

**Analisis Penetapan Metode Penghitungan Kerugian Keuangan Negara oleh
Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)
Daerah Istimewa Yogyakarta
(Kasus Korupsi Dana Hibah Pemerintah Daerah kepada KONI)**

Saiful Anwar

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis,

Universitas Gadjah Mada,

Yogyakarta 55281, Indonesia

E-mail: saifulanwarmieta@gmail.com

INTISARI

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis penghitungan kerugian keuangan negara oleh Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta atas kasus dana hibah pemerintah daerah kepada KONI Kabupaten Sleman dan KONI Kabupaten Bantul, membandingkan dan menganalisis penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara, dan mengidentifikasi kendala-kendala dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara. Penelitian dilakukan menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode studi kasus (*case study*). Teknik pengumpulan data menggunakan studi dokumentasi dan *in-depth interview*. Data dianalisis menggunakan tahapan reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan. Hasil penelitian menemukan bahwa penghitungan kerugian keuangan negara oleh Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta atas kasus dana hibah pemerintah daerah kepada KONI Kabupaten Sleman menggunakan metode perbandingan *historical cost* dan penghitungan atas kasus dana hibah pemerintah daerah kepada KONI Kabupaten Bantul menggunakan dua metode, yaitu metode *total loss* dan metode perbandingan *historical cost*. Penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara mempertimbangkan konstruksi kasus, bukti yang diperoleh, fakta dan proses kejadian, dan jenis penyimpangan. Kendala dalam penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara yaitu kompleksitas kasus, perbedaan pemahaman kualitas bukti dengan penyidik, dan pola kasus korupsi di Indonesia bervariasi.

Kata kunci: kerugian keuangan negara, metode penghitungan, kendala penetapan metode

PENDAHULUAN

Salah satu unsur dalam delik korupsi adalah kerugian yang terdapat pada keuangan negara. Pasal 2 dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, suatu tindak pidana dikatakan sebagai tindak pidana korupsi apabila memenuhi tiga unsur, yaitu perbuatan melawan hukum, memperkaya diri sendiri, orang lain, atau korporasi, dan merugikan keuangan negara.

Besaran kerugian keuangan negara menunjukkan suatu tindak pidana sebagai tindak pidana korupsi. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 31/PUU-X/2012, besaran kerugian menunjukkan kebenaran materiil yang diperoleh melalui penghitungan kerugian keuangan negara. Soepardi (2009) menyebutkan bahwa besaran kerugian digunakan untuk menentukan jumlah uang pengganti, tuntutan hukum, dan bahan penuntutan.

Penghitungan besaran kerugian dilakukan dengan audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN). Salah satu instansi yang berwenang adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang dalam penelitian ini menggunakan objek Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta. Dasar kewenangan BPKP diatur dalam PP No 192 Tahun 2014.

Penentuan besaran kerugian keuangan negara selalu menjadi perdebatan antara terdakwa/penasihat hukum dan jaksa penuntut umum. Selain itu dalam praktik sering terjadi perbedaan mengenai besaran kerugian keuangan negara. Astuti dan Chariri (2015) dan Manafe (2015) menemukan bahwa perbedaan tersebut dikarenakan perbedaan dalam metode penghitungan kerugian keuangan negara. Yunto dkk. (2014) metode penghitungan bervariasi disebabkan belum terdapatnya pembakuan atau rumusan yang tepat berkaitan dengan metode penghitungan. Berdasarkan wawancara dengan informan sebenarnya pembakuan adalah harapan dan akan memudahkan pekerjaan auditor.

Kesenjangan pendapat terjadi ketika Soeharto dalam Yunto dkk. (2014) menyatakan metode penghitungan tidak dapat dibakukan karena dapat membatasi pemikiran kreatif auditor sedangkan Tuanakotta (2009) metode penghitungan sebaiknya dibakukan sehingga terdapat kepastian pola penghitungannya dan menghasilkan metode penghitungan yang andal, bermutu, dan dapat diterima di dalam persidangan. Penetapan metode penghitungan akan memengaruhi besaran kerugian keuangan negara sehingga tantangan auditor adalah menetapkan metode yang dapat diterima secara hukum dan dapat dijelaskan rasionalisasinya.

Penelitian ini akan menganalisis penghitungan kerugian keuangan negara oleh Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta atas kasus dana hibah pemerintah daerah kepada KONI Kabupaten Sleman dan KONI Kabupaten Bantul, membandingkan dan menganalisis penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara, dan mengidentifikasi kendala-kendala dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara.

TINJAUAN PUSTAKA

Tindak Pidana Korupsi

Bisri (2011) menyatakan bahwa korupsi berhubungan erat dengan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara. Setiadi, Edi, dan Yulia (2010) menyatakan bahwa dalam era otonomi daerah praktik korupsi semakin merajalela. Klitgaard (1998) menyatakan bahwa korupsi dapat muncul dalam berbagai bentuk, dan membentang dari soal yang sederhana sampai pada soal yang sangat besar. Hamzah (1991) mendefinisikan korupsi sebagai kebusukan, keburukan, kejahatan, ketidakjujuran, dan penyimpangan dari keseucian.

Asian Development Bank (ADB) dan Undan-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi memberikan penjelasan bahwa

tidak pidana korupsi merupakan tindakan yang dilakukan oleh pegawai sektor publik dan swasta dengan melakukan perbuatan melawan hukum, memperkaya diri sendiri, orang lain, dan/atau korporasi dengan menyalahgunakan jabatam, dan dapat merugikan keuangan negara/korporasi.

Penanganan Tindak Pidana Korupsi

Berkaitan dengan penanganan tindak pidana korupsi BPKP berperan sebagai akuntan forensik. BPKP menjalankan tugas menentukan besarnya kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi. Tuanakotta (2009) membagi penanganan tindak pidana korupsi dalam tiga tahap ditambah satu tahap opsional.

1. Tahap pertama yaitu menentukan ada tidaknya kerugian keuangan negara. Tahap ini merupakan ranah penegak hukum. Proses pada tahap pertama dan tahap kedua bersifat *interaktif* dan *reiterative* (bolak-balik).
2. Tahap kedua yaitu menghitung kerugian keuangan negara. Akuntan forensik melakukan penghitungan berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh penegak hukum.
3. Tahap ketiga yaitu menetapkan kerugian keuangan negara. Tahap ini merupakan wilayah kewenangan hakim. Hasil dari tahap ini adalah putusan pengadilan.

4. Tahap keempat yaitu menetapkan pembayaran uang pengganti.

Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) dilakukan BPKP atas permintaan penyidik setelah ditemukan kepastian bentuk kerugian keuangan negara oleh penegak hukum.

Kerugian Keuangan Negara

Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 *jo* Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi pasal 32 menyatakan kerugian keuangan negara adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk. 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 juga menjelaskan mengenai kerugian keuangan negara. Kedua peraturan perundang-undangan tersebut menyatakan bahwa kerugian keuangan negara adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

Audit dalam rangka Penghitungan Kerugian Keuangan Negara merupakan

audit dengan tujuan tertentu yang dimaksudkan untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara yang timbul dari suatu kasus penyimpangan dan digunakan untuk mendukung tindakan litigasi. Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (LHPKKN) digunakan oleh penegak hukum dalam persidangan sebagai alat bukti. Kekuatan bukti terdapat pada kausalitas kerugian keuangan negara yang dapat dihitung besaran kerugiannya.

Kewenangan Penghitungan

Instansi yang berwenang dalam melakukan penghitungan kerugian keuangan negara ialah instansi yang memiliki kompetensi dan keahlian khusus. Williams (2002), Rezaee dkk. (2006), Hopwood dkk. (2008), dan Hubber (2014) keahlian khusus yang harus dimiliki oleh akuntan forensik ialah kecakapan dalam bidang akuntansi forensik, berkomunikasi tertulis tentang pengetahuan hukum, memiliki keahlian profesional, keterampilan menyelidiki, mengumpulkan, menganalisis mengevaluasi bukti, menginterpretasikan dan mengomunikasikan hasil temuan, serta memiliki ketenangan (*composure*).

Singleton dan Singleton (2010) menyatakan peran akuntan forensik adalah untuk menjelaskan kerumitan proses akuntansi yang rumit menjadi sederhana dan mudah dipahami oleh orang awam.

Albrecht dan Albrecht (2003) hal-hal yang perlu dilakukan oleh seorang pemeriksa ialah memelajari fakta-fakta dari kasus, memelajari dokumen-dokumen yang relevan dan bahan-bahan lainnya yang berhubungan dengan kasus, dan menyiapkan laporan tentang pendapat atau keterangannya. Di Indonesia instansi yang berwenang melakukan penghitungan kerugian keuangan negara adalah sebagai berikut.

1. Badan Pemeriksa Keuangan

Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006. Mawakimbang (2014) menyatakan bahwa Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 menjelaskan bahwa yang dapat melakukan penghitungan kerugian keuangan negara ialah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Penghitungan BPK berpedoman pada Standar Pemeriksaan Keuangan negara (SPKN) dan Petunjuk Teknis Pemeriksaan Investigatif atas Indikasi Tindak Pidana Korupsi yang mengakibatkan kerugian keuangan negara/daerah.

2. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan

Murwanto dkk. (2006) menjelaskan bahwa aparat pengendalian internal dapat melakukan pemeriksaan tertentu

yang berkaitan dengan keuangan dan bersifat investigatif. Kewenangan BPKP ditunjukkan melalui Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen, Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Kewenangan BPKP diperkuat dengan 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.

Prosedur Audit PKKN di BPKP

Penghitungan kerugian keuangan negara dilakukan dengan menggunakan Pedoman Penugasan Bidang Investigatif (PPBI). Pedoman tersebut tertuang dalam Peraturan Kepala BPKP Nomor: PER-1314/K/D6/2012 tentang Pedoman Penugasan Bidang Investigasi (PPBI). Pelaksanaan audit PKKN meliputi empat tahapan: pra perencanaan, perencanaan, pengumpulan dan evaluasi bukti, dan pengkomunikasian hasil audit.

Metode Penghitungan

Tuanakotta (2009) menjelaskan terdapat delapan metode penghitungan kerugian negara sebagai berikut.

1. Kerugian Total (*total loss*)
Metode ini menjumlahkan seluruh jumlah yang dianggap sebagai kerugian keuangan negara.
2. Kerugian Total dengan Penyesuaian
Metode ini menjumlahkan seluruh jumlah yang dianggap sebagai kerugian dengan penyesuaian ke atas.
3. Kerugian Bersih (*net loss*)
Metode ini menjumlahkan seluruh jumlah yang dianggap sebagai kerugian dengan penyesuaian ke bawah.
4. Harga Wajar
Metode ini membandingkan harga wajar dengan harga realisasi.
5. Harga Pokok
Metode ini menggunakan harga pembanding seperti harga pokok dan harga perkiraan sendiri (*owner's estimate*).
6. Harga Perkiraan Sendiri (HPS)
Metode ini dengan membandingkan Harga Perkiraan Sendiri dengan harga pasar, informasi biaya satuan, daftar biaya/tarif barang/jasa, biaya kontrak, dan daftar biaya standar.
7. Penggunaan Jasa Penilai
Metode ini menggunakan jasa ahli untuk menilai kerugian terkait aset

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

Penelitian Terdahulu

Astuti dan Chariri (2015) melakukan penelitian mengenai penentuan kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh BPK. Hasil penelitian menemukan bahwa BPK memiliki metode penghitungan atas kerugian keuangan negara. Penghitungan kerugian dilakukan dengan metode yang berbeda-beda sesuai dengan jenis kasus korupsi.

Reyketeng (2016) melakukan penelitian mengenai perbedaan penghitungan kerugian keuangan negara antara Inspektorat Kabupaten Bantul, Perwakilan BPKP DIY, dan Hakim Pengadilan Tindak Pidana Korupsi. Perbedaan penghitungan disebabkan oleh komponen penghitungan dan pengakuan jumlah kerugian. Perbedaan penghitungan antara ketiga instansi dikarenakan akses bukti audit yang terbatas, perkembangan fakta-fakta baru persidangan, waktu penugasan auditor, faktor sumber daya manusia, dan keterbatasan anggaran.

Manafe (2016) menganalisis perbedaan penghitungan kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh Perwakilan BPKP

DIY dan Hakim. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan metode penghitungan kerugian keuangan negara. Perwakilan BPKP DIY menggunakan metode perbandingan nilai kontrak dengan harga wajar dan majelis hakim menggunakan metode totalitas.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode *case study*. Hennink (2011), Yin (2014), Sugiyono (2015), dan Moleong (2015) penelitian kualitatif digunakan untuk memahami suatu fenomena lebih mendalam sehingga mendapat gambaran keunikan suatu fenomena. Teknik pengambilan sampel penelitian ini ialah *purposive sampling*. Data yang digunakan, yaitu data primer dan data sekunder.

Data primer diperoleh menggunakan metode wawancara. Untuk memperoleh pemahaman yang mendalam atas situasi sosial yang dihadapi, penelitian ini menggunakan jenis wawancara *In-Depth Interview* (Bogdan dan Taylor, 1975). Data Sekunder diperoleh melalui studi dokumentasi.

Pencapaian mutu dan kevalidan data dilakukan dengan melakukan pengujian data (Moleong, 2015). Pengujian data dalam penelitian ini dilakukan melalui pengujian kredibilitas (meningkatkan ketekunan, triangulasi sumber, triangulasi

metode, triangulasi peneliti), pengujian reliabilitas, dan pengujian objektivitas. Pasca pengujian data kemudian dilakukan analisis data. Creswell (2015) menjelaskan bahwa analisis data dalam penelitian kualitatif dimulai dari menyiapkan dan mengorganisasikan data sampai pada penyajian data dalam pembahasan. Teknik analisis data menggunakan analisis data interaktif.

Miles dan Huberman (2014) proses analisis data interaktif ialah reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan. Sugiyono (2015, 247) menjelaskan “reduksi data adalah aktivitas merangkum data, memilah hal-hal yang pokok, memfokuskan pada hal-hal yang penting, dicari tema dan polanya”. Proses reduksi data menggunakan analisis tematik, yaitu metode reduksi untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan menyajikan pola atau tema yang ada di dalam data (Braun dan Clarke, 2006).

Proses yang dilakukan pasca reduksi data, yaitu penyajian data (kategorisasi). Tahap analisis ini merupakan upaya memilah-milah setiap satuan ke dalam bagian yang memiliki kesamaan sehingga memudahkan penarikan kesimpulan. Tahap terakhir analisis data, yaitu penarikan kesimpulan dan verifikasi. Sugiyono (2015) menyatakan bahwa penarikan kesimpulan dalam penelitian

kualitatif ialah temuan baru yang sebelumnya belum ada.

TEMUAN DAN PEMBAHASAN

Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

Penghitungan kerugian keuangan negara oleh Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta atas kasus dana hibah Pemerintah Daerah kepada KONI Kabupaten Sleman dilakukan berdasarkan permintaan Kejaksaan Negeri Kabupaten Sleman dan kasus dana hibah Pemerintah Daerah kepada KONI Kabupaten Bantul atas permintaan Kejaksaan Tinggi Daerah Istimewa Yogyakarta. Besaran kerugian keuangan negara diperoleh berdasarkan pada penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara. Kasus dana hibah pemerintah daerah kepada KONI Kabupaten Sleman terjadi selama dua Tahun Anggaran, yaitu 2010 dan 2011. Penghitungan kerugian menggunakan metode perbandingan *historical cost* sehingga pada tahun 2010 terjadi kerugian sebesar Rp352.230.000,00 (tabel 1) dan tahun 2011 terjadi kerugian sebesar Rp565.338.150 (tabel 2).

Kasus dana hibah pemerintah daerah kepada KONI Kabupaten Bantul terjadi pada Tahun Anggaran 2011. Penghitungan

kerugian keuangan negara menggunakan dua metode, yaitu metode *total loss* dan metode perbandingan *historical cost*. Besaran kerugian keuangan negara menggunakan metode *total loss* sebesar Rp467.144.150,00 (tabel 3) dan besaran kerugian keuangan negara menggunakan metode perbandingan *historical cost* Rp350.835.950,00 (tabel 4).

Penetapan Metode Penghitungan

Penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara tidak dapat dipolakan secara seragam meskipun sama-sama dalam satu konstruksi kasus, yaitu belanja hibah. Hal ini dibuktikan dengan metode penghitungan kerugian keuangan negara pada kasus dana hibah Pemerintah Daerah kepada KONI Kabupaten Sleman menggunakan metode perbandingan *historical cost* sedangkan kasus dana hibah Pemerintah Daerah kepada KONI Kabupaten Bantul menggunakan dua metode, yaitu metode *total loss* dan metode perbandingan *historical cost*. Penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara oleh Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta pada kedua kasus dana hibah tersebut berdasarkan pada penyimpangan yang terjadi.

Tabel 1 Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Tahun Anggaran 2010

NO	Nama Cabor	Pengeluaran yang dipertanggung-jawabkan (Rp)	Pengeluaran Sesungguhnya (Rp)	Mark-up
1	Aeromodelling (FASI)	35.665.000	33.165.000	2.500.000
2	Anggar (IKASI)	43.300.000	15.100.000	28.200.000
3	Bulu Tangkis (PBSI)	84.735.000	84.235.000	500.000
4	Catur (PERCASI)	72.525.000	71.875.000	650.000
5	Dansa (IODI)	57.905.000	43.505.000	14.400.000
6	Golf (PGI)	332.010.000	152.900.000	179.110.000
7	Gulat (PGSI)	16.720.000	12.880.000	3.840.000
8	Judo (PJSI)	36.080.000	26.000.000	10.080.000
9	Kempo (PERKEMI)	33.940.000	29.860.000	4.080.000
10	Menembak (PERBAKIN)	84.270.000	34.270.000	50.000.000
11	Panahan (PERPANI)	53.400.000	38.650.000	14.750.000
12	Senam (PERSANI)	30.850.000	21.730.000	9.120.000
13	Sepak Takraw (PSTI)	147.120.000	112.120.000	35.000.000
JUMLAH				352.230.000

Sumber: Putusan Mahkamah Agung No: 29/Pid.Sus/2013/P.Tpkor.Yk (diolah)

Tabel 2 Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Tahun Anggaran 2011

NO	Nama Cabor	Pengeluaran yang Dipertanggung-jawabkan (Rp)	Pengeluaran Sesungguhnya (Rp)	Mark-up
1	Anggar (IKASI)	285.565.000	177.770.000	107.795.000
2	Atletik (PASI)	399.967.500	337.967.500	62.000.000
3	Bulu Tangkis (PBSI)	162.130.000	157.930.000	4.200.000
4	Catur (PERCASI)	222.167.800	115.260.000	106.907.800
5	Dansa (IODI)	85.160.000	91.660.000	(6.500.000)
6	Golf (PGI)	423.492.000	308.151.650	115.340.350
7	Gulat (PGSI)	110.330.000	107.900.000	2.430.000
8	Karate (FORKI)	244.920.000	226.420.000	18.500.000
9	Kempo (PERKEMI)	151.630.000	150.830.000	800.000
10	Menembak (PERBAKIN)	94.410.000	138.735.000	(44.325.000)
11	Panahan (PERPANI)	175.240.000	96.200.000	79.040.000
12	Pencak Silat (IPSI)	151.720.000	116.200.000	35.520.000
13	Renang (PRSI)	147.350.000	107.850.000	39.500.000
14	Senam (PERSANI)	78.970.000	77.250.000	1.720.000
15	Sepak Bola (PSSI)	919.720.000	913.920.000	5.800.000
16	Taekwondo (TI)	189.210.000	152.600.000	36.610.000
JUMLAH				565.338.150

Sumber: Putusan Mahkamah Agung No: 29/Pid.Sus/2013/P.Tpkor.Yk (diolah)

Tabel 3 Penghitungan Kerugian Keuangan Negara dengan Metode *Total Loss*

	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
No	Keterangan	Lokasi Pertandingan	Pengeluaran yang dipertanggung- jawabkan	Fakta Sesungguhnya	Total loss
1	Pertandingan tanggal 20-26 Maret 2011	Surabaya	36.137.800	Pertandingan Fiktif	36.137.800
2	Pertandingan ke Mojokerto dan Probolinggo 12-18 April 2011	Probolinggo dan Mojokerto	33.240.400	Pertandingan Fiktif	33.240.400
3	Pertandingan delapan besar di Tenggarong tanggal 11-17 Mei 2011	Kutai	66.060.000	Akomodasi Hotel ditanggung Tuan Rumah	66.060.000
			7.650.000	Akomodasi transportasi Ditanggung Tuan Rumah	7.650.000
			38.939.950	<i>Coffee break, breakfast, lunch, dan dinner</i> ditanggung Tuan Rumah	38.939.950
4	Pertandingan Piala Gubernur Aceh tanggal 19 Juni-04 Juli 2011	Aceh	94.300.000	<i>Coffee break, breakfast, lunch, dan dinner</i> ditanggung Tuan Rumah	94.300.000
			102.316.000	Akomodasi transportasi Ditanggung Tuan Rumah	102.316.000
			88.500.000	Akomodasi Hotel ditanggung Tuan Rumah	88.500.000
Total Kerugian Keungan Negara (Total Loss)					467.144.150

Sumber: Putusan Mahkamah Agung No: 05/Pid.Sus-TPK/2015/P.Tpkor.Yk (diolah)

Tabel 4 Penghitungan Kerugian Keuangan Negara dengan Metode Perbandingan *Historical cost*

	1	2	3	4	5
No	Keterangan	Komponen <i>Mark-Up</i>	Pengeluaran yang dipertanggung-jawabkan	Pengeluaran Sesungguhnya	Selisih
1	Laga tandang Persiba Bantul dengan Perseru Serui di Biak dan Persidafonsoro di Kota Papua (Serui)	Biaya Tiket	547.225.000	456.020.850	91.204.150
2	Laga tandang Persiba Bantul dengan Perseru Serui di Biak dan Persidafonsoro di Kota Papua (Serui)	<i>Coffe break, breakfast, lunch, dan dinner</i>	96.600.000	80.500.000	16.100.000
3	Pertandingan Perseru Serui-Persiba Bantul-Persidafonsoro periode 13-21 Desember 2010 di Serui	Akomodasi Hotel	73.150.000	60.958.350	12.191.650
4	Laga melawan Barito Putra Banjarmasin tanggal 17-20 November 2010 di Barito	Akomodasi Transportasi	133.252.000	120.759.625	12.492.375
5	Laga melawan Barito Putra Banjarmasin tanggal 17-20 November 2010 sebanyak 32 orang di Barito	Akomodasi Hotel	24.300.000	22.021.875	2.278.125
6	Laga melawan Barito Putra Banjarmasin tanggal 17-20 November 2010 sebanyak 32 orang di Barito	<i>Coffe break, breakfast, lunch, dan dinner</i>	38.400.000	34.800.000	3.600.000
7	Pertandingan Persebaya-Persiba Bantul tanggal: 23 Februari-02 Maret 2011 di Surabaya	Akomodasi Transportasi, <i>Coffe break, breakfast, lunch, dan dinner</i>	89.904.600	75.379.230	14.525.370

Sumber: Putusan Mahkamah Agung No: 05/Pid.Sus-TPK/2015/P.Tpkor.Yk (diolah)

Tabel 4 Penghitungan Kerugian Keuangan Negara dengan Metode Perbandingan *Historical cost* (Lanjutan)

8	Pertandingan Persigo-Persiba Bantul tanggal: 23 Februari-02 Maret 2011 di Gorontalo	Akomodasi Transportasi, <i>Coffee break, breakfast, lunch, dan dinner</i>	255.615.000	197.188.720	58.426.280
9	Pertandingan PSBI Blitar-Persiba Bantul FC tanggal 20 Maret-26 Maret 2011 di Blitar	Akomodasi Transportasi, <i>Coffee break, breakfast, lunch, dan dinner</i>	62.990.000	54.477.825	8.512.175
10	Pertandingan Persikam Fc-Perciba Bantul FC tanggal 20 Maret-26 Maret 2011 dan akomodasi Hotel Trio 2 Malang tanggal 24-26 Maret 2011 di Malang	Akomodasi Transportasi, <i>Coffee break, breakfast, lunch, dan dinner</i>	62.380.000	52.264.330	10.115.670
11	Pertandingan Mojokerto Putra-Persiba Bantul-Persigo Gorontalo tanggal 12-18 April 2011 di Mojokerto	Akomodasi Hotel, <i>Coffee break, breakfast, lunch dan dinner</i>	65.660.000	50.108.945	15.551.055
12	Pertandingan Persipro Probolinggo-Persiba Bantul FC tanggal 2-18 April 2011 di Probolinggo	Akomodasi Hotel, <i>Coffee break, breakfast, lunch dan dinner</i>	73.360.000	61.776.900	11.583.100
13	Pertandingan Grand Final di Solo tanggal 20-26 Mei 2015 di Solo	Akomodasi Hotel, <i>Coffee break, breakfast, lunch, dan dinner</i>	173.100.000	78.844.000	94.256.000
Total Kerugian Keuangan Negara (Historical cost)				350.835.950	

Sumber: Putusan Mahkamah Agung No: 05/Pid.Sus-TPK/2015/P.Tpkor.Yk (diolah)

Faktor-faktor yang menjadi pertimbangan dalam menetapkan metode penghitungan kerugian negara oleh auditor ada empat faktor.

Konstruksi kasus. Kasus dana hibah merupakan kasus yang berada pada sisi belanja/pengeluaran daerah sesuai dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003

tentang Keuangan Negara. Konstruksi kasus digunakan auditor untuk menentukan kriteria dan mengumpulkan serta mengevaluasi bukti yang digunakan untuk menjabarkan fakta dan proses kejadian.

Bukti yang diperoleh. Bukti digunakan oleh auditor untuk memperoleh informasi ada tidaknya penyimpangan pada setiap fakta dan proses kejadian mulai dari penganggaran sampai pertanggungjawaban dana hibah.

Fakta dan proses kejadian. Fakta dan proses kejadian merupakan rekonstruksi secara kronologis berdasarkan urutan kejadian dan bukti-bukti yang diperoleh. Setiap fakta dan proses kejadian tidak selalu terdapat penyimpangan. Pengungkapan fakta dan proses kejadian diperuntukkan agar memberikan keyakinan bagi auditor secara jelas pada fakta dan proses kejadian mana saja yang terdapat penyimpangan dalam kasus dana hibah tersebut.

Jenis penyimpangan. Penyimpangan yang dimaksudkan dalam kasus dana hibah, yaitu pengeluaran yang dipertanggungjawabkan lebih besar dari realisasi, pengeluaran seharusnya tidak terjadi akan tetapi dipertanggungjawabkan, dan pengeluaran tidak tepat sasaran. Pengeluaran yang dipertanggungjawabkan

lebih besar dari realisasi menggunakan metode perbandingan *historical cost*, pengeluaran seharusnya tidak terjadi akan tetapi dipertanggungjawabkan menggunakan metode *total loss*, dan pengeluaran tidak tepat sasaran menggunakan metode *total loss*.

Kendala Penetapan Metode

Kendala dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara oleh Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta terdapat tiga hal, yaitu kompleksitas kasus, perbedaan pemahaman kualitas bukti dengan penyidik, dan pola kasus korupsi di Indonesia bervariasi.

Kompleksitas kasus. Semakin kompleks kasus yang diterima sebagai penugasan PKKN maka dapat memperlama perolehan bukti dalam menganalisis penyimpangan dalam kasus tersebut. Hal ini menjadi kendala dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara mengingat auditor menetapkannya berdasarkan penyimpangan yang terjadi pada tiap fakta dan kejadian .

Perbedaan pemahaman kualitas bukti dengan penyidik. Auditor dalam menetapkan metode penghitungan melihat pada jenis penyimpangan yang terjadi. Keyakinan jenis penyimpangan bergantung pada bukti yang diperoleh dari

penyidik. Penyidik terkadang menganggap bahwa bukti yang diberikan kepada BPKP sudah cukup namun disisi lain auditor menganggap bahwa bukti tersebut belum dapat memberikan keyakinan bagi auditor dalam menemukan penyimpangan yang terjadi.

Pola kasus korupsi di Indonesia bervariasi. Pola kasus korupsi yang bervariasi menyebabkan auditor mengembangkan metode penghitungan sesuai dengan kasus yang diterima sebagai penugasan. Auditor melakukan penghitungan terkadang menggunakan metode yang sebenarnya di luar dari kajian-kajian ilmu yang berkembang. Ketika memaksakan menggunakan kajian-kajian ilmu yang ada maka dapat menimbulkan permasalahan hukum di kemudian hari. Hal ini dikarenakan audit PKKN digunakan untuk kepentingan litigasi.

SIMPULAN

Kesimpulan

Penghitungan Kerugian Keuangan

Besaran kerugian keuangan negara diperoleh berdasarkan pada penetapan metode penghitungan. Kasus dana hibah pemerintah daerah kepada KONI Kabupaten Sleman terjadi selama dua Tahun Anggaran, yaitu 2010 dan 2011. Penghitungan kerugian menggunakan metode perbandingan *historical cost*.

Kasus dana hibah pemerintah daerah kepada KONI Kabupaten Bantul terjadi pada Tahun Anggaran 2011. Penghitungan kerugian keuangan negara menggunakan dua metode, yaitu metode *total loss* dan metode perbandingan *historical cost*.

Metode *total loss* merupakan metode yang menganggap semua pengeluaran yang dipertanggungjawabkan sebagai kerugian keuangan negara. Metode ini digunakan untuk menghitung penyimpangan berupa pengeluaran fiktif, yaitu pengeluaran yang seharusnya tidak terjadi akan tetapi dipertanggungjawabkan sebagai pengeluaran. Metode perbandingan *historical cost* merupakan metode yang membandingkan pengeluaran yang dipertanggungjawabkan dengan pengeluaran sesungguhnya. Metode ini digunakan untuk menghitung penyimpangan berupa *mark-up*, yaitu pengeluaran yang memang seharusnya terjadi akan tetapi dipertanggungjawabkan melebihi pengeluaran yang sesungguhnya.

Penetapan Metode Penghitungan

Penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara tidak dapat dipolakan secara seragam meskipun sama-sama dalam satu konstruksi kasus, yaitu belanja hibah. Hal ini dibuktikan dengan metode penghitungan kerugian keuangan negara pada kasus dana hibah Pemerintah Daerah

kepada KONI Kabupaten Sleman menggunakan metode perbandingan *historical cost* sedangkan kasus dana hibah Pemerintah Daerah kepada KONI Kabupaten Bantul menggunakan dua metode, yaitu metode *total loss* dan metode perbandingan *historical cost*.

Penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara oleh Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta pada kedua kasus dana hibah tersebut berdasarkan pada penyimpangan yang terjadi. faktor-faktor yang menjadi pertimbangan dalam menetapkan metode penghitungan kerugian negara oleh auditor ada empat faktor, yaitu konstruksi kasus, bukti yang diperoleh, fakta dan proses kejadian, dan jenis penyimpangan.

Kendala Penetapan Metode

Kendala dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara oleh Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta terdapat tiga hal, yaitu kompleksitas kasus, perbedaan pemahaman kualitas bukti dengan penyidik, dan pola kasus korupsi di Indonesia bervariasi.

Rekomendasi

Berdasarkan kesimpulan tersebut maka rekomendasi pada penelitian ini sebagai berikut.

- a. Penerimaan penugasan audit PKKN oleh Koordinator Pengawasan Bidang Investigatif Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta hendaknya mempertimbangkan kompleksitas kasus karena kompleksitas kasus dapat menghambat penetapan metode penghitungan kerugian keuangan negara, menambah waktu dan biaya penugasan. Penerimaan penugasan Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) dengan memperhatikan kompleksitas kasus dapat meminimalisir tekanan waktu dan biaya penugasan.
- b. Penyidik yang meminta bantuan audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) perlu memahami penetapan faktor-faktor yang menjadi pertimbangan auditor dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara. Hal ini dikarenakan penetapan metode penghitungan oleh auditor juga tergantung pada pekerjaan penyidik dalam memperoleh bukti terdapatnya penyimpangan.
- c. Auditor dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara untuk kepentingan litigasi hendaknya dilakukan dengan kehati-hatian. Pola korupsi di Indonesia yang bervariasi harus ditangani dengan menetapkan metode yang logis dan

dapat diterima oleh pengguna. Meskipun metode tersebut diluar dari kajian-kajian ilmu yang berkembang. Hal ini dimaksudkan agar dapat meminimalisir gugatan hukum bagi BPKP.

- d. Penelitian berikutnya sebaiknya membandingkan dan menganalisis karakteristik metode perbandingan *historical cost* dengan metode *net loss* dalam penghitungan kerugian keuangan negara. Berdasarkan wawancara dengan akademisi ditemukan bahwa terdapat perbedaan pendapat mengenai kedua metode tersebut. Terdapat akademisi yang menyatakan bahwa metode perbandingan *historical cost* merupakan bagian dari metode *net loss* akan tetapi akademisi lain menyatakan bahwa metode perbandingan *historical cost* berbeda dengan metode *net loss*. Selain itu penelitian berikutnya juga dapat melakukan penelitian menggunakan kasus-kasus lain sehingga dapat menguji konsistensi pertimbangan auditor dalam menetapkan metode penghitungan kerugian keuangan negara.

Keterbatasan

Keterbatasan penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. **Subyektivitas peneliti.** Penelitian ini tergantung pada interpretasi peneliti

tentang makna yang tersirat dalam studi dokumentasi dan wawancara sehingga kecenderungan untuk bias masih tetap ada.

2. **Kedalaman pembahasan.** Wawancara dalam penelitian ini tidak dilakukan dengan penyidik sebagai pihak yang meminta Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta melakukan penghitungan kerugian keuangan negara. Selain itu penelitian ini tidak menganalisis sebab terjadi *mark-up* dan perlakuan auditor atas tindakan *mark-up* pihak terkait yang disebabkan oleh faktor kondisi seperti kenaikan harga akomodasi.
3. **Akses dokumen penugasan.** Penelitian ini tidak diperkuat dengan bukti-bukti hasil audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) yang dilakukan oleh Perwakilan BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta. Peneliti hanya diperbolehkan melihat saja untuk meyakinkan kebenaran dari jawaban wawancara dengan informan.

Referensi

- Albrecht, W.S., dan Albrecht, C.O., 2003. *Fraud Examination*. South-Western, Thomson Learning, U.S.A.
- Asian Development Bank (ADB). 2010. Anti Korupsi dan Integritas. Diakses pada tanggal 20 September 2016. <https://www.adb.org/sites/default/files/institutionaldocument/33272/files/anticorruption-and-integrity-id.pdf>.

- Astuti, A. dan Chariri, A. 2015. Penentuan Kerugian Keuangan Negara yang Dilakukan oleh BPK dalam Tindak Pidana Korupsi. *Diponegoro Journal of Accounting*. Volume 4 nomor 3 tahun 2015. Halaman 1-12. ISSN: 2337-3806.
- Bogdan, R., dan S. Taylor. 1975. *Introducing to Qualitative Methods: Phenomenological*. New York: John Wiley & Sons.
- BPKP RI. 2012. Peraturan Kepala BPKP Nomor: PER-1314/K/D6/2012 tentang Pedoman Penugasan Bidang Investigasi.
- Braun, V. dan Clarke, V. 2013. *Using Thematic Analysis in Psychology: Qualitative Research in Psychology, 3* (2). pp. 77-101. ISSN 1478-0887.
- Creswell, John. W. 2014. *Research Design Qualitative, Quantitative, Mixed Methods Approaches*. Edisi Keempat. California: Sage Publications, Inc.
- Hamzah, Andi,. 1991. *Korupsi di Indonesia Masalah dan Pemecahannya*. Jakarta: Gramedia.
- Hasan Bisri. 2011. Peran BPK dalam Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi dan Penyelesaian Kerugian Negara. Makalah disampaikan dalam rakernas Mahkamah Agung, Jakarta, 19 September 2011.
- Hennink, M., Hutter, I., dan Bailey, A. 2011. *Qualitative Research Methods*. London: Sage Publications Ltd.
- Hopwood, W.S., Leiner, J.J., Young, G.R., 2008. *Forensic Accounting*. New York: McGraw Hill/Irwin Inc.
- Huber, W.D., 2014. Forensic Accounting: An Anglo-American Comparison-Forensic Accounting in the U.S.A. *Journal of Forensic & Investigative Accounting Vol. 6, Issue 3, Special International Issue*.
- Klitgard, David, 1998. *Membasmi Korupsi*. Jakarta: Yayasan Obor.
- Mahkamah Agung. 2013. Putusan Mahkamah Agung No: 29/Pid.Sus/2013/P.Tpkor.Yk
- _____. 2015. Putusan Mahkamah Agung No: 05/Pid.Sus-TPK/2015/P.Tpkor.Yk
- Mawakimbang, Hernold F. 2014. *Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi, Suatu Pendekatan Hukum Progresif*. Yogyakarta: Thafa Media.
- Manafe, A. L. 2016. Analisis Penghitungan Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi pada Putusan Pengadilan Negeri Yogyakarta No.14/PID.SUS-TPK/2014/PN.Yyk. *Tesis Magister Akuntansi*. Universitas Gadjah Mada Yogyakarta.
- Miles, M. B. dan Huberman, M. 2014. *Analisis Data Kualitatif (Terjemahan: Tjetjep Rohendi Rohidi)*. Jakarta: Universitas Indonesia Press.
- Moleong, L. J. 2015. *Metode Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Murwanto. R, A Budiarmo, dan F. H. Ramadhana. 2006. *Audit Sektor Publik: Suatu Pengantar Bagi Pembangunan Akuntabilitas Instansi Pemerintah*. Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Departemen Keuangan RI: Lembaga Pengkajian Keuangan Publik dan Akuntansi
- _____. 1999. Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- _____. 2001. Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen.
- _____. 2001. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

- _____. 2003. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- _____. 2004. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- _____. 2006. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- _____. 2008. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- _____. 2012. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 31/PUU-X/2012.
- _____. 2014. Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- Reyketeng, M. 2016. Analisis Penghitungan Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi (Kasus Korupsi Dana Hibah Persiba Bantul. *Tesis Magister Akuntansi*. Universitas Gadjah Mada Yogyakarta.
- Rezaee, Z., d. L. Crumbley, dan R. C. Elmore. 2006. "Forensic accounting education: A survey of academicians and practitioners." *Journal of Forensic Accounting* Vol. 10 No. 3: PP, 48-59.
- Setiadi, Edi, dan Rena Yulia. 2010. *Tindak pidana Ekonomi*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Singleton, T.W., dan Singleton, A.J., 2010. *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. Fourth Edition. John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey.
- 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*. Bandung: Alfabeta
- Tuanakotta, Theodorus M. 2009. *Menghitung Kerugian Keuangan Negara: Dalam Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Williams, J. W. 2002. "Playing the Corporate Shell Game: The Forensic Accounting and Investigations Industry, Law, and the Management of Organizational Appearances." Doctoral Dissertation, Toronto: York University. Dissertation Abstracts International.
- Yin, Robert. K. 2014. *Case Study Research Design and Methods*. Edisi Kelima. California: Sage Publication, Inc.
- Yunto, E., Illian D. A. Sari, J. Limbong, R. R. Bakar, dan F. Ilyas. 2014. "Hasil Penelitian: Penerapan Unsur Merugikan Keuangan Negara dalam Delik Tindak Pidana Korupsi." Jakarta: Indonesia Corruption Watch.