

**FAKTOR-FAKTOR PENYEBAB PERBEDAAN  
PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA  
DALAM TINDAK PIDANA KORUPSI  
(Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)**

**Masdar Ryketeng**

*Stie Amkop Makassar*  
Email : [masdar@stieamkop.ac.id](mailto:masdar@stieamkop.ac.id)

**ABSTRACT**

*The Inspectorate of Bantul District, and the Yogyakarta District Court) in the corruption case of Persiba Bantul grants. The calculation of the two government audit agencies was significantly lower than the amount settled by the court. There was also a different amount resulted from the calculation between BPKP and the inspectorate. These differences may affect public trust on government audit agencies in supporting corruption eradication. This study used a qualitative method with a case study approach.*

*The results show that there are differences in calculating the state financial loss due to two factors: components of the calculation and recognition of amounts of the loss by BPKP and the inspectorate. Specifically, differences are due to access to audit evidences and new facts, assigned time of auditors, and human factor. The court seems to have advantages regarding to access audit evidence and other information and therefore, the court could set a higher amount of the state loss. This study contributes to having better understanding of calculating the state financial loss.*

**Keywords:** *counting losses to the country, corruption case, losses to the country, thematic analysis*

## PENDAHULUAN

Penanganan tindak pidana korupsi di pengadilan menjadi permasalahan dalam menentukan kerugian keuangan negara. Permasalahan terjadi pada penghitungan antar ahli ataupun berbagai instansi yang berwenang. Perbedaan penghitungan kerugian keuangan negara sering terjadi dalam berbagai kasus yang terjadi di pemerintah pusat hingga pemerintah daerah. Seperti halnya di Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY), perbedaan penghitungan kerugian keuangan sering terjadi pada beberapa kasus yang ditangani di Pengadilan Tipikor Yogyakarta. Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia tahun 2013-2014 mencatat bahwa Pengadilan Tipikor Yogyakarta memproses tiga kasus korupsi yang mengalami perbedaan dalam penentuan besaran kerugian keuangan negara. Perbedaan terjadi berdasarkan penghitungan yang dilakukan oleh beberapa instansi yang diminta secara khusus oleh jaksa penuntut umum untuk melakukan penghitungan.

Pada tahun 2013, berdasarkan putusan No.30/Pid.Sus/2013/P.Tpkor.Yk, kasus korupsi Biaya Operasional Kendaraan (BOK) Bus Trans Jogja oleh PT. Jogja Tugu Trans menyebabkan kerugian keuangan negara. Menurut penghitungan ahli yang dilakukan oleh BPKP Perwakilan DIY belum ditemukan indikasi kerugian keuangan negara pada kasus tersebut. BPK memberikan hasil penghitungan yang berbeda, berdasarkan laporannya No.07A/LHP/XVIII.YOG/06/2013 dalam putusan No.30/Pid.Sus/2013/P.Tpkor.Yk dijelaskan bahwa terdapat kerugian negara sebesar Rp413.437.743,00.

Perbedaan penghitungan terulang pada tahun 2014, kasus bantuan pengadaan tiga belas alat kesehatan pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Kota Yogyakarta menyebabkan kerugian negara berdasarkan putusan No.14/Pid.Sus-TPK/2014/PN.Yyk. Menurut penghitungan ahli yang dilakukan oleh BPKP Perwakilan DIY, tertuang dalam laporan hasil pemeriksaan (LHP) Nomor SR-335/PW12/5/2014 dalam putusan No.14/Pid.Sus-TPK/2014 /PN.Yyk, terjadi kerugian keuangan negara sebesar Rp861.731.583,00 akibat pengadaan alat kesehatan. Namun, menurut Jaksa Penuntut umum, setelah melakukan penghitungan ulang kerugian keuangan negara seperti yang tertuang dalam surat tuntutan Registrasi Perkara Nomor PDS-03/YOGYA/Ft.1/06.2014 dalam putusan No.14/Pid.Sus-TPK/2014/PN.Yyk, terdapat kerugian negara sebesar

Rp467.111.822,00. Majelis Hakim Pengadilan Tipikor Yogyakarta tidak sependapat dengan hasil penghitungan BPKP Perwakilan DIY maupun penghitungan yang dilakukan oleh Jaksa Penuntut Umum. Majelis Hakim berpendapat bahwa kerugian keungan negara hanya sebesar Rp106.696.209,00.

Adapun pada tahun 2015, berdasarkan putusan No.4/Pid.Sus-TPK/2015/PN.Yyk, penggunaan dana hibah yang diberikan oleh Pemerintah Kabupaten Bantul kepada Komite Olahraga Nasional Indonesia (KONI) yang kemudian diberikan kepada Persiba Bantul dalam pengelolaannya menyebabkan kerugian negara. Menurut penghitungan ahli yang dilakukan oleh BPKP Perwakilan DIY, tertuang dalam laporan hasil pemeriksaan Nomor: SR-362/PW-12/5/2014 dalam putusan No.4/Pid.Sus-TPK/2015/PN.Yyk, terjadi kerugian keungan negara sebesar Rp817.980.100,00 dalam pengelolaan dan hibah. Namun, menurut Inspektorat Kabupaten Bantul, sesuai dengan LHP Nomor: X.900/175/2013 dalam putusan No.4/Pid.Sus-TPK/2015/PN.Yyk, terjadi kerugian negara sebesar Rp740.952.250,00. Majelis Hakim Pengadilan Tipikor Yogyakarta tidak sependapat dengan hasil penghitungan BPKP Perwakilan DIY maupun penghitungan yang dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Bantul. Majelis Hakim berpendapat bahwa kerugian keungan negara sebesar Rp1.040.779.560,00.

Perbedaan penghitungan pada tiga kasus yang dijelaskan di atas, mengindikasikan bahwa terdapat penggunaan metode yang berbeda dalam penghitungan kerugian keungan negara yang dilakukan oleh instansi yang berwenang atau pun instansi yang diminta secara khusus. Penentuan kerugian yang tepat memiliki manfaat bagi pengembalian jumlah uang pengganti yang harus dikembalikan oleh pelaku korupsi yang telah menjadi terdakwa. Namun, belum ada penelitian yang dilakukan untuk mengidentifikasi penyebab terjadinya perbedaan penghitungan yang dilakukan oleh para ahli.

Oleh karena itu, riset ini mencoba untuk mengidentifikasi dan menganalisis penghitungan kerugian yang dilakukan oleh instansi yang berwenang serta menganalisis penyebab terjadinya perbedaan penghitungan. Pemahaman akan dilakukan pada kasus yang terjadi pada tahun 2015, yakni kasus bantuan dana hibah Persiba Bantul. Pemilihan kasus tersebut didasarkan karena potensi kerugian dari kasus tersebut paling besar dan melibatkan inspektorat sebagai

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Riset ini kemudian akan membandingkan penghitungan yang dilakukan oleh BPKP Perwakilan DIY, Inspektorat Kabupaten Bantul dan Majelis Hakim Pengadilan Tipikor Yogyakarta. Diharapkan riset ini mampu memberikan gambaran yang utuh terkait perbedaan penghitungan kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh instansi yang berwenang.

## **KAJIAN PUSTAKA**

### *1.1 Kerugian Keuangan Negara/Daerah*

Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Tindak Pidana Korupsi Pasal 3 ayat 1 menyebutkan bahwa kerugian keuangan negara atau perekonomian negara dapat terjadi akibat adanya tindakan setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan.

Penjelasan mengenai Kerugian Keuangan Negara tercantum pada Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 1 ayat 22 dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan Pasal 1 ayat 15. Kedua peraturan perundangan tersebut menyatakan bahwa kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa kerugian keuangan negara adalah segala perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai dengan indikasi atau berupa potensi terjadinya kekurangan uang, surat berharga atau pun barang yang secara pasti dapat ditentukan besarnya.

### *1.2 Konsep Penghitungan dan Penentuan Kerugian Keuangan Negara*

Dasar kerangka berpikir mengenai penghitungan dan penentuan nilai kerugian keuangan negara dalam proses perkara tindak pidana korupsi dapat dilihat melalui tiga pendekatan (Makawimbang, 2014:50), yaitu: (1) penghitungan kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi oleh instansi yang berwenang dengan pendekatan pemeriksaan investigatif, (2) penetapan nilai kerugian keuangan negara dalam proses pemeriksaan investigatif di instansi yang berwenang sesuai kewenangan formal diberikan peraturan perundang-

undangan, penghitungan secara independen, objektif dan profesional, penyajian substansi permasalahan yang tepat; dan (3) penentuan kerugian keuangan negara dalam proses persidangan tindak pidana korupsi oleh hakim dalam persidangan.

Instansi berwenang yang dimaksud pada pendekatan pertama dan kedua ialah instansi yang memiliki kompetensi/ahli dalam pemeriksaan untuk menentukan besaran kerugian keuangan negara. Pemeriksaan dilakukan oleh akuntan/auditor yang memiliki keahlian khusus, keahlian profesional, dan diberkahi dengan atribut yang dapat diidentifikasi di antaranya adalah rasionalitas, netralitas, dan independensi (Wiliam, 2002). Pemeriksaan biasanya dilakukan seiring dengan adanya kecurangan yang secara sengaja dilakukan oleh satu atau beberapa orang yang bertanggung jawab atas tata kelola, karyawan, atau pihak ketiga untuk mendapatkan keuntungan yang tidak adil atau ilegal (*International Federation of Accountants*, 2009).

Berkaitan dengan penghitungan kerugian keuangan negara, akuntan atau auditor yang dimaksud, yakni auditor BPK, BPKP, Inspektorat Jenderal, Inspektorat Daerah, atau Akuntan Publik yang ditunjuk sesuai dengan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi penjelasan pasal 32 ayat 1. Dengan kata lain, dalam pendekatan kedua dijelaskan bahwa instansi berwenang dikatakan sebagai saksi ahli.

Pendekatan ketiga yakni kewenangan hakim dalam persidangan untuk menentukan kerugian keuangan negara dalam proses persidangan tindak pidana korupsi. Dalam proses pengadilan dimungkinkan terdapat perbedaan pendapat oleh para penegak hukum. Bremelem (1950) dalam Soepardi (2009) menjelaskan, "Masing-masing pihak dalam suatu persidangan, yakni Jaksa Penuntut Umum, Pembela/Penasehat Hukum, dan Hakim adalah mempunyai fungsi yang sama, meskipun mereka masing-masing mempunyai posisi yang berbeda, maka sudah selayaknyalah masing-masing pihak mempunyai pendirian yang berbeda pula."

Berdasarkan penjelasan mengenai perbedaan pendapat dalam proses pengadilan diatas, maka semua pihak utamanya hakim selalu berusaha menggali dan menemukan fakta-fakta hukum dari setiap alat bukti yang disediakan untuk menemukan kebenaran materiil yang sesungguhnya. Besaran kerugian keuangan negara dapat memengaruhi putusan hakim untuk

menentukan hukuman yang diberikan dan besaran ganti rugi yang harus dibayar oleh terdakwa.

### 1.3 Metode Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

Metode penghitungan kerugian keuangan negara pada dasarnya beragam sesuai dengan modus, kasus-kasus penyimpangan, dan bentuk kerugian keuangan negara. Tuanakotta (2009:173-180) menjelaskan terdapat delapan metode penghitungan kerugian negara, dijelaskan sebagai berikut.

- a. Kerugian Total (*total loss*), metode ini menjumlahkan seluruh jumlah yang dibayarkan sebagai kerugian keuangan negara. Metode ini juga diterapkan dalam penerimaan negara yang tidak disetorkan, baik sebagian maupun seluruhnya. Bagian yang tidak disetorkan ini merupakan kerugian total.
- b. Kerugian Total dengan Penyesuaian, metode ini sama dengan metode kerugian total (*total loss*) yang menjumlah seluruh jumlah yang dibayarkan, namun dengan penyesuaian keatas, artinya ditambahkan dengan biaya-biaya lain yang digunakan.
- c. Kerugian Bersih (*net loss*), metode ini sama dengan metode kerugian total (*total loss*) yang menjumlah seluruh jumlah yang dibayarkan, namun dengan penyesuaian keatas, artinya dikurangkan dengan nilai bersih.
- d. Harga Wajar, metode ini membandingkan harga wajar dengan harga realisasi. Kerugian keuangan negara terjadi di mana transaksi tidak wajar berupa selisih antara harga wajar dengan harga realisasi.
- e. Harga Pokok, metode ini menggunakan harga pembanding untuk menentukan kerugian keuangan negara. Harga pembanding yang dimaksud ialah penghitungan harga pokok dan harga perkiraan sendiri (*owner's estimate*).
- f. Harga Perkiraan Sendiri (HPS), metode ini biasanya digunakan dalam pengadaan barang. HPS diperoleh dari data seperti harga pasar, informasi biaya satuan, daftar biaya/tarif barang/jasa, biaya kontrak, dan daftar biaya standar.
- g. Penggunaan jasa penilai (*appraiser*), metode ini menggunakan jasa ahli untuk menilai kerugian terkait aset.

- h. Biaya Kesempatan (*opportunity cost*), metode ini dipakai untuk menilai apakah pengambilan keputusan sudah mempertimbangkan berbagai alternatif, dan apakah alternatif terbaik yang diambil.

Metode penghitungan yang dibahas memiliki dua tujuan, yaitu untuk menunjukkan munculnya suatu pola tertentu setelah memahami ruang lingkup kerugian keuangan negara, dan menekankan pada proses berpikirnya (*thought process*), yaitu bagaimana saksi ahli menemukan pola, mengumpulkan bukti terkait, dan menentukan telah jadi kerugian keuangan negara (Tuanakotta, 2009:181). Metode ini digunakan oleh auditor/ahli untuk menentukan kerugian.

Metode penghitungan kerugian keuangan negara pada dasarnya tidak dapat dipolakan secara seragam (Soepardi, 2009). Penghitungan kerugian keuangan negara dapat dilakukan menggunakan berbagai macam metode, bergantung pada kompleksitas pekerjaan dan kasus yang ditangani oleh auditor investigatif/ahli.

#### 1.4 Kewenangan Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi pada Pasal 32 menjelaskan, "Kerugian keuangan negara adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk". Penjelasan tersebut tidak menyebutkan secara jelas mengenai instansi yang memiliki kewenangan untuk menghitung kerugian negara. Namun, frasa instansi yang berwenang dapat diterjemahkan sebagai instansi yang memiliki kapasitas dalam bidang akuntansi atau menghitung kerugian keuangan negara atau dapat pula ditafsirkan institusi yang berwenang dalam penanganan perkara korupsi (*Indonesian Corruption Watch*, 2014).

Dengan kata lain, auditor yang memiliki kewenangan ialah auditor BPK, BPKP, Inspektorat Jenderal, Inspektorat Daerah, atau akuntan publik yang ditunjuk. Hal ini didukung oleh Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 31/PUU-X/2012 tanggal 23 Oktober 2012, dalam rangka pembuktian suatu tindak pidana korupsi, KPK bukan hanya dapat berkoordinasi dengan BPK dan BPKP, melainkan dapat juga berkoordinasi dengan instansi lain. KPK juga dapat membuktikan sendiri di luar temuan BPK dan BPKP, misalnya dengan

mengundang ahli atau dengan meminta bahan dari inspektorat jenderal atau badan yang mempunyai fungsi yang sama dengan itu.

## **METODE PENELITIAN**

### *1.5 Jenis Riset*

Riset ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode studi kasus (*case study*) pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan DI Yogyakarta, Inspektorat Kabupaten Bantul, dan Majelis Hakim Pengadilan Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta. Moleong (2015:6) menyatakan, “Penelitian Kualitatif adalah penelitian yang bermaksud memahami fenomena tentang apa yang dipahami oleh subjek penelitian secara holistik dan dengan cara deskriptif dalam bentuk kata-kata dan bahasa, pada suatu konteks khusus yang alamiah dengan memanfaatkan berbagai metode alamiah.”

### *1.6 Jenis dan Prosedur Pengumpulan Data*

Data riset yang dikumpulkan dalam penelitian ini berupa data primer dan sekunder. Data primer ialah data yang dikumpulkan langsung dari objek penelitian melalui wawancara. Informan yang dipilih merupakan instansi yang melakukan penghitung kerugian keuangan negara atau pun pihak-pihak yang terlibat langsung dalam proses penghitungan kerugian keuangan negara maupun pihak-pihak yang berkaitan pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul. Pihak-pihak yang dimaksud ialah auditor investigatif BPKP Perwakilan DIY, Inspektorat Kabupaten Bantul, dan Majelis Hakim Pengadilan Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta. Penelitian ini juga menggunakan data sekunder yang diperoleh dari dokumen privat berupa arsip, dokumen publikasi, maupun dokumen yang berhubungan dengan masalah yang diteliti.

### *1.7 Teknik Pengumpulan Data*

Teknik pengumpulan data dilakukan secara langsung dengan mendatangi objek yang menjadi lokasi penelitian, yaitu instansi yang melakukan penghitung kerugian keuangan negara terkait Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul. Metode yang digunakan ialah dokumentasi dan wawancara. Metode dokumentasi dilakukan dengan cara mempelajari dokumen yang valid dan



relevan terhadap permasalahan dalam penelitian. Selanjutnya, metode wawancara dilakukan untuk menggali informasi lebih dalam mengenai proses penghitungan kerugian negara. Jenis wawancara yang dilakukan adalah wawancara semi terstruktur kepada Hakim Pengadilan Tipikor Yogyakarta, Inspektur Pembantu Bidang Kesejahteraan Sosial Inspektorat Kabupaten Bantul, anggota tim pemeriksa Inspektorat Kabupaten Bantul, Koordinator Bidang Investigatif BPKP Perwakilan DIY, Auditor BPKP Perwakilan DIY, Akademisi, dan Pusat Kajian Anti Korupsi UGM

### *1.8 Analisis Data*

Analisis data yang digunakan data dalam penelitian ini dibagi menjadi tiga, yakni reduksi data, penyajian data dan kesimpulan/verifikasi (Sugiyono, 2015:246). Reduksi data dalam penelitian ini menggunakan analisis tematik, yaitu metode reduksi untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan menyajikan pola atau tema yang ada di dalam data (Clarke dan Braun, 2006). Tema yang dihasilkan oleh analisis ini dapat membantu peneliti untuk mencari bukti-bukti sehubungan dengan masalah yang mengandung tema tertentu secara rinci dan jelas. Setelah data direduksi, data disajikan secara naratif berdasarkan rumusan masalah yang telah ditentukan. Langkah terakhir, yakni membuat kesimpulan yang menjelaskan temuan baru dalam penelitian. Kesimpulan digunakan untuk menjawab rumusan masalah dalam penelitian ini.

## **HASIL**

### *1.9 Penghitungan Kerugian Keuangan Negara oleh Inspektorat Kabupaten Bantul*

Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) yang dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Bantul merupakan tindak lanjut pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Berdasarkan hasil wawancara, audit PKKN yang dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Bantul pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul merupakan perintah Bupati untuk memastikan besaran penyelewengan yang terjadi. Sehingga, pelaksanaan audit PKKN ditugaskan kepada bidang kesejahteraan sosial Inspektorat Kabupaten

Bantul. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Prosedur diawali dari surat tugas dari Bupati. Inspektur lalu, menunjuk tim pada Inspektur Pembantu yang membidangi pembinaan terhadap instansi binaannya. Dana Persiba itu kan yang menanganinya adalah Kantor Pemuda dan Olahraga Kabupaten Bantul. Terus kantor tersebut, pemuda dan olahraga itu, itu merupakan kantor instansi binaan bidang kesos Inspektorat. Nah dari situ maka itu tim yang ditunjuk adalah bidang kesos dan kemudian dibuatkan surat tugas. Kami mendapatkan surat tugas dari inspektur.” (PY, Ketua Tim Audit Inspektorat Kabupaten Bantul pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

Pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul, tim audit Inspektorat Kabupaten Bantul menyatakan bahwa terdapat kerugian keuangan negara dalam penggunaan bantuan dana hibah yang diberikan sebesar Rp740,952,250,00. Penghitungan kerugian keuangan negara menurut Inspektorat Kabupaten Bantul secara terperinci dijelaskan pada tabel 1.

Tabel 1. Rincian Penghitungan Kerugian Keuangan Negara oleh Hakim Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta, BPKP Perwakilan DIY, dan Inspektorat Kabupaten Bantul

No.	Keterangan	Lokasi Pertandingan	Penghitungan		
			Hakim (Rp)	BPKP DIY (Rp)	Inspektorat Kab. Bantul (Rp)
1	Laga tandang Persiba Bantul dengan Perseru Serui di Biak dan Persidafonsoro di Kota Papua	Serui, Papua	91,204,150	91,204,150	91,204,150
2	Laga tandang Persiba Bantul dengan Perseru Serui di Biak dan Persidafonsoro di Kota Papua	Serui, Papua	16,100,000	16,100,000	16,100,000
3	Pertandingan Perseru Serui–Persiba Bantul-Persidafonsoro periode tanggal 13–21 Desember 2010	Serui, Papua	12,191,650	12,191,650	12,191,650
4	Laga melawan Barito Putra Banjarmasin tanggal 17–20 November 2010	Barito, Kalsel	12,492,375	12,492,375	12,492,375

5	Laga melawan Barito Putra Banjarmasin tanggal 17–20 November 2010 sebanyak 32 orang	Barito, Kalsel	2,278,125	2,278,125	2,278,125
6	Laga melawan Barito Putra Banjarmasin tanggal 17–20 November 2010 sebanyak 32 orang	Barito, Kalsel	3,600,000	3,600,000	3,600,000
7	Pertandingan PSIR Rembang–Persiba Bantul tanggal 10-13 Januari 2010	Rembang, Jateng	4,360,000	Tidak diaudit	Tidak diaudit
8	Pertandingan PSIR Rembang–Persiba Bantul tanggal 10-13 Januari 2010	Rembang, Jateng	6,080,000	Tidak diaudit	Tidak diaudit

Tabel 1. lanjutan

No.	Keterangan	Lokasi Pertandingan	Penghitungan		
			Hakim (Rp)	BPKP DIY (Rp)	Inspektorat Kab. Bantul (Rp)
9	Pertandingan Persiku Kudus–Persiba Bantul tanggal 13–17 Januari 2011 (coffe break, breakfast, lunch, dinner dan akomodasi hotel)	Kudus, Jateng	12,550,000	Tidak diaudit	Tidak diaudit
10	Pertandingan Persebaya–Persiba Bantul–Persigo Gorontalo tanggal 23 Februari –02 Maret 2011	Surabaya dan Gorontalo	61,065,210	58,426,280	58,426,280
11	Pertandingan Persigo–Persiba Bantul FC tanggal 23 Februari –02 Maret 2011	Gorontalo	7,885,695		
12	Pertandingan Persigo–Persiba Bantul FC tanggal 23 Februari–02 Maret 2011	Gorontalo	8,560,000		
13	Pertandingan Persebaya–Persiba Bantul FC tanggal 22 Februari–02 Maret 2011	Surabaya , Jatim	45,020,000	14,525,370	14,525,370
14	Pertandingan PSBI Blitar–Persiba Bantul FC tanggal 20 Maret–26 Maret 2011 (coffe break, breakfast, lunch, dinner, dan akomodasi hotel)	Blitar, Jatim	41,937,000	8,512,175	8,512,175

<b>15</b>	Pertandingan Persikam fc– Persiba Bantul FC tanggal 20 Maret–26 Maret 2011 dan akomodasi Hotel Trio 2 Malang tanggal 24-26 Maret 2011	Malang, Jatim	36,306,010	10,115,670	10,115,670
<b>16</b>	Pertandingan Mojokerto Putra- Persiba Bantul-Persigo Gorontalo tanggal 12-18 April 2011	Mojokerto, Jatim	45,052,000	15,551,055	15,551,055
<b>17</b>	Pertandingan Persipro Probolinggo-Persiba Bantul FC tanggal 2–18 April 2011	Probolinggo, Jatim	45,499,145	11,583,150	11,583,150
<b>18</b>	Pertandingan tanggal 20-26 Maret 2011	Surabaya	36,137,800	36,137,800	Tidak diaudit
<b>19</b>	Pertandingan ke Mojokerto dan Probolinggo 12–18 April 2011	Probolinggo dan Mojokerto	33,240,400	33,240,400	Tidak diaudit
<b>20</b>	Pertandingan Persikam FC– Persiba Bantul FC tanggal 20 Maret –26 Maret 2011	Samarinda, Jatim	6,440,000	Tidak diaudit	Tidak diaudit

Tabel 1. lanjutan

<b>No.</b>	<b>Keterangan</b>	<b>Lokasi Pertandingan</b>	<b>Penghitungan</b>		
			Hakim (Rp)	BPKP DIY (Rp)	Inspektorat Kab. Bantul (Rp)
<b>22</b>	Pertandingan delapan besar di Tenggraong periode 11-19 Mei 2011	Kutai, Kaltim	14,400,000	7,650,000	Tidak diaudit
<b>23</b>	Pertandingan delapan besar di Tenggraong periode 11-17 Mei 2011	Kutai, Kaltim	38,940,000	38,940,000	38,940,000
<b>24</b>	Pertandingan Grand Final di Solo tanggal 20-26 Mei 2015	Solo	95,264,000	94,256,250	94,256,250
<b>25</b>	Pertandingan Piala Gubernur Aceh tanggal 19 Juni–04 Juli 2011	Aceh	94,300,000	94,300,000	94,300,000

26	Pertandingan Piala Gubernur Aceh tanggal 19 Juni–04 Juli 2011 (akomodasi transportasi udara/biaya fiktif)	Aceh	102,316,000	102,316,000	102,316,000
27	Pertandingan Piala Gubernur Aceh tanggal 19 Juni–04 Juli 2011	Aceh	6,500,000	Tidak diaudit	Tidak diaudit
28	Pertandingan Piala Gubernur Aceh tanggal 19 Juni – 04 Juli 2011	Aceh	88,500,000	88,500,000	88,500,000
29	Uji coba Portaba Bantul-Persenga Ngawi tanggal 19-20 Nop 2011	Ngawi, Jatim	6,500,000	Tidak diaudit	Tidak diaudit
<b>Total Kerugian Negara</b>			1,040,779,560	817,980,450	740,952,250

Sumber: Putusan Mahkamah Agung Nomor:4/Pid.Sus-TPK/2015/PN.Yyk

Penentuan besaran jumlah kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Bantul dilakukan berdasarkan dokumen-dokumen berupa bukti pengeluaran kas, *invoice*, dan bukti-bukti pendukung lainnya yang disita dari pihak rekanan, yakni PT Aulia Trijaya Mandiri. Kemudian dari dokumen yang dimiliki, tim audit melakukan klarifikasi kepada bendahara, manajemen Persiba Bantul dan penyedia akomodasi. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“SPJ itu berupa bukti pengeluaran kas. Nanti dilampiri dengan ada apa ya, tiket, ada tagihan di hotel, ada untuk akomodasi, pokoknya itu termasuk, konsumsi, transportasi. Kemudian kami mengklarifikasikan dengan ya misalnya dengan bendahara, dengan penyedia akomodasi.”  
(PY, Ketua Tim Audit Inspektorat Kabupaten Bantul pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

#### 1.10 Penghitungan Kerugian Keuangan Negara oleh Badan Pengawasan

##### *Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Daerah Istimewa Yogyakarta*

Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) yang dilakukan oleh BPKP merupakan audit dengan tujuan tertentu untuk menyatakan pendapat mengenai besaran nilai kerugian keuangan negara yang timbul akibat penyimpangan. PKKN pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul dilakukan atas permintaan instansi penyidik, yakni kejaksaan tinggi. Penugasan audit PKKN dilaksanakan setelah dilakukan ekspose terlebih dahulu dari pihak kejaksaan atas permintaan dari BPKP. Penjelasan tersebut dikemukakan oleh

responden SGT, Koordinator Pengawasan Bidang Investigatif BPKP Perwakilan DIY, sebagaimana dijelaskan pada kutipan berikut:

“Jadi, Kejati minta BPKP untuk melakukan perhitungan kerugian keuangan negara, terus kita undang ekspos, dan pada saat itu dari hasil pemaparan penyidik, kita simpulkan ada kerugian keuangan negara, ya, itu-- Pada saat itulah kita berpendapat bahwa atas penyaluran dana hibah tersebut ada kerugian keuangan negara.” (SGT, Koordinator Pengawasan Bidang Investigatif BPKP Perwakilan DIY)

Menurut Peraturan Kepala BPKP NOMOR: PER-1314/K/D6/2012, permintaan audit PKKN dapat dipenuhi oleh BPKP apabila memenuhi kriteria bahwa penyimpangan yang menimbulkan kerugian keuangan negara telah cukup jelas berdasarkan pendapat penyidik, indikasi kerugian keuangan negara dapat diperkirakan, Badan Pemeriksa Keuangan atau Inspektorat Jenderal Kementerian/Inspektorat LPNK/Inspektorat Pemda belum melakukan audit investigatif atas perkara yang sama, dan bukti-bukti yang diperlukan untuk menghitung kerugian keuangan negara sudah diperoleh oleh penyidik secara relatif relevan, kompeten dan cukup. Proses selanjutnya, tim audit yang ditunjuk mengidentifikasi pendekatan, prosedur dan teknik audit yang akan digunakan untuk menguji penyimpangan; merumuskan prosedur dan langkah kerja yang akan dilakukan dalam bentuk program audit; merencanakan metode penghitungan kerugian keuangan negara; dan merencanakan perolehan bukti keterangan ahli lain, apabila diperlukan.

BPKP melakukan audit PKKN berdasarkan bukti yang diperoleh dari kejaksaan. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Awalnya kan ada permintaan dari kejaksaanlah. Kejaksaan dalam hal ini Kejaksaan Tinggi DIY, untuk melakukan penghitungan kerugian keuangan negara. Proses awalnya adalah ekspos awal dari Kejaksaan Tinggi DIY kepada perwakilan BPKP DIY mengenai dugaan korupsi Persiba Bantul. Nah, itu. Kemudian dari hasil ekspos tersebut, ada semacam hasil bahwa penugasan yang akan dilakukan adalah penghitungan kerugian keuangan negara. Jadi, dalam penghitungan kerugian keuangan negara ini, kami menggunakan data-data yang diperoleh melalui Kejaksaan, dalam hal ini kasusnya adalah data-data yang diperoleh melalui Kejaksaan Tinggi DIY. (KA, Ketua Tim Audit BPKP Perwakilan DIY pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

Pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul, BPKP menentukan besaran kerugian keuangan negara sebesar Rp817.980.100,00. Penghitungan hakim secara terperinci dijelaskan pada tabel 1. Merujuk pada Tabel 1 di atas terlihat bahwa audit PKKN yang dilakukan oleh BPKP Perwakilan DIY mengacu pada perbandingan antara biaya yang ditagih oleh pihak rekanan dengan biaya sesungguhnya yang dikeluarkan. Informasi biaya sesungguhnya diperoleh melalui pengecekan terhadap dokumen-dokumen yang disediakan oleh pihak kejaksaan. Bukti-bukti yang diperoleh selanjutnya ditelaah dan dianalisis oleh tim auditor. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Iya. Jadi metodenya ya, seperti tadi. Kami menganalisis bukti, menganalisa, mengevaluasi, dan meneliti bukti-bukti yang diperoleh dari kejaksaan, kemudian seperti audit biasa kan kita kriterianya sebenarnya gimana. Ya, terus, ada enggak sih, dugaan korupsinya. Terus terutama kalau di kita itu kan, di BPKP itu kan ada tidaknya kerugian keuangan negara, berapa besarnya. Karena mengenai Undang-undang Korupsi 'melawan hukum dan merugikan keuangan negara.’” (KA, Ketua Tim Audit BPKP Perwakilan DIY pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

#### *1.11 Penghitungan Kerugian Keuangan Negara oleh Majelis Hakim Pengadilan Tindak Pidana Korupsi Pada Pengadilan Negeri Yogyakarta.*

Penghitungan kerugian keuangan negara oleh hakim merupakan bagian yang tidak terpisahkan dalam proses memeriksa, mengadili, dan memutuskan dalam perkara tindak pidana korupsi. Bahkan, hakim dapat melakukan penghitungan ulang ketika belum mendapatkan keyakinan atas penghitungan oleh tim ahli yang dihadirkan kejaksaan. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Jadi sebenarnya kalau kita membaca pada konstitusi, dalam Undang-undang Dasar Negara RI Tahun 1945, disebutkan bahwa sebenarnya fungsi auditif yang diberikan oleh konstitusi adalah pada Badan Pemeriksaan Keuangan. Kekuatan BPK ini adalah lembaga tinggi negara yang berfungsi auditif, yang memang memiliki kekuatan konstitusional. Namun pada tahun dua ribu dua belas itu ada uji materi, yang diajukan kepada Mahkamah Konstitusi, dan di dalam uji materi itu, terkait dengan kewenangan penghitungan kerugian itu. Pada waktu itu putusan Mahkamah Konstitusi kemudian memberikan pertimbangan-pertimbangannya akhirnya memang memperluas kewenangan untuk penghitungan kerugian, yang sebenarnya secara konstitusional itu diberikan kepada BPK. Namun karena ada kondisi extraordinary-- akhirnya Mahkamah Konstitusi menafsirkan, konstitusi dengan memberikan kewenangan penghitungan kerugian negara itu sesuai

dengan tahapan dan kontekstualitasnya.” (RT, ahli hukum administrasi dan keuangan negara)

Hakim melakukan penghitungan ulang atas penghitungan yang telah dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Bantul dan BPKP Perwakilan DIY pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul karna dalam proses persidangan terdapat fakta-fakta baru yang diungkapkan oleh para saksi. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Disita bukti-bukti invoice yang dikeluarkan oleh Rekanan. ya toh, cacatnya segitu. Nah, sekarang kita cocokin juga dengan bukti-bukti yang dibawa oleh pihak saksi itu. Hasilnya ada yang enam puluh juta dijadiin seratus tiga puluh juta. 'Bapak, yang bener itu di tempat bapak enam puluh juta atau bapak pernah mengeluarkan uang atau Anda terima semacam invoice seratus dua puluh?' 'Ndak, pak, salah. Kenanya, seratus dua puluh. Yang resmi, pak, saya ini lima puluh juta.' Laah.” (SH, Hakim Pengadilan Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta)

Hakim melakukan penghitungan berdasarkan bukti yang dihadirkan oleh kejaksaan yang terlebih dahulu telah melakukan penyelidikan dan penyidikan. Pernyataan para saksi yang hadir di pengadilan pun memberikan keyakinan yang memadai kepada hakim. Dengan demikian, pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul hakim menentukan kerugian keuangan negara sebesar Rp1.040.779.560,00. Penghitungan hakim secara terperinci dijelaskan pada tabel 1. Hakim menentukan besaran kerugian berdasarkan bukti sitaan dari terdakwa yang kemudian disesuaikan dengan bukti dan pernyataan para saksi di pengadilan. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Kalau metodenya, saya harus total. Harus investigatif betul. Kalau mereka kan enggak itu. Artinya dari pihak rekanan ndak ditanyain sama sekali, ndak didatangi sama sekali. Tapi kalau saya kan saya hitung secara total. Kalau istilahnya auditor mungkin yang saya pakai, kalau boleh saya dikatakan audit, audit saya investigatif. Saksi saya tanyain satu-satu. Dokumen mereka tak fotokopi semua. Auditor pun kita tanyain semua. Mereka ngakui yang Tenggarong, yang Malang, yang anu, enggak dihitung loh. Enggak dihitung itu gimana? Makanya itu uang keluar enggak itu? Uang keluar. Ya, kalau uang enggak keluar, ya, enggak apa. Wong uang udah keluar.” (SH, Hakim Pengadilan Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta)



### 1.12 Perbedaan Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

Metode penghitungan kerugian keuangan negara pada dasarnya tidak dapat dipolakan secara seragam (Soepardi, 2009). Penentuan penggunaan metode bertujuan untuk menunjukkan munculnya suatu pola tertentu setelah memahami ruang lingkup kerugian keuangan negara, dan menekankan pada proses berpikirnya (*thought process*), yaitu bagaimana saksi ahli menemukan pola, mengumpulkan bukti terkait, dan menentukan telah jadi kerugian keuangan negara (Tuanakotta, 2009:181). Namun, selama ini belum ada standar maupun rumusan baku yang bisa dipakai dalam menghitung kerugian negara (*Indonesian Corruption Watch*, 2014).

Penghitungan kerugian keuangan negara dapat dilakukan menggunakan berbagai macam metode, bergantung pada kompleksitas pekerjaan dan kasus yang ditangani oleh auditor investigatif/ahli. Penggunaan metode yang tepat akan memengaruhi besaran penentuan kerugian keuangan negara. Namun, penggunaan metode yang sama tidak dapat menjadi jaminan bahwa penentuan kerugian akan sama untuk setiap penghitungan yang dilakukan oleh instansi yang berwenang. Pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul, instansi yang melakukan penghitungan menggunakan metode yang sama, yakni dengan cara membandingkan *invoice* yang diberikan oleh pihak rekanan dan mencocokkan informasi dari pihak manajemen Persiba Bantul maupun pihak-pihak penyedia akomodasi. Namun, keterbatasan bukti yang didapat menjadi kendala utama sehingga besaran kerugian yang ditetapkan menjadi berbeda. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Pendapat saya itu, semuanya benar. Karena mungkin, pada saat melaksanakan tugas itu kan ada bukti. Kemudian, pertama kan Inspektorat, kemudian kami. Mungkin kami mendapatkan bukti baru, kemudian, setelah itu kan ada pelaksanaan, proses hukum selanjutnya, persidangan. Mungkin di persidangan ada bukti-bukti baru yang menurut hakim dijadikan dasar keputusan hakim. Jadi, semuanya tidak salah. Artinya gini, dalam prosesnya kan ada dasar pengambilan, *judgement*, masing-masing, berdasarkan bukti-bukti yang ada. Jadi semuanya tidak salah, mungkin, pada perkembangannya ada bukti-bukti baru yang dalam persidangan mungkin lebih dari juga ada bukti baru yang dijadikan dasar hakim sebagai pengambilan keputusan.” (KA, Ketua Tim Audit BPKP Perwakilan DIY pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

“Ya jelas berbeda. Kita tidak melakukan cek lapangan, kita tidak melakukan cek ke hotel atau manapun. Hanya berdasarkan dokumen dan informasi dari manajemen Persiba. Sementara kan dari pihak BPKP sama

kejaksaan ya? Hakim. Itu mungkin, itu kan sampai ke lapangan. Sampai setiap lokasi didatangi. Sehingga sana datanya, kalo lebih besar itu juga wajar. Kami yah, menghargai setiap penghitungan yang dilakukan. Itukan penghitungan berdasarkan peraturan dan bukti yang sah.” (PY, Ketua Tim Audit Inspektorat Kabupaten Bantul pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

Dengan demikian, bukti yang diperoleh memengaruhi penentuan besaran kerugian oleh Inspektorat Kabupaten Bantul, BPKP Perwakilan DIY, dan Hakim Pengadilan Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta. Perbedaan tersebut secara terperinci dijelaskan pada tabel 2.

Tabel 2. Perbedaan Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

No	Keterangan	Lokasi	Instansi Penghitung			Keterangan
			Pertandingan	Hakim (Rp)	BPKP (Rp)	
1	Pertandingan PSIR Rembang–Persiba Bantul tanggal 10-13 Januari 2010	Rembang		4,360,000	Tidak diaudit	Tidak diaudit
2	Pertandingan PSIR Rembang–Persiba Bantul tanggal 10-13 Januari 2010	Rembang		6,080,000		
3	Pertandingan Persiku Kudus–Persiba Bantul tanggal 13–17 Januari 2011	Kudus		12,550,000		
4	Pertandingan Persikam FC–Persiba Bantul FC tanggal 20 Maret –26 Maret 2011	Samarinda		6,440,000		

<b>5</b>	Uji coba Portaba Bantul-Persenga Ngawi tanggal 19-20 Nop 2011	Ngawi	6,500,00 0			
<b>6</b>	Pertandingan Grand Final di Solo tanggal 20-26 Mei 2015 (coffee break, breakfast, lunch, dinner, dan akomodasi hotel)	Solo	95,264,00	94,256,25 0	94,256,25 0	Selisih 1,007,750
<b>7</b>	Pertandingan PSBI Blitar-Persiba Bantul FC tanggal 20 Maret-26 Maret	Blitar	41,937,00	8,512,175	8,512,175	Selisih 33,424,825
<b>8</b>	Pertandingan Persikam fc-Persiba Bantul FC tanggal 20 Maret-26 Maret 2011 dan akomodasi Hotel Trio 2 Malang tanggal 24-26 Maret 2011	Malang,	36,306,010	10,115,670	10,115,670	Selisih 26,190,340

Tabel 3. Lanjutan

No	Keterangan	Lokasi Pertandingan	Instansi Penghitung			Keterangan
			Hakim (Rp)	BPKP (Rp)	Inspektora t (Rp)	
<b>9</b>	Pertandingan Mojokerto Putra-Persiba Bantul-Persigo Gorontalo tanggal 12-18 April 2011	Mojokerto	45,052,00	15,551,055	15,551,055	Selisih 29,500,945
<b>10</b>	Pertandingan Persipro Probolinggo-Persiba Bantul FC tanggal 2-18	Probolinggo	45,499,145	11,583,150	11,583,150	Selisih 33,915,995

---

April 2011

<b>11</b>	Pertandingan Persebaya–Persiba Bantul FC tanggal 22 Februari–02 Maret 2011	Surabaya	45,020,00	14,525,370	14,525,370	Selisih 30,494,630
<b>12</b>	Pertandingan Persebaya-Persiba Bantul-Persigo Gorontalo tanggal 23 Februari -02 Maret 2011	Surabaya dan Gorontalo	61,065,210	58,426,280	58,426,280	0
<b>13</b>	Pertandingan Persigo– Persiba Bantul FC tanggal 23 Februari –02 Maret 2011	Gorontalo	7,885,695			
<b>14</b>	Pertandingan Persigo– Persiba Bantul FC tanggal 23 Februari–02 Maret 2011	Gorontalo	8,560,000			
<b>15</b>	Pertandingan tanggal 20- 26 Maret 2011	Surabaya	36,137,800	36,137,800	36,137,800	Tidak diaudit
<b>16</b>	Pertandingan ke Mojokerto dan Probolinggo 12–18 April 2011	Probolinggi dan Mojokerto	33,240,400	33,240,400	33,240,400	Tidak diaudit
<b>17</b>	Pertandingan delapan besar di Tenggraong periode 11-19 Mei 2011	Kutai	14,400,000	14,400,000	14,400,000	Tidak diaudit
<b>18</b>	Pertandingan Piala Gubernur Aceh tanggal 19 Juni–04 Juli 2011	Aceh	6,500,000	6,500,000	6,500,000	Tidak diaudit Tidak diaudit

Sumber: Diolah dari Putusan Mahkamah Agung Nomor:4/Pid.Sus-TPK/2015/PN.Yyk

Merujuk pada tabel 2 di atas terlihat bahwa perbedaan penentuan besaran kerugian keuangan disebabkan oleh adanya perbedaan jumlah komponen yang diaudit dan perbedaan pengakuan jumlah kuantitas kerugian oleh BPKP Perwakilan DIY dan Inspektorat Kabupaten. Laga tandang (*away*) Persiba Bantul ke Rembang, Kudus, Ngawi, dan Samarinda tidak dilakukan audit, padahal biaya untuk laga tandang (*away*) beberapa kota yang ditagih oleh Rekanan, dibayarkan oleh Bendahara Persiba Bantul dan diterima oleh Rekanan sebesar Rp218.340.000,00. Jumlah ini termasuk signifikan karna potensi anggaran yang digunakan cukup besar.

Laga tandang (*away*) Persiba Bantul ke Solo, Blitar, Malang, Mojokerto, Probolinggo, Surabaya, dan Gorontalo diungkapkan lebih rendah oleh BPKP Perwakilan DIY dan Inspektorat Kabupaten. Selanjutnya, beberapa laga tandang Persiba Bantul ke Surabaya, Probolinggo, Mojokerto, dan Kutai diperhitungkan oleh Hakim Pengadilan Tipikor dan BPKP Perwakilan DIY, sementara Inspektorat Kabupaten Bantul tidak memperhitungkannya.

### *1.13 Faktor-Faktor Penyebab Perbedaan Penghitungan Kerugian Keuangan Negara*

Berdasarkan temuan hasil investigasi penelitian, terdapat beberapa faktor yang menyebabkan terjadinya perbedaan jumlah komponen yang diaudit dan perbedaan pengakuan jumlah kuantitas kerugian pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul. Faktor-faktor tersebut dijelaskan sebagai berikut.

#### *Faktor Akses Bukti*

Bukti yang tepat dan mencukupi dapat mendukung pendapat yang ditentukan. Arens *et al.*, (2014) menjeaskan, "Dua penentu persuasivitas bukti audit adalah ketepatan dan mencukupi, yang langsung diambil dari standar pekerjaan lapangan ketiga." Namun, kondisi tersebut tidak dapat selamanya terealisasi pada audi PKKN. Berdasarkan hasil wawancara, penulis menemukan bahwa keterbatasan bukti yang dapat diakses oleh auditor dalam audit PKKN menjadi faktor utama penyebab adanya perbedaan penghitungan kerugian

keuangan negara. Auditor BPKP dalam melakukan audit PKKN bergantung pada bukti yang disediakan oleh tim penyidik, yakni kejaksaan. Berbeda dengan audit investigatif yang dilakukan oleh BPKP, bukti audit yang dibutuhkan dapat diakses langsung kepada auditan tanpa melalui perantara pihak lain. Hal ini sejalan dengan hasil wawancara yang diuraikan di bawah ini.

“Pada saat kita melakukan tugas perhitungan, dokumen-dokumen tersebut tidak kita dapatkan. Kita kadang-kadang bisa menyadari, kok dokumen gitu aja enggak kita dapatkan, padahal itu kan gampang dokumen itu. Tapi ya memang enggak kita dapatkan memang. Kalau sudah penyidik sudah mengatakan dokumen lengkap, kan kita hitung.”  
(SGT, Koordinator Pengawasan Bidang Investigatif BPKP Perwakilan DIY)

Keterbatasan BPKP untuk mengakses langsung bukti dalam audit PKKN, terbukti berhasil membatasi ruang gerak auditor. Alhasil, beberapa komponen yang sudah terindikasi menyebabkan kerugian keuangan negara tidak diaudit oleh auditor. Hal inilah yang menyebabkan beberapa laga tanding yang dilakukan oleh Persiba Bantul mengalami perbedaan jumlah komponen yang diaudit dan adanya perbedaan pengakuan jumlah kuantitas kerugian.

#### *Perkembangan Fakta Baru*

Muara akhir dari audit PKKN, yakni memberikan keyakinan yang memadai kepada hakim melalui proses pengadilan. Undang-Undang No. 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan Republik Indonesia menjelaskan, “Kejaksaan wajib melengkapi berkas perkara dan dapat melakukan pemeriksaan tambahan sebelum dilimpahkan ke pengadilan yang dalam pelaksanaannya dikoordinasikan dengan penyidik.” Selanjutnya, dalam proses pengadilan, Hakim memeriksa kelengkapan berkas perkara dan mendengarkan kesaksian dari saksi yang dihadirkan oleh jaksa ataupun saksi yang dihadirkan oleh terdakwa.

Proses penyampaian keterangan oleh saksi yang diperkuat dengan dokumen yang sah pada persidangan Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul, terbukti mampu memberikan fakta baru dalam proses persidangan. Fakta-fakta yang awalnya tidak didapatkan oleh auditor ataupun penyidik, dipertimbangkan oleh hakim untuk melakukan audit PKKN. Keterangan Saksi tersebut mampu memberikan keyakinan yang memadai bagi hakim. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Hasil pemeriksaan saksi dari detail-detailnya kan dia ngomong semua. 'Oh ndak, pak, saya bukan seratus dua puluh juta. Ini loh saya hitung dari yang dibayar yang digunakan untuk hotel saya ini cuman dua puluh juta.' Sema hadir, semua teriak, semua bawa dokumen. 'Mana dokumennya?' 'Ini, pak, arsip saya.” (SH, Hakim Pengadilan Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta)

Itu karena fakta di persidangan ada perkembangan, berkembang. Nah, lah yang tidak terungkap di penyelidikan dan penyidikan, lalu dalam sidang itu berkembang. (RT, ahli hukum administrasi dan keuangan negara)

Selanjutnya, perkembangan fakta baru di pengadilan juga diungkapkan oleh pihak BPKP. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Jadi kan begini. Kita penugasan itu kan dibatasi dengan periode waktu mendapatkan dokumen. Kalau BPKP itu mendapatkan dokumen pada saat kita terbit surat tugas sampai dengan keluarnya laporan. Dokumen seluruhnya kita dapatkan dari penyidik. Begitu juga Inspektorat. dalam arti kami tidak bisa menuduh bahwa dia tidak independen. Tapi juga semua tergantung dari perolehan dokumen. Secara profesi bahwa perbedaan perhitungan itu disebabkan karena dokumen yang berbeda, Sedangkan penetapan hakim, Bisa berbeda karena hakim adalah proses terakhir. Ya kan, itu kan proses terakhir? Kan mungkin Inspektorat sudah meriksa, BPKP sudah meriksa. Terakhir itu kan diadili di depan hakim. Sedangkan dokumen persidangan itu kan berarti terakhir yang diperoleh hakim. Jadi mungkin pada saat diperiksa Inspektorat dokumen tersebut enggak didapatkan, pada saat BPKP diminta penyidik juga tidak didapatkan. Tapi para tersangka baru mengeluarkan dokumen-dokumen tersebut pada saat persidangan.” (SGT, Koordinator Pengawasan Bidang Investigatif BPKP Perwakilan DIY)

“Ya, itu, seperti bukti baru. Jadi, yang saya sebutkan tadi, PKKN itu kan semua dokumen kita peroleh dari penyidik. Nah, kalau ada kurang, kami minta itu proses sudah berlangsung. Nah, sampai dengan, penugasan kami berakhir, yang kami dapat simpulkan ada kerugian keuangan negara sebesar sekian. Ah, pada saat itu, tidak ada bukti itu yang bisa kami jadikan dasar dalam menentukan besarnya kerugian keuangan negara. Nah, dalam persidangan kemudian muncul itu, bukti-bukti, ada bukti-bukti baru yang tadi dan segala macam. Yang kami dapatkan dari penyidik itu ada beberapa yang, artinya, fakta dengan, apa, bukti formal dengan bukti material berbeda. Bukti formal itu kan pertanggungjawaban, bukti material itu kan yang sebenarnya terjadi. Pada saat itu tidak ada seperti itu.” (KA, Ketua Tim Audit BPKP Perwakilan DIY pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

### *Waktu Penugasan Auditor*

Berdasarkan hasil wawancara, penulis menemukan bahwa penetapan besaran kerugian keuangan negara pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul, dipengaruhi oleh waktu penugasan yang diberikan. Auditor yang bertugas diberikan waktu sepuluh hari untuk melakukan audit. Permasalahan ini berimplikasi terhadap hasil penilaian auditor atas bukti yang dimiliki. Sementara, bukti yang belum bisa didapatkan, tidak diusahakan lagi untuk didapatkan. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Jadi kan begini. Kita penugasan itu kan dibatasi dengan periode waktu mendapatkan dokumen itu. Ya, kan. Kalau BPKP itu mendapatkan dokumen pada saat kita terbit surat tugas sampai dengan keluarnya laporan.” (SGT, Koordinator Pengawasan Bidang Investigatif BPKP Perwakilan DIY)

“Kemudian dari segi waktu dan masa penugasan mungkin juga kan itu banyak pertimbangan keterkaitan dengan pihak penyidik sendiri, ada tenggang waktu masa penyidikan, masa penyelidikan, masa penyerahan penugasan, dan segala macam. Nah, itu kan saling keterkaitan di situ.” (KA, Ketua Tim Audit BPKP Perwakilan DIY pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

Kecukupan waktu yang dimiliki akan mendorong pemeriksaan dilakukan sesuai dengan program audit yang telah direncanakan. Waktu penugasan yang ideal pada audit PKKN sebaiknya tidak dibatasi selama dianggap masih ada bukti material yang dapat diperoleh auditor. Meskipun, pada beberapa kondisi, perpanjangan waktu pelaksanaan audit dapat dilakukan berdasarkan alasan yang tepat. Namun, kondisi tersebut tidak dilakukan pada Tim Audit Inspektorat Kabupaten Bantul. Waktu yang diberikan dianggap tidak mencukupi untuk memeriksa Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Kita keterbatasan waktu. Kita tidak mungkin memeriksa keseluruhan, kita hanya sampel. Jadi, jumlah besarnya pun yang jelas ada kerugian negara, kemudian kami hitung. kalo semua jelas tadi yang keterbatasan tadi, waktu, biaya dan sebagainya.” (PY, Ketua Tim Audit Inspektorat Kabupaten Bantul pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

### *Faktor Sumber Daya Manusia*

Sebaik apapun program audit yang dirancang oleh auditor apabila tidak didukung dengan Sumber Daya Manusia (SDM) yang memadai, maka



kesimpulan yang akan dihasilkan belum maksimal. Berdasarkan hasil wawancara, penulis menemukan bahwa faktor terakhir yang memengaruhi perbedaan penghitungan pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul merupakan faktor klasik yang sering terjadi dalam penugasan audit. Faktor tersebut adalah persoalan Sumber Daya Manusia (SDM). Terdapat beberapa permasalahan SDM yang memengaruhi audit PKKN, khususnya pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul. Pertama, auditor yang kurang teliti. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“BPKP memang salah ketik, pak. Wong laporan penting begitu kok. Itu harusnya delapan, diketik nol-- Atau nol diketik lapan, gitu loh. Saya keras, ya, biar atensi dia juga dalam buat laporan itu, Kan fatal itu kalau begitu itu.” (SH, Hakim Pengadilan Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta)

Selanjutnya, permasalahan kedua, yakni kompetensi auditor untuk melakukan audit PKKN yang berbeda dengan audit lainnya. Kompetensi auditor menjadi hal yang mutlak agar audit yang dilakukan bisa menghasilkan opini yang tepat. Peningkatan kompetensi dapat dilakukan melalui pelatihan yang memadai untuk auditor. Namun, pada kenyataannya pelatihan mengenai audit PKKN jarang dilaksanakan untuk auditor. Hal tersebut seperti yang diungkapkan dalam petikan wawancara sebagai berikut.

“Enggak ada. Kita belum pernah dapat diklat untuk penghitungan keuangan negara.” (PY, Ketua Tim Audit Inspektorat Kabupaten Bantul pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul)

“Enggak ada. Saya dulu di Pelindo itu juga sering. Saya dulu pernah di perusahaan saya itu pernah, saya menghitung-hitung gini, mencari-cari begini. Kalau ini kan sudah ada dasarnya segala macam, kalau punya sana kan dia memang harus dari awal waktu itu. Saya pernah mengaudit. Kalau selama jadi hakim sini, pendidikan itu saya belum. Tapi kalau di Pelindo dulu, ya, pernah auditor. Pendidikan auditor.” (SH, Hakim Pengadilan Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta)

## **SIMPULAN**

Berdasarkan analisis yang dilakukan pada bab sebelumnya, maka penelitian ini dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Penghitungan kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh oleh BPKP Perwakilan DIY, Inspektorat Kabupaten Bantul, dan Majelis Hakim

Pengadilan Tipikor pada Pengadilan Negeri Yogyakarta menggunakan metode yang sama. Metode yang digunakan, yakni dengan melakukan perbandingan antara realisasi berdasarkan daftar nama peserta laga tandang yang diberikan Manajemen Persiba Bantu dengan tagihan yang dikeluarkan oleh Rekanan. Selanjutnya, bukti yang diperoleh disesuaikan dengan pernyataan para saksi berdasarkan dokumen yang mereka miliki. Berdasarkan hasil wawancara dan kajian dokumen, penulis menemukan bahwa perbedaan penghitungan kerugian keuangan negara pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul disebabkan oleh adanya perbedaan jumlah komponen yang diaudit dan perbedaan pengakuan jumlah kuantitas kerugian oleh BPKP Perwakilan DIY dan Inspektorat Kabupaten Bantul.

2. Faktor-faktor yang menyebabkan adanya perbedaan jumlah komponen yang diaudit dan perbedaan pengakuan jumlah kuantitas kerugian adalah sebagai berikut:
  - a. Faktor Akses Bukti  
Keterbatasan bukti yang dapat diakses oleh auditor dalam audit PKKN menjadi faktor utama penyebab adanya perbedaan penghitungan kerugian keuangan negara. Auditor BPKP dalam melakukan audit PKKN bergantung pada bukti yang disediakan oleh tim penyidik, yakni kejaksaan.
  - b. Perkembangan Fakta Baru  
Proses penyampaian keterangan oleh saksi yang diperkuat dengan dokumen yang sah pada persidangan Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul, terbukti mampu memberikan fakta baru dalam proses persidangan. Fakta-fakta yang awalnya tidak didapatkan oleh auditor ataupun penyidik, dipertimbangkan oleh hakim untuk melakukan audit PKKN
  - c. Waktu Penugasan Auditor  
Kecukupan waktu yang dimiliki akan mendorong pemeriksaan dilakukan sesuai dengan program audit yang telah direncanakan. Waktu penugasan yang ideal pada audit PKKN sebaiknya tidak dibatasi selama dianggap masih ada bukti material yang dapat diperoleh auditor.

d. Faktor Sumber Daya Manusia

Permasalahan sumber daya manusia yang melakukan audit penghitungan kerugian keuangan negara diantaranya adalah auditor yang kurang teliti dan kompetensi auditor.

1.14 Keterbatasan penelitian

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Responden Inspektorat Kabupaten Bantul dan BPKP Perwakilan DIY cenderung lupa dengan audit PKKN yang telah dilakukan karena audit telah dilakukan pada tahun 2013 dan 2014. Responden hanya memberikan penjelasan secara umum terkait kasus yang diteliti; dan
2. Bukti-bukti hasil investigasi tidak diperkuat dengan dokumen-dokumen kertas kerja audit terkait dengan proses penghitungan kerugian keuangan negara pada Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul. Penulis kesulitan untuk mengakses dokumen-dokumen tersebut karena sifatnya rahasia (*confidential*), sehingga penulis hanya menggunakan putusan dari pengadilan untuk mengetahui proses penghitungan kerugian keuangan negara.

**REFERENSI**

:

Arens, Alvin A., Elder, Randal J., dan Beasley, Mark S. 2014. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Edisi ke-15. Pearson Education Limited: USA.

Braun, V. dan Clarke, V. 2006. *Using thematic analysis in psychology: Qualitative Research in Psychology*, 3 (2). pp. 77-101. ISSN 1478-0887.

<http://inspektorat.bantulkab.go.id/>. Diakses pada 23 Februari 2016 pada Pukul 20.05 WIB.

<http://www.bpkp.go.id/diy>. Diakses pada 24 Februari 2016 pada Pukul 16.05 WIB.

<http://pn-yogyakarta.go.id/pnyk/>. Diakses pada 21 Februari 2016 pada Pukul 21.25 WIB.

Indonesia Corruption Watch. 2014. *Hasil Penelitian: Penerapan Unsur Merugikan Keuangan Negara dalam Delik Tindak Pidana Korupsi*. Policy Paper, Jakarta.

International Federation of Accountants (IFAC). 2009. *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in An Audit Of Financial Statements*. International Standards on Auditing.

Makawimbang, H.F. 2014. *Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi, Suatu Pendekatan Hukum Progresif*. Thafa Media, Yogyakarta.

Moleong, L.J. 2015. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya.

\_\_\_\_\_. 1945. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

\_\_\_\_\_. 1999. Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

\_\_\_\_\_. 2001. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

\_\_\_\_\_. 2004. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

\_\_\_\_\_. 2006. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

\_\_\_\_\_. 2009. Undang-Undang Nomor 46 Tahun 2009 tentang Pengadilan Tindak Pidana Korupsi

\_\_\_\_\_. 2009. Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman

\_\_\_\_\_. 2008. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

- \_\_\_\_\_. 2014. Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- \_\_\_\_\_. 2012. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 31/PUU-X/2012.
- \_\_\_\_\_. 2013. Putusan Mahkamah Agung Nomor 30/Pid.Sus/2013/P.Tpkor.Yk
- \_\_\_\_\_. 2014. Putusan Mahkamah Agung Nomor 14/Pid.Sus-TPK/2014/PN.Yyk
- \_\_\_\_\_. 2015. Putusan Mahkamah Agung Nomor 4/Pid.Sus-TPK/2015/PN.YYK
- \_\_\_\_\_. 2001. Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen.
- \_\_\_\_\_. 2007. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan RI Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.
- \_\_\_\_\_. 2008. Keputusan BPK-RI Nomor 17/K/I-XIII.2/12/2008 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Investigatif atas Indikasi Tindak Pidana Korupsi yang mengakibatkan Kerugian Keuangan Negara/Daerah.
- \_\_\_\_\_. 2012. Peraturan Kepala BPKP NOMOR: PER-1314/K/D6/2012 tentang pedoman penugasan bidang investigasi.
- Ramamoorti, S., Morrison, D., dan Koletar, J. W., 2014. *Bringing Freud To Fraud: Understanding The State-Of-Mind Of The C-Level Suite/White Collar Offender Through "A-B-C" Analysis*. Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 6, Issue 1.
- Soepardi, E. M. 2009. *Memahami Kerugian Keuangan Negara Sebagai Salah Satu Unsur Tindak Pidana Korupsi*. Disampaikan dalam Ceramah Ilmiah pada Fakultas Hukum Universitas Pakuan Bogor.
- Sugiyono. 2015. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Penerbit Alfabeta. Bandung.
- Tuanakotta, T.M. 2009. *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi*. Salemba Empat, Jakarta.