Minimnya ketersediaan data dan informasi terkait praktik akuntansi forensik membuat pengembangan disiplin ilmu akuntansi forensik cenderung lambat. Selain itu, praktik akuntansi forensik di Indonesia juga masih tergolong baru, bahkan istilah akuntansi forensik masih terdengar asing di kalangan mahasiswa akuntansi.

Akuntansi forensik tidak berurusan dengan akuntansi yang sesuai dengan *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP), melainkan apa yang menurut hukum atau ketentuan perundang-undangan berlaku. Perihal mengenai perbuatan melawan hukum dan hubungan kausalitas (antara perbuatan melawan hukum dan kerugian) adalah ranahnya para ahli dan praktisi hukum. Perhitungan besarnya kerugian adalah ranahnya para akuntan forensik. Dalam mengumpulkan bukti dan barang bukti untuk menetapkan hubungan kausalitas, akuntan forensik dapat membantu ahli dan praktisi hukum (Tuanakotta, 2010).

Berdasarkan pertimbangan bahwa akuntansi forensik belum memiliki suatu standar tertentu yang dapat diterima secara umum dan adanya suatu tuntutan bahwa seorang akuntan forensik diharuskan memiliki pengetahuan yang memadai mengenai hukum maka dalam penelitian ini penulis akan membahas konsep-konsep akuntansi forensik dari dua perspektif, yakni hukum dan akuntansi. Konsep-konsep akuntansi forensik tersebut akan diterapkan pada suatu kasus untuk mendapatkan pemahaman lebih mendalam. Kasus yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman

Kemayoran Condominium yang merupakan aset negara. Dalam skripsi ini, penulis akan menerapkan konsep *arm's length transaction* dan perbuatan melawan hukum berdasarkan prediksi dalam laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor: 149/S/V-XIII.1/11/2005 untuk mengidentifikasi ketidakwajaran transaksi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dan konsep akuntansi kerugian R.E.A.L Tree dan *apple-to-apple comparison* untuk menaksir kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan permasalahan yang telah diuraikan dalam latar belakang, terdapat beberapa pokok permasalahan yang perlu diperhatikan lebih lanjut:

1. Bagaimana penerapan konsep *arm's length transaction* dan perbuatan melawan hukum berdasarkan prediksi dalam laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor: 149/S/V-XIII.1/11/2005 untuk mengidentifikasi ketidakwajaran transaksi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium?
2. Bagaimana penerapan konsep akuntansi kerugian R.E.A.L Tree dan *apple-to-apple comparison* untuk menaksir kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium?
3. Berapa nilai kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium berdasarkan perhitungan akuntansi kerugian?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan permasalahan yang telah dirumuskan, penelitian ini memiliki tujuan-tujuan yang ingin dicapai, diantaranya adalah:

1.3.1 Tujuan Umum

Belum tersedianya standar yang secara khusus diperuntukkan bagi akuntan forensik dan auditor investigatif membawa akuntan forensik dan auditor investigatif dalam posisi yang rawan dalam menjalankan tugasnya. Hal ini

menyebabkan teknik dan metode yang digunakan saat ini belum dapat mengakomodir akuntan forensik dalam mengestimasi kerugian atas suatu kasus hukum tertentu dan audit investigator dalam menelusuri temuan/bukti audit yang memadai, tepat, dan akuntabel secara hukum.

Penelitian tentang akuntansi forensik diharapkan dapat memberikan kontribusi keilmuan bagi para praktisi dan akademisi dalam pengembangan di bidang akuntansi forensik. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat menjadi sarana pengenalan akuntansi kerugian secara khusus dan akuntansi forensik secara umum kepada mahasiswa akuntansi.

1.3.2 Tujuan Khusus

1. Untuk mengetahui dan menjelaskan penerapan konsep *arm's length transaction* dan perbuatan melawan hukum berdasarkan prediksi dalam laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor: 149/S/V-XIII.1/11/2005 untuk mengidentifikasi ketidakwajaran transaksi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium;
2. Untuk mengetahui dan menjelaskan penerapan konsep akuntansi kerugian R.E.A.L Tree dan *apple-to-apple comparison* untuk menaksir kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium; dan
3. Untuk mengetahui nilai kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium berdasarkan perhitungan akuntansi kerugian.

1.4 Manfaat Penelitian

Maksud dari kegunaan teoritis dari suatu penelitian yaitu menggambarkan manfaat penelitian bagi perkembangan ilmu tertentu atau untuk mendalami bidang ilmu tertentu dalam penelitian murni atau penelitian dasar (Soerjono Soekanto, 2010). Oleh karena penelitian yang dilakukan penulis berada dalam lapangan ilmu hukum dan ilmu akuntansi serta penelitian ini merupakan penelitian terapan maka kegunaan teoritis penelitian ini adalah untuk mengetahui dan menjelaskan lebih

mendalam mengenai konsep akuntansi forensik dari perspektif akuntansi dan hukum.

Sementara itu maksud dari kegunaan praktis dari suatu penelitian yaitu menggambarkan manfaat dari penelitian tersebut bagi penyelesaian permasalahan atau penerapan suatu upaya tertentu (Soerjono Soekanto, 2010). Kegunaan praktis dari penelitian ini adalah memberikan pemahaman lebih mendalam mengenai penerapan konsep akuntansi forensik dari perspektif akuntansi dan hukum.

Dengan demikian, penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi para praktisi dan akademisi dalam pengembangan di bidang akuntansi forensik; dan sebagai sarana pengenalan akuntansi forensik secara umum kepada mahasiswa akuntansi. Selain itu, penelitian ini diharapkan juga dapat bermanfaat dalam rangka pengembangan berkelanjutan disiplin ilmu akuntansi forensik.

1.5 Batasan Penelitian

Penelitian ini dibatasi pada konsep-konsep akuntansi forensik dari perspektif akuntansi dan perspektif hukum yang dibutuhkan dalam menganalisis kasus yang digunakan dalam skripsi ini. Selain itu, sumber pembahasan kasus dalam penelitian ini dibatasi pada data dan informasi yang berhasil dihimpun penulis dari berbagai sumber.

1.6 Metode Penelitian

Metode penelitian mencakup hal-hal sebagai berikut :

1.6.1 Desain Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian yang bersifat eksploratif (*eksploratory study*). Studi eksploratif dilakukan untuk memahami dengan lebih baik sifat masalah karena baru sedikit studi yang telah dilakukan dalam bidang tersebut. Metode analisis data yang digunakan penulis dalam penelitian ini adalah analisis data secara kualitatif, yakni usaha-usaha untuk memahami makna di balik tindakan atau kenyataan atau temuan-temuan yang ada di masyarakat yang berkecimpung di bidang akuntansi forensik dan hukum.

Penelitian yang dilakukan penulis merupakan penelitian multi-disipliner, yaitu penelitian yang menggunakan lebih dari satu disiplin ilmu. Disiplin ilmu yang digunakan oleh penulis adalah disiplin ilmu akuntansi, disiplin ilmu *auditing*, dan disiplin ilmu hukum. Bentuk laporan penelitian yang akan dihasilkan adalah laporan deskriptif-preskriptif.

1.6.2 Metode Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder berupa literatur-literatur baik yang diperoleh dari perpustakaan, toko buku, dan internet.

1.7 Sistematika Penelitian

BAB 1 : PENDAHULUAN

Dalam bab ini diuraikan mengenai latar belakang masalah, perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, batasan penelitian, metodologi penelitian, dan sistematika Penelitian

BAB 2 : LANDASAN TEORI

Dalam bab ini diuraikan beberapa teori dan konsep tentang akuntansi forensik secara umum; perbuatan melawan hukum perdata; hukum pembuktian dan akuntansi forensik sebagai saksi ahli; berbagai makna kerugian; tahapan kerugian keuangan negara; dan perhitungan akuntansi kerugian.

BAB 3 : PROFIL UMUM PARA PIHAK

Dalam bab ini diuraikan mengenai gambaran umum entitas yang terlibat dan posisi kasus. Hal ini ditujukan untuk menjelaskan korelasi antar entitas yang terlibat dan mempermudah penjelasan kronologi kasus. Hal-hal yang diuraikan dalam gambaran umum entitas adalah latar belakang berdirinya Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK) dan Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) ; profil umum BPKK dan DP3KK; tata cara pengelolaan aset Komplek Kemayoran; rencana strategis pembangunan kota Bandar baru

Kemayoran; profil umum PT Duta Adhiputra sebagai investor Apartemen Taman Kemayoran Condominium; dan profil umum PT Theda Persada sebagai pembeli 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.

BAB 4 : PEMBAHASAN DAN ANALISA KASUS

Dalam bab ini akan diuraikan pembahasan mengenai kasus posisi; laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor: 149/S/V-XIII.1/11/2005 atas penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman kemayoran Condominium sebagai prediksi awal; penerapan konsep *arm's length transaction* dan perbuatan melawan hukum dalam mengidentifikasi ketidakwajaran transaksi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dan penerapan konsep akuntansi kerugian R.E.A.L Tree dan *apple-to-apple comparison* untuk menaksir kerugian yang ditimbulkan dari penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.

BAB 5 : KESIMPULAN

Dalam bab ini memuat kesimpulan mengenai (1) penerapan konsep *arm's length transaction* dan perbuatan melawan hukum dalam mengidentifikasi ketidakwajaran transaksi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium, (2) penerapan konsep akuntansi kerugian R.E.A.L Tree dan *apple-to-apple comparison* untuk menaksir kerugian yang ditimbulkan atas penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium, dan (3) nilai kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium berdasarkan perhitungan akuntansi kerugian. Selain itu, dalam bab ini juga memuat saran-saran yang bermanfaat bagi para akuntan forensik dan para akademisi dalam mengembangkan akuntansi forensik pada umumnya dan akuntansi kerugian pada khususnya, serta saran untuk penelitian di bidang akuntansi forensik selanjutnya.

BAB 2 LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian dan Ruang Lingkup Akuntansi Forensik

Istilah akuntan forensik sudah mulai diperkenalkan di Indonesia sejak tahun 1988 dalam majalah Akuntansi Nomor 10 tahun 1988, yakni (Soejono Karni, 2000):

Sesungguhnya, Akuntan Forensik tidak berbeda dengan akuntan publik yang ada, hanya pada akuntan publik, mereka bertujuan memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diperiksa dan kadang kala juga menemukan adanya kecurangan, sedangkan *akuntan forensik* memang bertujuan menyelidiki kemungkinan adanya kecurangan, terutama terhadap perusahaan-perusahaan yang mau mati secara misterius (tidak wajar).

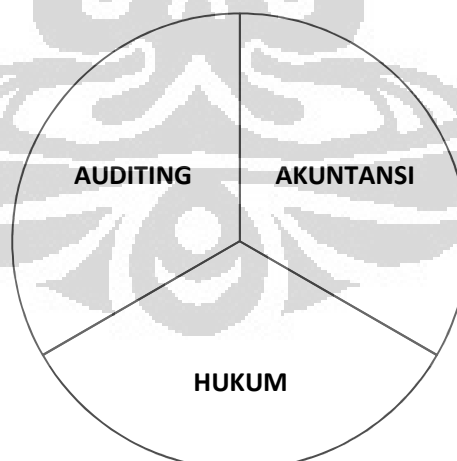
Merriam Webster's Collegiate Dictionary (11th) menjelaskan pengertian Forensic sebagai (a) *Belonging to, used in, or suitable to court of judicature or to public discussion and debate* (b) *Argumentative; Rhetorical* (c) *Relating to or dealing with the application of scientific knowledge to legal problems* (Wahito, 2011, www.detiknews.com). Tuanakotta (2010) menggunakan makna ke tiga dari kata *forensic* dalam kamus tersebut untuk merumuskan definisi akuntansi forensik. Akuntansi forensik didefinisikan sebagai penerapan akuntansi dalam arti luas, termasuk auditing, pada masalah hukum untuk penyelesaian hukum di dalam atau di luar pengadilan, disektor publik maupun privat (Tuanakotta, 2010). Auditing yang dimaksud disini adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan (Arens, Elder, dan Beasley, 2008). Akuntansi forensik terdiri audit investigatif dan akuntansi kerugian (Tuanakotta, 2010).

Maurice E Peloubet, dalam Journal of Accountancy edisi Juni 1946 yang berjudul "Forensic Accounting: Its place in today's economy", mendefinisikan akuntansi forensik sebagai "*a discipline where auditing, accounting & investigative skills are used to assist in disputes involving financial issues and data, and where there is suspicion or allegation of fraud*" (Wahito, 2011,

www.detiknews.com). D. Larry Crumbley, *editor-in-chief* dari *Journal of Forensic Accounting* menulis “*Simply put, forensic accounting is legally accurate accounting. That is, accounting is sustainable in some adversarial legal proceeding, or within some judicial or administrative review*” (Tuanakotta, 2010).

Berdasarkan ketiga definisi tersebut, dapat ditarik sebuah kesimpulan bahwa akuntansi forensik tidak berurusan dengan akuntansi yang sesuai dengan *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)* atau Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Ukurannya bukan lah GAAP atau SAK, melainkan apa yang menurut hukum dan/atau ketentuan perundang-undangan berlaku. Oleh karena itu, dalam penyelenggaraan akuntansi forensik, baik audit investigatif maupun akuntansi kerugian, harus memperhatikan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pada awalnya, dalam kasus yang sederhana, akuntansi forensik merupakan perpaduan sederhana antara akuntansi dan hukum. Namun, pada kasus yang lebih kompleks, disiplin *auditing* dapat dimasukkan ke dalam akuntansi forensik untuk membantu menyelesaikan permasalahan yang ada (Tuanakotta, 2010). Konsep hubungan antara akuntansi, *auditing*, dan hukum dapat digambarkan pada diagram berikut:



Gambar 2.1 Diagram Akuntansi Forensik

(Sumber: Tuanakotta, 2010)

Aplikasi disiplin *auditing* dalam akuntansi forensik dinamakan dengan audit investigatif. Audit investigatif adalah audit yang berhubungan dengan *fraud* (kecurangan). Kalau dalam audit umum (*general audit* atau *opinion audit*) auditor memperoleh temuan audit atau ada tuduhan (*allegation*) dari pihak lain atau ada keluhan (*complaint*), auditor bersikap reaktif. Dalam suatu audit secara umum maupun audit secara khusus untuk mendeteksi *fraud* (kecurangan), si auditor (internal maupun eksternal) secara proaktif berupaya melihat kelemahan-kelemahan dalam sistem pengendalian internal, terutama yang berkenaan dengan perlindungan terhadap aset (*safeguarding off asset*), yang rawan akan terjadinya *fraud* (Tuanakotta, 2010). Kedua kondisi tersebut menjelaskan perbedaan sikap auditor ketika auditor dihadapkan padanya suatu indikasi adanya *fraud*, dengan bersikap proaktif. Sikap proaktif auditor akan membawa auditor pada prediksi adanya suatu *fraud*. Atas dasar prediksi tersebut, auditor akan melakukan audit investigatif untuk menemukan temuan/bukti audit dan membuktikan ada/tidaknya *fraud*. Titik fokus pelaksanaan audit investigatif adalah mencari temuan audit yang membuktikan ada atau tidaknya pelanggaran/perbuatan melawan hukum.

Selain audit investigatif, dikenal pula istilah audit forensik. Soejono Karni (2000) menjelaskan audit khusus dilakukan atas dasar informasi atau pengaduan masyarakat sedangkan audit forensik dilakukan atas dasar permintaan penyidik sesuai Pasal 120 (1) KUHP. Soejono Karni (2000) mengelompokkan hasil audit khusus sebagai berikut:

1. Informasi atau pengaduan tidak terbukti;
2. Terbukti adanya pelanggaran hukum, namun tidak ada kerugian keuangan negara;
3. Terbukti, namun keuangan diselesaikan ketentuan ICW atau Undang-undang tentang Perbendaharaan, yaitu melalui tuntutan ganti rugi atau tuntutan perbendaharaan;
4. Terbukti, namun merupakan kasus perdata; dan
5. Terbukti ada unsur tindak pidana yang merugikan swasta atau negara.

Apabila bukti audit yang ditemukan dalam audit khusus adalah terbukti ada unsur tindak pidana yang merugikan swasta atau negara (butir 5), maka

laporan audit khusus akan diserahkan ke Kejaksaan untuk diselesaikan secara hukum. Atas dasar laporan audit dan bukti-bukti yang diperoleh auditor, maka Kejaksaan mengadakan penyelidikan. Apabila penyidik telah memiliki cukup bukti adanya unsur pidana, penanganan perkara ditingkatkan ke tingkat peyidikan. Pada tahap penyidikan, penyidik minta bantuan auditor untuk membuat terang kasus pidana tersebut (Pasal 120 (1) KUHAP). Audit yang dilaksanakan auditor dalam membantu penyidik berupa audit forensik yang tentu berbeda dengan audit khusus (Soejono Karni, 2000).

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, akuntansi forensik terdiri dari audit investigatif yang telah dijelaskan sebelumnya dan akuntansi kerugian. Akuntansi kerugian merupakan suatu bentuk penerapan ilmu akuntansi dalam melakukan prediksi perhitungan kerugian yang terjadi. Meskipun demikian, penerapan ilmu akuntansi dalam perhitungan akuntansi kerugian perlu dibatasi oleh ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini ditujukan agar nilai perhitungan akuntansi kerugian dapat diterima secara hukum di depan pengadilan.

Perbedaan antara akuntansi kerugian dan audit investigatif adalah segala sesuatu yang berhubungan berurusan dengan hitung-menghitung masuk ke wilayah akuntansi, sementara untuk memastikan kebenaran atau kewajaran apa yang dilaporkan masuk ke wilayah audit. Misalnya dalam tindak pidana korupsi, menghitung besarnya kerugian keuangan negara adalah masuk ke dalam wilayah akuntansi. Sedangkan mencari tahu siapa pelaku tindak pidana korupsi; bagaimana tindak pidana korupsi dilakukan; serta kapan, dimana, dan mengapa tindak pidana korupsi dilakukan adalah masuk ke wilayah audit (khususnya audit investigatif) (Tuanakotta, 2010).

Tuanakotta menjelaskan hubungan antara akuntansi forensik, audit investigatif, akuntansi kerugian, dan hukum sebagai berikut:

Tabel 2.1 Hubungan antara Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, Akuntansi Kerugian, dan Hukum

Jenis Penugasan	AKUNTANSI FORENSIK			Akuntansi kerugian	Hukum: - Pidana - Perdata - Administratif - Arbitrase dan Alternatif Penyelesaian Sengketa
	Fraud Audit				
	Proaktif	Investigatif			
Sumber Informasi	Risk Assessment	Temuan Audit Tuduhan Keluhan Laporan tip-off	Temuan Audit		
Output	Identifikasi Potensi <i>Fraud</i>	Indikasi Awal Adanya <i>Fraud</i>	Bukti Ada/Tidaknya Pelanggaran		

(Sumber: Tuanakotta, 2010)

Theodorus menegaskan bahwa perihal mengenai perbuatan melawan hukum dan hubungan kausalitas (antara perbuatan melawan hukum dan kerugian) adalah ranahnya para ahli dan praktisi hukum. Perhitungan besarnya kerugian adalah ranahnya para akuntan forensik. Dalam mengumpulkan bukti dan barang bukti untuk menetapkan hubungan kausalitas, akuntan forensik dapat membantu ahli dan praktisi hukum (Tuanakotta, 2010).

2.2 Perbuatan Melawan Hukum

Perbuatan melawan hukum diatur dalam buku ketiga Kitab Undang-Undang Hukum Perdata tentang Hukum Perikatan, yang terdapat pada Pasal 1365 sampai dengan Pasal 1380. Pada awalnya, perbuatan melawan hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 1365 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata merupakan perbuatan seseorang yang melawan hukum normatif dan menimbulkan kerugian bagi orang lain sehingga terhadap perbuatannya dapat dimintakan ganti rugi. Namun, dalam perkembangannya, pengertian perbuatan melawan hukum semakin meluas dan tidak hanya mencakup hukum normatif saja, tetapi juga kaedah kaedah tidak tertulis seperti kepatutan, kebiasaan dan norma yang ada di dalam kehidupan bermasyarakat.

Dalam terminologi hukum, istilah perbuatan melawan hukum sering dipersamakan juga dengan istilah *tort*. Kata *tort* berasal dari kata latin *torquere* atau *tortus* dalam bahasa Perancis, dan kata *tort* itu sendiri sebenarnya tidak

berbeda dengan kata *wrong* (salah), akan tetapi dalam bidang hukum, kata *tort* tersebut berkembang sedemikian rupa sehingga memiliki pengertian sebagai suatu kesalahan perdata yang bukan berasal dari tindakan wanprestasi dalam suatu perjanjian atau kontrak, sehingga serupa dengan pengertian perbuatan melawan hukum yang disebut *onrechsmatige daad* dalam sistem hukum belanda atau di negara eropa kontinental lainnya (Prodjodikoro, 1993).

Agustina (2003) juga menyatakan bahwa *tort* berbeda dengan perbuatan melawan hukum. *Tort* adalah suatu kesalahan perdata, dimana seseorang melakukan suatu perbuatan tertentu yang mengakibatkan kerugian pada orang lain dengan melanggar hak dan kewajiban yang telah ditentukan oleh hukum yang bukan timbul dari kontrak, yang dapat dimintakan ganti rugi terhadap kerugian yang diakibatkannya (Agustina, 2003).

Tort Law secara luas dapat dianggap memiliki dua fungsi, yaitu kompensasi dan hukuman. Fungsi kompensasi terfokus pada kerugian, sedangkan fungsi hukuman terfokus pada kualitas perbuatan merugikan yang dilakukan oleh pihak yang mengakibatkan kerugian. Pihak yang mengakibatkan kerugian ini mengerti secara khusus apakah perilaku demikian dapat dikatakan sebagai perilaku buruk dan dicela dengan dengan menyatakan bahwa hal tersebut melawan hukum dan mengharuskan kepadanya untuk mengganti kerugian yang diderita korban (Agustina, 2003).

2.2.1 Perbuatan Melawan Hukum dalam Arti Sempit

Sebelum adanya *Arrest Lindenbaum vs Cohen* tahun 1919 *Hoge Raad* 31 Januari, *Hoetink* Nomor 110, perbuatan melawan hukum masih diartikan secara sempit (Badrulzaman, et al., 2001). Pengertian perbuatan melawan hukum dalam arti sempit tersebut dapat dilihat pada Pasal 1365 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata terjemahan R. Subekti dan R. Tjitrosudibio (2009), yang berbunyi: “*Tiap perbuatan melanggar hukum yang membawa kerugian kepada seorang lain, mewajibkan orang yang karena salahnya menerbitkan kerugian itu, mengganti kerugian tersebut.*”

Berdasarkan *Arrest Jufrouw Zutphen*, hukum diartikan dalam arti sempit yaitu undang-undang. Kasus tersebut adalah sebagai berikut:

Di dalam sebuah gudang terdapat sebuah saluran air yang sewaktu-waktu dapat meledak dimana keran utama dari saluran itu berada di tingkat atas gudang itu. Akan tetapi, penghuninya tidak mau menutup keran tersebut sehingga gudang menjadi banjir dengan air. Ketika penghuni digugat untuk ganti rugi, ia membela diri, bahwa undang-undang tidak mewajibkannya untuk menutup keran utama, sehingga ia tidak dapat dikatakan melawan hukum dan pendirian ini dibenarkan oleh Mahkamah Agung Negeri Belanda (*Hoge Raad* 10. Juni 1910; *Hoetink Nomor* 108) (Badruzaman, et al., 2001).

Dengan demikian, pengertian perbuatan melawan hukum dalam arti sempit yaitu perbuatan yang melanggar suatu hukum normatif yang berlaku yang berdampak memberikan kerugian kepada orang lain, dan atas kerugian yang dialami, orang tersebut dalam meminta suatu ganti rugi kepada orang yang menyebabkan kerugian yang dialaminya tersebut. Maksud dari hukum normatif adalah hukum tertulis atau undang-undang, yang berarti Kitab Undang-Undang Hukum Perdata terjemahan R.Subekti hanya melihat pelanggaran terhadap undang-undang saja sebagai suatu perbuatan yang melanggar hukum.

2.2.2 Pengertian Perbuatan Melawan Hukum dalam Arti Luas

Pada perkembangannya, pengertian perbuatan melawan hukum menjadi luas, karena ternyata pelanggaran terhadap hukum normatif atau hukum tertulis saja tidak cukup untuk dikatakan sebagai suatu perbuatan yang melawan hukum. Perubahan pengertian ini dimulai dengan adanya *Arrest Lindenbaum vs Cohen* tahun 1919 yang dikenal sebagai *Drukkers Arrest*. Perkaranya adalah sebagai berikut:

Cohen seorang pengusaha percetakan yang telah membujuk karyawan percetakan Lindenbaum untuk memberikan hasil *copy* pesanan dari pelanggan-pelanggannya. Cohen kemudian memanfaatkan informasi tersebut dan menyebabkan Lindenbaum mengalami kerugian karena para langganannya beralih ke perusahaan Cohen. Lindenbaum kemudian menggugat Cohen untuk membayar ganti rugi yang dikabulkan oleh Pengadilan Negeri. Namun, Pengadilan Tinggi membatalkan keputusan tersebut dengan pertimbangan bahwa undang-undang tidak melarang dengan tegas bahwa mencuri informasi merupakan melanggar hukum. *Hoge Raad* membatalkan keputusan Pengadilan Tinggi tersebut dengan pertimbangan bahwa Pengadilan Tinggi memandang perbuatan melawan

hukum secara sempit sehingga yang dilihat hanyalah pelanggaran menurut undang-undang. Sedangkan perbuatan-perbuatan yang tidak diatur dalam undang-undang, namun bertentangan dengan kepatutan dan keharusan yang diwajibkan dalam pergaulan masyarakat bukan merupakan perbuatan melawan hukum (Agustina, 2003).

Dengan berubahnya pendirian *Hoge Raad* dengan *Arrest* 1919 ini, maka yang ditafsirkan dengan hukum adalah mencakup undang-undang serta hukum tidak tertulis, seperti kesusilaan dan kepatutan yang terdapat dalam pergaulan di dalam masyarakat. Sejak tahun itu kemudian pengertian mengenai perbuatan melawan hukum berubah dan meluas tidak hanya diartikan perbuatan yang bertentangan dengan undang-undang saja, tapi juga berbuat atau tidak berbuat yang melanggar hak orang lain atau bertentangan dengan kewajiban orang yang berbuat atau tidak berbuat, bertentangan dengan kesusilaan maupun sifat berhati-hati sebagaimana patutnya pada pergaulan masyarakat (Badrulzaman, et al., 2001).

Dengan bertambah luasnya pengertian perbuatan melawan hukum, maka terdapat pandangan-pandangan dimana suatu perbuatan dapat dikategorikan perbuatan melawan hukum karena telah merugikan kepentingan pribadi orang lain. Pembatasan mengenai perbuatan melawan hukum dirasa diperlukan agar tidak disalahgunakan oleh pihak-pihak yang hanya mengedepankan kepentingan pribadinya dan bukan kepentingan umum. Teori *Relativitas* atau *Schutznormtheorie* merupakan teori yang memberikan suatu pembatasan terhadap meluasnya pengertian perbuatan melawan hukum. *Schutznormtheorie* mengajarkan bahwa perbuatan yang bertentangan dengan kaedah hukum dan karenanya adalah melawan hukum, maka si pelaku dapat dipertanggungjawabkan atas kerugian yang disebabkan tersebut, apabila norma yang dilanggar tersebut dimaksudkan untuk melindungi si penderita (Agustina, 2003).

Berdasarkan pengertian di atas, maka apabila A melakukan suatu perbuatan yang termasuk perbuatan melawan hukum kepada B, namun ternyata akibat perbuatan A tersebut C mengalami kerugian. Dalam hal ini, menurut *Schutznormtheorie* C tidak dapat menggugat ganti rugi kepada A oleh karena perbuatan melawan hukum A merupakan perbuatan yang ditujukan kepada B. Ilustrasi kasusnya dapat dideskripsikan sebagai berikut:

Seorang dokter gigi menjalankan praktek tanpa izin yang menyebabkan para dokter yang berpraktek ditempat tinggal tersebut mengalami penyusutan pasien dan mengalami kerugian. Namun, walaupun praktek yang dilakukan dokter tanpa izin merupakan perbuatan melawan hukum, para dokter yang dirugikan tidak memiliki hak untuk menuntut ganti rugi. Hal ini dikarenakan norma yang dilanggar dimaksudkan untuk melindungi kesehatan rakyat dan bukan untuk melindungi kepentingan materiil para dokter yang dirugikan (*Hoge Raad* tanggal 17 Januari 1958) (Agustina, 2003).

Berdasarkan penjelasan sebelumnya, dapat dilihat bahwa sejak adanya *Arrest* 1919, perbuatan melawan hukum tidak hanya meliputi pelanggaran terhadap norma hukum tertulis atau undang-undang saja, tetapi juga meliputi norma kesusilaan dan kepatutan dalam pergaulan masyarakat.

2.2.3 Unsur-Unsur Perbuatan Melawan Hukum

Sesuai dengan pengertian yang telah di jelaskan sebelumnya, maka perbuatan melawan hukum adalah setiap perbuatan yang melawan hukum yang membawa kerugian kepada seseorang, yang mewajibkan orang yang menyebabkan kerugian tersebut mengganti kerugian yang disebabkan olehnya. Dari pengertian tersebut, maka syarat-syarat suatu perbuatan dikatakan suatu perbuatan melawan hukum adalah sebagai berikut (Badrulzaman, 2006):

1. Harus ada perbuatan, baik yang bersifat positif maupun yang bersifat negatif, baik yang disengaja maupun disebabkan karena kelalaian seseorang.
2. Perbuatan tersebut haruslah melawan suatu hukum, baik hukum tertulis maupun hukum tidak tertulis.
3. Ada kerugian terhadap orang lain.
4. Terdapat hubungan kausal atau sebab akibat antara perbuatan melawan hukum dengan kerugian, yang menyebabkan perbuatan tersebut dapat dipertanggungjawabkan atas kerugian yang dialami oleh orang lain.
5. Ada kesalahan.

Unsur kesalahan yang dimaksud berdasarkan Pasal 1365 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata adalah bahwa si pelaku pada umumnya harus ada

pertanggungjawabannya, yaitu ia menginsyafi akibat dari perbuatannya. Seorang anak kecil tidak dapat dipertanggungjawabkan atas akibat dari perbuatannya karena dia tidak menginsyafi perbuatannya tersebut (Badruzaman, 2006). Unsur kesalahan dalam perbuatan melawan hukum berdasarkan Pasal 1366 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata menjadi luas, yaitu meliputi kesalahan yang disengaja dan kesalahan yang disebabkan oleh kelalaian.¹ Sedangkan kesalahan dalam arti sempit hanyalah berupa kesengajaan saja. Sehingga si pelaku dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya yang melakukan atau tidak melakukan sesuatu, yang menyebabkan suatu perbuatan melawan hukum yang menimbulkan kerugian bagi orang lain.

Dengan demikian, unsur-unsur yang diperlukan agar suatu perbuatan dapat digugat atas dasar perbuatan melawan hukum adalah sebagai berikut (Agustina, 2003):

2.2.3.1 Adanya suatu perbuatan

Yang dimaksud perbuatan dalam hal ini adalah perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh pelaku. Secara umum perbuatan ini mencakup berbuat sesuatu (dalam arti aktif) dan tidak berbuat sesuatu (dalam arti pasif) (Badruzaman, 2006), misalnya tidak berbuat sesuatu padahal pelaku mempunyai kewajiban hukum untuk berbuat. Kewajiban-kewajiban tersebut timbul dari hukum dan ada pula kewajiban yang timbul dari suatu kontrak. Dalam perbuatan melawan hukum ini haruslah tidak ada unsur persetujuan atau kata sepakat serta tidak ada pula unsur kausa yang diperbolehkan seperti yang terdapat dalam suatu perjanjian kontrak.

2.2.3.2 Perbuatan tersebut melawan hukum.

Perbuatan yang dilakukan itu harus melawan hukum. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa setelah tahun 1919, unsur melawan hukum diartikan dalam arti seluas-luasnya, sehingga meliputi hal-hal sebagai berikut: (1). Perbuatan tersebut melanggar undang-undang; (2). Perbuatan tersebut melanggar

¹ Pasal 1366 KUHPerdata: Setiap orang bertanggung jawab, bukan hanya atas kerugian yang disebabkan perbuatan-perbuatannya, melainkan juga atas kerugian yang disebabkan kelalaiannya.

hak orang lain yang dilindungi hukum; (3). Perbuatan yang bertentangan dengan kewajiban hukum si pelaku; (4). Perbuatan yang bertentangan dengan kesusilaan (*geode zeden*); (5). Perbuatan yang bertentangan dengan sikap baik dalam masyarakat untuk memperhatikan kepentingan orang lain (Setiawan, 1987).

2.2.3.3 Harus ada kesalahan pada pelaku.

Yurisprudensi ataupun undang-undang mensyaratkan bahwa untuk dapat dikategorikan sebagai suatu perbuatan melawan hukum sesuai dengan Pasal 1365 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata maka pada pelaku harus memiliki unsur kesalahan (*schuld*) dalam melakukan perbuatan tersebut. Oleh karena itu tanggung jawab mutlak (*strict liability*) tidak termasuk tanggung jawab dalam Pasal 1365 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Dikarenakan Pasal 1365 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata mensyaratkan untuk suatu perbuatan dapat dikategorikan sebagai suatu perbuatan melawan hukum harus memiliki unsur kesalahan, maka perlu diketahui bagaimana cakupan unsur kesalahan tersebut. Suatu tindakan dianggap mengandung unsur kesalahan sehingga dapat diminta pertanggungjawaban hukum apabila memenuhi unsur-unsur sebagai berikut: (1). Terdapat unsur kesengajaan; (2). Terdapat unsur kelalaian (*negligence*); (3). Adanya sifat melawan hukum (Agustina, 2003).

2.2.3.4 Harus ada kerugian.

Unsur kerugian dalam perbuatan melawan hukum merupakan suatu hal yang harus dibuktikan. Kerugian tersebut dapat berupa kerugian yang materiil yaitu kerugian yang diderita atau keuntungan yang seharusnya diperoleh, dan juga dapat berupa kerugian idiil dalam hal penghinaan yang menuntut ganti rugi dan pemulihan nama baik (Agustina, 2003).

Dalam *The Law of Tort*, sehubungan dengan ganti rugi, kerugian dapat dibagi menjadi (Agustina, 2003):

1. *Compensatory damages*, yaitu ganti rugi yang dipergunakan dalam *tort* pada umumnya. Ganti rugi diberikan terhadap kerugian yang diderita akibat *tort*, dalam arti yang dapat dinilai dengan uang. Ganti rugi tersebut

sedapat mungkin mengembalikan keadaan seperti semula sebelum terjadinya *tort*

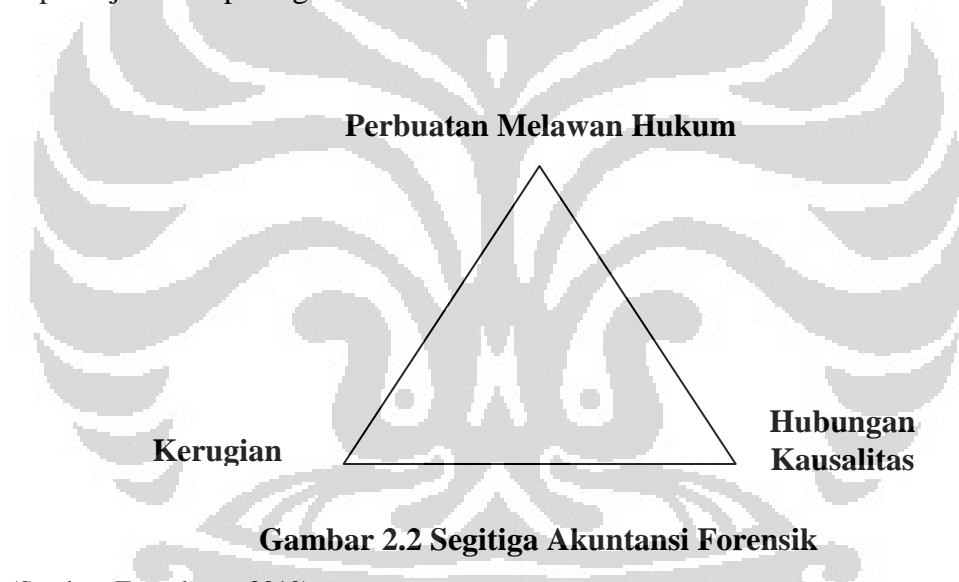
2. *Nominal damages*, yaitu ganti rugi ini semata-mata untuk menunjukkan bahwa suatu *tort* telah terjadi terhadap penggugat. Jadi dalam hal ini dapat diberikan sejumlah uang, walau bukan sebagai ganti rugi seperti dalam *compensatory damages*.
3. *Exemplary damages*, yaitu ganti rugi yang diberikan disamping kerugian yang diderita, yakni ganti rugi yang bersifat hukuman atau pencegahan agar *tort* tersebut tidak dilakukan lagi. Hal ini hanya berlaku bagi *tort* tertentu, yaitu: *trespass*, *defamation* (suatu pernyataan yang merusak reputasi atau nama baik seseorang dengan tujuan untuk merendahkan martabat orang itu dalam masyarakat atau menyebabkan anggota-anggota masyarakat menjauhkan diri atau menghindarkan diri dari orang tersebut) dan *intimidation*.

2.2.3.5 Harus ada hubungan kausal antara perbuatan dan kerugian.

Terdapat beberapa teori kausalitas dalam teori hukum, antara lain teori *condition sine qua non* oleh Von Buri, teori ini menjelaskan bahwa setiap kejadian sebelum adanya akibat yang ditimbulkan merupakan keseluruhan sebab yang seimbang yang mengakibatkan akibat tersebut muncul. Akan tetapi teori ini hampir sudah tidak relevan lagi dalam dunia hukum karena tidak dapat menjelaskan secara pasti apa penyebab utama akibat hukum tersebut muncul. Selain itu teori *condition sine qua non* memberikan sebab yang terlalu luas sehingga sulit bagi hakim untuk menentukan apakah sebab utama dari suatu kejadian. Selain teori *condition sine qua non*, terdapat pula teori *adequate veroorzaking* yang dikenal dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. *Adequate Veroorzaking* adalah bahwa perbuatan yang harus dianggap sebagai sebab dari akibat yang timbul adalah perbuatan yang seimbang dengan akibat. Sedangkan dasar untuk menentukan perbuatan yang seimbang adalah perhitungan yang layak. Menurut Hoge Raad dalam berbagai *arrest* mulai tahun 1927, bahwa soal kausalitas harus diselesaikan dengan berpegangan pada ajaran *Adequate Veroorazaking* (H.R 3 Februari 1927, *Hoetlink* No 114, H.R 28 November 1947

dan H.R 19 Desember 1947). Dengan adanya teori ini maka lebih memudahkan hakim untuk menentukan sebab yang relevan dari timbulnya suatu kejadian akibat perbuatan melawan hukum (Agustina, 2003).

Ajaran kausalitas tidak hanya penting dalam hukum pidana saja, melainkan juga dalam bidang perdata. Pentingnya ajaran kausalitas dalam hukum pidana adalah untuk menentukan siapakah yang dapat dipertanggungjawabkan terhadap timbulnya suatu akibat (*strafrechtelijke aansprakelijkheid*) dan dalam bidang hukum perdata adalah untuk meneliti adakah hubungan kausal antara perbuatan melawan hukum dan kegiatan yang ditimbulkan, sehingga si pelaku dapat dipertanggungjawabkan (Agustina, 2003). Keberadaan ajaran kausalitas dalam konsep perbuatan melawan hukum dan kerugian dalam akuntansi forensik dapat dijelaskan pada gambar berikut:



Gambar 2.2 Segitiga Akuntansi Forensik

(Sumber: Tuanakotta, 2010)

2.2.4 Kategorisasi Melawan Hukum

Semenjak dikeluarkannya *Arrest Lindenbaum-Cohen* Nomor 110 tanggal 31 Januari 1919 oleh *Hoge Raad*, maka perbuatan melawan hukum menjadi semakin luas, yaitu tidak hanya meliputi hukum tertulis saja (undang-undang), tetapi juga mencakup hukum tidak tertulis. Sejak itu, terdapat 4 kriteria perbuatan melawan hukum, yaitu (Agustina, 2003):

1. Melanggar hak subyektif orang lain, yaitu melanggar wewenang khusus yang diberikan oleh hukum kepada seseorang, atau pelanggaran terhadap

tingkah laku yang berdasarkan hukum tertulis maupun tidak tertulis merupakan suatu perbuatan yang tidak boleh dilanggar dan tidak ada alasan pembenar menurut hukum. Yang termasuk hak subyektif di antaranya adalah:

- a. Hak-hak perorangan seperti kebebasan, kehormatan, nama baik;
 - b. Hak atas harta kekayaan, hak kebendaan dan hak mutlak lainnya.
2. Bertentangan dengan kewajiban hukum pelaku, yaitu kewajiban hukum yang diatur di dalam hukum tertulis dan tidak tertulis.
 3. Bertentangan dengan tata kesusilaan, seperti norma-norma moral, yang di dalam masyarakat diakui sebagai suatu hukum yang berlaku.
 4. Bertentangan dengan asas kepatutan, ketelitian, dan kehati-hatian yang berlaku di dalam pergaulan masyarakat terhadap diri sendiri dan orang lain yang seharusnya dimiliki seseorang dalam pergaulan dengan sesama warga masyarakat atau terhadap harta orang lain. Yang termasuk dalam kategori bertentangan dengan kepatutan antara lain:
 - a. Perbuatan yang merugikan orang lain tanpa kepentingan yang layak;
 - b. Perbuatan yang tidak berguna yang menimbulkan bahaya bagi orang lain, yang berdasarkan pemikiran yang normal perlu diperhatikan.

Kriteria yang pertama dan kedua, yaitu bertentangan dengan kewajiban hukum dan melanggar hak subyektif orang lain, merupakan hal yang berhubungan dengan hukum tertulis atau undang-undang, sedangkan kriteria yang ketiga dan keempat, yaitu melanggar kaedah tata susila dan bertentangan dengan asas kepatutan, merupakan hal yang berhubungan dengan hukum tidak tertulis.

2.2.5 Dasar Pembenar dalam Perbuatan Melawan Hukum

Dalam hukum pidana, seseorang memiliki alasan pembenar dalam melakukan suatu perbuatan yang seharusnya merupakan suatu tindak pidana. Alasan pembenar yang demikian juga adakalanya berlaku bagi perbuatan melawan hukum dalam hukum perdata. Alasan pembenar, atau dasar pembenar

merupakan suatu alasan yang mendasari dilakukannya suatu perbuatan yang dapat menghapuskan sifat melawan hukum dari perbuatan tersebut (Agustina, 2003). Dengan demikian, suatu perbuatan yang seharusnya merupakan kriteria perbuatan yang melawan hukum, oleh karena adanya alasan pembenar tersebut menjadi tidak dapat dihukum, dan menjadi suatu perbuatan yang benar untuk dilakukan.

Alasan pembenar yang berlaku dan diakui tersebut adalah sebagai berikut:

1. Keadaan memaksa (*Overmacht*)

Overmacht dalam hukum pidana diatur pada Pasal 49 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana,² sedangkan dalam hukum perdata dapat dilihat pada Pasal 1245 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Pasal 1245 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata berbunyi sebagai berikut (R. Subekti dan R. Tjitrosudibio, 2009):

Tidaklah biaya ganti rugi dan bunga, harus digantinya, apabila lantaran keadaan memaksa atau lantaran suatu kejadian tak disengaja di berutang beralangan memberikan atau berbuat sesuatu yang diwajibkan, atau lantaran hal-hal yang sama telah melakukan perbuatan yang terlarang.

Maksud dari Pasal 1245 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata di atas adalah bahwa seorang debitur tidak diwajibkan untuk membayar suatu ganti kerugian, apabila terdapat alasan *Overmacht* dalam hal dia gagal memenuhi prestasinya. *Overmacht* adalah salah satu paksaan atau dorongan yang berasal dari hal-hal di luar kehendak seseorang yang tidak dapat dielakkan atau harus dielakkan (Agustina, 2003). Perbuatan melawan hukum seringkali terjadi konflik kewajiban, atau apa yang dikatakan dengan keadaan *noodtoestand*. *Noodtoestand* merupakan bentuk tertentu dari *Overmacht* yang timbul disebabkan oleh karena adanya konflik kewajiban, yaitu apabila kewajiban untuk tidak melakukan suatu perbuatan karena melawan hukum ditiadakan oleh suatu kewajiban lain atau suatu kepentingan yang lebih tinggi tingkatnya (Agustina, 2003). Contohnya adalah apabila seseorang terpaksa mendobrak pagar rumah tetangganya untuk

² Pasal 49 KUHPidana:

(1) Tidak dipidana, barang siapa melakukan tindakan pembelaan terpaksa untuk diri sendiri maupun untuk orang lain, kehormatan kesusilaan atau harta benda sendiri maupun orang lain, karena ada serangan atau ancaman serangan yang sangat dekat dan yang melawan hukum pada saat itu.

(2) Pembelaan Terpaksa yang melampaui batas, yang langsung disebabkan oleh keguncangan jiwa yang hebat karena serangan atau ancaman serangan itu tidak boleh dipidana.

menyelamatkan tetangganya yang rumahnya sedang terbakar. Walaupun dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana diatur bahwa seseorang yang merusak pagar pekarangan rumah seseorang dapat dipidana, namun karena perbuatannya adalah untuk menyelamatkan nyawa tetangganya, maka orang tersebut tidak dapat dihukum.

Overmacht memiliki dua sifat, yaitu *Overmacht* yang bersifat mutlak dan *Overmacht* yang bersifat relatif. *Overmacht* dikatakan bersifat mutlak apabila setiap orang dalam keadaan terpaksa harus melakukan perbuatan yang pada umumnya merupakan perbuatan melawan hukum, seperti supir bus yang terpaksa menyetir dengan kecepatan tinggi sehingga menabrak sesuatu karena ditodong dengan senjata api. Sedangkan *Overmacht* dikatakan bersifat relatif apabila seseorang melakukan perbuatan melawan hukum karena suatu keadaan, dimana ia terpaksa melakukan perbuatan tersebut daripada mengorbankan kepentingan sendiri dengan resiko yang sangat besar (Agustina, 2003).

2. Pembelaan terpaksa.

Dalam suatu tindakan pembelaan terpaksa, seseorang melakukan perbuatan yang terpaksa untuk membela diri sendiri atau orang lain, kehormatan, atau barang terhadap serangan yang secara tiba-tiba yang bersifat melawan hukum. Setiap orang yang diserang orang lain berhak untuk membela diri. Jika dalam pembelaan tersebut ia terpaksa melakukan perbuatan melawan hukum, maka sifat melawan hukum dari perbuatan tersebut menjadi hilang. Untuk menentukan bahwa perbuatan tersebut merupakan pembelaan diri terpaksa, haruslah ada serangan yang ditujukan kepadanya dan pembelaan diri tersebut tidak boleh melampaui batas (Agustina, 2003). Contohnya, seorang mahasiswa diserang seorang preman yang menggunakan pisau ketika perjalanan pulang ke rumah, untuk membela diri kemudian mahasiswa tersebut lari dan mengambil seongkah batu untuk melempar preman tersebut sehingga pingsan.

3. Melaksanakan ketentuan undang-undang.

Sebagai contoh, seorang hakim yang memberikan hukuman pidana selama 5 tahun kepada pelaku pembunuhan dan merampas kemerdekaan si pelaku.

Perbuatan hakim tersebut merupakan wewenang yang diberikan oleh undang-undang, oleh karena itu perbuatannya tidak dapat dikatakan perbuatan melawan hukum. Suatu perbuatan yang berdasarkan wewenang undang-undang baru dapat dikatakan suatu perbuatan melawan hukum apabila wewenang tersebut disalahgunakan atau dalam hal *detournement de pouvoir* (Agustina, 2003).

4. Melaksanakan perintah atasan.

Seseorang yang melakukan suatu perbuatan karena melakukan perintah atasan yang berwenang, tidak dapat dituntut atas suatu perbuatan melawan hukum, walaupun perbuatan yang dilakukan orang tersebut merupakan suatu perbuatan yang dapat dikategorikan sebagai perbuatan yang melanggar hukum. Hal ini tidak menutup kemungkinan bahwa pemerintah atau penguasa yang memberikan perintah tersebut bertindak secara melawan hukum. Dalam praktik, alasan pembena ini tidak begitu diperhatikan, oleh karena pada umumnya yang digugat adalah penguasa dan bukan orang yang menerima perintah dari penguasa (Agustina, 2003).

2.2.6 Pertanggungjawaban dalam Perbuatan Melawan Hukum

Perbuatan melawan hukum diatur pada Pasal 1365 sampai dengan Pasal 1380 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Dalam pasal-pasal tersebut, terdapat bentuk-bentuk tanggung jawab terhadap perbuatan melawan hukum. Tanggung jawab tersebut terdiri atas 3 bagian, yaitu (Agustina, 2003):

1. Tanggung jawab terhadap perbuatan orang lain dan barang-barang di bawah pengawasannya.

Berdasarkan Pasal 1367 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Perdata³, pertanggungjawaban dibagi menjadi:

1. Tanggung jawab terhadap perbuatan orang lain, yang dibagi lagi menjadi sebagai berikut:

³ Pasal 1367 KUHPerdata: Seorang tidak saja bertanggung jawab untuk kerugian yang disebabkan karena perbuatannya sendiri, tetapi juga untuk kerugian yang disebabkan karena perbuatan orang-orang yang menjadi tanggungannya, atau disebabkan oleh barang-barang yang berada di bawah pengawasannya.

- a. Tanggung jawab atas perbuatan yang dilakukan oleh orang-orang yang menjadi tanggungannya;
 - b. Tanggung jawab orang tua dan wali terhadap anak-anak belum dewasa (Pasal 1367 ayat (2) Kitab Undang-Undang Hukum Perdata);
 - c. Tanggung jawab majikan dan orang-orang yang mengangkatnya terhadap orang yang dipekerjakannya (Pasal 1367 ayat (3) Kitab Undang-Undang Hukum Perdata);
 - d. Tanggung jawab guru sekolah dan kepala tukang terhadap murid dan tukangnya (Pasal 1367 ayat (4) Kitab Undang-Undang Hukum Perdata).
2. Tanggung jawab terhadap barang dalam pengawasannya, yang dibagi sebagai berikut:
- a. Tanggung jawab terhadap barang pada umumnya (Pasal 1367 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Perdata);
 - b. Tanggung jawab terhadap binatang, termasuk juga hewan yang tidak dipergunakan atau diawasi sendiri oleh pemiliknya tetapi juga oleh orang lain seperti misalnya pembantunya (Pasal 1368 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata) (Badruzaman, 2006);
 - c. Tanggung jawab pemilik terhadap gedung (Pasal 1369 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata).
2. Perbuatan melawan hukum terhadap tubuh dan jiwa manusia.

Menurut Pasal 1370 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, suami atau istri yang ditinggalkan, anak atau orang tua si korban, yang seharusnya mendapatkan nafkah dari pekerjaan si korban yang dibunuh dengan sengaja karena kurang hati-hatinya seseorang, memiliki hak untuk menuntut ganti kerugian terhadap si pelaku. Jumlah ganti kerugian tersebut harus dinilai menurut kedudukan dan kekayaan kedua belah pihak, serta menurut keadaan (Badruzaman, 2006).

3. Perbuatan melawan hukum terhadap nama baik.

Tanggung jawab ini dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Pasal 1372 sampai dengan Pasal 1380 disebut dengan istilah penghinaan. Tuntutan terhadap penghinaan bertujuan untuk mendapat penggantian kerugian serta pemulihan kehormatan dan nama baik. Hakim perdata, dalam menilai penghinaan tersebut, memperhatikan berat ringannya penghinaan yang diambil dari keputusan hakim pidana (Badruzaman, 2006). Selain itu dalam permasalahan perbuatan melawan hukum mengenai pencemaran nama baik, hakim harus memperhatikan kasar atau tidaknya penghinaan, begitu pula pangkat, kedudukan, kemampuan kedua belah pihak, dan keadaan (Susanto, Makarao, dan Syamsudin, 2010).

Dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata tidak dijelaskan lebih lanjut apakah yang dimaksud dengan penghinaan. Wirjono Prodjodikoro (1993) menyatakan bahwa suatu perbuatan merupakan suatu penghinaan terhadap seseorang apabila menurut perasaan orang biasa dan kedudukan orang itu dalam masyarakat, nama baik dari orang tersebut tersinggung sedemikian rupa, bahwa adalah patut apabila dimintakan perbaikan nama orang tersebut. Sebagai perbandingan, apabila dihubungkan dengan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana mengenai penghinaan maka termasuk di dalamnya yaitu menyerang nama baik atau kehormatan dengan menuduhkan suatu hal yang maksudnya agar diketahui umum, baik secara lisan, tulisan, gambar yang disiarkan, dipertunjukkan atau ditempelkan di muka umum (Pasal 310 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana), fitnah (Pasal 314 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana), penghinaan ringan, baik lisan maupun tulisan yang ditujukan kepada orang tersebut (Pasal 315 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana) serta pengaduan yang bersifat memfitnah seseorang.

Dalam hukum Inggris suatu *defamatory statement* adalah suatu perbuatan yang dilakukan dengan tujuan untuk merendahkan martabat orang lain di dalam masyarakat atau menyebabkan anggota-anggota masyarakat menjauhkan diri atau menghindar dari orang yang dihina. *Defamation* dapat berbentuk permanen (*libel*), seperti dibuat dalam bentuk tertulis, melalui radio dan film. Atau secara tidak permanen (*slender*) yaitu dalam bentuk lisan (Agustina, 2003).

Dalam gugatan *libel* tidak perlu dibuktikan adanya kerugian. *Defamation* termasuk juga dalam ruang lingkup hukum pidana (*criminal law*). Disyaratkan bahwa *defamation* harus didengar atau disiarkan kepada pihak ketiga atau umum. Dengan demikian apabila tidak ada pihak ketiga yang mengetahuinya, seperti pembicaraan antara dua orang atau melalui surat pribadi, maka hal ini bukan termasuk suatu tindakan *defamation* (Agustina, 2003).

Walaupun dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata telah diatur mengenai tanggung jawab perbuatan melawan hukum seperti yang diuraikan di sebelumnya, namun secara umum pertanggungjawaban dalam perbuatan melawan hukum terbagi atas dua bagian, yaitu *vicarious liability* dan *strict liability*.

2.2.7 *Vicarious Liability*

Vicarious Liability adalah suatu pertanggungjawaban yang ditujukan kepada seseorang yang bertanggung jawab atas orang lain yang bekerja di bawahnya, walaupun orang yang dipertanggungjawabkan tersebut tidak melakukan suatu perbuatan melawan hukum. Dalam implementasi pada Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, *vicarious liability* merupakan suatu pertanggungjawaban yang dikenakan terhadap kerugian yang disebabkan oleh perbuatan orang-orang yang menjadi tanggungannya atau barang-barang yang berada di bawah pengawasannya. Pertanggungjawaban tersebut dalam Pasal 1367 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata dapat dikenakan terhadap majikan atau orang menguasai sesuatu, yang bertanggung jawab terhadap kerugian yang disebabkan oleh bawahan-bawahannya atau kuasanya; terhadap guru dan kepala tukang yang bertanggung jawab atas kerugian yang disebabkan oleh muridnya atau tukang-tukangnya; dan terhadap orang tua atau wali yang bertanggung jawab terhadap kerugian yang ditimbulkan anak di bawah umur yang berada di bawah pengawasannya. Sebagai contoh, orang tua bertanggung jawab terhadap anaknya yang bolos sekolah, atau memegang senjata api. Dalam ranah hukum pidana, doktrin *vicarious liability* sering kita jumpai dalam permasalahan tindak pidana korporasi, dimana suatu perusahaan bertanggungjawab atas tindakan yang mereka lakukan yang mengakibatkan kerugian bagi orang lain sehingga perusahaan tersebut dapat dituntut pidana di pengadilan akibat tindakan yang dilakukan oleh

para karyawan atau pegawainya. Misalnya saja dalam bidang penebangan liar, pencemaran lingkungan hidup, ataupun juga perlindungan konsumen. Dalam hukum pidana, tuntutan pidana untuk suatu korporasi adalah denda, karena tidak dimungkinkan melakukan pidana penjara atau kurungan kepada sebuah korporasi.

2.2.8 *Strict Liability*

Strict Liability dalam hukum Indonesia dikenal dalam hukum lingkungan yang terdapat pada Pasal 88 Undang-Undang No. 32 Tahun 2009 Tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup. Dalam istilah bahasa Indonesia, *strict liability* dikenal sebagai “Tanggung Jawab Mutlak” atau “Pertanggungjawaban tanpa kesalahan”. Tanggung jawab mutlak merupakan suatu tanggung jawab hukum yang dibebankan kepada pelaku perbuatan melawan hukum tanpa melihat apakah yang bersangkutan dalam melakukan perbuatannya itu mempunyai unsur kesalahan atau tidak. Dalam hal ini, pelaku dapat dimintakan pertanggungjawaban secara hukum meskipun dalam melakukan perbuatannya itu dia tidak melakukannya dengan sengaja dan tidak pula mengandung unsur kelalaian, kurang hati-hatian atau ketidak patutan (Agustina, 2003).

Strict liability atau tanggung jawab mutlak dapat digunakan dalam hal gugatan perbuatan melawan hukum oleh karena kerugian yang disebabkan dari industri-industri modern yang menggunakan bahan berbahaya dan beracun yang berdampak yang besar dan penting terhadap lingkungan hidup dan kepentingan umum. Dalam hal ini, penanggung jawab usaha dan/atau kegiatan berkewajiban untuk membayar ganti rugi secara langsung dan seketika pada saat terjadinya pencemaran dan/atau perusakan lingkungan.

2.3 Hukum Pembuktian Pidana dan Akuntan Forensik sebagai Saksi Ahli

Dalam ranah hukum pidana, untuk membuktikan seorang terdakwa bersalah atau tidak harus melalui pemeriksaan di depan sidang pengadilan. Dalam hal pembuktian, hakim perlu memperhatikan kepentingan masyarakat dan kepentingan terdakwa. Yang dimaksud dengan kepentingan masyarakat adalah seseorang telah melanggar ketentuan pidana atau undang-undang pidana lainnya,

harus mendapat hukuman yang setimpal dengan kesalahannya. Sedangkan kepentingan terdakwa adalah terdakwa harus diperlakukan secara adil sedemikian rupa sehingga tidak ada seorang yang tidak bersalah mendapat hukuman atau kalau pun memang ia bersalah jangan sampai ia mendapat hukum yang terlalu berat, tetapi hukuman itu harus seimbang dengan kesalahannya (Prints, 1989).

Pembuktian yang dimaksud disini adalah pembuktian bahwa benar suatu peristiwa pidana telah terjadi dan terdakwa yang bersalah melakukannya, sehingga harus mempertanggungjawabkannya. Untuk membuktikan kesalahan terdakwa, pengadilan terikat oleh cara-cara atau ketentuan-ketentuan pembuktian sebagaimana diatur dalam undang-undang. Pembuktian yang sah harus dilakukan di sidang pengadilan yang memeriksa terdakwa. Pemeriksaan terhadap alat-alat bukti harus dilakukan di depan sidang pengadilan (Prints, 1989).

Teori atau sistem tentang pembuktian ada empat macam, yaitu (Prints, 1989):

1. Teori Pembuktian Positif (*Positive Wettelijk Bewijs Theory*)

Menurut teori ini, bersalah atau tidaknya terdakwa tergantung sepenuhnya kepada sejumlah alat bukti yang telah ditetapkan terlebih dahulu. Keyakinan hakim menurut teori ini harus dikesampingkan.

2. Teori Pembuktian Negatif (*Negative Wettelijk Bewijs Theory*)

Menurut teori ini, hakim hanya boleh menjatuhkan pidana apabila sedikit-dikitnya alat-alat bukti yang telah ditentukan oleh undang-undang terpenuhi ditambah keyakinan hakim yang diperoleh berdasarkan alat-alat bukti tersebut.

3. Teori Pembuktian Bebas (*Conviction La Raisonne*)

Menurut teori ini, alat-alat dan cara pembuktian tidak ditentukan dalam undang-undang. Teori ini mengakui adanya alat-alat bukti dan cara pembuktian, tetapi tidak ditentukan atau diatur dalam undang-undang.

4. Teori Pembuktian Berdasarkan Keyakinan (*Conviction Intime*)

Menurut teori ini, hakim menjatuhkan pidana semata-mata berdasarkan keyakinan pribadinya dan dalam putusannya tidak perlu menyebutkan alasan-alasan putusannya.

Asas pembuktian yang dianut oleh Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) adalah asas *presumption of innocence* (asas praduga tidak bersalah). Asas *presumption of innocence* mewajibkan semua pihak untuk tidak mendahului putusan pengadilan untuk menyatakan bersalah seseorang. Sistem pembuktian yang dianut oleh KUHAP adalah teori Pembuktian Negatif (*Negative Wettelijk Bewijs Theory*). Hal ini dapat dilihat dari ketentuan Pasal 183 KUHAP yang menyatakan bahwa “Hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seorang kecuali apabila dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah ia memperoleh keyakinan bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan bahwa terdakwa yang bersalah melakukannya” (Prints, 1989).

Dalam hukum pidana formil, beban pembuktian dapat dibagi menjadi tiga macam, yakni:

1. Beban Pembuktian Biasa

Dalam beban pembuktian biasa, yang wajib membuktikan dalilnya adalah Jaksa sebagai orang yang mendalilkan kesalahan terdakwa. Beban pembuktian biasa berlaku dalam hal membuktikan tindak pidana umum sebagaimana diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP)

2. Beban Pembuktian Berimbang/Terbalik Terbatas

Dalam beban pembuktian berimbang/terbalik terbatas, kewajiban pembuktian dibebankan oleh kedua belah pihak, yakni penuntut umum (PU) dan terdakwa/penasehat hukum terdakwa. Penuntut umum wajib membuktikan bahwa terdakwa bersalah dan terdakwa/penasehat hukum terdakwa wajib membuktikan bahwa terdakwa tidak bersalah. Beban pembuktian berimbang/terbalik terbatas berlaku dalam hal membuktikan tindak pidana korupsi.

3. Beban Pembuktian Terbalik

Dalam beban pembuktian terbalik, kewajiban pembuktian dibebankan kepada terdakwa/penasehat hukum terdakwa. Beban pembuktian terbalik berlaku dalam hal membuktikan tindak pidana pencucian uang.

KUHAP tidak menjelaskan apa yang dimaksud dengan bukti, namun menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, bukti ialah suatu hal atau peristiwa yang cukup untuk memperlihatkan kebenaran suatu hal atau peristiwa. Tindakan penyidik dalam membuat Berita Acara Pemeriksaan Saksi, Berita Acara Pemeriksaan Tersangka, Berita Acara Pemeriksaan Ahli atau memperoleh Laporan Ahli, dan menyita surat dan barang bukti adalah dalam rangka mengumpulkan bukti.

Barang bukti ialah benda baik yang bergerak atau tidak bergerak, yang berwujud maupun yang tidak berwujud, yang mempunyai hubungan dengan tindak pidana yang terjadi. Agar dapat dijadikan sebagai bukti maka benda-benda ini harus dilakukan penyitaan terlebih dahulu oleh penyidik dengan surat izin ketua pengadilan negeri yang di dalam daerah hukumnya benda yang dikenakan penyitaan berada, kecuali penyitaan yang dilakukan oleh penyidik pada Komisi Pemberantasan Korupsi tidak memerlukan izin ketua pengadilan negeri setempat. Ada pun benda-benda yang dapat dikenakan penyitaan adalah :

1. Benda atau tagihan tersangka atau terdakwa yang seluruhnya atau sebagian diduga diperoleh dari tindak pidana atau sebagai hasil dari tindak pidana;
2. Benda yang telah dipergunakan secara langsung untuk melakukan tindak pidana atau untuk mempersiapkannya;
3. Benda yang dipergunakan menghalang-halangi penyidikan tindak pidana;
4. Benda yang khusus dibuat atau diperuntukkan melakukan tindak pidana; dan
5. Benda lain yang mempunyai hubungan langsung dengan tindak pidana yang dilakukan.

KUHAP juga tidak memberikan pengertian mengenai apa yang dimaksud dengan alat bukti. Tetapi, Pasal 183 KUHAP menyebutkan bahwa "Hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seorang kecuali apabila dengan sekurang-kurangnya *dua alat bukti* yang sah ia memperoleh keyakinan bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan bahwa terdakwalah yang bersalah melakukannya". Rumusan Pasal 183 KUHAP membawa konsekuensi hukum, bahwa:

1. alat bukti diperoleh dari hasil pemeriksaan di sidang pengadilan.

2. hakim mengambil putusan berdasarkan keyakinannya.
3. keyakinan hakim diperoleh dari minimal dua alat bukti yang sah.

Pasal 184 KUHP mengatur alat bukti yang sah terdiri dari::

1. keterangan saksi
2. keterangan ahli
3. surat
4. petunjuk
5. keterangan terdakwa

Dalam hal terjadi suatu tindak pidana yang menimbulkan kerugian materiil, akuntan forensik dapat berperan dalam menghitung kerugian yang ditimbulkan dari tindak pidana tersebut. Peran akuntan forensik dalam menghitung kerugian tindak pidana berkedudukan sebagai saksi ahli yang memberikan keterangan ahli. Keterangan ahli adalah keterangan yang diberikan oleh orang memiliki keahlian tentang hal yang diperlukan untuk membuat terang suatu perkara pidana demi kepentingan pemeriksaan. Syarat Sah Keterangan Ahli adalah:

1. Keterangan diberikan oleh seorang ahli;
2. Memiliki keahlian khusus dalam bidang tertentu;
3. Menurut pengetahuan dalam bidang keahliannya; dan
4. Diberikan dibawah sumpah/ janji:
 - a. Baik karena permintaan penyidik dalam bentuk laporan
 - b. Atau permintaan hakim, dalam bentuk keterangan di sidang pengadilan

Ditinjau dari bentuknya, keterangan ahli dapat dibagi menjadi tiga jenis, yakni:

1. Keterangan ahli dalam bentuk pendapat/ laporan atas permintaan penyidik;
2. Keterangan ahli yang diberikan secara lisan di sidang pengadilan atas permintaan hakim; atau

3. Keterangan ahli dalam bentuk laporan atas permintaan penyidik/ penuntut hukum

Dengan demikian, keberadaan akuntan forensik sebagai saksi ahli menjadi sangat penting dalam pembuktian suatu tindak pidana karena keterangan ahli yang dikemukakan akuntan forensik, baik pada tahap pemeriksaan oleh penyidik maupun pada tahap pemeriksaan oleh hakim di depan sidang pengadilan, dapat dijadikan sebagai alat bukti yang sah untuk membuat terang suatu kasus atas kerugian yang ditimbulkan dari suatu tindak pidana. Penilaian kekuatan alat bukti atas keterangan ahli yang diberikan oleh akuntan forensik menjadi kewenangan hakim sepenuhnya. Meskipun demikian, hakim tetap harus mempertanggungjawabkan penilaian kekuatan alat bukti tersebut dalam bagian “pertimbangan hakim” di putusan hakim yang bersangkutan.

Menurut Hopwood, Leiner, dan Young, tidak ada satu pun cara yang tepat untuk melakukan penilaian aset. Hal ini dikarenakan sangat sulit untuk mengetahui nilai yang sebenarnya dari suatu aset. Para penilai (*appraisals*) dapat saja merumuskan suatu formula matematik untuk memprediksi nilai suatu aset, namun pada akhirnya formula matematik tersebut tidak dapat menjamin bahwa nilai aset tersebut adalah nilai yang sebenarnya dari suatu aset (Hopwood, Leiner, dan Young, 2008).

Walaupun sangat sulit untuk menentukan nilai yang sebenarnya dari suatu aset, para penilai (*appraisals*) berusaha untuk memenuhi tiga kriteria umum penilaian suatu aset, yakni (Hopwood, Leiner, dan Young, 2008):

1. *Consistency*

Idealnya, perbedaan penggunaan metode dan model penilaian suatu aset akan tetap menghasilkan nilai aset yang sama.

2. *Defensibility*

Para penilai (*appraisals*) harus dapat mempertahankan metode dan model penilaian yang digunakanya untuk menilai aset di depan hukum.

3. *Suitable for purpose*

Penilaian suatu aset harus sesuai dengan tujuan penilaian dan kebutuhan informasi pengguna hasil penilaian tersebut.

Dengan demikian, meskipun penilaian kekuatan alat bukti atas keterangan ahli yang diberikan oleh akuntan forensik menjadi kewenangan hakim sepenuhnya, akuntansi forensik tetap harus memperhatikan ketiga kriteria umum penilaian suatu aset. Hal ini ditujukan agar dasar penilaian dan hasil penilaian yang diajukan akuntan forensik di depan persidangan dapat dipertanggungjawabkan dan dipertahankan di depan persidangan.

2.4 Berbagai Makna Kerugian

Sesuai dengan wilayah hukumnya, pengaturan mengenai kerugian dan tuntutan kerugian berbeda-beda. Dalam ranah hukum privat, pengaturan kerugian dan tuntutan kerugian diatur dalam ketentuan hukum perdata. Dalam ranah hukum publik, pengaturan kerugian dan tuntutan kerugian diatur dalam ketentuan hukum administrasi negara dan hukum pidana. Terdapat perbedaan pengaturan perihal kerugian menurut hukum administrasi negara dan hukum pidana. Hukum administrasi negara berbicara mengenai kerugian negara, sedangkan hukum pidana (dalam tindak pidana korupsi) berbicara mengenai kerugian keuangan negara.

Peraturan perundang-undangan yang ada saat ini belum menyediakan standar tata cara perhitungan kerugian dan potensi kerugian yang dapat diterima secara hukum. Pada praktiknya, perhitungan akuntansi kerugian dilakukan secara interdisipliner, artinya menggunakan berbagai disiplin ilmu, seperti ilmu hukum, ilmu ekonomi, dan ilmu akuntansi. Selanjutnya akan dibahas mengenai berbagai makna kerugian menurut hukum perdata, hukum administrasi negara, hukum pidana (tindak pidana korupsi), ilmu ekonomi, dan ilmu akuntansi. Pembahasan makna kerugian dari perspektif hukum sangat penting dilakukan untuk mengetahui batasan-batasan perhitungan kerugian menurut ilmu ekonomi dan ilmu akuntansi yang dapat diterima secara hukum.

2.4.1 Kerugian Menurut Hukum Perdata

Dalam pasal 1365 KUH Perdata dikenal satu ketentuan bahwa ganti rugi hanya dapat dikabulkan apabila si korban dapat membuktikan adanya unsur kesalahan pada pelaku (Agustina, 2003). Ganti rugi yang dimaksud dalam Pasal

1365 KUH Perdata tidak diatur lebih lanjut dalam ketentuan pasal perbuatan melawan hukum KUH Perdata. Oleh karena itu aturan yang dipakai untuk ganti rugi ini adalah dengan secara analogis menggunakan peraturan ganti rugi akibat wanprestasi dalam Pasal 1243-1254 KUH Perdata (Badrulzaman, 1996). Dalam menentukan jumlah ganti kerugian dalam perkara Perbuatan Melawan Hukum belum sampai pada suatu standardisasi tertentu karena masih bergantung pada perasaan subyektif hakim yang menangani perkara tersebut yang didasarkan pada prinsip *ex aquo et bono* yakni keadilan yang seadil-adilnya.

Ketentuan Pasal 1243-1254 KUH Perdata mengatur mengenai “Penggantian Biaya, kerugian, dan bunga Karena Tidak Dipenuhinya Suatu Perikatan”. Terdapat dua hal penting yang terkandung dalam judul ketentuan tersebut, yakni:

1. Pertama, ungkapan “Penggantian Biaya, Kerugian, dan Bunga”.
2. Kedua, ungkapan “Karena Tidak Dipenuhinya Suatu Perikatan”. Hal ini lah yang menjadi perbedaan penting antara kerugian menurut hukum perdata dengan kerugian negara menurut hukum administrasi negara dan kerugian keuangan negara menurut Undang-undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang merupakan kerugian sektor publik.

Subekti mendefinisikan penggantian biaya, kerugian, dan bunga sebagai berikut :

Yang dimaksud kerugian yang dapat dimintakan penggantian itu, tidak hanya berupa biaya-biaya yang sungguh-sungguh menimpa harta benda si berpiutang (*schaden*), tetapi juga yang berupa kehilangan keuntungan (*interessen*), yaitu keuntungan yang akan didapat seandainya si berutang tidak lalai (*winstderving*) (Tuanakotta, 2009).

Kata *winstderving* dalam ilmu ekonomi dikenal dengan nama *opportunity cost* atau *opportunity loss*. Asis Safioedin (1978) menerjemahkan *winstderving* sebagai keuntungan yang seharusnya diperoleh (namun) tak jadi diperoleh. Thoedorus M. Tuanakotta juga memaknakan *winstderving* sebagai kerugian yang timbul karena tidak dipilihnya alternatif terbaik (Tuanakotta, 2009).

2.4.2 Kerugian Menurut Hukum Administrasi Negara

Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara memberikan definisi tentang “kerugian” dalam konteks kerugian negara/daerah. Definisi kerugian menurut Undang-undang Perbendaharaan negara dijelaskan dalam Pasal 1 ayat (22) yang menyatakan bahwa kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Kerugian negara/daerah yang timbul karena keadaan di luar kemampuan manusia (*force majeure*) tidak dapat dituntut. Kerugian negara/daerah sebagai akibat perbuatan melawan hukum, dapat dituntut (Tuanakotta, 2009). Konsep perbuatan melawan hukum yang digunakan oleh Undang-undang tentang Perbendaharaan Negara sama halnya dengan konsep perbuatan melawan hukum menurut Pasal 1365 KUH Perdata.

Ketentuan “nyata dan pasti jumlahnya” tidak dijelaskan lebih lanjut dalam Penjelasan Pasal 1 ayat (22) Undang-undang Perbendaharaan Negara. Para praktisi menafsirkan “nyata dan pasti” sebagai sesuatu yang benar-benar dikeluarkan atau terjadi. Menurut Theodorus M. Tuanakotta, apa yang ditafirkan oleh para praktisi sudah tepat dalam lingkup Undang-undang Perbendaharaan Negara (Tuanakotta, 2009).

Makna “kerugian” dalam arti Kerugian Negara menurut Petunjuk BPK (1983):

2.2 Kerugian Negara

Kerugian negara adalah berkurangnya kekayaan negara yang disebabkan oleh sesuatu tindakan melanggar hukum/kelalaian seseorang dan/atau disebabkan suatu keadaan di luar dugaan dan di luar kemampuan manusia (*force majeure*).

3.4 Besarnya Jumlah Kerugian Negara

Dalam masalah kerugian negara pertama-tama perlu diteliti dan dikumpulkan bahan bukti untuk menetapkan besarnya kerugian yang diderita oleh negara. Dalam penelitian ini perlu diperhatikan bahwa tidak diperkenankan melakukan tuntutan ganti rugi untuk sejumlah yang lebih besar dari pada kerugian yang sesungguhnya diderita. (Surat *Gouvernements Secretaris* 30 Agustus 1993 No. 2498/B). Karena itu pada dasarnya besarnya kerugian negara tidak boleh ditetapkan dengan dikira-kira atau ditaksir.

Tuanakotta (2009) menyimpulkan dua hal penting dari Petunjuk BPK, yakni:

1. Definisi “kerugian” sebagai “berkurangnya aset” sejalan dengan definisi kerugian dalam ilmu ekonomi, yakni konsep *better-offness* atau *well-offness*.
2. Pemahaman bahwa pada dasarnya besaran kerugian negara tidak boleh ditetapkan dengan dikira-kira atau ditaksir merupakan salah satu pemaknaan dari istilah “nyata dan pasti jumlahnya”.

2.4.3 Kerugian Menurut Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

Dalam Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, setidaknya ada dua pasal yang mengatur masalah kerugian keuangan negara, yakni Pasal 2 dan Pasal 3 Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Perumusannya menggunakan frasa “dapat” dalam Pasal 2 dan Pasal 3 Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, artinya kerugian keuangan negara bisa sudah terjadi, atau mempunyai potensi (“dapat”) terjadi. Tindak pidana korupsi dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 menganut kerugian keuangan negara secara formil, tidak perlu ada kerugian yang nyata (Tuanakotta, 2009).

Dalam hal secara nyata telah ada kerugian keuangan negara, Penjelasan Pasal 32 ayat (1) menyatakan bahwa yang dimaksud “secara nyata telah ada kerugian negara” adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk. Artinya, kondisi “secara nyata telah ada kerugian keuangan negara” diartikan oleh undang-undang terjadi, apabila kerugian itu sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk.

Dalam rangka menginterpretasikan frasa “dapat” Mahkamah Konstitusi dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 003/PUU-IV/2006 berpendapat bahwa kerugian yang terjadi dalam tindak pidana korupsi terutama yang berskala

besar, sangatlah sulit untuk dibuktikan secara tepat dan akurat. Dalam hal tidak dapat diajukan bukti akurat atas jumlah kerugian nyata atau perbuatan yang dilakukan adalah sedemikian rupa bahwa kerugian negara dapat terjadi, telah dipandang cukup untuk menuntut dan memidana pelaku, sepanjang unsur dakwaan lain berupa unsur memperkaya diri atau orang lain atau suatu korporasi dengan cara melawan hukum. Dengan demikian, tindak pidana korupsi digolongkan sebagai delik formil, dimana unsur-unsur perbuatan harus telah dipenuhi, dan bukan sebagai delik materil, yang mensyaratkan akibat perbuatan berupa kerugian yang timbul tersebut harus nyata terjadi (Tuanakotta, 2009).

Kerugian dalam praktik Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dapat dilihat dalam petunjuk BPKP (1996) sebagai berikut:

1. Pengertian Pemeriksaan Khusus yang dimaksud dalam buku petunjuk ini adalah pemeriksaan yang dilakukan terhadap kasus penyimpangan yang menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara, sehingga pada akhirnya dapat ditarik kesimpulan mengenai adanya indikasi tindak pidana korupsi atau perdata pada kasus yang bersangkutan;
2. Sedangkan pengertian kerugian keuangan/kekayaan negara yang dimaksud dalam buku petunjuk ini adalah suatu kerugian negara yang tidak hanya bersifat riil, namun juga yang bersifat potensial yaitu yang belum terjadi seperti adanya pendapatan negara yang akan diterima dan lain sebagainya.

Meskipun dalam praktik hukum saat ini, para praktisi hukum, seperti hakim maupun jaksa, sebagian besar hampir selalu berpendapat bahwa yang dianggap sebagai kerugian negara adalah kerugian yang bersifat riil, namun pengungkapan kerugian yang bersifat potensial haruslah tetap dilakukan oleh pihak BPKP. Alasan utama dilakukan pengungkapan kerugian yang bersifat potensial adalah mengondisikan dan menyadarkan penegak hukum bahwa suatu kerugian negara yang benar-benar merugikan negara adalah sedemikian luas tidak terbatas pada pengertian kerugian menurut asas kas, tetapi juga berdasarkan atas akuntansi lainnya yang dianut oleh entitas. Petunjuk BPKP mengarahkan para auditor dan akuntan forensik BPKP ke pengungkapan kerugian negara yang bersifat potensial, disamping kerugian yang nyata atau riil. Ciri tindak pidana korupsi, khususnya berjumlah besar dan melibatkan penyalahgunaan wewenang

adalah benturan kepentingan (*conflict of interest*), persekongkolan (*collusion*), dan kesepakatan dimana “segala sesuatunya diatur” (Tuanakotta, 2009).

2.4.4 Kerugian Menurut Ilmu Ekonomi

Kerugian dalam pengertian ilmu ekonomi dijelaskan dengan konsep *well-off* atau *better-off*. Dalam konsep ini, kekayaan atau milik (seseorang, negara, perusahaan, dan lain-lain) pada suatu titik waktu dibandingkan dengan kekayaan dan miliknya pada titik waktu sebelum atau sesudahnya (Tuanakotta, 1983).

Konsep ini diterapkan dalam Undang-undang Pajak Penghasilan dan Undang-undang tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme. Dalam Undang-undang Pajak Penghasilan, Penghasilan didefinisikan sebagai tambahan kemampuan ekonomis (atau kondisi *better-off*). Dalam Undang-undang tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme, pendaftaran kekayaan para pejabat negara memungkinkan pengukuran *better offness*-nya. Selain itu, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 003/PUU-IV/2006 juga membuka peluang penerapan konsep ilmu ekonomi dalam perhitungan kerugian keuangan negara (Tuanakotta, 2009). Dengan demikian, meskipun saat ini perihal perhitungan akuntansi kerugian belum mempunyai standar baku yang dapat diterima secara umum di Indonesia. Setidaknya dalam perkembangan ilmu pengetahuan saat ini, membuka peluang seluasnya melakukan eksplorasi ilmu dan pengetahuan untuk melakukan perhitungan akuntansi kerugian yang relevan dan handal.

2.4.5 Kerugian Menurut Akuntansi Forensik

Kerugian yang dimaksud dalam ranah akuntansi forensik bukan lah kerugian dalam arti kerugian dalam laporan posisi keuangan. Standar Akuntansi Keuangan tidak mendefinisikan kerugian yang diakibatkan perbuatan melawan hukum. Standar Akuntansi adalah suatu kesepakatan yang sering kali merupakan penyederhanaan dari dunia nyata. Oleh karena itu, dalam berinteraksi dengan penegak hukum dan tim pembela, akuntan (forensik) harus memahami keterbatasan konsep-konsep akuntansi tertentu. Meskipun demikian, masih ada konsep penting dalam akuntansi yang juga dikenal dalam bidang hukum,

khususnya hukum perpajakan, yaitu konsep *substance over form*. Konsep ini melihat lebih dalam makna ekonomis dari suatu transaksi (*substance*) dan bukan sekadar bentuk luar (*form*) yang dapat dikemas untuk tampilan “wajah hukum” yang diinginkan (Tuanakotta, 2009).

2.5 Tahapan Kerugian Keuangan Negara

Tuanakotta membagi tahapan berkenaan kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi secara konseptual menjadi tiga tahap ditambah satu tahap opsional, sebagai berikut (Tuanakotta, 2009):

1. Tahap Pertama: Menentukan ada atau tidaknya kerugian keuangan negara
2. Tahap Kedua: Menghitung besarnya kerugian keuangan negara
3. Tahap Ketiga: Menetapkan kerugian keuangan negara
4. Tahap Keempat: Menetapkan pembayaran uang pengganti (opsional)

Proses pada tahap pertama dan tahap kedua bersifat interaktif dan *reiterative* (bolak-balik). Pada tahap pertama, penegak hukum baik ditingkat penyelidikan, penyidikan, dan penuntutan merumuskan unsur tindak pidana korupsinya, menentukan ada atau tidaknya kerugian keuangan negara, bentuk kerugian keuangan negara tersebut, dan menentukan besaran peluang untuk memenangkan kasus ini. Tahap pertama merupakan ranahnya para ahli hukum.

Pada tahap kedua, akuntan forensik menentukan besaran kerugian keuangan negara berdasarkan bukti-bukti atau barang bukti yang telah dikumpulkan oleh penegak hukum pada tahap pertama. Tahap kedua merupakan ranahnya para akuntan forensik.

Setelah tahap pertama dan tahap kedua selesai, selanjutnya adalah tahap ketiga yang bersifat searah dan *discrete* (tidak bolak balik). Tahap ketiga merupakan putusan pengadilan dan merupakan ranahnya para hakim baik di pengadilan tingkat pertama, banding, kasasi, maupun peninjauan kembali.

Tahap keempat bersifat fakultatif, artinya ada atau tidaknya tahap keempat sepenuhnya merupakan wewenang hakim. Tahap keempat berkenaan dengan penjatuhan pidana tambahan dalam Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi oleh hakim terhadap terpidana berupa pembayaran uang

pengganti. Namun, pidana tambahan berupa pembayaran uang pengganti dalam Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi memiliki substansi yang berbeda dengan pidana denda yang dikenal dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP). Perbedaan tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut (Tuanakotta, 2009):

1. Jumlah uang dalam pidana denda tidak perlu berkorelasi dengan kerugian keuangan negara. Sedangkan dalam pidana pembayaran uang pengganti, jumlah uang ini harus dihubungkan dengan kerugian keuangan negara yang timbul oleh tindak pidana korupsi yang dilakukan oleh terpidana.
2. Tujuan pidana pembayaran uang pengganti adalah untuk pemulihan kerugian akibat tindak pidana korupsi. Sedangkan pidana denda semata-mata ditujukan untuk pemasukan atau penerimaan kas negara.

2.6 Perhitungan Akuntansi Kerugian

Sampai saat ini, perhitungan akuntansi kerugian belum memiliki standar dan metodologi perhitungan yang baku. Hal ini sekurang-kurangnya disebabkan oleh dua hal, yakni disiplin ilmu akuntansi forensik yang masih dalam tahap pengembangan dan sulitnya melakukan generalisasi perhitungan akuntansi kerugian terhadap kasus-kasus yang bersifat unik dan spesialis.

Pendekatan perhitungan akuntansi kerugian yang digunakan untuk menganalisa kasus dalam penelitian ini menggunakan konsep R.E.A.L Tree dan pola perhitungan kerugian keuangan negara yang dikembangkan oleh Theodorus M. Tuanakotta. Pendekatan ini digunakan atas dasar pertimbangan bahwa (1) pengembangan Konsep R.E.A.L Tree dan pola perhitungan kerugian keuangan negara didasarkan pada kasus-kasus riil di Indonesia yang telah berkekuatan hukum tetap (BHT) dan kajian Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) tentang Perhitungan Kerugian Keuangan Negara dengan menggunakan 15 Kasus tindak pidana korupsi yang telah berkekuatan hukum tetap hingga akhir tahun 2007; dan (2) pendekatan ini lebih sesuai dengan pola praktik tindak pidana korupsi di Indonesia. Pertimbangan kedua menggunakan pendekatan ini didasarkan pada konsep relativitas budaya (*West Culture* dan *Asian Culture*) dan sistem hukum

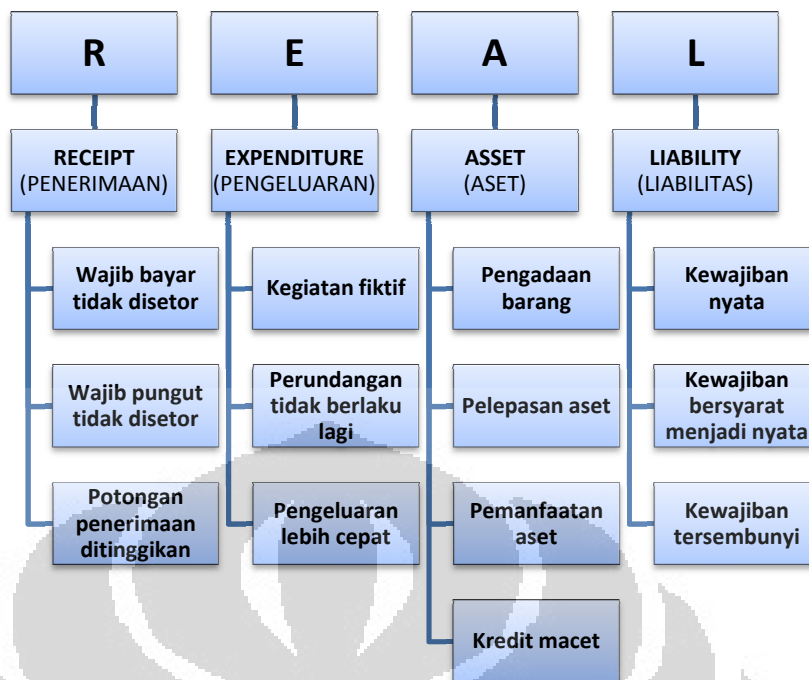
yang berbeda di masing-masing negara (Sistem *Anglo Saxon* atau Sistem Eropa Kontinental).

2.6.1 Konsep R.E.A.L Tree

Konsep R.E.A.L Tree dimaknai sebagai Pohon Kerugian Keuangan Negara. Kata “Tree” atau “Pohon” mengadopsi penggunaan kata “Tree” dalam *Fraud Tree* yang diperkenalkan oleh The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) di Amerika Serikat. Konsep R.E.A.L Tree yang dikembangkan Theodorus merupakan ringkasan perbuatan melawan hukum yang menimbulkan kerugian negara dan/atau kerugian keuangan negara. Theodorus tidak mempersoalkan apakah perbuatan melawan hukum tersebut menyebabkan kerugian negara dan/atau kerugian keuangan negara. Artinya perbuatan melawan hukum yang dimaksud oleh Theodorus adalah perbuatan melawan hukum dalam arti luas. R.E.A.L Tree mencoba memetakan sumber-sumber kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi.

Pohon Kerugian Keuangan Negara mempunyai empat cabang. Masing-masing cabang menunjukkan kaitan antara perbuatan melawan hukumnya dengan empat akun yang ada dalam laporan keuangan utama (*basic financial statements*), baik laporan keuangan pemerintah pusat (LKPP), laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD), maupun laporan keuangan BUMN, BUMD, BHMN, BLU, dan lembaga lain. Keempat akun tersebut adalah Aset dan Liabilitas (bagian dari laporan posisi keuangan) serta Penerimaan dan Pengeluaran/Belanja (bagian dari Laporan Arus Kas dan/atau Laporan Realisasi Anggaran) (Tuanakotta, 2009).

Akronim R.E.A.L merupakan singkatan dari **R**eceipt (Penerimaan), **E**xpenditure (Pengeluaran), **A**sset (Aset), dan **L**iability (Liabilitas). Keempat cabang tersebut memiliki ranting yang berbeda. Ranting-ranting tersebut melambangkan *modus operandi* tindak pidana korupsi (perbuatan melawan hukum dalam arti luas) yang menimbulkan kerugian keuangan negara (dan/atau kerugian negara) (Tuanakotta, 2009). Berikut adalah gambar Pohon Kerugian Keuangan Negara (R.E.A.L Tree):



Gambar 2.3 Pohon Kerugian Keuangan Negara (R.E.A.L Tree)

(Sumber: Tuanakotta, 2009)

Bagian Pohon Kerugian Keuangan Negara yang berkaitan dengan kasus yang digunakan dalam penelitian ini adalah pelepasan aset yang merupakan ranting dari cabang aset. Istilah lain dari pelepasan aset adalah pelepasan kekayaan negara atau pelepasan harta negara. Theodorus mencoba meringkas bentuk pelepasan aset dan kerugian yang dapat ditimbulkannya sebagai berikut (Tuanakotta, 2009):

1. Penjualan aset yang dilakukan berdasarkan “nilai buku” (nilai buku akuntansi) sebagai patokan.

Panitia penjualan menyetujui harga jual di atas nilai buku. Proses penjualannya bisa dengan atau tanpa tender. Pemakaian konsep nilai buku justru menyesatkan. Penjualan di atas “nilai buku” hanya sekedar pembenaran. Seakan-akan penjualannya telah dilakukan dengan *due process*. Pelaku dan tim pembelanya beragumen bahwa penjualan aset justru menimbulkan keuntungan negara. Keuntungan ini sesuai dengan pembukuan dan laporan keuangan yang sudah diaudit oleh BPK atau kantor akuntan publik atau instansi pengawasan.

2. Penjualan tanah dan bangunan “diatur” melalui NJOP (Nilai Jual Objek Pajak) hasil kolusi dengan pejabat terkait. NJOP berperan sebagai “nilai buku”.
3. Tukar guling (*ruislag*) tanah dan bangunan milik negara dengan tanah, bangunan, atau aset lain. Oleh karena aset ditukar dengan aset maka nilai pertukaran (*exchange value*) lebih sulit ditentukan.
4. Pelepasan hak negara untuk menagih. Hak negara bisa timbul karena perikatan (misalnya Bantuan Likuiditas Bank Indonesia) dan putusan pengadilan. Pelaksanaan klaim atau hak tagih sering kali berjalan ‘seret’; tidak atau kurang ada pengendalian internal atas hak tagih atau tindak lanjutnya sangat lemah. Para makelar kasus (markus) memberikan perangsang kepada penguasa untuk “menghilangkan” hak tagih. Atau sebaliknya, penegak hukum melihat “peluang” untuk berkooptasi dengan para markus. Bentuk dan besarnya kerugian keuangan negara seharusnya bukan semata-mata jumlah pokok (*total loss*), tetapi juga kerugian bunga untuk periode sejak hak tagih “hilang” sampai terpidana membayar kembali berdasarkan putusan majelis hakim.

2.6.2 Metode Perhitungan Kerugian Keuangan Negara

Berdasarkan keterkaitan antara perbuatan melawan hukum dengan kerugian negara dan/atau kerugian keuangan negara yang ditimbulkan, Tuanakotta (2009) mengembangkan sembilan metode perhitungan kerugian keuangan negara sebagai berikut:

1. Kerugian Total (*Total Loss*)

Dalam metode ini, seluruh jumlah yang dibayarkan dinyatakan sebagai kerugian keuangan negara. Metode ini dapat diterapkan dalam penerimaan negara yang tidak disetorkan, baik sebagian maupun seluruhnya. Bagian yang tidak disetorkan merupakan kerugian total.

2. Kerugian Total dengan Penyesuaian

Metode ini merupakan metode kerugian total dengan penyesuaian ke atas. Penyesuaian ini diperlukan kalau barang yang dibeli harus dmusnahkan

dan pemusnahannya memakan biaya. Kerugian keuangan negara bukan saja berupa pengeluaran untuk pengadaan barang tersebut, tetapi juga biaya untuk memusnahkan atau menyingkirkannya.

3. Kerugian Bersih (*Net Loss*)

Metode ini merupakan metode kerugian total dengan penyesuaian ke bawah. Yang dimaksud dengan kerugian bersih adalah kerugian total (*total loss*) dikurangi nilai bersih aset. Sebagai contoh, pada kasus korupsi Komisi Pemilihan Umum, majelis hakim menggunakan metode kerugian bersih. Majelis hakim menetapkan besaran kerugian keuangan negara sebesar seluruh premi yang dibayarkan KPU dikurangi klaim-klaim asuransi yang diterima KPU. Nilai klaim asuransi yang diterima KPU diartikan sebagai “nilai bersih”.

4. Harga Wajar

Dalam metode ini kuncinya adalah penentuan harga wajar. Harga wajar menjadi pembanding untuk “harga realisasi”. Besaran kerugian keuangan negara dalam metode harga wajar sebesar selisih harga wajar dengan harga realisasi. Penerapan metode harga wajar dapat digunakan dalam transaksi pengadaan aset dan pelepasan aset sebagai berikut:

- a. Dalam pengadaan barang, kerugian ini merupakan selisih antara harga yang dibayarkan dengan harga wajar.
- b. Dalam pelepasan aset berupa penjualan tunai, kerugian ini merupakan selisih antara harga wajar dengan harga yang diterima.
- c. Dalam pelepasan aset berupa tukar guling (*ruislag*), kerugian ini merupakan selisih harga wajar dengan harga pertukaran (*exchange value*). Metode ini juga digunakan untuk semua pertukaran barang dengan barang lain atau pertukaran barang dengan jasa.

Untuk menentukan harga wajar, biasanya menggunakan kriteria *arm's length transaction*. Kalau kriteria *arm's length transaction* terpenuhi, maka harga yang terjadi adalah harga wajar. Sebaliknya, jika kriteria *arm's*

length transactions tidak terpenuhi, maka harga yang terjadi adalah harga yang tidak wajar. Oleh karena itu, dalam tahap merumuskan perbuatan melawan hukumnya, penyidik akan menguji sifat transaksi tersebut. Kalau penyidik dapat membuktikan bahwa harga yang terjadi bukan harga wajar maka akuntan forensik akan menyelidiki berapa harga wajarnya.

Pendekatan yang digunakan adalah mencari harga wajarnya atau harga yang dapat dijadikan sebagai pembanding. Harga pembanding ini harus sama atau mendekati harga wajar tersebut (*is a proxy to the fair price*). Konsep pembandingan tersebut dikenal dengan *apples-to-apples comparison*. Meskipun hanya sebagai harga pembanding, harga pembanding tersebut harus memenuhi kriteria *arms's length transaction* untuk barang yang serupa dengan kondisi-kondisi lain yang serupa.

Kalau ada catatan harga pasar dari barang yang diperdagangkan maka catatan itu dapat dijadikan sebagai referensi atau acuan. Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam menggunakan catatan harga pasar adalah sebagai berikut:

- a. Harga yang terbentuk seyogyanya berasal dari transaksi barang yang sama atau serupa.
- b. Tanggal transaksi harus berdekatan dengan tanggal transaksi yang disidik.
- c. Kalau ada catatan harga pasar domestik, harga pasar regional, dan harga pasar internasional, perlu diketahui persamaan dan perbedaan struktur pasar dan keterkaitan (*linkage*) antara pasar-pasar yang berbeda.

Ketiga hal tersebut merupakan pendekatan terhadap konsep *apples-to-apples comparison*.

5. Harga Pokok

Selain perhitungan berdasarkan pendekatan *apples-to-apples comparison*, ada dua jenis harga pembanding lainnya yang dapat digunakan, yakni harga pokok (HP) dan harga perkiraan sendiri (HPS). Penggunaan harga pokok sebagai harga pembanding mendapat kritikan karena harga pokok

tidak sama dengan harga jual. Oleh karena itu dalam menggunakan harga pokok sebagai harga pembandingan, harga pokok harus disesuaikan ke atas atau ke bawah sesuai kondisi pasar saat itu untuk mencerminkan harga jual.

6. Harga Perkiraan Sendiri (HPS)

Dalam pengadaan barang, lembaga yang melaksanakan proses tender berkewajiban menyusun harga perkiraan sendiri (HPS). HPS dihitung dengan pengetahuan dan keahlian mengenai barang/jasa yang ditenderkan dan berdasarkan data yang dapat dipertanggungjawabkan. Data yang digunakan sebagai dasar penyusunan HPS adalah sebagai berikut:

- a. Harga pasar setempat menjelang dilaksanakannya pengadaan;
- b. Informasi biaya satuan yang dipublikasikan secara resmi oleh Badan Pusat Statistik (BPS), asosiasi terkait, dan sumber data lain yang dapat dipertanggungjawabkan;
- c. Daftar biaya/tarif barang/jasa yang dikeluarkan oleh agen tunggal pabrikan;
- d. Biaya kontrak sebelumnya yang sedang berjalan, dengan mempertimbangkan faktor perubahan biaya apabila terjadi perubahan biaya;
- e. Daftar biaya standar yang dikeluarkan oleh instansi yang berwenang.

Penggunaan HPS sebagai harga pembandingan mendapat kritikan karena transaksi yang terjadi dalam perkara tindak pidana korupsi bukan lah *arm's length transaction*, sehingga HPS yang digunakan pun sudah dimainkan. Meskipun demikian, dengan adanya sumber data yang digunakan sebagai dasar penyusunan HPS, HPS dapat diuji kembali (*verifiable*). Oleh karena itu, data HPS sebaiknya jangan serta merta diabaikan, namun HPS sebaiknya jangan dijadikan sebagai satu-satunya harga pembandingan.

7. Penggunaan *Appraiser*

Dalam hal pelepasan aset melalui pertukaran (*ruislag*), faktor lain yang harus diperhatikan adalah nilai pertukarannya (*exchange value*). Nilai pertukaran ini adalah harga yang diterima, namun karena harga tersebut tidak dalam satuan uang maka harus dinilai kembali (*assessed*). Dalam melakukan penilaian kembali, penyidik dapat menggunakan jasa penilai (*appraiser*). Nilai yang diajukan oleh beberapa penilai sebagai harga pembandingan sering kali dapat diterima oleh pengadilan, ketimbang nilai yang hanya diajukan oleh seorang penilai.

8. *Opportunity Cost*

Metode *opportunity cost* digunakan untuk menilai apakah pengambilan keputusan sudah mempertimbangkan berbagai alternatif dan apakah alternatif terbaik yang diambil. Kalau ada kesempatan atau peluang untuk memperoleh yang terbaik, tetapi justru peluang ini yang dikorbankan, maka pengorbanan ini merupakan kerugian dalam arti *opportunity cost*.

9. Bunga sebagai Unsur Kerugian Keuangan Negara

Dalam konteks ganti kerugian menurut Hukum Perdata, bunga merupakan unsur penting dalam pengertian kerugian (biaya, kerugian, dan bunga). Pada sengketa perdata, kerugian bunga dihitung berdasarkan jangka waktu (periode) dan tingkat bunga yang berlaku. Pemasukan bunga sebagai unsur kerugian keuangan negara merupakan implementasi konsep *time value of money*. Pola perhitungan kerugian keuangan negara dalam hal ini berupa kerugian pokok ditambah bunga yang ditimbulkan hingga penggantian seluruh kerugian (Pokok + Bunga) benar-benar dilakukan.

2.6.3 Sumber dan Besarnya Kerugian Keuangan Negara

Theodorus memadukan konsep sumber kerugian keuangan negara dalam R.E.A.L Tree dengan metode perhitungan kerugian keuangan negara sebagai berikut:

Tabel 2.2 Sumber dan Pola Perhitungan Kerugian Keuangan Negara

SUMBER KERUGIAN KEUANGAN NEGARA	POLA PERHITUNGAN KERUGIAN
Receipt (Penerimaan)	
Wajib bayar tidak disetor	Pokok dan Bunga
Wajib pungut tidak disetor	Pokok dan Bunga
Potongan penerimaan ditinggikan	Pokok dan Bunga
Expenditure (Pengeluaran)	
Kegiatan Fiktif	Pokok dan Bunga
Perundangan tidak berlaku lagi	Pokok dan Bunga
Pengeluaran lebih cepat	Bunga
Asset (Aset)	
Pengadaan barang dan jasa	Kerugian Total (<i>Total Loss</i>) Kerugian Total (<i>Total Loss</i>) dengan Penyesuaian Kerugian Bersih (<i>Net Loss</i>) Harga Realisasi dikurangi Harga Wajar Bunga untuk Kerugian Waktu
Pelepasan aset	Harga Realisasi dikurangi Harga Wajar <i>Opportunity Cost</i> Kerugian Total (<i>Total Loss</i>) Bunga untuk Kerugian Waktu
Pemanfaat aset	<i>Opportunity Cost</i> Kerugian Total (<i>Total Loss</i>) Bunga untuk Kerugian Waktu
Penempatan aset	Pokok dan Bunga
Kredit macet	Pokok dan Bunga
Liability (Liabilitas)	
Kewajiban nyata	Pokok dan Bunga
Kewajiban bersyarat menjadi nyata	Pokok dan Bunga
Kewajiban tersembunyi	Pokok dan Bunga

(Sumber: Tuanakotta, 2009)

BAB 3

PROFIL UMUM PARA PIHAK

3.1 Latar Belakang Berdirinya BPKK dan DP3KK

Pada awalnya, area Kemayoran yang berada di tengah kota Jakarta berfungsi sebagai Pelabuhan Udara Internasional. Namun pada tahun 1980an, Pelabuhan Udara Kemayoran Internasional ditutup dengan alasan keselamatan penerbangan, kebisingan, terbatasnya lahan, dan kepentingan pembangunan kota Jakarta. Dengan diresmikannya Bandara Soekarno – Hatta sebagai *International Airport* pada tanggal 5 Juli 1985, Pelabuhan Udara Kemayoran secara resmi ditutup oleh Pemerintah Indonesia (DP3KK, 2001).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 1985, lahan eks – Bandara Kemayoran ditetapkan sebagai aset Kementerian Sekretariat Negara Republik Indonesia. Dalam hal penguasaan dan pengelolaan lahan eks – Bandara Kemayoran Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK) didelegasikan untuk mengelola lahan eks – Bandara Kemayoran berdasarkan Keputusan Preseiden RI Nomor 53 Tahun 1985 jo. Keputusan Presiden RI Nomor 545 Tahun 1986 Keputusan Presiden RI Nomor 73 Tahun 1999 (DP3KK, 2001).

Berdasarkan Rencana Tata Ruang Kota Khusus DKI Jakarta Tahun 1985-2005, lahan eks – Bandara Kemayoran yang memiliki luas \pm 454 Ha akan dibangun menjadi pusat Informasi Perdagangan dan Jasa Pelayanan Berskala Internasional (*Indonesia International Trade Center/IITC*) dengan *System Communication Integrated Digital Net Work*. Guna merealisasikan tujuan tersebut, Menteri Sekretaris Negara membentuk Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) berdasarkan Keputusan Menteri Sekretaris Negara RI selaku Ketua BPKK Nomor 66 Tahun 1993 tentang Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK). Berdasarkan Keputusan Menteri Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK Nomor 34 Tahun 1987 jo. Keputusan Menteri Sekretaris Negara Nomor 66 Tahun 1993 dan Keputusan Menteri Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK Nomor KEP/85A/M.SESNEG/IX/1999 tentang Pedoman Tata Cara Pengelolaan dan Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran, Direksi Pelaksana

Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) bertugas untuk penangan, penguasaan, dan pengelolaan sehari-hari lahan eks- Bandara Kemayoran (DP3KK, 2001).

3.2 Profil Umum BPKK dan DP3KK

3.2.1 Dasar Hukum Pendirian

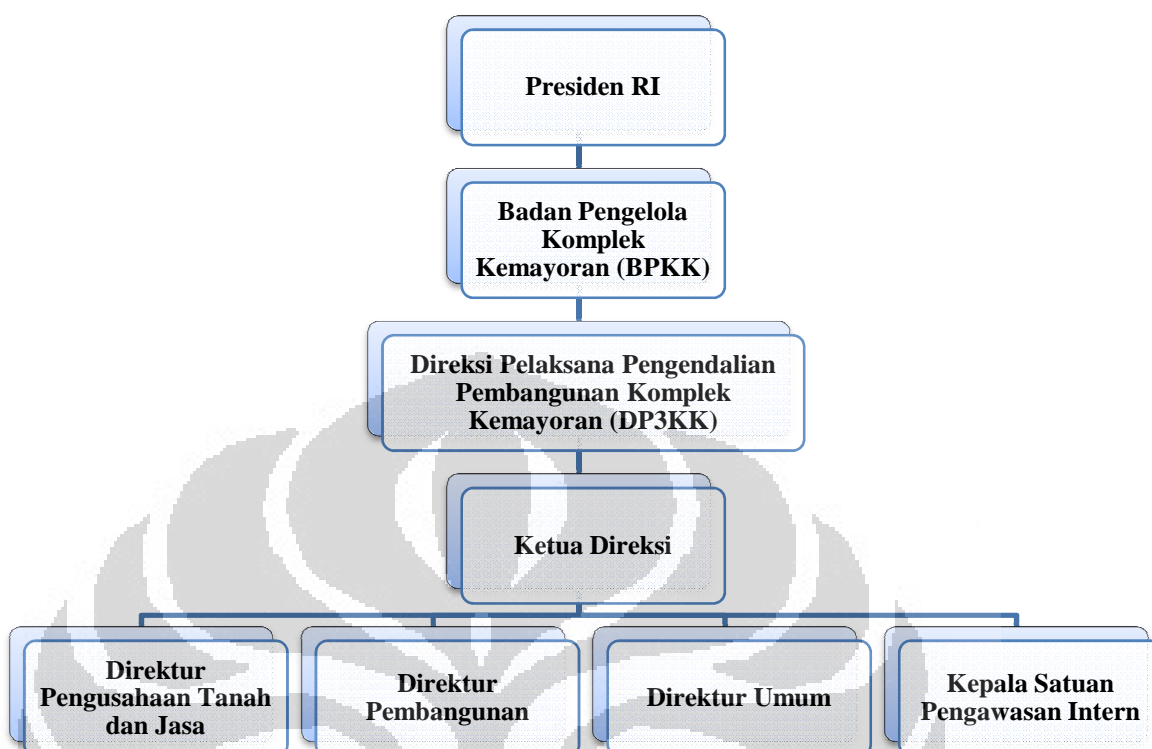
Dasar hukum pendirian BPKK adalah (DP3KK, 2001):

1. Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 1985 tentang Penarikan Kembali Sebagian Kekayaan Negara yang tertanam dalam modal Perusahaan Umum (Perum) Angkasa Pura.
2. Keputusan Presiden Nomor 53 Tahun 1985 jo. Keputusan Presiden Nomor 55 Tahun 1986 jo. Keputusan Presiden Nomor 73 Tahun 1999 tentang Badan Pengelolaan Komplek Kemayoran.
3. Keputusan Presiden Nomor 17 Tahun 1987 tentang Penggunaan Langsung Dana Pendapatan dari Pengusaha Komplek Kemayoran oleh BPKK

Dasar hukum pendirian DP3KK adalah (DP3KK, 2001):

1. Keputusan Menteri Sekretaris Negara Republik Indonesia selaku Ketua BPKK Nomor 66 Tahun 1993 tentang Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK).
2. Keputusan Menteri Sekretaris Negara Republik Indonesia selaku Ketua BPKK Nomor KEP/85A/M.Sesneg/IX/1999 tentang Pedoman Tata Cara Pengelolaan dan Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran dibuat terakhir kali dengan Surat Keputusan Menteri Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK Nomor 23 Tahun 2002 tentang Pedoman Tata Cara Pengelolaan dan Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran.

3.2.2 Struktur Organisasi BPKK dan DP3KK



Gambar 3.1 Struktur Organisasi BPKK dan DP3KK

(Sumber: DP3KK, 2001, telah diolah kembali)

3.2.3 Fungsi dan Tugas BPKK dan DP3KK

Berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 53 Tahun 1985 tentang Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK), Badan Pengelola Komplek Kemayoran memiliki tugas sebagai berikut:

1. Merencanakan pemanfaatan/penggunaan Komplek Kemayoran untuk diajukan kepada Presiden guna memperoleh persetujuan; dan
2. Mengendalikan pelaksanaan rencana pemanfaatan/penggunaan Komplek Kemayoran yang telah memperoleh persetujuan Presiden

Berdasarkan Keputusan Menteri Sekretaris Negara RI selaku Ketua BPKK Nomor 66 Tahun 1993 tentang Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK), DP3KK memiliki tugas sebagai berikut:

1. Pelaksanaan kebijakan serta petunjuk Badan Pengelola Komplek Kemayoran dalam rangka penyelesaian rencana terperinci pembangunan,

pengembangan, serta pengusahaan tanah di Komplek Kemayoran sesuai dengan rencana tata ruang yang telah ditetapkan;

2. Pengendalian pelaksanaan rencana-rencana yang telah disetujui untuk pembangunan prasarana utama di lingkungan Komplek Kemayoran serta pengendalian kegiatan pengusaha tanah ataupun pembangunan oleh pihak investor/developer/kontraktor sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan serta kebijakan Badan Pengelola Komplek Kemayoran;
3. Pemupukan pendapatan dari hasil pengusahaan tanah Komplek Kemayoran serta kegiatan lainnya yang disetujui Badan Pengelola Komplek Kemayoran; dan
4. Pengamanan lingkungan serta pembinaan sumber daya manusia.
5. Membuat dan melaksanakan perikatan penyewaan/kerjasama harta/aset BPKK dalam jangka waktu maksimal 8 (delapan) tahun.
6. Melaksanakan program anggaran pendapatan dan belanja yang telah ditetapkan oleh BPKK.
7. Melaksanakan tugas-tugas lain yang ditetapkan oleh Ketua BPKK.

3.3 Tata Cara Pengelolaan Aset Komplek Kemayoran

Berdasarkan Keputusan Menteri Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK Nomor 43 Tahun 1988 dan Keputusan Menteri Sekretaris Negara selaku Badan Pengelola Komplek Kemayoran Nomor: KEP/85A/M.Sesneg/IX/1999, tata cara pengelolaan aset Komplek Kemayoran ditetapkan sebagai berikut:

1. Pengelolaan harta kekayaan Komplek Kemayoran dilakukan oleh Badan Pengelola Komplek Kemayoran;
2. Untuk menentukan suatu barang dihapuskan dari Daftar Harta Kekayaan Komplek Kemayoran karena rusak atau hilang hanya dilakukan oleh Ketua Badan Pengelola Komplek Kemayoran; dan
3. Perikatan dengan pihak luar dalam rangka pengalihan/penjualan harta kekayaan Komplek Kemayoran, menghipotikkan/menggadaikan harta kekayaan Komplek Kemayoran dan lain-lainnya hanya dapat dilakukan oleh Badan Pengelola Komplek Kemayoran atau pejabat lain yang ditunjuk oleh Badan Pengelola Komplek Kemayoran.

3.4 Visi dan Misi Pembangunan Kota Baru Bandar Kemayoran

Berdasarkan Rencana Umum Tata Ruang (RUTR) DKI Jakarta tahun 1985-2005, visi pembangunan Kota Baru Bandar Kemayoran adalah menjadikan Kota Baru Bandar Kemayoran sebagai Pusat Kegiatan Informasi Perdagangan dan Jasa Berskala Pelayanan Internasional (*Indonesia International Trade Center*) bercirikan taman kota yang dilengkapi fasilitas sosial dan budaya serta fasilitas penunjang lainnya. Dalam rangka merencanakan dan mewujudkan Kota Baru Bandar Kemayoran sebagai Kota Baru Mandiri dengan fungsi pokok sebagai Pusat Kegiatan Informasi Perdagangan dan Jasa Berskala Pelayanan Internasional (*Indonesia International Trade Center*), pembangunan Kota Baru Bandar Kemayoran memiliki beberapa misi yang hendak dicapai, antara lain (DP3KK, 2001):

1. Kota Baru Bandar Kemayoran menyediakan pusat informasi niaga yang meliputi:
 - a. Informasi pasar dalam dan luar negeri;
 - b. Informasi produk dalam dan luar negeri; dan
 - c. Informasi produsen dalam dan luar negeri.
2. Kota Baru Bandar Kemayoran menyediakan pusat pameran niaga sebagai sarana bagi para pengusaha untuk memasarkan dan mempromosikan barang dan jasanya.
3. Kota Baru Bandar Kemayoran menyediakan sarana pelayanan perdagangan luar negeri yang meliputi:
 - a. Perbankan;
 - b. Asuransi;
 - c. Transformasi;
 - d. Surveyor;
 - e. Akuntansi;
 - f. Telekomunikasi;
 - g. Periklanan;
 - h. Arbitrase;
 - i. Perhotelan;
 - j. Pertokoan; dan

- k. Kantor pemerintahan yang terkait dengan kegiatan ekspor dan impor.

3.5 Rencana dan Strategi Pembangunan Kota Baru Bandar Kemayoran

Pemanfaatan lahan eks – Bandara Kemayoran didasarkan pada Masterplan/RTRK Kota Baru Bandar Kemayoran DKI Jakarta tahun 1985 – 2005 yang telah disetujui oleh DPRD DKI Jakarta dan ditandatangani oleh Gubernur DKI, Wiyogo Atmodarminto, pada tahun 1991. Berdasarkan Masterplan/RTRK (Rencana Tata Ruang Kota) Kota Baru Bandar Kemayoran DKI Jakarta tahun 1985 – 2005, kawasan eks – Bandara Kemayoran memiliki visi sebagai Kota Baru Mandiri yang berperan sebagai Pusat Kegiatan Informasi Perdagangan dan Jasa Berskala Pelayanan Internasional (*Indonesia International Trade Centre*) yang bercirikan Taman Kota yang dilengkapi dengan fasilitas sosial dan budaya serta fasilitas penunjang lainnya (DP3KK, 2001).

Dalam rangka mewujudkan terealisasinya Masterplan/RTRK Kota Baru Bandar Kemayoran DKI Jakarta tahun 1985 – 2005, terdapat tiga strategi pembangunan yang terbagi ke dalam tiga tahap pembangunan sebagai berikut (DP3KK, 2001):

1. Tahap I: Strategi Pembangunan Jangka Pendek (0 – 3 tahun);
2. Tahap II: Strategi Pembangunan Jangka Menengah (4 – 8 tahun); dan
3. Tahap III: Strategi Pembangunan Jangka Panjang (9 – 10 tahun).

Dalam tahap I pembangunan, strategi pembangunan jangka pendek (0 – 3 tahun) meliputi sebagai berikut (DP3KK, 2001):

1. Pelaksanaan Pembangunan Sarana dan Prasarana jalan, terutama akses jalan keluar/masuknya arus lalu lintas menuju Kawasan Kemayoran;
2. Melaksanakan pembebasan pada daerah-daerah kantong baik yang dihuni oleh para penggarap maupun yang terkena Rencana Pembangunan Pelaksanaan Pembebasan.
3. Menarik para investor terutama BUMN – BUMN yang bergerak di bidang yang terkait dengan perdagangan internasional agar melakukan investasi di

Kawasan Bekas Bandara Kemayoran (KBBK), seperti perbankan, asuransi penerbangan, telekomunikasi, dan lain-lain; dan

4. Memanfaatkan lahan-lahan yang ada untuk kegiatan balapan motor, balapan go-car, opname film, dan lain-lain.

Dalam tahap II pembangunan, strategi pembangunan jangka menengah (4 – 8 tahun) meliputi sebagai berikut (DP3KK, 2001):

1. Pembangunan fasilitas perkotaan seperti jaringan telekomunikasi baik melalui sistem analog maupun digital yang dapat menghasilkan tiga fungsi, gambar, suara, dan data (*ISDN System*) yang dibangun oleh Perum Telkom. Untuk pengadaan tenaga listrik disiapkan oleh Perum PLN dengan kapasitas terpasang sebesar 126 MVA yang diambil dari Sumber Daya PLTU Muara Karang dan PLTU Priok. Perum Gas juga berencana membangun sarana gas kota berkapasitas 20.000 M³/jam yang akan diambil dari ajungan lepas pantai Arjuna. Sesuai dengan konsep BUTR yang menjadikan KBBK menjadi Kota Taman, maka DP3KK membangun kawasan penghijauan dan tata air berupa waduk, hutan, wisata, hutan dikiri dan kanan jalan, lapangan golf, dan lain-lain.
2. Mendorong para investor baik dari BUMN maupun dari para pengusaha swasta untuk segera membangun diatas lahan-lahan yang telah dibelinya seperti bangunan-bangunan perkantoran, bangunan ruang pameran JITF, hotel berbintang 5 dan hotel berbintang 3, rumah sakit dan klinik kesehatan, apartemen dan kondominium, bangunan fasilitas kesehatan, peribadatanm olah raga, pendidikan, fasilitas pelayanan pemerintah, dan lain-lain.
3. Menyewakan bangunan-bangunan lama yang sudah ada untuk perkantoran, sedang lahan – lahan yang belum dimanfaatkan dapat disewakan/dikerjasamakan untuk berbagai kegiatan, seperti pasar bursa mobil/motor, restaurant tenda, pergudangan, dan lain-lain.

Dalam tahap III pembangunan, strategi pembangunan jangka panjang (9 – 10 tahun) meliputi sebagai berikut (DP3KK, 2001):

1. Pembangunan Gedung Menara Jakarta, dimana akan ada Pusat Perdagangan Antar Bangsa (IITC) di dalam satu gedung dengan pola “*one stop service business*” disamping untuk menarik pariwisata seperti adanya restaurant berputar dari puncak gedung, juga ada ruangan teropong untuk melihat ke laut, pelabuhan Tanjung Priok, Bandara Udara Soekarno – Hatta Internasional, Halim Perdana Kusuma, dan Gunung Salak di Bogor. Selain itu, tower ini direncanakan sebagai antena pemancar bagi jaringan televisi terutama di Jakarta termasuk radio/lain-lainnya.
2. Pembangunan Gedung Menara BPIS bagi kegiatan Industri Strategi, perkantoran, dan hotel.
3. Pembangunan Pusat Budaya Indonesia (*Culture Center*) yang bersama IITC akan menjadi *landmark* bagi Kawasan Bekas Bandara Kemayoran (KBBK).
4. Pembangunan Mass Rapid Transport (MRT) dan stasiun pemberhentiannya pada beberapa tempat.
5. Penyelesaian bangunan-bangunan lainnya oleh para investor baik gedung perkantoran, pendidikan, sebagai kelengkapan kawasan yang mengemban fungsi Pusat Kegiatan Informasi Perdagangan dan Jasa Berskala Pelayanan Internasional (*Indonesia International Trade Center*), ruang ibadah, dan lain-lain yang akan melengkapi Kawasan Bekas Bandara Kemayoran (KBBK).

Perencanaan pembangunan Kota Baru Bandar Kemayoran didasarkan pada tata guna lahan yang telah ditetapkan dalam Masterplan/RTRK (Rencana Tata Ruang Kota) Kota Baru Bandar Kemayoran DKI Jakarta tahun 1985 – 2005. Penatagunaan lahan Kota Baru Bandar Kemayoran dibagi menjadi beberapa blok lahan pembangunan. Blok-blok lahan pembangunan tersebut terdiri dari (DP3KK, 2001):

1. Blok A

Pemanfaatan lahan Blok A difokuskan pada pembangunan pemukiman penduduk, baik berupa apartemen maupun kompleks perumahan; fasilitas sosial dan fasilitas umum; dan kompleks pertokoan komersil.

2. Blok B

Pemanfaatan lahan Blok B difokuskan pada pembangunan pemukiman penduduk, baik berupa apartemen maupun kompleks perumahan; perhotelan; pusat kesenian; gedung perkantoran pemerintah; pusat pelatihan dan pendidikan; gedung perkantoran komersil; dan kompleks pertokoan komersil.

3. Blok C

Pemanfaatan lahan Blok C difokuskan pada pembangunan pemukiman penduduk, baik berupa apartemen maupun kompleks perumahan; pusat pameran niaga; gedung perkantoran pemerintah; gedung perkantoran komersil; dan kompleks pertokoan komersil.

4. Blok D

Pemanfaatan lahan Blok C difokuskan pada pembangunan pemukiman penduduk, baik berupa apartemen maupun kompleks perumahan; gedung perkantoran pemerintah; pusat pelatihan dan pendidikan; hutan wisata dan waduk; arena olahraga; dan fasilitas umum.

3.6 Profil Umum PT Duta Adhiputra sebagai Investor Taman Kemayoran Condominium

Dalam rangka ikut membantu program pemerintah dalam pengadaan hunian dengan bangunan vertical guna mengantisipasi kepadatan penduduk dan keterbatasan lahan, Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK) beserta Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) menyediakan lahan kosong untuk dikembangkan dan dibangun menjadi hunian/perumahan vertical sesuai dengan Masterplan/RTRK (Rencana Tata Ruang Kota) Kota Baru Bandar Kemayoran DKI Jakarta tahun 1985 – 2005. Sebagai salah satu bentuk realisasi rencana pengembangan dan pembangunan hunian/perumahan vertical di kawasan Komplek Kemayoran, Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) mengadakan kerja sama dengan PT Duta Adhiputra untuk membangun apartemen Taman Kemayoran Condominium.

PT Duta Adhiputra membangun Taman Kemayoran Condominium di area Blok A1 kawasan Komplek Kemayoran. Taman Condominium Kemayoran yang berlokasi di Jalan Benyamin Sueb Blok A1 Kavling No. 1 Komplek Kemayoran Jakarta dibangun di lahan seluas 25.000 m² dengan luas bangunan 110.000 m² (DP3KK, 2001).

Taman Kemayoran Condominium memiliki enam tower bangunan dengan tinggi sebagai berikut (DP3KK, 2001):

1. Tower A1 dan A2: 18 Lantai;
2. Tower B1 dan B2: 22 Lantai; dan
3. Tower C1 dan C2: 24 Lantai.

Taman Kemayoran Condominium memiliki 676 unit apartemen dengan tipe unit apartemen sebagai berikut (DP3KK, 2001):

1. Tipe Apartemen Standar sejumlah 640 unit;
2. Tipe Apartemen Penthouse sejumlah 36 unit; dan
3. Tipe Komersil berupa pertokoan sejumlah 18 unit yang berada di lantai dasar.

Bangunan Taman Kemayoran Condominium dilengkapi dengan fasilitas lapangan parkir seluas 18.600 m² yang diperkirakan memiliki daya tampung kendaraan sebanyak 800 unit kendaraan roda empat (mobil) (DP3KK, 2001).

Dengan ditandatanganinya akta kerja sama antara Ketua Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK) dan PT Duta Adhiputra, PT Duta Adhiputra ditetapkan sebagai investor pembangunan Taman Kemayoran Condominium. Dalam hal ini, Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK) bertindak sebagai pemegang Hak Pengelolaan kawasan kompleks Kemayoran, sedangkan PT Duta Adhiputra bertindak sebagai investor pembangunan Taman Kemayoran Condominium sekaligus bertindak sebagai penjual dan pengelola Taman Kemayoran Condominium.

3.7 Profil Umum PT Theda Pratama sebagai Pembeli 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

PT Theda Pratama yang didirikan pada tahun 2002 merupakan salah satu investor dalam pengembangan dan pembangunan kawasan Komplek Kemayoran. Terkait kasus ini, PT Theda Pratama bertindak sebagai pembeli 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium milik Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK) yang sebelumnya diserahkan oleh PT Duta Adhiputra, selaku investor pembangunan Taman Kemayoran Condominium, sebagai penggantian hasil pengembalian investasi BPKK dalam proyek pengadaan hunian/perumahan vertical di Blok A1 kawasan komplek Kemayoran.



BAB 4

PEMBAHASAN DAN ANALISA KASUS

4.1 Kasus Posisi Pelepasan Aset Negara di Kota Baru Bandar Kemayoran

Pembahasan kasus posisi pelepasan aset negara di Kota Baru Bandar Kemayoran akan dibahas secara kronologis berdasarkan peristiwa pokok dan tahun keterjadian dalam bentuk narasi. Peristiwa pokok yang dimaksud disini adalah :

1. Pembangunan Apartemen Taman Kemayoran Condominium;
2. Penyerahan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium; dan
3. Penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.

Berikut adalah kronologis pelepasan aset negara di Kota Baru Bandar Kemayoran:

4.1.1 Pembangunan Apartemen Taman Kemayoran Condominium

Pada tahun 1992, PT Duta Adhiputra mengajukan proposal kerja sama pengadaan proyek pembangunan hunian/perumahan vertical di kawasan Komplek Kemayoran kepada Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK). Proyek tersebut dinamakan dengan proyek Taman Kemayoran Condominium. Dalam proyek Taman Kemayoran Condominium, PT Duta Adhiputra berkedudukan sebagai penyedia modal sekaligus pengembang, sedangkan BPKK berkedudukan sebagai pemegang Hak Pengelolaan (HPL) atas kawasan Komplek Kemayoran seluas ± 454 Ha. Luas lahan yang dikerjasamakan antara BPKK dan PT Duta Adhiputra seluas 25.000 m² dengan status Hak Guna Bangunan (HGB) di atas Hak Pengelolaan (HPL). Taman Kemayoran Condominium berlokasi di Jl. Benyamin Sueb Blok A1 Kavling No. 1 Komplek Kemayoran Jakarta (DP3KK, 2001).

Berdasarkan perjanjian kerja sama yang dituangkan ke dalam Akta Notaris Helena Kuntoro No. 39 tanggal 17 Maret 1993, BPKK dan PT Duta Adhiputra melaksanakan kerjasama pembangunan 6 (enam) tower Apartemen Taman Kemayoran sebanyak 694 unit satuan rumah susun (sarusun) dengan modal sebesar Rp123.750.000.000,00 yang terdiri dari modal BPKK berupa tanah seluas

25.000,00 m² senilai Rp18.750.000.000,00 dan modal PT Duta Adhiputra berupa biaya pembangunan sebesar Rp105.000.000.000,00. Dalam Akta Notaris Helena Kuntoro No. 39 tanggal 17 Maret 1993, BPKK dan PT Duta Adhiputra menyepakati pola pembagian hasil penjualan sebagai berikut (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005):

1. Tahap I sampai pendapatan hasil penjualan apartemen mencapai nilai modal yang dikeluarkan, perbandingan pembagian hasil penjualan BPKK 15,15 % dan PT Duta Adhiputra 84,85%.
2. Tahap II setelah pendapatan hasil penjualan melampaui nilai modal yang dikeluarkan, perbandingan pembagian hasil penjualan BPKK 25 % dan PT Duta Adhiputra 75 %.

Setiap pendapatan akan disetorkan langsung ke dalam rekening bersama yang akan dibuka di Bank Kreditor pihak PT Duta Adhiputra, yakni Bank Private Development Finance Company (PDFCI) dengan nomor 0100199017 dan 0700313018 yang kemudian diganti dengan rekening Bank Dwipa dengan nomor 0028011403 dan 0103014034 (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005). Proyek Taman Kemayoran Condominium mulai efektif dibangun sejak tahun 1993. Pada tahun 1997, proyek Taman Kemayoran Condominium selesai dibangun dan masuk ke dalam tahap penjualan unit apartemen.

4.1.2 Penyerahan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

Sampai pada tahap I, PT Duta Adhiputra telah berhasil menjual sebanyak 272 unit satuan rumah susun Apartemen Taman Kemayoran Condominium senilai Rp68.266.892.375,00 dan telah menyerahkan bagian hasil penjualan tersebut kepada BPKK sebesar Rp10.134.462.486,00. Namun, krisis moneter yang melanda Indonesia sejak awal Juli tahun 1997 menyebabkan Bank PDFCI selaku Bank Kreditor PT Duta Adhiputra dilikuidasi. Hal ini mengakibatkan seluruh aset milik Bank PDFCI diambil alih dan dijadikan jaminan oleh Badan Penyehatan Perbankan Nasional, termasuk didalamnya sertifikat HGB No. 81 tanggal 21 Juni 1995 yang dijaminkan dengan tanggungan atas sarusun No. 1774/1996 tanggal 20

September 1996 atas nama PT Duta Adhiputra yang merupakan objek kerjasama dengan BPKK (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005). Hal tersebut mengakibatkan PT Duta Adhiputra tidak dapat memasarkan/menjual sebanyak 422 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang belum terjual.

Adanya desakan dari pihak Badan Pengelola Komplek Kemayoran untuk segera memberikan hasil pengembalian investasi pada proyek Taman Kemayoran Condominium, PT Duta Adhiputra mengusulkan untuk mengkonversi sisa bagi hasil keuntungan penjualan unit apartemen yang belum diberikan dengan penyerahan 79 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium atau sebesar Rp30.867.369.617,00. Kemudian, Ketua BPKK melakukan pengkajian mendalam atas usulan PT Duta Adhiputra untuk mengkonversi sisa utang pengembalian investasi BPKK dalam proyek Taman Kemayoran Condominium dengan penyerahan 79 unit sarusun apartemen Taman Kemayoran Condominium. Berdasarkan hasil kajian tersebut, Ketua BPKK setuju dan sepakat untuk menerima usulan dari PT Duta Adhiputra. Dalam rangka menindaklanjuti kesepakatan penyerahan 79 unit sarusun apartemen Taman Kemayoran Condominium, Ketua BPKK menunjuk Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) selaku kuasa BPKK untuk melakukan mengurus segala hal berkaitan dengan penyerahan 79 unit apartemen Taman Kemayoran Condominium.

Atas dasar instruksi Ketua BPKK, Ketua DP3KK melakukan pembahasan lebih lanjut dengan PT Duta Adhiputra perihal jenis, kuantitas, dan nilai unit apartemen yang nantinya akan diserahkan oleh PT Duta Adhiputra kepada BPKK. Dalam pembahasan tersebut, Ketua DP3KK mengusulkan untuk membagi penyerahan 79 unit sarusun apartemen Taman Kemayoran Condominium ke dalam dua tahap penyerahan, yakni tahap I akan diserahkan unit apartemen sebanyak 30 unit dan sisanya akan diserahkan di tahap II.

Pada tahap penyerahan I, PT Duta Adhiputra menyerahkan 30 unit apartemen Taman Kemayoran Condonium senilai Rp15.704.264.028,00. 30 unit apartemen yang diserahkan terdiri 22 unit apartemen tipe Standart dan 8 unit apartemen tipe Penthouse. Penyerahan Tahap I dilakukan pada tanggal 27 Nopember 1997 (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005).

Memasuki bulan Agustus tahun 2000, DP3KK bersama PT Duta Adhiputra melakukan pembahasan kembali mengenai penyerahan 49 unit apartemen Taman Kemayoran Condominium. Namun, dalam realisasinya, Ketua DP3KK dan PT Duta Adhiputra sepakat dan setuju untuk mengganti penyerahan 49 unit apartemen dengan penyerahan 40 unit apartemen dengan total nilai penyerahan yang sama. Hal ini dapat terjadi demikian, karena ada beberapa unit apartemen tipe Standar yang diganti dengan unit apartemen tipe Penthouse.

Kesepakatan penerimaan penyerahan 40 unit apartemen Taman Kemayoran Condominium direalisasikan dalam berita acara serah terima kunci 40 unit apartemen Taman Kemayoran Condominium pada tanggal 15 Mei 2001. Berikut adalah ringkasan penyerahan 70 unit sarusun Apartemen Tanah Kemayoran Condominium kepada BPKK/DP3KK (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005):

1. Tahap I tanggal 27 Nopember 1997, penyerahan 30 unit sarusun senilai Rp15.704.264.028,00 sesuai akte notaris Helena Kuntoro Nomor 62.
2. Tahap II tanggal 15 Mei 2001, penyerahan 40 unit sarusun senilai Rp15.163.105.589,00 sesuai Berita Acara serah terima kunci No. BA-23/Kadir/DP3KK/05/2001.

Nilai penyerahan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium senilai Rp30.867.369.617,00 dijelaskan pada tabel perhitungan berikut:

Tabel 4.1 Perhitungan nilai Penyerahan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

Total Estimasi Penjualan Condominium (hunian + komersial) 694 Unit	Rp238.816.519.382,00
PPN 10/110	(Rp21.710.592.671,00)
Nilai bersih Penjualan Condominium	Rp217.105.926.711,00
Biaya pemasaran 2 %	(Rp4.342.118.534,00)
Nilai yang dialokasikan untuk pembagian hasil penjualan	Rp212.763.808.177,00
Alokasi hasil penjualan untuk BPKK/DP3KK	
Tahap I : 15,15 % x Rp123.762.376.237,00	Rp18.750.000.000,00
Tahap II: 25 % x (Rp212.763.808.177,00 – Rp123.762.376.237,00)	Rp22.250.357.985,00
Jumlah pendapatan untuk BPKK/DP3KK	Rp41.000.357.985,00
Bagian hasil penjualan BPKK/DP3KK yang telah diterima	(Rp10.134.462.486,00)
Sisa hasil penjualan yang belum dibayar	Rp30.865.895.499,00
Penyerahan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium	
Tahap I : Penyerahan 30 unit sarusun tanggal 27 Nopember 1997	Rp15.704.264.028,00
Tahap II: Penyerahan 40 unit sarusun tanggal 15 Mei 2001	Rp15.163.105.589,00

(Sumber: Badan Pemeriksa Keuangan, 2005, telah diolah kembali)

Setelah dilakukan penyerahan 70 unit sarusun apartemen Taman Kemayoran Condominium, biaya perawatan menjadi tanggung jawab BPKK. Dalam rangka mengurangi biaya perawatan 70 unit apartemen Taman Kemayoran Condominium yang telah menjadi tanggung jawab BPKK dan sekaligus untuk meningkatkan pendapatan BPKK, Ketua DP3KK menunjuk Direksi Perusahaan Tanah dan Jasa untuk melakukan penyewaan terhadap 70 unit apartemen tersebut. Namun, dalam realisasinya, tidak seluruh unit apartemen dapat disewakan terutama unit apartemen tipe Penthouse. Hal ini disebabkan oleh tingginya biaya sewa untuk unit apartemen tipe Penthouse sehingga konsumen lebih memilih untuk menyewa unit apartemen tipe Standar yang biaya sewanya lebih rendah.

Penerimaan DP3KK dari penyewaan apartemen sejak tahun 2001 sampai dengan dilakukannya penjualan tanggal 1 Oktober 2003 berdasarkan laporan pertanggungjawaban yang disampaikan Ketua DP3KK kepada Mensesneg selaku Ketua Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK) adalah sebesar Rp2.244.371.182,00. Rincian penerimaan pendapatan dari penyewaan apartemen dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4.2 Rincian Penerimaan Pendapatan Sewa Apartemen

No.	Tahun	Penerimaan
1	2001	Rp 660.533.882,00
2	2002	Rp 605.492.300,00
3	2003	Rp 978.345.000,00
Jumlah		Rp 2.244.371.182,00

(Sumber: Badan Pemeriksa Keuangan, 2005)

4.1.3 Penjualan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

Inti kasus dalam penelitian ini adalah penjualan 70 unit sarusun apartemen Taman Kemayoran Condominium. Pada Tanggal 28 Juli 2003, PT Theda Pratama dengan surat No. 002/TP/VII/03 yang ditandatangani Direktur Utama (The Hok Bing) dan Komisaris (Moh. Rizki Pratama) mengajukan penawaran pembelian 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dengan harga sebesar Rp21.000.000.000,00 dan pembayaran dilakukan secara tunai bersamaan dengan penyerahan Apartemen dengan Akte Notaris atas jual beli tersebut kepada Ketua BPKK (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005).

Dalam rangka memaksimalkan nilai penawaran pembelian 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dan tertib administrasi, Ketua DP3KK menerbitkan Surat Keputusan Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran Nomor SK – 82/Kadir/DP3KK/08/2003 tentang Pembentukan Tim Evaluasi Penawaran Pembelian Unit Apartemen Taman Kemayoran Condominium Komplek Kemayoran tertanggal 9 Agustus 2003. Berdasarkan Surat Keputusan DP3KK tersebut, Tim Evaluasi memiliki tugas sebagai berikut (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005):

1. Mengevaluasi penawaran PT Theda Pratama atas keinginan membeli 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium di Komplek Kemayoran tentang kewajaran dari aspek hukum, ekonomi, dan sosial budaya.
2. Meneliti dokumen – dokumen keabsahan kepemilikan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.
3. Membuat analisa harga jual dengan mengacu antara lain:

- a. Melakukan survey harga atas unit apartemen sejenis di lokasi yang relevan dengan Taman Kemayoran Condominoum termasuk NJOP tahun terakhir;
 - b. Menghitung taksiran harga dengan cara penyusutan dari harga perolehan;
 - c. Melakukan survey harga apartemen sejenis yang dilelang Badan Penyehatan Perbankan Nasional (BPPN); dan
 - d. Melakukan perbandingan-perbandingan atas kewajaran harga jual.
4. Melakukan seluruh proses administrasi sesuai prosedur yang berlaku dalam rangka penawaran PT Theda Pratama untuk membeli 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.
 5. Melakukan evaluasi penawaran dan membuat Berita Acara Evaluasinya.
 6. Melaporkan hasil kerja Tim Evaluasi kepada Ketua Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran melalui Direktur Pengusahaan Tanah dan Jasa DP3KK.

Dalam rangka melaksanakan Surat Keputusan Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran Nomor SK–82/Kadir/DP3KK/08/2003 tentang Pembentukan Tim Evaluasi Penawaran Pembelian Unit Apartemen Taman Kemayoran Condominium Komplek Kemayoran, Tim Evaluasi menyampaikan laporan hasil evaluasi harga 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium kepada Ketua DP3KK melalui Direktur Pengusahaan Tanah dan Jasa. Dalam Berita Acara Klarifikasi Penawaran Harga 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium Milik BPKK di Kota Baru Bandar Kemayoran Nomor BA-01/Tim EVH/PT.TMN.KMY/DP3KK/08/2003, Tim Evaluasi menyampaikan hasil klarifikasi dan negosiasi sebagai berikut (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005):

1. Penawaran Harga Penthouse jauh dibawah harga pokok pembelian maupun Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) 2003;
2. PT Theda Pratama menjawab bahwa Penthouse kurang marketabel sehingga hanya berani menaikkan harga penawaran Rp250.000.000,00;

3. Tim menawarkan untuk membeli tanpa Penthouse, namun PT Theda Pratama hanya bersedia membeli secara “bulk”; dan
4. PT Theda Pratama menjanjikan pembayaran secara tunai.

Menindaklanjuti Berita Acara Klarifikasi Penawaran Harga 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium Milik BPKK di Kota Baru Bandar Kemayoran Nomor BA-01/Tim EVH/PT.TMN.KMY/DP3KK/08/2003, Ketua DP3KK mengajukan permohonan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium melalui Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 tanggal 15 Agustus 2003 kepada Ketua BPKK dengan usulan pertimbangan sebagai berikut (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005):

1. PT Theda Pratama telah mengajukan penawaran apartemen 70 unit sebesar Rp21.000.000.000,00 secara “bulk” dan dibayar tunai sekaligus.
2. Kondisi apartemen saat ini, sejumlah 58 unit disewa dengan pendapatan per tahun sebesar Rp1.072.000.000,00 dan sejumlah 12 unit kosong dengan beban pengeluaran untuk PBB, service charge, langganan listrik dan air sebesar Rp16.355.773,00.
3. 12 (dua belas) unit apartemen yang kosong dalam kondisi rusak berat dan banyak bocor, sehingga tidak dapat disewakan dan perlu renovasi dengan biaya sebesar Rp812.000.000,00, sementara pendapatan bersih 58 unit apartemen yang disewa per tahun sebesar Rp875.730.720,00.
4. Pembelian 70 unit apartemen tidak mempermasalahkan adanya 58 unit yang masih dalam ikatan sewa dengan DP3KK, dengan catatan hasil sewa setelah realisasi pembayaran dari PT Theda Pratama selanjutnya menjadi milik PT Theda Pratama.
5. Dalam klarifikasi, PT Theda Pratama menaikkan harga penawaran menjadi Rp21.250.000.000,00.
6. Dengan membandingkan harga penjualan PT Duta Adhiputra dan harga penawaran PT Theda Pratama, maka harga penawaran PT Theda Pratama untuk 57 unit apartemen standar di Taman Kemayoran Kondominium lebih tinggi sebesar Rp115.517.925,00.

7. DP3KK secara tugas dan fungsi tidak untuk mengelola apartemen, sehingga bila harus mengelola apartemen tersebut perlu organisasi dan personil serta dana.
8. Penjualan apartemen lebih baik, sebab bila tidak dijual pendapatan per tahun sebesar Rp875.730.720,00, sedangkan bila dijual dan hasil penjualannya didepositokan dengan bunga 7,5 % per tahun akan memperoleh pendapatan sebesar Rp1.593.750.000,00.
9. Dijual unit-unit yang standar, yaitu 57 unit dengan hasil sebesar Rp14.803.000.000,00, sedangkan yang non standar, yaitu 13 unit disewakan murah agar tidak menanggung beban pengeluaran.

Berikut adalah ringkasan perbandingan harga antara harga penawaran dan harga pembanding berdasarkan Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003:

Tabel 4.3 Perbandingan Harga 70 Unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

Perbandingan Harga	Harga Perolehan	Harga Perolehan dengan Penyusutan (2%/tahun)	Harga Berdasarkan NJOP
	Rp 30.867.369.132	Rp 29.015.326.984	Rp 42.778.617.000
Harga Pembelian PT Theda Pratama	Rp 21.250.000.000	Rp 21.250.000.000	Rp 21.250.000.000
Selisih	(Rp9.617.369.132)	(Rp7.765.326.984)	(Rp21.528.617.000)

(Sumber: diolah penulis)

PT Theda Pratama dengan surat No. 007/TP/IX/03 tanggal 1 September 2003 perihal klarifikasi proposal pembelian 70 unit apartemen menyampaikan kepada Ketua DP3KK bahwa PT Theda Pratama tidak bersedia membeli hanya 57 unit apartemen standard dan sisanya sebanyak 13 unit apartemen non standard disewa atau kerjasama dimana paling tidak DP3KK dibebaskan dari beban membayar PBB, Service Charge, langganan air, listrik dan gas, dengan alasan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005):

1. Kebutuhan hunian dalam rangka melaksanakan usaha property yang berkaitan dengan kerjasama luar negeri lebih besar dari 70 unit.
2. Sesuai proposal, pembelian secara bulk dan cash/tunai.
3. PT Theda Pratama menanggung biaya-biaya perbaikan yang cukup besar karena kondisi apartemen yang kurang terawat dan juga biaya notaris.

Menanggapi surat No. 007/TP/IX/03 tanggal 1 September 2003 perihal klarifikasi proposal pembelian 70 unit apartemen oleh PT Theda Pratama, Ketua DP3KK kembali mengajukan surat permohonan yang kedua No. B-744/Kadir/DP3KK/09/2003 tanggal 2 September 2003 kepada Ketua BPKK untuk memberikan persetujuan/keputusan penjualan apartemen tersebut, dengan memberikan pertimbangan antara lain (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005):

1. Harga/nilai tanah 2,5 Ha pada kerjasama adalah sebesar Rp18.750.000.000,00, telah dibayar sebesar Rp10.134.362.486,00, sisanya sebesar Rp8.615.537.514,00.
2. Pada saat dilakukan pengamanan dengan mengambil 70 unit apartemen dinilai sebesar Rp30.867.369.617,00 termasuk didalamnya kekurangan nilai tanah sebesar Rp8.615.537.514,00 sehingga selisih sebesar Rp22.251.832.103,00 merupakan prospek keuntungan.
3. Penawaran PT Theda Pratama sebesar Rp21.250.000.000,00 dapat digunakan untuk pelunasan harga tanah sebesar Rp8.615.537.514,00 dan keuntungan/margin usaha sebesar Rp12.634.462.486,00 (Rp21.250.000.000,00 – Rp8.615.537.514,00), disamping itu sudah mendapatkan hasil sewa sebesar Rp1.834.042.157,00 atau total keuntungan sebesar Rp14.468.504.643,00 (Rp12.634.462.486,00 + Rp1.834.042.157,00).
4. Harga penawaran PT Theda Pratama belum termasuk PPN 10 %, BPHTB 5 % dan Biaya Notaris.

Sekretaris BPKK dengan surat No. B-31/Set.BPKK/09/2003 tanggal 16 September 2003 memberitahukan kepada Ketua DP3KK bahwa Ketua BPKK menyetujui rencana penjualan tersebut dan memberikan surat kuasa

penandatanganan perjanjian No. SK-05/BPKK/09/2003 tanggal 16 September 2003. Persetujuan tersebut kemudian disampaikan Ketua DP3KK dengan Surat No. B-722/Kadir/DP3KK/09/2003 tanggal 18 September 2003 kepada PT Theda Pratama dan dengan Surat No. B-791/Kadir/DP3KK/09/2003 tanggal 25 September 2003 kepada PT Duta Adhiputra (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005).

Tanggal 3 Oktober 2003, PT Theda Pratama melakukan pembayaran sebesar Rp21.250.000.000,00 atas pembelian 70 unit sarusun kepada DP3KK. Tanggal 24 Oktober 2003, Ketua DP3KK dan Direktur Utama PT Theda Pratama menandatangani surat perjanjian jual beli 70 unit hak milik atas sarusun No. 148 dihadapan notaris Ratna Sintawati Tantudjojo. Pada tanggal yang sama, Ketua DP3KK dan Direktur PT Duta Adhiputra menandatangani surat perjanjian No. 151 dihadapan notaris Ratna Sintawati Tantudjojo tentang pemberian persetujuan kepada PT Duta Adhiputra untuk menandatangani akta perjanjian pengikat jual beli dan akta surat-surat kuasa sehubungan dengan jual beli atas 70 unit sarusun yg dilakukan BPKK kepada PT Theda Pratama. Tanggal 6 April 2004, DP3KK mengembalikan uang sewa apartemen yang telah diterima DP3KK setelah realisasi pembayaran dari PT Theda Pratama sebesar Rp503.831.836,00 kepada PT Theda Pratama (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005).

4.2 Laporan BPK atas Penjualan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

Berdasarkan laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor: 149/S/V-XIII.1/11/2005 atas Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Aset Tahun 2002-2005 pada Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKIK)/Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) tertanggal 17 Nopember 2005, BPK menyampaikan temuan-temuan terkait penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium sebagai berikut (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005):

BPK menilai bahwa pertimbangan yang disampaikan oleh Ketua DP3KK kepada Ketua BPKK dalam suratnya No. B-715/Kadir/DP3KK/08/2003 tanggal 15 Agustus 2003 tidak didasarkan bukti-bukti yang dapat

dipertanggungjawabkan dan sebagian tidak benar, sebagaimana yang diuraikan berikut:

1. Dalam lampiran III, dilaporkan bahwa dari 70 unit apartemen tersebut terdapat 12 unit apartemen dalam kondisi rusak berat dan bocor, sehingga BPKK tidak memperoleh pendapatan sewa dan tetap harus membayar PBB, service charge dan utilitas, yaitu :

Tabel 4.4 Unit Apartemen yang Rusak dan Tidak Disewa dalam Lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003

No.	Tower	Lantai	Unit	Hasil Sewa	PBB (Rp)	BPS+Utilitas (Rp)
1	Bougenville (B-2)	14	C/03	-	404.481	446.862
2	Cendana (C-2)	2	C/03	-	681.284	642.458
3	Cendana (C-2)	3	C/03	-	681.284	597.788
4	Cendana (C-2)	15	F/07	-	553.284	597.788
5	Akasia (A-2)	17	A/01	-	2.674.518	1.412.982
6	Akasia (A-2)	17	C/03	-	2.674.518	1.412.982
7	Bougenville (B-2)	21	A/01	-	2.952.558	1.587.219
8	Bougenville (B-2)	21	B/02	-	2.736.426	1.412.982
9	Eboni (C-1)	22	B/02	-	2.555.952	1.344.062
10	Eboni (C-1)	22	C/03	-	2.262.162	1.447.299
11	Cendana (C-2)	23	B/02	-	3.359.664	1.728.659
12	Cendana (C-2)	23	A/01	-	3.163.986	1.667.699

(Sumber: Badan Pemeriksa Keuangan, 2005)

Laporan tersebut tidak didukung bukti-bukti konkrit, seperti Berita Acara pengecekan bersama dan foto-foto dokumentasi sehingga kebenarannya tidak dapat diyakini kewajarannya.

2. Dalam evaluasi harga 70 unit Apartemen Condominium Kemayoran, diketahui bahwa 13 unit apartemen yang harga per unitnya di atas Rp400,00 juta dinyatakan tidak dapat disewa dan bocor, sehingga harga jual rata-ratanya hanya 38,11 % dari harga perolehannya, dengan rincian sebagai berikut:

Tabel 4.5 Unit Apartemen yang Tidak Disewa dan Rusak dalam Laporan Hasil Evaluasi Harga 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

No.	Lokasi	Lantai	Harga Perolehan dari PT DA (Rp)	Harga Jual (Rp)	%-tase	Kondisi
1	2	3	4	5	6=5/4	7
1	Akasia	Lt 16 A/01	844.140.066	420.000.000	49,75%	Rusak Berat
2	Akasia	Lt 16 B/02	1.035.381.501	470.000.000	45,39%	Rusak Berat
3	Akasia	Lt 17 A/01	1.271.087.433	488.000.000	38,39%	Rusak Berat
4	Akasia	Lt 17 B/02	1.525.410.117	515.000.000	33,76%	Rusak Berat
5	Akasia	Lt 17 C/03	1.271.087.433	488.000.000	38,39%	Rusak Berat
6	Aster	Lt 21 A.01	1.476.361.260	508.000.000	34,41%	Rusak Berat
7	Bougenville	Lt 21 A/01	1.464.058.250	508.000.000	34,70%	Rusak Berat
8	Bougenville	Lt 21 B/02	1.301.661.092	505.000.000	38,80%	Rusak Berat
9	Cendana	Lt 23 A/01	1.580.590.935	510.000.000	32,27%	Rusak Berat
10	Cendana	Lt 23 B/02	1.682.775.864	520.000.000	30,90%	Rusak Berat
11	Ebony	Lt 22 B/02	1.168.323.640	480.000.000	41,08%	Rusak Berat
12	Ebony	Lt 22 C/03	1.103.980.680	470.000.000	42,57%	Rusak Berat
13	Ebony	Lt Dasar A/01	445.028.786	280.000.000	62,92%	Rusak Berat
Jumlah			16.169.887.061	6.162.000.005	38,11%	

(Sumber: Badan Pemeriksa Keuangan, 2005)

Dari tabel di atas, diketahui bahwa harga jual dari ke-13 unit Apartemen Taman Kemayoran sebesar Rp6.162.000.000,00 lebih rendah sebesar Rp10.007.887.057,00 dibandingkan dengan harga perolehannya sebesar Rp16.169.887.057,00.

Dari kedua data di atas, diketahui bahwa 4 unit sarusun apartemen yang dinyatakan rusak dan tidak disewakan dalam lampiran III surat Ketua DP3KK No. B-715/Kadir/DP3KK/08/2003 tanggal 15 Agustus 2003 tidak termasuk dalam 13 unit apartemen yang harga per-unitnya di atas Rp400,00 juta sehingga tidak dinyatakan rusak berat dalam evaluasi harga, demikian sebaliknya 5 unit sarusun yang harga per-unitnya di atas Rp400,00 juta dinyatakan rusak berat dalam evaluasi harga sedangkan dalam lampiran III surat Ketua DP3KK No. B-715/Kadir/DP3KK/08/2003 tanggal 15 Agustus 2003 tidak dinyatakan rusak berat, seperti yang terlihat dalam tabel berikut :

Tabel 4.6 Perbandingan Unit Apartemen yang Rusak antara Lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 dan Laporan Hasil Evaluasi Harga 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

No	Lokasi	Lantai	Harga Perolehan dari PT DA (Rp)	Harga Jual (Rp)	%-tase
1	2	3	4	5	6=5/4
I Dalam Lampiran III dinyatakan rusak berat, sedangkan dalam evaluasi harga tidak dinyatakan rusak berat					
1	Bougenville	Lt 14 C/03	241.878.129	242.000.000	100,05%
2	Cendana	Lt 2 C/03	287.964.600	288.000.000	100,01%
3	Cendana	Lt 3 C/03	290.945.600	292.000.000	100,36%
4	Cendana	Lt 15 F/07	323.784.384	325.000.000	100,38%
II Dalam evaluasi harga dinyatakan rusak berat, sedangkan dalam lampiran III tidak dinyatakan rusak berat					
1	Akasia	Lt 16 A/01	844.140.066	420.000.000	49,75%
2	Akasia	Lt 16 B/02	1.035.381.501	470.000.000	45,39%
3	Akasia	Lt 17 B/02	1.525.410.117	515.000.000	33,76%
4	Aster	Lt 21 A/01	1.476.361.260	508.000.000	34,41%
5	Ebony	Lt Dasar A/01	445.028.786	280.000.000	62,92%

(Sumber: Badan Pemeriksa Keuangan, 2005)

Namun berdasarkan rekapitulasi data penyewa apartemen, diketahui bahwa unit apartemen yang kosong sebanyak 13 unit dengan harga jual sebagai berikut:

Tabel 4.7 Rekapitulasi BPK atas Unit Sarusun Apartemen yang Kosong

No.	Lokasi	Lantai	Harga Perolehan dari PT DA (Rp)	Harga Jual (Rp)	%-tase
1	2	3	4	5	6 = 5/4
1	Akasia	LT 15 D/05	298.387.188	300.000.000	100,54%
2	Aster	LT 16 D/05	221.932.788	222.000.000	100,03%
3	Bougenville	LT 02 C/03	228.735.276	229.000.000	100,12%
4	Bougenville	LT 10 D/05	235.134.315	236.000.000	100,37%
5	Bougenville	LT 12 E/06	277.655.264	278.000.000	100,12%
6	Bougenville	LT 14 C/03	241.878.129	242.000.000	100,05%
7	Cendana	LT 02 C/03	287.964.600	288.000.000	100,01%
8	Akasia	LT 17 A/01	1.271.087.433	488.000.000	38,39%
9	Akasia	LT 17 A/01	1.271.087.433	488.000.000	38,39%
10	Cendana	LT 23 A/01	1.580.590.935	510.000.000	32,27%
11	Cendana	LT 23 B/02	1.682.775.864	520.000.000	30,90%
12	Ebony	LT 22 B/02	1.168.323.640	480.000.000	41,08%
13	Ebony	LT 22 C/03	1.103.980.680	470.000.000	42,57%

(Sumber: Badan Pemeriksa Keuangan, 2005)

Dari tabel di atas dapat diketahui bahwa harga jual untuk unit sarusun apartemen yang kosong dengan harga perolehan antara sebesar Rp221.932.788,00 sampai dengan sebesar Rp298.387.188,00 rata-rata di atas 100 %, sedangkan harga jual untuk unit sarusun apartemen yang kosong dengan harga perolehan antara sebesar Rp1.103.980.680,00 sampai dengan Rp1.682.775.864,00 rata-rata di bawah 50 %.

Berdasarkan hasil temuan tersebut, BPK menyimpulkan pemeriksaannya sebagai berikut (Badan Pemeriksa Keuangan, 2005):

1. Penjualan 70 Unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium oleh BPKK tanpa melalui proses pelelangan.
2. Ketua DP3KK menyampaikan laporan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK

atas 70 Unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang dijual kepada PT Theda Pratama.

3. Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK tidak meneliti dan menganalisa laporan yang disampaikan oleh Ketua DP3KK dalam rangka realisasi penawaran pembelian 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium oleh PT Theda Pratama, seperti membandingkan antara biaya yang diperlukan untuk merenovasi 13 (tiga belas) unit apartemen dalam kondisi kosong, rusak berat dan banyak bocor hanya sebesar Rp812.000.000,00, sementara apabila ke-13 (tiga belas) unit apartemen tersebut dijual, harganya turun sebesar Rp10.007.887.057,00. Selain itu unit apartemen yang kosong, rusak berat dan bocor tidak sama antara lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 dan laporan evaluasi harga dari Tim Evaluasi.

4.3 Konsep Pembahasan Kasus

Pembahasan dan analisa kasus dalam penelitian dilakukan dengan cara mengadopsi tahapan kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi tanpa mempersoalkan terlebih dahulu apakah kerugian yang terjadi merupakan kerugian dalam arti perdata, kerugian negara atau pun kerugian keuangan negara. Hal ini ditujukan untuk memperoleh pandangan yang obyektif mengenai apakah kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 unit Apartemen Taman Kemayoran Condominium merupakan kerugian dalam arti perdata, kerugian negara, atau kerugian keuangan negara.

Penelitian ini membatasi pembahasan dan analisa kasus hanya sampai pada tahap menentukan ada atau tidaknya kerugian keuangan negara dan tahap menghitung besarnya kerugian keuangan negara. Karena tahap menetapkan kerugian keuangan negara dan tahap menetapkan pembayaran uang pengganti merupakan ranah dan wewenang hakim di dalam persidangan yang menekankan pada pembuktian kebenaran materiil atas kerugian yang terjadi.

Dalam pembahasan dan analisa akuntansi kerugian dalam kasus penjualan 70 unit Apartemen Taman Kemayoran Condominium, penelitian ini akan

menggunakan tiga pendekatan. Pendekatan pertama, menggunakan pendekatan konsep *arm's length transaction* yang ditujukan untuk menentukan apakah transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium telah dilakukan secara wajar. Pendekatan kedua, menggunakan pendekatan konsep R.E.A.L Tree sebagai metode perhitungan akuntansi kerugian. Pendekatan terakhir, menggunakan pendekatan konsep *apple-to-apple comparison* yang ditujukan untuk menentukan apakah dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium telah menggunakan harga pembandingan yang sesuai sebagai harga wajarnya. Berikut ini akan dibahas secara berkelanjutan pembahasan dan analisa akuntansi kerugian dalam kasus penjualan 70 unit Apartemen Taman Kemayoran Condominium:

4.4 Penentuan Kerugian

Pendekatan konsep *arm's length transaction* ditujukan untuk menentukan apakah transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium telah dilakukan secara wajar. Dalam Black's Law Dictionary, *arm's length transaction* didefinisikan sebagai:

Said of a transaction by unrelated parties, each acting in his or her own self interest; the basis for a fair market value determination. A transaction in a good faith in the ordinary course of business by parties with independent parties (Black, 1999).

Suatu transaksi dikatakan sebagai *arm's length transaction* atau transaksi yang wajar, jika transaksi tersebut memenuhi kriteria *arm's length transaction* sebagai berikut (Tuanakotta, 2009):

1. Unrelated parties

Pihak-pihak yang melakukan transaksi merupakan pihak-pihak yang saling tidak terkait. Contoh keterkaitan antar pihak seperti karena hubungan darah, hubungan perkawinan, hubungan perburuhan, hubungan debitur-kreditur, dan lain-lain.

2. Self interest

Para pihak yang melakukan transaksi bertindak demi kepentingan terbaiknya.

3. Fair market value

Jika transaksinya dilakukan secara wajar maka nilai transaksinya akan wajar.

4. In good faith

Transaksi yang didasarkan atas perbuatan melawan hukum bukan lah *arm's length transaction*.

5. Ordinary course of business

Transaksi dilakukan dalam perjalanan bisnis yang biasa atau normal.

Salah satu cara menentukan apakah transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium telah dilakukan secara wajar adalah dengan membuktikan apakah terdapat unsur perbuatan melawan hukum dalam transaksi tersebut. Transaksi yang dilakukan secara tidak wajar akan menghasilkan nilai transaksi yang tidak wajar. Nilai transaksi yang tidak wajar mengindikasikan adanya kerugian yang ditimbulkannya. Dengan demikian, penulis akan menguraikan unsur-unsur perbuatan melawan yang terjadi dalam transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium untuk menilai kewajaran transaksi tersebut sehingga kerugian akibat dari transaksi yang tidak wajar tersebut dapat diestimasi.

Pada pembahasan bab sebelumnya, konsepsi hubungan antara perbuatan melawan hukum dan kerugian dibuktikan dengan ajaran kausalitas. Pentingnya ajaran kausalitas dalam hukum perdata adalah untuk meneliti adakah hubungan kausal antara perbuatan melawan hukum dan kegiatan yang ditimbulkan, sehingga si pelaku dapat dipertanggungjawabkan. Sebelum menentukan adanya kerugian, hal pertama yang harus dibuktikan terlebih dahulu adalah perbuatan melawan hukumnya. Sebagai konsekuensi logis dari ajaran kausalitas, *Aduequate Veroorzaking*, bahwa perbuatan yang harus dianggap sebagai sebab dari akibat yang timbul adalah perbuatan yang seimbang dengan akibat. Dengan demikian, penentuan kerugian didasarkan pada perbuatan melawan hukum yang terjadi secara seimbang.

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, agar suatu perbuatan dikatakan sebagai suatu perbuatan melawan hukum maka harus memenuhi unsur-unsur sebagai berikut:

1. Unsur perbuatan;
2. Unsur melawan hukum;
3. Unsur kesalahan;
4. Unsur kerugian; dan
5. Unsur kausalitas.

Pada tahap penentuan kerugian, yang menjadi fokus pembahasan utama adalah pengidentifikasian tiga unsur perbuatan melawan hukum pertama guna menilai kewajaran transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium, sedangkan dua unsur perbuatan melawan hukum berikutnya akan dibahas pada tahap perhitungan kerugian. Hal ini didasarkan pada pertimbangan agar pembahasan dapat dilakukan secara sistematis dan komprehensif. Berikut ini akan dibahas mengenai tiga unsur perbuatan melawan hukum pertama dalam transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.

4.4.1 Unsur Perbuatan

Yang dimaksud perbuatan dalam perbuatan melawan hukum adalah perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh pelaku. Secara umum perbuatan ini mencakup berbuat sesuatu (dalam arti aktif) dan tidak berbuat sesuatu (dalam arti pasif) (Badruzaman, 2006), misalnya tidak berbuat sesuatu padahal pelaku mempunyai kewajiban hukum untuk berbuat. Kewajiban-kewajiban tersebut dapat timbul dari hukum dan dapat pula timbul dari suatu kontrak/perjanjian.

Berdasarkan kasus posisi yang telah dijelaskan sebelumnya, terdapat beberapa informasi yang dapat diidentifikasi sebagai unsur perbuatan, yakni:

1. Pengajuan penawaran pembelian 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium kepada Ketua BPKK berdasarkan surat penawaran nomor 002/TP/VII/03 tertanggal 28 Juli 2003 oleh PT Theda Pratama.

2. Penerbitan Surat Keputusan Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran Nomor SK – 82/Kadir/DP3KK/08/2003 tentang Pembentukan Tim Evaluasi Penawaran Pembelian Unit Apartemen Taman Kemayoran Condominium Komplek Kemayoran oleh DP3KK.
3. Tim Evaluasi melakukan klarifikasi dan negosiasi terhadap penawaran PT Theda untuk membeli 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium berdasarkan Berita Acara Klarifikasi Penawaran Harga 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium Milik BPKK di Kota Baru Bandar Kemayoran Nomor BA-01/Tim EVH/PT.TMN.KMY/DP3KK/08/2003.
4. Tanggal 15 Agustus 2003, Ketua DP3KK mengajukan permohonan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium melalui Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 kepada Ketua BPKK berdasarkan hasil klarifikasi dan negosiasi yang dilakukan oleh Tim Evaluasi dan PT Theda Pratama berdasarkan Berita Acara Klarifikasi Penawaran Harga 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium Milik BPKK di Kota Baru Bandar Kemayoran Nomor BA-01/Tim EVH/PT.TMN.KMY/DP3KK/ 08/2003.
5. PT Theda Pratama dengan surat No. 007/TP/IX/03 tanggal 1 September 2003 perihal klarifikasi proposal pembelian 70 unit apartemen menyampaikan kepada Ketua DP3KK bahwa PT Theda Pratama tidak bersedia hanya membeli sebagian apartemen.
6. Ketua DP3KK kembali mengajukan surat permohonan yang kedua No. B-744/Kadir/DP3KK/09/2003 tanggal 2 September 2003 kepada Ketua BPKK untuk memberikan persetujuan/keputusan penjualan apartemen tersebut
7. Sekretaris BPKK dengan surat No. B-31/Set.BPKK/09/2003 tanggal 16 September 2003 memberitahukan kepada Ketua DP3KK bahwa Ketua BPKK menyetujui rencana penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium senilai Rp21.250.000.000,00 dan memberikan

surat kuasa penandatanganan perjanjian No. SK-05/BPKK/09/2003 tanggal 16 September 2003.

8. Tanggal 3 Oktober 2003, PT Theda Pratama melakukan pembayaran sebesar Rp21.250.000.000,00 atas pembelian 70 unit sarusun kepada DP3KK. Tanggal 24 Oktober 2003, Ketua DP3KK dan Direktur Utama PT Theda Pratama menandatangani surat perjanjian jual beli 70 unit hak milik atas sarusun No. 148 dihadapan notaris Ratna Sintawati Tantudjojo.
9. Tanggal 24 Oktober 2003, Ketua DP3KK dan Direktur PT Duta Adhiputra menandatangani surat perjanjian No. 151 dihadapan notaris Ratna Sintawati Tantudjojo tentang pemberian persetujuan kepada PT Duta Adhiputra untuk menandatangani akta perjanjian pengikat jual beli dan akta surat-surat kuasa sehubungan dengan jual beli atas 70 unit sarusun yang dilakukan BPKK kepada PT Theda Pratama.
10. Tanggal 6 April 2004, DP3KK mengembalikan uang sewa apartemen yang telah diterima DP3KK setelah realisasi pembayaran dari PT Theda Pratama sebesar Rp503.831.836,00 kepada PT Theda Pratama.

4.4.2 Unsur Melawan Hukum

Dalam penelitian ini, penulis tidak bermaksud untuk mengidentifikasi apalagi membuktikan unsur tindak pidana (dan/atau unsur kesengajaan melakukan perbuatan melawan hukum) yang terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium. Sebagaimana telah dijelaskan pada bab sebelumnya, untuk membuktikan terpenuhi atau tidaknya unsur tindak pidana (dan unsur kesengajaan melakukan perbuatan melawan hukum) dalam suatu peristiwa hukum harus melalui pemeriksaan di depan sidang pengadilan. Pembuktian yang sah harus dilakukan di sidang pengadilan yang memeriksa terdakwa (dalam hal ini terdakwa dan/atau tergugat harus hadir di dalam persidangan).

Jika kita melakukan penilaian terpenuhi atau tidaknya unsur tindak pidana (dan/atau unsur kesengajaan melakukan perbuatan melawan hukum) dalam suatu peristiwa hukum tanpa menghadirkan terdakwa (dan/atau tergugat) dan mekanisme pembuktian di depan sidang pengadilan maka kita telah melanggar

asas hukum *presumption of innocence* (asas praduga tidak bersalah). Oleh karena itu, penulis membatasi penelitian ini hanya untuk melakukan identifikasi dugaan adanya perbuatan melawan hukum secara umum dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium berdasarkan laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor: 149/S/V-XIII.1/11/2005 atas Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Aset Tahun 2002-2005 pada Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKIK)/Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) tertanggal 17 nopember 2005 sebagai prediksi awal.

Perluasan konsep perbuatan melawan hukum membawa konsekuensi hukum pada perluasan subjek dan objek dari perbuatan melawan hukum itu sendiri. Berdasarkan perkembangan konsep perbuatan melawan hukum sebagaimana telah dijelaskan pada bab sebelumnya, perbuatan melawan hukum dapat dibagi menjadi empat kriteria, yakni:

1. Melanggar hak subyektif orang lain;
2. Bertentangan dengan kewajiban hukum pelaku;
3. Bertentangan dengan tata kesusilaan; dan
4. Bertentangan dengan asas kepatutan, ketelitian, dan kehati-hatian yang berlaku di dalam pergaulan masyarakat terhadap diri sendiri dan orang lain yang seharusnya dimiliki seseorang dalam pergaulan dengan sesama warga masyarakat atau terhadap harta orang lain.

Unsur perbuatan sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, menjadi landasan awal bagi BPK atas temuan-temuannya terkait penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dalam laporan hasil pemeriksaan. Laporan hasil pemeriksaan oleh BPK dijadikan prediksi awal mengenai adanya unsur melawan hukum dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran. Selanjutnya akan dibahas secara komprehensif mengenai unsur perbuatan melawan hukum dalam prediksi-prediksi tersebut sebagai berikut:

Ad.1 Penjualan aset negara tanpa melalui proses pelelangan umum

Menurut ketentuan Pasal 13 ayat (6) dan ayat (7) Keputusan Presiden Nomor 16 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja

Negara bahwa penjualan barang bergerak ataupun barang tidak bergerak milik negara harus dilakukan melalui Kantor Lelang Negara, kecuali apabila Menteri Keuangan telah memberikan persetujuan tertulis untuk melakukannya dengan cara lain dan hasil penjualan barang bergerak dan barang tidak bergerak merupakan penerimaan negara dan harus disetor seluruhnya ke rekening Kas Negara.

BPKK/DP3KK melakukan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium tanpa melalui mekanisme pelelangan umum. BPKK/DP3KK melakukan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang dilakukan secara langsung kepada PT Theda Pratama yang diawali dengan mekanisme penawaran pembelian dari PT Theda Pratama. Penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium secara langsung kepada PT Theda Pratama oleh BPKK/DP3KK pun juga tidak mendapatkan persetujuan tertulis dari Menteri Keuangan untuk dijual dengan cara lain di luar pelelangan umum.

Dengan demikian, Penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang dilakukan secara langsung kepada PT Theda Pratama oleh BPKK/DP3KK telah bertentangan dengan kewajiban hukum BPKK/DP3KK sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 13 ayat (6) dan ayat (7) Keputusan Presiden Nomor 16 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. BPKK/DP3KK selaku bagian dari pengelola aset negara seharusnya menjual 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium melalui mekanisme pelelangan umum yang dilakukan oleh Kantor Lelang Negara.

Ad.2 Laporan Penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium tidak dapat dipertanggungjawabkan

BPK melaporkan bahwa Ketua DP3KK menyampaikan laporan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK atas 70 Unit Apartemen Taman Kemayoran yang dijual kepada PT Theda Pratama. Sebagai contoh, Dalam lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 dan hasil evaluasi harga 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran

Condominium dari Tim Evaluasi dilaporkan bahwa dari 70 unit apartemen tersebut terdapat 12 unit apartemen dalam kondisi rusak berat dan bocor, namun laporan tersebut tidak didukung bukti-bukti konkrit, seperti Berita Acara pengecekan bersama dan foto-foto dokumentasi sehingga kebenarannya tidak dapat diyakini kewajarannya.

Hal ini bertentangan dengan *fiduciary duty* yang dibebankan kepada DP3KK melalui ketua DP3KK berdasarkan Surat Keputusan Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran Nomor SK – 82/Kadir/DP3KK/08/2003 tentang Pembentukan Tim Evaluasi Penawaran Pembelian Unit Apartemen Taman Kemayoran Condominium Komplek Kemayoran tertanggal 9 Agustus 2003 jo. Surat Keputusan Menteri Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK Nomor 23 Tahun 2002 tentang Pedoman Tata Cara Pengelolaan dan Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran jo. Surat Keputusan Menteri Sekretaris Negara Republik Indonesia selaku Ketua BPKK Nomor 66 Tahun 1993 tentang Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK). Selain itu, laporan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium juga bertentangan dengan asas-asas umum pemerintahan yang baik sebagaimana diamanatkan oleh Undang-undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme, yakni asas akuntabilitas.

Fiduciary duty diartikan sebagai suatu tugas dari seseorang yang disebut dengan "trustee" yang terbit dari suatu hubungan hukum antara trustee tersebut dengan pihak lain yang disebut dengan *beneficiary*, dimana pihak *beneficiary* memiliki kepercayaan yang tinggi kepada trustee, dan sebaliknya pihak trustee juga mempunyai kewajiban yang tinggi untuk melaksanakan tugasnya dengan sebaik mungkin dengan itikad baik yang tinggi, *fair* dan penuh tanggung jawab, dalam menjalankan tugasnya atau untuk mengelola harta/aset milik *beneficiary* dan untuk kepentingan *beneficiary*, baik yang terbit dari hubungan hukum atau jabatannya sebagai trustee (secara teknis), atau jabatan-jabatan lain, seperti *lawyer* (dengan kliennya), perwalian (*guardian*), *executor*, kurator, pejabat publik, atau Direktur suatu Perusahaan. Seorang trustee dikatakan menjalankan *fiduciary duty* apabila trustee tersebut memiliki kepedulian dan kemampuan (*duty of care*

and skill), itikad baik (*good faith*), loyalitas dan kejujuran kepada *beneficiary*-nya dengan "derajat yang tinggi" (*high degree*) (Munir Fuady, 2002).

Apabila Direksi hanya menjalankan tugasnya dengan penuh kehati-hatian, atau itikad baik, atau loyalitas saja (tidak dalam keadaan lalai/*negligence*), belum lah sampai dikatakan bahwa dia telah menjalankan *fiduciary duty*. Untuk sampai dikatakan bahwa Direksi sudah menjalankan *fiduciary duty*, maka kepedulian dan kemampuan (*duty of care and skill*), atau itikad baik, atau loyalitas tersebut harus lah dengan "derajat yang tinggi" (*high degree*) (Munir Fuady, 2002).

Oleh karena itu, meskipun seorang Direksi sudah cukup hati-hati (dalam arti tidak lalai) dalam menjalankan tugasnya, hal tersebut belum cukup kuat untuk mengatakan bahwa Direksi tersebut terbebas dari tanggung jawab hukum seandainya dengan tindakan-tindakan Direksi tersebut ada pihak yang dirugikan. Sebaliknya, manakala seorang Direksi suatu Perseroan tidak menjalankan tugasnya secara cukup hati-hati (*due care*) terhadap perusahaannya maka dia sudah dapat dimintakan tanggung jawab secara hukum, meskipun menurut doktrin *fiduciary duty* batas tanggung jawab hukum tersebut lebih dari sekedar menjalankan tugas dengan kehati-hatian saja (Munir Fuady, 2002). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa Direksi dalam menjalankan tugas kepengurusannya dengan penuh kehati-hatian saja belum cukup membebaskan dari tanggung jawab hukum seandainya atas tindakan kepengurusannya tersebut menimbulkan kerugian pada pihak lain.

Dalam hal ini Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK) yang bertugas untuk penangangan, penguasaan, dan pengelolaan sehari-hari lahan eks- Bandara Kemayoran (fungsi manajemen) bertindak sebagai *trustee* terhadap Badan Pengelola Komplek Kemayoran yang bertindak sebagai *beneficiary* dalam hubungan *fiduciary*. Hal ini didasarkan pada *fiduciary duty* yang dibebankan kepada DP3KK berdasarkan Surat Keputusan Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran Nomor SK – 82/Kadir/DP3KK/08/2003 tentang Pembentukan Tim Evaluasi Penawaran Pembelian Unit Apartemen Taman Kemayoran Condominium Komplek Kemayoran tertanggal 9 Agustus 2003 jo. Surat Keputusan Menteri Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK Nomor 23 Tahun 2002 tentang Pedoman Tata Cara

Pengelolaan dan Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran. Jo. Surat Keputusan Menteri Sekretaris Negara Republik Indonesia selaku Ketua BPKK Nomor 66 Tahun 1993 tentang Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK). DP3KK harus memiliki kepedulian dan kemampuan (*duty of care and skill*), itikad baik (*good faith*), loyalitas dan kejujuran kepada *beneficiary*-nya (BPKK) dengan "derajat yang tinggi" (*high degree*) dalam menjalankan tugas penangangan, penguasaan, dan pengelolaan sehari-hari lahan eks- Bandara Kemayoran.

Berdasarkan doktrin *fiduciary duty*, sudah sepatutnya DP3KK menyampaikan laporan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang dapat dipertanggungjawabkan kepada Ketua BPKK dan bertanggung jawab penuh atas laporan tersebut. Jika DP3KK terbukti bersalah dan/atau lalai dalam menyusun laporan tersebut maka, berdasarkan doktrin *fiduciary duty*, DP3KK bertanggung jawab penuh atas segala kerugian yang timbul di kemudian hari akibat penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.

Menurut Penjelasan Pasal 3 angka 7 Undang-undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme; asas akuntabilitas adalah asas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan Penyelenggara Negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan yang berlaku. Dalam ketentuan umum Undang-undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme; penyelenggara Negara yang bersih adalah Penyelenggara Negara yang menaati asas-asas umum penyelenggaraan negara dan bebas dari praktek korupsi, kolusi, dan nepotisme, serta perbuatan tercela lainnya.

Dalam rangka menjalankan penyelenggaraan negara yang bersih sebagaimana diamanatkan dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme; asas akuntabilitas; DP3KK sebagai penyelenggaran negara di bidang pengelolaan dan pengendalian pembangun Komplek Kemayoran harus menaati

asas-asas umum penyelenggaraan negara dan bebas dari praktek korupsi, kolusi, dan nepotisme, serta perbuatan tercela lainnya, termasuk di dalamnya asas akuntabilitas. Sejalan dengan asas akuntabilitas, wajib bagi DP3KK untuk menyampaikan laporan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang dapat dipertanggungjawabkan kepada Ketua BPKK dan bertanggung jawab penuh atas laporan tersebut.

Dengan demikian, penyampaian laporan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada Ketua BPKK oleh DP3KK bertentangan dengan doktrin *fiduciary duty* dan asas akuntabilitas dalam asas-asas umum penyelenggaraan negara yang bersih (pemerintahan yang baik). Pertentangan doktrin *fiduciary duty* dan asas akuntabilitas dimaknai sebagai bertentangan dengan kewajiban hukum pelaku (DP3KK). Kewajiban DP3KK untuk menjalankan tugas sebagai pengelola dan pengendali pembangunan Komplek Kemayoran dengan derajat kepedulian dan kemampuan (*duty of care and skill*), itikad baik (*good faith*), loyalitas dan kejujuran kepada (BPKK) yang tinggi dan menaati asas-asas umum penyelenggaraan negara, yakni asas akuntabilitas.

Ad.3 Ketua BPKK tidak meneliti dan menganalisa laporan DP3KK atas Penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

BPK melaporkan bahwa Ketua (diduga) tidak meneliti dan menganalisa laporan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang disampaikan oleh Ketua DP3KK. Hal dapat dilihat dari temuan BPK bahwa terdapat ketidakcocokan data unit apartemen yang kosong, rusak berat, dan bocor antara Lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 tanggal 15 Agustus 2003 dan laporan hasil evaluasi harga 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dari Tim Evaluasi yang menjadi dasar pengambilan keputusan BPKK untuk memberikan persetujuan penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium kepada DP3KK.

Dari ketiga tabel yang terdapat dalam laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman

Kemayoran Condominium, yakni (1) tabel Unit Apartemen yang Rusak dan Tidak Disewa dalam Lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003, (2) tabel Unit Apartemen yang Tidak Disewa dan Rusak dalam Laporan Hasil Evaluasi Harga 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium, dan (3) tabel Rekapitulasi BPK atas Unit Sarusun Apartemen yang Kosong Data Penyewa; terdapat ketidakcocokan data mengenai unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang kosong. Perbandingan unit apartemen yang kosong dari ketiga tabel tersebut adalah sebagai berikut:

Tabel 4.8 Perbandingan Unit Sarusun Apartemen yang Kosong

No.	Lokasi	Lantai	Harga Perolehan dari PT DA (Rp)	Harga Jual (Rp)	%-tase
1	2	3	4	5	6=5/4
I Unit sarusun apartemen yang kosong menurut ketiga tabel tersebut					
1	Akasia	LT 17 A/01	1.271.087.433	488.000.000	38,39%
2	Akasia	LT 17 A/01	1.271.087.433	488.000.000	38,39%
3	Cendana	LT 23 A/01	1.580.590.935	510.000.000	32,27%
4	Cendana	LT 23 B/02	1.682.775.864	520.000.000	30,90%
5	Ebony	LT 22 B/02	1.168.323.640	480.000.000	41,08%
6	Ebony	LT 22 C/03	1.103.980.680	470.000.000	42,57%
II Unit sarusun apartemen yang kosong menurut tabel (1) Unit Apartemen yang Rusak dan Tidak Disewa dalam Lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 dan tabel (3) Rekapitulasi BPK atas Unit Sarusun Apartemen yang Kosong Data Penyewa					
7	Cendana	LT 02 C/03	287.964.600	288.000.000	100,01%
III Unit sarusun apartemen yang kosong menurut tabel (3) Rekapitulasi BPK atas Unit Sarusun Apartemen yang Kosong Data Penyewa, tetapi tidak dinyatakan dalam tabel lainnya					
8	Akasia	LT 15 D/05	298.387.188	300.000.000	100,54%
9	Aster	LT 16 D/05	221.932.788	222.000.000	100,03%
10	Bougenville	LT 02 C/03	228.735.276	229.000.000	100,12%
11	Bougenville	LT 10 D/05	235.134.315	236.000.000	100,37%
12	Bougenville	LT 12 E/06	277.655.264	278.000.000	100,12%
13	Bougenville	LT 14 C/03	241.878.129	242.000.000	100,05%

(Sumber: diolah penulis)

Dari tabel Perbandingan Unit Sarusun Apartemen yang Kosong, dapat ditarik beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Terdapat ketidak kecocokan data tentang unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium milik BPKK yang kosong;
2. DP3KK tidak secara cermat melakukan pendataan unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium milik BPKK yang kosong; dan
3. Ketua BPKK tidak meneliti dan menganalisa laporan hasil evaluasi yang disusun oleh Tim Evaluasi dan lampiran-lampiran dalam Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003.

Dengan demikian, unsur melawan hukum dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran berdasarkan dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Penjualan aset negara secara langsung tanpa mendapatkan pengecualian dari menteri keuangan untuk melakukan penjualan secara langsung menunjukkan bahwa BPKK dan DP3KK telah bertentangan kewajiban hukum sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 13 ayat (6) dan ayat (7) Keputusan Presiden Nomor 16 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
2. DP3KK telah bertentangan dengan kewajiban hukumnya sebagai pengurus pengelolaan aset negara di kawasan Komplek Kemayoran karena tidak menjalankan tugas *fiduciary duty* dengan baik dan telah melanggar asas akuntabilitas dengan menyampaikan laporan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK guna pengambilan keputusan atas penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang dijual kepada PT Theda Pratama.
3. BPKK telah bertentangan dengan kewajiban hukumnya sebagai penanggung jawab pengelolaan aset negara di kawasan Komplek Kemayoran karena mengambil keputusan secara tidak cermat.

4.4.3 Unsur Kesalahan

Yurisprudensi ataupun undang-undang mensyaratkan bahwa untuk dapat dikategorikan sebagai suatu perbuatan melawan hukum maka pada pelaku harus memiliki unsur kesalahan (*schuld*) dalam melakukan perbuatan tersebut. Syarat kesalahan tersebut menurut Vollmar dapat diartikan dalam arti subyektifnya (abstrak) atau dalam arti obyektifnya (konkrit). Dalam hal syarat kesalahan diartikan dalam arti subyektifnya (abstrak) maka yang dipersoalkan adalah apakah perbuatannya dapat dipersalahkan kepadanya; apakah keadaan jiwanya adalah sedemikian rupa sehingga ia dapat menyadari maksud dan arti perbuatannya; dan apakah si pelaku pada umumnya dapat dipertanggungjawabkan. Dalam hal syarat kesalahan diartikan dalam arti obyektifnya (konkrit) maka yang dipersoalkan adalah apakah si pelaku pada umumnya dapat dipertanggungjawabkan dan dapat dipersalahkan mengenai suatu perbuatan tertentu dalam arti bahwa ia seharusnya dapat mencegah timbulnya akibat-akibat dari perbuatan yang konkrit (Moegni Djojodirdjo, 1982). Apabila si pelaku seharusnya melakukan perbuatan secara lain daripada apa yang telah dilakukannya maka syarat kesalahan dalam arti obyektifnya (konkrit) telah terpenuhi. Dalam hal si pelaku telah berbuat secara lain daripada yang seharusnya dilakukannya maka kesalahan dan sifat melawan hukum menjadi satu (Agustina, 2003). Si pelaku dalam hal kasus penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium adalah BPKK dan DP3KK selaku badan hukum (*recht person*).

Ditinjau dari syarat kesalahan dalam arti subyektifnya, tidak ada satu kondisi apa pun (dalam arti BPKK dan DP3KK tidak dalam pengampuan badan yang lebih tinggi dan/atau badan hukum tersebut masih sah berdiri untuk melakukan tindakan hukum) yang menyebabkan BPKK dan DP3KK menjadi tidak cakap hukum sehingga BPKK dan DP3KK tidak dapat mempertanggungjawabkan perbuatannya. Dengan demikian, syarat kesalahan dalam arti subyektifnya (abstrak) telah terpenuhi atau dengan kata lain BPKK dan DP3KK secara hukum dapat mempertanggungjawabkan perbuatannya.

Ditinjau dari syarat kesalahan dalam arti obyektifnya, dengan terbuktinya bahwa penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium telah bertentangan dengan kewajiban hukum si pelaku maka syarat kesalahan

dalam arti obyektifnya (konkrit) telah terpenuhi. Sebagai tambahan, dengan tidak adanya dasar pembenar bagi BPKK dan/atau DP3KK dalam melakukan perbuatan yang mengandung unsur melawan hukum tersebut maka tanggung jawab atas segala akibat hukum yang ditimbulkan dari perbuatan yang dilakukan BPKK dan DP3KK tersebut dapat dibebankan kepada BPKK dan DP3KK.

4.4.4 Kewajaran Transaksi Penjualan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

Berdasarkan uraian unsur perbuatan, unsur melawan hukum, dan unsur kesalahan sebelumnya, dengan memperhatikan ajaran kausalitas, menunjukkan bahwa transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dilakukan secara tidak wajar. Hal ini dikarenakan terdapat berbagai pelanggaran hukum yang dilakukan oleh BPKK dan DP3KK dalam rangka realisasi penawaran pembelian 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium oleh PT Theda Pratama, diantaranya adalah:

1. Penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium oleh BPKK tanpa melalui proses pelelangan.
2. Ketua DP3KK menyampaikan laporan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK atas 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang dijual kepada PT Theda Pratama.
3. Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK tidak meneliti dan menganalisa laporan yang disampaikan oleh Ketua DP3KK dalam rangka realisasi penawaran pembelian 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium oleh PT Theda Pratama, seperti membandingkan antara biaya yang diperlukan untuk merenovasi 13 (tiga belas) unit apartemen dalam kondisi kosong, rusak berat dan banyak bocor hanya sebesar Rp812.000.000,00, sementara apabila ke-13 (tiga belas) unit apartemen tersebut dijual, harganya turun sebesar Rp10.007.887.057,00. Selain itu unit apartemen yang kosong, rusak berat dan bocor tidak sama antara lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan

Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 dan laporan evaluasi harga dari Tim Evaluasi

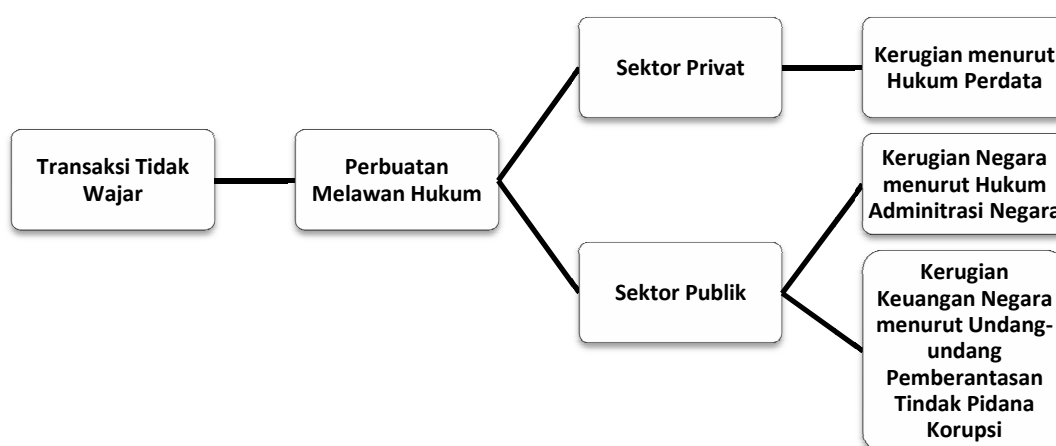
Menurut konsep *arm's length transaction*, transaksi yang dilakukan secara tidak wajar akan menghasilkan nilai transaksi yang tidak wajar. Nilai transaksi yang tidak wajar mengindikasikan adanya kerugian yang ditimbulkannya. Hal ini menunjukkan bahwa bahwa ketidakwajaran transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium telah menimbulkan kerugian bagi negara.

4.5 Penentuan Jenis Kerugian

Berdasarkan pembahasan pada bab terdahulu, konsep kerugian dapat dimaknai ke dalam tiga kategori makna kerugian, yakni:

1. Kerugian menurut Hukum Perdata
2. Kerugian menurut Hukum Administrasi Negara
3. Kerugian menurut Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

Jika dikaitkan dengan konsep *arm's length transaction* dan konsep perbuatan melawan hukum maka hubungan antara konsep *arm's length transaction*, konsep perbuatan melawan hukum, dan makna kerugian dapat digambarkan pada bagan berikut:



Gambar 4.1 Hubungan antara Konsep *Arm's Length Transaction*, Perbuatan Melawan Hukum, dan Makna Kerugian

(Sumber: diolah penulis)

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, bahwa pengaturan mengenai kerugian dan tuntutan kerugian tergantung pada letak kerugian tersebut dalam ranah hukum. Jika kerugian tersebut timbul dalam sektor privat maka pengaturan kerugian dan tuntutan kerugiannya tunduk pada ketentuan hukum perdata. Sebaliknya, jika kerugian tersebut timbul dalam sektor publik maka pengaturan kerugian dan tuntutan kerugiannya tunduk pada ketentuan hukum pidana (pidana umum atau pidana khusus) atau hukum administrasi negara, namun tidak menutup kemungkinan untuk tunduk pada ketentuan hukum perdata. Hal ini sangat bergantung pada upaya hukum yang dilakukan oleh pihak atau wakil pihak yang merasa dirugikan.

Oleh karena itu, sebelum membahas perhitungan kerugian yang terjadi, hal penting yang perlu dibahas terlebih dahulu adalah jenis kerugian yang terjadi. Hal ini ditujukan untuk mengidentifikasi batasan-batasan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan dalam menghitung kerugian. Pembatasan makna kerugian tersebut ditujukan untuk mengidentifikasi unsur kerugian perbuatan melawan hukum dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium. Unsur kerugian dalam perbuatan melawan hukum merupakan suatu hal yang harus dibuktikan.

Dalam rangka menentukan jenis kerugian, terdapat empat hal penting yang harus diidentifikasi, yakni subyek hukum, obyek hukum, hubungan hukum, dan akibat hukum. Keempat hal tersebut menjadi landasan untuk menentukan ketentuan hukum mana yang berlaku untuk melakukan perhitungan kerugian.

Berdasarkan uraian kasus posisi sebelumnya, penulis akan mengidentifikasi subyek hukum, obyek hukum, hubungan hukum, dan akibat hukum dalam transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium sebagai berikut:

1. Subyek Hukum

Kementerian Sekretariat Negara Republik Indonesia selaku pemilik 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium. Badan Pengelola Komplek Kemayoran selaku pengelola 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium milik Kementerian Sekretariat Negara Republik Indonesia. DP3KK selaku pihak yang

didelegasikan untuk melakukan pengelolaan sehari-hari kawasan Komplek Kemayoran milik Kementerian Sekretarian Negara, termasuk di dalamnya 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium. PT Theda Pratama selaku pembeli 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.

2. Obyek Hukum

Berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 1985 tentang Penarikan Kembali Sebagian Kekayaan Negara yang tertanam dalam modal Perusahaan Umum (Perum) Angkasa Pura jo. Keputusan Presiden Nomor 53 Tahun 1985 jo. Keputusan Presiden Nomor 55 Tahun 1986 jo. Keputusan Presiden Nomor 73 Tahun 1999 tentang Badan Pengelolaan Komplek Kemayoran, 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium merupakan aset Kementerian Sekretariat Negara Republik Indonesia. Dengan demikian, 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium digolongkan sebagai aset/kekayaan/harta negara.

3. Hubungan Hukum

Hubungan hukum yang terjadi dalam transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium adalah perikatan jual-beli perdata.

4. Akibat Hukum

Aset negara berupa 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium tidak lagi menjadi milik Kementerian Sekretariat Negara Republik Indonesia dan telah berpindah hak kepemilikannya kepada PT Theda Pratama.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat disimpulkan bahwa pengaturan kerugian dan tuntutan kerugiannya masuk ke dalam ranah sektor publik walaupun transaksi tersebut merupakan hubungan perikatan jual-beli perdata, karena (1) subyek hukum dalam transaksi tersebut melibatkan unsur negara, (2) obyek hukum dalam transaksi tersebut merupakan aset/kekayaan/harta milik negara, (3) transaksi tersebut mengakibatkan aset/kekayaan/harta milik negara berkurang.

Oleh karena itu, dalam melakukan perhitungan akuntansi kerugian dalam transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium akan mempertimbangkan pembatasan-pembatasan kerugian dalam Hukum Administrasi Negara dan/atau Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

4.6 Perhitungan Akuntansi Kerugian

Dalam melakukan perhitungan akuntansi kerugian, terdapat dua konsep pendekatan yang akan digunakan, yakni (1) pendekatan konsep R.E.A.L Tree sebagai metode perhitungan akuntansi kerugian dan (2) pendekatan konsep *apple-to-apple comparison* yang ditujukan untuk menentukan apakah dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium telah menggunakan harga pembanding yang sesuai sebagai harga wajarnya. Kedua pendekatan ini akan dibahas secara berkelanjutan dalam menghitung kerugian yang ditimbulkan oleh transaksi yang tidak wajar dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium.

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, sebelum melakukan perhitungan akuntansi kerugian, penulis perlu mengidentifikasi pembatasan-pembatasan kerugian dalam Hukum Administrasi Negara dan Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Pembatasan makna kerugian tersebut ditujukan untuk mengidentifikasi unsur kerugian dalam perbuatan melawan hukum. Berikut adalah pembatasan-pembatasan tersebut:

1. Kerugian menurut Hukum Administrasi Negara

Kerugian tersebut merupakan kerugian negara yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Kerugian negara adalah berkurangnya kekayaan negara yang disebabkan oleh sesuatu tindakan melanggar hukum/kelalaian seseorang dan/atau disebabkan suatu keadaan di luar dugaan dan di luar kemampuan manusia (*force majeure*). Dalam kerugian negara tidak diperkenankan melakukan tuntutan ganti rugi untuk sejumlah yang lebih besar dari pada kerugian yang sesungguhnya diderita. Oleh karena itu, pada dasarnya

besarnya kerugian negara tidak boleh ditetapkan dengan dikira-kira atau ditaksir.

2. Kerugian menurut Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Kerugian tersebut merupakan kerugian keuangan negara yang sudah terjadi, atau mempunyai potensi (“dapat”) terjadi. Kerugian keuangan negara merupakan kerugian formil sehingga tidak memerlukan adanya kerugian yang nyata. Dalam hal secara nyata telah ada kerugian keuangan negara, kerugian keuangan negara adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk.

Dengan demikian, berdasarkan karakteristik dan pembatasan makna kerugian tersebut, terdapat kesamaan yang sangat esensial dari kedua makna kerugian tersebut yakni apabila terjadi kerugian yang nyata maka kerugian tersebut harus dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan karena pada dasarnya besarnya kerugian tidak boleh ditetapkan dengan kira-kira atau ditaksir. Oleh karena itu, dalam melakukan perhitungan akuntansi kerugian dalam kasus penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium harus didasarkan pada hasil temuan yang relevan, handal, dan obyektif.

Dengan memperhatikan konsep *time value of money*, seharusnya nilai penyerahan tahap II yang diterima BPKK/DP3KK lebih besar dari Rp15.163.105.589,00. Hal ini didasari dengan tiga pertimbangan, yakni:

1. Pada umumnya, nilai jual suatu aset tetap berupa bangunan beserta tanah atau hak atas tanah atau hak milik satuan rumah susun akan terus mengalami peningkatan;
2. Rentang waktu antara penyerahan tahap I dan penyerahan tahap II cukup lama, yaitu dari tanggal 27 Nopember 1997 hingga tanggal 15 Mei 2001; dan
3. Jika 40 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium tersebut dijual dan hasil penjualan tersebut didepositokan maka BPKK/DP3KK (negara) akan menerima pendapatan bunga. Berikut adalah tabel

perkembangan suku bunga yang menjadi acuan dalam perhitungan pendapatan bunga:

Tabel 4.9 Perkembangan Suku Bunga di Indonesia Tahun 1997-2001

Tahun	Suku Bunga (%)
1997	19.74
1998	41.24
1999	12.52
2000	12.05
2001	16.59

(Sumber: Aidia MJ, 2011, telah diolah kembali)

Dengan memasukkan unsur bunga, nilai penyerahan tahap II yang seharusnya diterima BPKK/DP3KK adalah sebesar:

Tabel 4.10 Perhitungan Nilai Penyerahan Tahap II

Nilai Penyerahan Tahap II (awal)		Rp15.163.105.589
Unsur Bunga:	Tahun 1997	Rp 223.054.684
	Tahun 1998	Rp 5.002.611.796
	Tahun 1999	Rp 1.518.736.656
	Tahun 2000	Rp 1.461.723.379
	Tahun 2001	Rp 744.329.851
Total Bunga:		<u>Rp8.950.456.365</u>
Total Nilai Penyerahan Tahap II yang seharusnya		<u><u>Rp24.113.561.954</u></u>
Asumsi:	a) Nilai suku bunga mengikuti tabel perkembangan suku bunga tahun 1997-2001 b) Perhitungan bunga menggunakan konsep bunga sederhana ($SI = Prt$) c) Perhitungan waktu bunga menggunakan konsep bunga tepat (365 hari) d) Perhitungan bunga dilakukan secara <i>net of tax</i> dengan asumsi pajak sebesar 20%	

(Sumber: diolah penulis)

Dalam kasus penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium, dengan menggunakan pembuktian akuntansi yang sangat

sederhana dan menggunakan perhitungan nilai penyerahan tahap II yang seharusnya, penjualan tersebut sudah menunjukkan bahwa telah terjadi kerugian yang nyata. Kerugian dapat dibuktikan dengan pembuktian akuntansi yang sederhana sebagai berikut:

Tabel 4.11 Pembuktian Kerugian Secara Akuntansi

Harga Perolehan	
Tahap I: 30 Unit sarusun Apartemen (27 Nopember 1997)	Rp15.704.264.028
Tahap II: 40 Unit sarusun Apartemen (15 Mei 2001)	Rp24.113.561.954
Beban Penyusutan	
Tahap I: 30 Unit sarusun Apartemen (27 Nopember 1997)	Rp1.544.252.629
Tahap II: 40 Unit sarusun Apartemen (15 Mei 2001)	Rp1.205.678.098
Harga Perolehan Bersih	
Tahap I: 30 Unit sarusun Apartemen (27 Nopember 1997)	Rp14.160.011.399
Tahap II: 40 Unit sarusun Apartemen (15 Mei 2001)	Rp22.907.883.856
Total Harga Perolehan Bersih	Rp37.067.895.255
Harga Pembelian (24 Oktober 2003)	Rp21.250.000.000
Estimasi Kerugian	(Rp15.817.895.255)
Asumsi:	
a) Metode Penyusutan Garis Lurus	
b) Besarnya Penyusutan: 2%/12 Bulan	
c) Masa Penyusutan 30 Unit sarusun Apartemen Tahap I (27 Nopember 1997 - 24 Oktober 2003) = 59 Bulan	
d) Masa Penyusutan 40 Unit sarusun Apartemen Tahap II (15 Mei 2001 - 24 Oktober 2003) = 30 Bulan	

(Sumber: diolah penulis)

Setelah membuktikan secara akuntansi bahwa telah terjadi kerugian nyata dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium, tahap selanjutnya adalah menghitung kerugian nyata yang seharusnya. Sebagaimana telah dijelaskan pada bab sebelumnya, bahwa Akuntansi adalah suatu kesepakatan yang sering kali merupakan penyederhanaan dari dunia nyata. Dalam berinteraksi dengan penegak hukum dan tim pembela, akuntan forensik harus memahami keterbatasan konsep-konsep dalam akuntansi. Oleh karena itu, perhitungan kerugian secara akuntansi tidak lah cukup untuk menghitung kerugian nyata yang seharusnya.

Dalam tahap perhitungan akuntansi kerugian yang seharusnya, penulis menggunakan dua pendekatan yakni pendekatan konsep R.E.A.L Tree dan pendekatan konsep *apples-to-apple comparison*. Berdasarkan konsep R.E.A.L Tree, maka sumber dan pola perhitungan kerugian keuangan negara yang sesuai dengan kasus dalam penelitian ini adalah pelepasan aset negara dengan pola perhitungan akuntansi kerugian berupa harga realisasi dikurangi harga wajar. Pendekatan konsep *apples-to-apple comparison* digunakan untuk menentukan harga wajar 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium. Harga wajar tersebut selanjutnya akan digunakan dalam perhitungan akuntansi kerugian yang seharusnya.

Secara praktik dan berdasarkan kajian Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) tentang Perhitungan Kerugian Keuangan Negara dengan menggunakan 15 Kasus tindak pidana korupsi yang telah berkekuatan hukum tetap hingga akhir tahun 2007, Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) suatu aset tetap sangat sering dijadikan patokan untuk menentukan harga wajar suatu aset tidak bergerak/aset tetap, seperti tanah, bangunan, termasuk di dalamnya satuan rumah susun. Hal ini dikarenakan sangat sulit untuk menentukan harga wajar suatu aset tetap, jika aset tetap tersebut tidak diperdagang secara aktif dalam pasar perdagangan. Pada banyak kasus, Majelis Hakim lebih percaya kepada NJOP dibandingkan nilai wajar yang diajukan oleh saksi ahli. Hal tersebut juga sejalan dengan pendapat Theodorus M. Tuanakotta bahwa sampai saat ini NJOP hamper selalu dijadikan harga pembanding nilai wajar (*is the Proxy to the Fair Price*) suatu aset tetap yang dapat diterima oleh majelis hakim di depan persidangan sepanjang NJOP tersebut NJOP tersebut ditetapkan secara wajar atau tidak ada persekongkolan untuk menetapkan NJOP tersebut. Dengan demikian, berdasarkan pendekatan konsep *apples-to-apple comparison* maka harga wajar dari 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium ditentukan atas dasar Nilai Jual Objek Pajaknya.

Berdasarkan uraian pendekatan konsep R.E.A.L Tree dan pendekatan konsep *apples-to-apple comparison*, maka nilai kerugian nyata seharusnya yang telah terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium adalah sebagai berikut:

Tabel 4.12 Perhitungan Akuntansi Kerugian yang Seharusnya

Harga Pembelian (24 Oktober 2003)	Rp	21.250.000.000
Harga Wajar berdasarkan NJOP	Rp	42.778.617.000
Kerugian Nyata Seharusnya	Rp	(21.528.617.000)

(Sumber: diolah penulis)

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, bahwa ruang lingkup tugas akuntansi forensik dalam perhitungan akuntansi kerugian tidak berhenti pada tahap perhitungan kerugian saja. Akuntansi forensik juga harus menjelaskan hubungan antara perbuatan melawan hukum dan kerugian yang terjadi (ajaran kausalitas). Menurut teori *Aduquate Veroorzaking* adalah bahwa perbuatan yang harus dianggap sebagai sebab dari akibat yang timbul adalah perbuatan yang seimbang dengan akibat. Dengan demikian, argumentasi kausalitasnya adalah jika penjualan 70 unit sarun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dilakukan secara wajar (dalam hal ini Penjualan 70 unit sarun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dilakukan melalui proses pelelangan umum, Laporan DP3KK kepada BPKK terkait penjualan 70 unit sarun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dapat dipertanggungjawabkan, dan Ketua BPKK meneliti dan menganalisa laporan DP3KK atas Penjualan 70 unit sarun Apartemen Taman Kemayoran Condominium secara cermat) maka kerugian tersebut dapat dihindari.

BAB 5 KESIMPULAN

5.1 Kesimpulan

5.1.1 Penerapan konsep *arm's length transaction* dan perbuatan melawan hukum

Berdasarkan penerapan konsep *arm's length transaction* dan perbuatan melawan hukum dalam arti luas, bahwa transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dilakukan secara tidak wajar. Hal ini dikarenakan terdapat berbagai pelanggaran hukum yang dilakukan oleh BPKK dan DP3KK dalam rangka realisasi penawaran pembelian 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium oleh PT Theda Pratama, diantaranya adalah:

1. Penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium oleh BPKK tanpa melalui proses pelelangan.
2. Ketua DP3KK menyampaikan laporan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK atas 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium yang dijual kepada PT Theda Pratama.
3. Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK tidak meneliti dan menganalisa laporan yang disampaikan oleh Ketua DP3KK dalam rangka realisasi penawaran pembelian 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium oleh PT Theda Pratama, seperti membandingkan antara biaya yang diperlukan untuk merenovasi 13 (tiga belas) unit apartemen dalam kondisi kosong, rusak berat dan banyak bocor hanya sebesar Rp812.000.000,00, sementara apabila ke-13 (tiga belas) unit apartemen tersebut dijual, harganya turun sebesar Rp10.007.887.057,00. Selain itu unit apartemen yang kosong, rusak berat dan bocor tidak sama antara lampiran III Surat Permohonan Persetujuan/Keputusan Penjualan Apartemen Taman Milik BPKK Nomor B-715/Kadir/Dp3KK.08/2003 dan laporan evaluasi harga dari Tim Evaluasi

Menurut konsep *arm's length transaction*, transaksi yang dilakukan secara tidak wajar akan menghasilkan nilai transaksi yang tidak wajar. Nilai transaksi yang tidak wajar mengindikasikan adanya kerugian yang ditimbulkannya. Hal ini menunjukkan bahwa bahwa ketidakwajaran transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium telah menimbulkan kerugian bagi negara.

5.1.2 Penerapan konsep akuntansi kerugian R.E.A.L Tree dan *apple-to-apple comparison*

Berdasarkan analisa (1) subyek hukum dalam transaksi tersebut melibatkan unsur negara, (2) obyek hukum dalam transaksi tersebut merupakan aset/kekayaan/harta milik negara, (3) transaksi tersebut mengakibatkan aset/kekayaan/harta milik negara berkurang, dalam melakukan perhitungan akuntansi kerugian dalam transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium akan mempertimbangkan pembatasan-pembatasan kerugian dalam Hukum Administrasi Negara dan/atau Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (kerugian dalam lingkup sektor publik).

Berdasarkan karakteristik dan pembatasan makna kerugian Hukum Administrasi Negara dan/atau Undang-undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, terdapat kesamaan yang sangat esensial dari kedua makna kerugian tersebut yakni apabila terjadi kerugian yang nyata maka kerugian tersebut harus dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan karena pada dasarnya besarnya kerugian tidak boleh ditetapkan dengan kira-kira atau ditaksir. Oleh karena itu, dalam melakukan perhitungan akuntansi kerugian dalam kasus penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium harus didasarkan pada hasil temuan yang relevan, handal, dan obyektif.

Berdasarkan konsep R.E.A.L Tree, maka sumber dan pola perhitungan kerugian keuangan negara yang sesuai dengan kasus dalam penelitian ini adalah pelepasan aset negara dengan pola perhitungan akuntansi kerugian berupa harga realisasi dikurangi harga wajar. Pendekatan konsep *apples-to-apple comparison* digunakan untuk menentukan harga wajar 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium. Harga wajar tersebut selanjutnya akan digunakan

dalam perhitungan akuntansi kerugian yang seharusnya. Harga wajar dari 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium ditentukan atas dasar Nilai Jual Objek Pajaknya (NJOP). Harga realisasi penjualan dan Nilai Jual Objek Pajak diasumsikan sebagai nilai yang relevan, handal, dan obyektif dalam perhitungan akuntansi kerugian.

5.1.3 Nilai kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 Unit Sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium

Kerugian yang terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium dapat dibuktikan melalui dua cara, yakni pembuktian akuntansi dan pembuktian akuntansi kerugian dengan menggunakan konsep R.E.A.L Tree dan *apples-to-apple comparison*. Berdasarkan pembuktian akuntansi, kerugian dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium sebesar Rp15.817.895.255,00, sedangkan berdasarkan pembuktian akuntansi kerugian dengan menggunakan konsep R.E.A.L Tree dan *apples-to-apple comparison*, Kerugian yang sesungguhnya terjadi dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium sebesar Rp21.528.617.000,00. Kausalitas antara perbuatan melawan hukum dan kerugian dalam penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium adalah ketidakwajaran transaksi penjualan 70 unit sarusun Apartemen Taman Kemayoran Condominium menyebabkan negara mengalami kerugian sebesar Rp21.528.617.000,00.

5.2 Saran

Berikut adalah saran–saran yang bermanfaat bagi para akuntan forensik:

1. Akuntan forensik setidaknya harus memperhatikan tiga hal dalam melakukan perhitungan akuntansi kerugian, yakni:
 - a. *Consistency*
Idealnya, perbedaan penggunaan metode dan model penilaian suatu aset akan tetap menghasilkan nilai aset yang sama.
 - b. *Defensibility*

Para penilai (*appraisals*) harus dapat mempertahankan metode dan model penilaian yang digunakannya untuk menilai aset di depan hukum.

c. *Suitable for purpose*

Penilaian suatu aset harus sesuai dengan tujuan penilaian dan kebutuhan informasi pengguna hasil penilaian tersebut.

Dengan demikian, meskipun penilaian kekuatan alat bukti atas keterangan ahli yang diberikan oleh akuntan forensik menjadi kewenangan hakim sepenuhnya, akuntansi forensik tetap harus memperhatikan ketiga kriteria umum penilaian suatu aset. Hal ini ditujukan agar dasar penilaian dan hasil penilaian yang diajukan akuntan forensik di depan persidangan dapat dipertanggungjawabkan dan dipertahankan di depan persidangan.

2. Para akuntan forensik di sektor swasta sebaiknya terus melakukan koordinasi dan kerja sama dengan para akuntan forensik di sektor publik, seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dalam mengembangkan disiplin akuntansi forensik di sektor swasta karena saat ini di Indonesia praktik akuntansi forensik lebih dominan di sektor publik.
3. Dikarenakan praktik akuntansi forensik di Indonesia masih tergolong baru apalagi pelaksanaan akuntansi forensik di sektor swasta dapat dikatakan masih sangat jarang, diharapkan para akuntan forensik, baik di sektor swasta dan di sektor publik, yang telah berpengalaman membagi pengalaman dan ilmu pengetahuannya kepada masyarakat luas pada umumnya dan para mahasiswa serta akademisi pada khususnya dalam bentuk seminar dan/atau workshop. Hal ini diharapkan dapat mempercepat pengenalan dan pengembangan disiplin ilmu akuntansi forensik.

Berikut adalah saran–saran yang bermanfaat bagi para akademisi:

1. Dikarenakan akuntansi forensik tidak berurusan dengan akuntansi yang sesuai dengan *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP), melainkan apa yang menurut hukum dan/atau ketentuan perundang-undangan berlaku maka sebaiknya para akademisi akuntansi forensik di

Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia berkerja sama dengan para akademisi dari fakultas lain, seperti Fakultas Hukum, dalam mengembangkan disiplin ilmu akuntansi forensik secara lebih komprehensif, khususnya di bidang akuntansi kerugian.

2. Dalam rangka mempercepat pengenalan dan pengembangan disiplin ilmu akuntansi forensik, sebaiknya akuntansi forensik dimasukkan ke dalam kurikulum mata ajar program strata satu.
3. Dalam rangka mempercepat pengenalan dan pengembangan disiplin ilmu akuntansi forensik, sebaiknya para akademisi akuntansi forensik sering melakukan seminar dan workshop, khususnya di lingkungan Universitas Indonesia.

Berikut adalah saran–saran yang bermanfaat bagi penelitian di bidang akuntansi forensik selanjutnya:

1. Ruang lingkup penelitian akuntansi forensik selanjutnya sebaiknya di sektor swasta.
2. Dalam kasus hukum yang kompleks akuntansi forensik melibatkan tiga disiplin ilmu yang berbeda, yakni disiplin ilmu akuntansi, disiplin ilmu hukum, dan disiplin ilmu auditing. Sebaiknya penelitian akuntansi forensik selanjutnya lebih ditekankan dari perspektif disiplin ilmu auditing.
3. Dikarenakan praktik akuntansi forensik di Indonesia belum memiliki standar, pada penelitian selanjutnya diharapkan melakukan perbandingan standar-standar akuntansi forensik di beberapa negara yang telah memiliki standar akuntansi forensik. Hal ini diharapkan dapat membantu Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam menyusun standar akuntansi forensik.

DAFTAR PUSTAKA

- Agustina, Rosa. (2003). *Perbuatan melawan hukum*. Jakarta: Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder dan Mark S. Beasley. (2008). *Jasa audit dan assurance: Pendekatan terpadu*. (Herman Wibowo, Penerjemah). Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (1983). *Petunjuk pelaksanaan tuntutan perbendaharaan dan tuntutan ganti rugi*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.
- _____. (2005, 17 Nopember). *Laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan nomor: 149/S/V-XIII.1/11/2005 atas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan aset tahun 2002-2005 pada Badan Pengelola Komplek Kemayoran (BPKK)/Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK)*. 18 Mei 2012. www.bpk.go.id/doc/hapsem/2005ii/apbn/031.pdf
- Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan. (1996). *PSP: Petunjuk pelaksanaan pemeriksaan khusus atas kasus penumpangan yang berindikasi merugikan keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara*. Jakarta: Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan.
- Badruzaman, Mariam Darus. (1996). *KUH Perdata – buku ketiga, Hukum perikatan dengan penjelasan*. Bandung: Alumni.
- _____. (2006). *K.U.H. Perdata Buku III: Hukum perikatan dengan penjelasan (Cet.2)*. Bandung: Alumni.

- Badruzaman, Mariam Darus, *et al.* (2001). *Kompilasi hukum perikatan*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Black, Henry Campell. (1999). *Black's law dictionary*. Minnesota: West Publishing Co.
- Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK). (2001). *Kota baru bandar kemayoran*. Jakarta: Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran.
- Djojodirdjo, Moegni. (1982). *Perbuatan melawan hukum*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Frensidy, Budi. (2010). *Matematika keuangan* (Edisi 2). Jakarta: Salemba empat.
- Fuady, Munir. (2002). *Doktrin-doktrin modern dalam corporate law dan eksistensinya dalam hukum indonesia*. Bandung: PT Citra Aditya Bakti.
- Hopwood, William S, Jay J Leiner, dan George R Young. (2008). *Forensic accounting*. New York: McGraw – Hill/Irwin.
- Indonesia. *Undang-Undang Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana*. No. 8 Tahun 1981. LN 1981. TLN No. 3209.
- Indonesia. *Undang-Undang Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*. No. 31 Tahun 1999. LN No. 140 Tahun 1999. TLN No. 3874.
- Indonesia. *Undang-Undang Tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*. No. 20 Tahun 2001. LN No. 134 Tahun 2001. TLN No. 4150.

Indonesia. *Undang-Undang Tentang Perbendaharaan Negara*. No. 1 Tahun 2004.
LN No. 5 Tahun 2004. TLN No. 4355.

Indonesia. *Peraturan Pemerintah Tentang Penarikan Kembali Sebagian Kekayaan Negara yang tertanam dalam modal Perusahaan Umum (Perum) Angkasa Pura*. PP Nomor 31 Tahun 1985.

Indonesia. *Keputusan Presiden Tentang Badan Pengelolaan Komplek Kemayoran*. Keppres Nomor 53 Tahun 1985.

Indonesia. *Keputusan Presiden Tentang Perubahan Pertama Keputusan Presiden Nomor 53 Tahun 1985 Tentang Badan Pengelolaan Komplek Kemayoran*. Keppres Nomor 55 Tahun 1986.

Indonesia. *Keputusan Presiden Tentang Penggunaan Langsung Dana Pendapatan dari Pengusaha Komplek Kemayoran oleh BPKK*. Keppres Nomor 17 Tahun 1987.

Indonesia. *Keputusan Presiden Tentang Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*. Keppres Nomor 16 Tahun 1994.

Indonesia. *Keputusan Presiden Tentang Perubahan Kedua Keputusan Presiden Nomor 53 Tahun 1985 Tentang Badan Pengelolaan Komplek Kemayoran*. Keppres Nomor 73 Tahun 1999.

Karni, Soejono. (2000). *Auditing: Audit khusus dan audit forensik dalam praktik*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

Kementerian Sekretaris Negara Republik Indonesia. *Keputusan Menteri Sekretaris Negara Republik Indonesia selaku Ketua BPKK Tentang Direksi Pelaksana Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran (DP3KK)*. Kepmen Nomor 66 Tahun 1993.

Kementerian Sekretaris Negara Republik Indonesia. *Keputusan Menteri Sekretaris Negara Republik Indonesia selaku Ketua BPKK Tentang Pedoman Tata Cara Pengelolaan dan Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran*. Kepmen Nomor KEP/85A/M.Sesneg/IX/1999.

Kementerian Sekretaris Negara Republik Indonesia. *Surat Keputusan Menteri Sekretaris Negara selaku Ketua BPKK Tentang Pedoman Tata Cara Pengelolaan dan Pengendalian Pembangunan Komplek Kemayoran*. Kepmen Nomor 23 Tahun 2002.

Kitab Undang-Undang Hukum Perdata [Burgelijk Wetboek] dengan tambahan Undang-Undang Pokok Agraria dan Undang-Undang Perkawinan. Diterjemahkan oleh R. Subekti dan R. Tjitrosudibio. Jakarta: PT Pradnya Paramita, 2009.

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana [Wetboek van Strafrecht], diterjemahkan oleh Moelyatno. Cet. 26. Jakarta: Bumi Aksara, 2007.

MJ, Aidia. (2011). *Perkembangan Suku Bunga*. 14 Juli 2012. <http://kuliahitukeren.blogspot.com/2011/07/perkembangan-suku-bunga-i-indonesia.html#>.

Prints, Darwan. (1989). *Hukum acara pidana: Suatu pengantar*. Jakarta: Penerbit Djambatan.

Prodjodikoro, Wirdjono. (1993). *Perbuatan melanggar hukum*. Bandung: Sumur Bandung.

Safioedin, Asis. (1978). *Daftar kata sederhana tentang hukum*. Bandung: Penerbit Alumni.

- Setiawan. (1987). “Empat Kriteria Perbuatan Melawan Hukum dan Perkembangan dalam Yurisprudensi”, *Varia Peradilan Nomor 16 Tahun II*. Januari 1987.
- Soekanto, Soerjono. (2010). *Pengantar Penelitian Hukum (Cet.3)*. Jakarta: UI Press.
- Susanto, Edy Susanto, Mohammad Taufik Makarao, dan Hamid Syamsudin. (2010). *Hukum pers di Indonesia*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Tuanakotta, Theodorus M. (1983). *Teori Akuntansi (Buku Satu)*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- _____. (2009). *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Salemba Empat.
- _____. (2010). *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Edisi kedua. Jakarta: Salemba Empat.
- Wahito, M Najib. (2011). *Mengenal akuntansi forensik*. 29 Oktober 2011. <http://www.detiknews.com/read/2011/06/07/084602/1654497/103/mengenal-akuntansi-forensik>.