

BAB IV

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

4.1 Pengenalan Bab

Bab ini menyajikan hasil analisis data dari penelitian lapangan yang telah dilakukan. Penelitian lapangan dilakukan untuk mengeksplor dimensi dari masing-masing konstruk dalam penelitian ini. Data dalam penelitian ini didapatkan dari penelitian lapangan berupa wawancara semi struktur dengan jumlah partisipan wawancara 14 orang pemeriksa dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Temuan dalam penelitian dianalisis menggunakan analisis konten. Dasar analisis yang digunakan adalah model pengembangan dari studi lapangan dan dibandingkan dengan model penelitian yang diajukan. Hasilnya adalah pengembangan model penelitian komprehensif yang disajikan di akhir bab ini. Fokus dari studi lapangan dalam penelitian ini adalah untuk memverifikasi dan meningkatkan variabel yang digunakan dalam model penelitian awal. Di dalam bab ini juga diberikan gambaran tentang hubungan antara konstruk dan item terkaitnya. Selain itu, hubungan antar konstruk selama studi lapangan juga dibahas dalam bab ini.

4.2 Wawancara Pengembangan Kuisisioner

Kuisisioner wawancara dikembangkan berdasarkan pada konstruk dan teori dari literatur dan penelitian sebelumnya. Penelitian ini didesain menggunakan *semi-*

structure interview dengan 41 pertanyaan untuk mengulas 6 topik utama (konstruk) dalam penelitian ini yang dapat dilihat dalam lampiran 2.

Topik pertama yang diulas dalam penelitian ini yaitu mengenai pendeteksian suap di institusi pemerintah yang telah disiapkan sebanyak 14 pertanyaan. Sedangkan topik yang kedua, mengulas pelaksanaan audit forensik di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Untuk membahas topik kedua ini telah disiapkan 4 pertanyaan. Pada topik kedua terdapat beberapa pengembangan pertanyaan, karena topik ini sangat menarik dan merupakan hal baru yang peneliti dapatkan. Dalam topik ini juga memperlihatkan perbedaan antara audit forensik dalam teori dengan audit forensik yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Topik ketiga dalam penelitian ini mengulas pelaksanaan *whistle-blowing* di institusi pemerintah yang dirinci dalam 13 pertanyaan. Topik keempat hingga keenam dalam rangka menyamakan persepsi antara peneliti dengan partisipan wawancara maka peneliti memberikan contoh kasus sebelum pertanyaan.

Topik keempat penelitian ini yaitu mengulas mengenai hubungan *whistle-blowing* terhadap audit forensik yang diringkas dalam 2 pertanyaan. Kemudian topik kelima mengulas tentang hubungan *whistle-blowing* terhadap deteksi suap yang dibahas dalam 3 pertanyaan. Topik terakhir atau keenam mengulas hubungan audit forensik terhadap deteksi suap yang dibahas dalam 5 pertanyaan.

4.3 Hasil dan Interpretasi

4.3.1 Karakteristik Demografi Partisipan Wawancara

Berdasarkan topik penelitian ini yang dijadikan sampel untuk partisipan wawancara adalah auditor/pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini yaitu menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria auditor/pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang sudah pernah melakukan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN). Partisipan wawancara penelitian ini berjumlah 14 orang dengan demografi yang ditunjukkan dalam Tabel 4.1.

Tabel 4.1
Demografi Partisipan Wawancara

Partisipan Wawancara	Jabatan	Jenis Kelamin	Masa Kerja	PKN	Penempatan Terakhir
A	Pemeriksa	Laki-laki	7-9 tahun	1 kali	BPK Perwakilan DIY
B	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	>5 kali	BPK Perwakilan Maluku
C	Pemeriksa	Perempuan	7-9 tahun	1 kali	BPK Perwakilan DIY
D	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	>5 kali	BPK Perwakilan DIY
E	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	5 kali	BPK Perwakilan DKI
F	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	1 kali	BPK Perwakilan DKI
G	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	4 kali	BPK Perwakilan DKI
H	Pemeriksa	Laki-laki	4-6 tahun	1 kali	BPK Pusat
I	Pemeriksa	Laki-laki	7-9 tahun	2 kali	BPK Perwakilan Palembang
J	Pemeriksa	Perempuan	>9 tahun	2 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah
K	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	5 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah
L	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	2 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah
M	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	2 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah
N	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	5 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa jumlah partisipan wawancara berjenis kelamin perempuan ada 2 orang (14,3 %) dan partisipan wawancara berjenis kelamin laki-laki berjumlah 12 orang (85,7 %). Dari 14 partisipan wawancara 1 orang (7,1%) mempunyai masa kerja antara 4-6 tahun, 3 orang (21,4 %)

mempunyai masa kerja 7-9 tahun dan sisanya sebanyak 10 orang (71,4 %) mempunyai masa kerja lebih dari 9 tahun di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI. Selama menjadi pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebanyak 4 orang (28,6 %) telah melakukan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) sebanyak 1 kali, 4 orang (28,6 %) telah melakukan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) sebanyak 2 kali, 1 orang (7,1 %) telah melakukan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) sebanyak 4 kali, 3 orang (21,4 %) telah melakukan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) sebanyak 5 kali, dan 2 orang (14,3 %) melakukan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) sebanyak lebih dari 5 kali. Dalam hal penempatan terakhir saat wawancara berlangsung sebanyak 1 orang (7,1 %) sebagai pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Maluku, 1 orang (7,1 %) sebagai pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Palembang, 1 orang (7,1 %) sebagai pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Pusat, 3 orang (21,4 %) sebagai pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan DIY, dan 5 orang (35,7 %) sebagai pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Jawa Tengah.

4.3.2 Analisis Induktif

4.3.2.1 Pendeteksian Suap di Institusi Pemerintah

4.3.2.1.1 Pemahaman Mengenai Definisi Suap

Semua partisipan menyatakan bahwa suap merupakan tindakan menawarkan dan memberi (pemberi suap) atau meminta dan menerima (penerima suap) sesuatu

yang berharga untuk mempengaruhi tindakan atau sebuah keputusan. Sebagai contoh, partisipan D dan partisipan N memberikan pernyataan berikut:

“Kalau untuk pernyataan ini saya setuju. Tindakan menawarkan dan memberi (pemberi suap) atau meminta dan menerima (penerima suap), berarti ada yang sifatnya aktif maupun pasif ya.” (Partisipan D)

“Ya. Suap itu diberikan agar si pembuat keputusan itu dapat terpengaruh.” (Partisipan N)

Berdasarkan analisis konten dari pemahaman mengenai definisi suap, respon dari partisipan wawancara dapat dilihat dalam Tabel 4.2.

Tabel 4.2
Pemahaman Definisi Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Definisi Suap	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14

Catatan: √ = setuju

4.3.2.1.2 Pihak yang Berhak Mendeteksi Suap

Mengenai pihak yang berhak mendeteksi suap, sebanyak 13 dari 14 partisipan menyatakan semua pihak berhak mendeteksi suap. Sebagai contoh partisipan D dan partisipan N memberikan pernyataan berikut:

“Semua institusi harus membangun pendeteksian suap. Kalau mengikuti definisi dalam hal ini semua berhak mendeteksi.” (Partisipan D)

“Semua mempunyai kewajiban yang sama untuk mendeteksi suap.” (Partisipan N)

Mengenai pihak yang berhak mendeteksi, partisipan B memberikan pernyataan lebih lanjut mengenai hak pendeteksiannya sebagai berikut:

“Semua berhak tinggal sejauh mana haknya tadi dan ada landasan hukumnya. Internal institusi mempunyai hak sampai akses ke dalam, eksternal institusi (BPK misalnya) mempunyai hak tapi sampai tertentu begitu juga luar institusi berhak tetapi sampai batas tertentu karena kalau sampai masuk melebihi haknya itu sudah masuk dalam pelanggaran privasi.” (Partisipan B)

Disisi lain partisipan G memberikan pernyataan sebagai berikut:

“Penegak hukum yang berhak mendeteksi suap karena harus ada pembuktian dan pemeriksaan lebih lanjut. Kalau tidak ada bukti ya hanya gosip. Kalau hanya informasi tidak bisa.” (Partisipan G)

Tabel 4.3 memperlihatkan respon dari masing-masing partisipan wawancara berdasarkan analisis konten. Berdasarkan hasil wawancara semua pihak pada dasarnya mempunyai hak untuk mendeteksi suap.

Tabel 4.3
Pihak yang Berhak Mendeteksi Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
SPB	√	√	√	√	√	√	X	√	√	√	√	√	√	√	13

Catatan: SPB = Semua Pihak Berhak; √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.1.3 Pelaku Suap

Analisis konten wawancara semi struktur menunjukkan bahwa 12 partisipan wawancara menyatakan pelaku suap dapat berasal dari internal dan eksternal. Partisipan wawancara memberikan keterangan lebih bahwa harus ada dua pihak sebagai pemberi dan penerima. Hal ini dapat dilihat dalam pernyataan partisipan E dan partisipan I:

“Kalau pemberi suap biasanya dari eksternal dan penerimanya biasanya dari internal.” (Partisipan E)

“Ya, kalau internal itu biasanya penerima suap kalau eksternal pemberi suap.” (Partisipan I)

Temuan dari wawancara ini adalah bahwa pelaku suap dapat berasal dari internal dan eksternal. Respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai pelaku suap dapat dilihat dalam Tabel 4.4.

Tabel 4.4
Pelaku Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Pelaku Suap	√	√	√	√	√	√	√	-	√	√	-	√	√	√	12

Catatan: √ = setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.1.4 Penyebab Terjadinya Suap

Semua partisipan wawancara menyatakan *fraud pentagon* yang meliputi keserakahan, kemampuan, peluang, tekanan, dan rasionalisasi dapat menjadi penyebab suap baik secara sendiri-sendiri maupun secara bersama-sama. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan wawancara diantaranya partisipan B dan partisipan D:

“Bisa merupakan salah satu atau semuanya sebagai penyebab terjadinya fraud. Penyebab fraud bisa juga menjadi penyebab suap.” (Partisipan B)

“Bukan karena kebutuhan. Kalau dibilang penyebabnya semua itu penyebabnya. Kalau secara intuisinya itu sendiri keserakahan. Kalau tekanan bisa jadi. Kalau yang paling banyak keserakahan karena sistem sudah dibangun sebegitu handalnya, SPI sebegitu bagusya tetap jebol. Apalagi suap tidak akan bisa ditekan dengan SPI. SPI itu kan peluang ya. Kemampuan dimungkinkan untuk melakukan suap entah itu atasan atau bawahan. Tanpa adanya tekananpun bisa jadi terjadi. Tanpa adanya rasionalisasi juga bisa melakukan suap.” (Partisipan D)

Respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai *fraud pentagon* sebagai penyebab terjadinya suap dapat dilihat dalam Tabel 4.5.

Tabel 4.5
Fraud Pentagon Penyebab Terjadinya Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
FP -> PS	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14

Catatan: FP = Fraud Pentagon; PS = Penyebab Suap; √ = setuju

4.3.2.1.5 Laporan Suap Sebagai Indikasi Risiko Suap

11 dari 14 partisipan wawancara menyatakan adanya laporan suap dapat mengindikasikan risiko suap. Sebagai contoh, partisipan E dan partisipan J memberikan pernyataan berikut:

“Kasus suap itu seperti iceberg jadi kasus yang kelihatan hanya sebagian kecil. Suap tidak bisa dideteksi langsung. Bisa saja adanya laporan itu mengindikasikan adanya suap.” (Partisipan E)

“Iya. Kalau ada laporan kan baru ketahuan jadi kalau ada laporan menandakan terjadinya suap.” (Partisipan J)

Sedangkan 3 partisipan menyatakan adanya laporan suap tidak dapat mengindikasikan risiko suap seperti dalam pernyataan yang dikemukakan oleh partisipan A sebagai berikut:

“Jadi endas endus untuk mengindikasi terjadinya risiko itu agak sulit.” (Partisipan A)

Berdasarkan analisis konten dari laporan suap mengindikasikan risiko suap, respon dari partisipan wawancara dapat dilihat dalam Tabel 4.6. Temuan dari hasil wawancara yaitu adanya risiko suap dapat mengindikasikan risiko suap.

Tabel 4.6
Laporan Suap Sebagai Indikasi Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
LS -> IS	X	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	X	X	11

Catatan: LS = Laporan Suap; IS = Indikasi Suap; √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.1.6 Pelanggaran Peraturan Sebagai Indikasi Risiko Suap

Mengenai pihak yang pelanggaran peraturan sebagai indikasi risiko suap, sebanyak 7 partisipan menyatakan adanya pelanggaran peraturan mengindikasikan risiko suap. Sebagai contoh partisipan E dan partisipan H memberikan pernyataan berikut:

“Ya biasanya fraud itu kan diawali dengan pelanggaran peraturan. Begitu juga suap. Pasti ada aja aturan yang dia langgar.” (Partisipan E)

“Bisa aja, ketika aturan tidak dilaksanakan dengan baik.” (Partisipan H)

Sedangkan 6 partisipan lainnya menyatakan tidak ada hubungan antara pelanggaran peraturan dengan risiko suap seperti dalam pernyataan partisipan L yang berbunyi:

“Belum tentu juga karena peraturan kita itu banyak. Jadi peraturan seperti apa yang dilanggar apakah bentuknya human error atau kecurangan.” (Partisipan L)

Tabel 4.7 memperlihatkan respon dari masing-masing partisipan wawancara berdasarkan analisis konten. Berdasarkan hasil wawancara pelanggaran peraturan dapat mengindikasikan risiko suap.

Tabel 4.7
Pelanggaran Peraturan Sebagai Indikasi Risiko Suap

Variabel	Partisipan Wawancara													Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
PP -> IR	X	X	X	X	√	√	√	√	√	X	√	X	√	7

Catatan: PP = Pelanggaran Peraturan; IR = Indikasi Risiko Suap; √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.1.7 Pelanggaran Peraturan oleh Pimpinan Terhadap Peningkatan Risiko Suap

Analisis konten wawancara semi struktur menunjukkan bahwa 7 partisipan wawancara menyatakan pelanggaran peraturan oleh pimpinan dapat meningkatkan risiko suap. Sebagai contoh, partisipan F dan partisipan I menyatakan sebagai berikut:

“Betul karena kalau pimpinan ini dapat menjadikan lebih sistemik.” (Partisipan F)

“Ya lebih tinggi karena kan pimpinan organisasi itu pengambil keputusan terakhir jadi lebih meningkatkan risiko terjadinya suap.” (Partisipan I)

Sedangkan 7 partisipan lainnya menyatakan tidak ada hubungan antara pelanggaran peraturan oleh pimpinan dengan peningkatan risiko suap. Hal ini dapat dilihat dalam pernyataan partisipan B dan partisipan E:

“Saya tidak berani bilang iya karena harus dilihat dulu pelanggaran peraturannya yang seperti apa. Apakah pelanggaran peraturannya ini langsung berkaitan dengan pengelolaan keuangan atau tidak. Kalau tidak berkaitan ya belum tentu, tapi mengindikasikan ada yang salah dengan institusi itu.” (Partisipan B)

“Kalau risiko tergantung tingkat kesalahannya bukan tingkat jabatannya.” (Partisipan E)

Temuan dari wawancara ini bahwa pelanggaran peraturan oleh pimpinan dapat meningkatkan risiko suap. Respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai pelaku suap dapat dilihat dalam Tabel 4.8.

Tabel 4.8

Pelanggaran Peraturan Oleh Pimpinan Terhadap Peningkatan Risiko Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
PPP -> IR	X	X	X	X	√	√	√	√	√	X	√	X	√	-	7

Catatan: PPP = Pelanggaran Peraturan oleh pimpinan; PR = Peningkatan Risiko Suap; √ = setuju; X = tidak setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.1.8 Perselisihan Posisi Kekuasaan Sebagai Indikasi Risiko Suap

Sebanyak 10 partisipan wawancara menyatakan perselisihan posisi kekuasaan dapat mengindikasikan risiko suap. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan wawancara diantaranya partisipan B:

“Sangat bisa, salah satu manajemen yang baik itu kondisi atas baik maka bawahnya juga baik meskipun tidak semua. Kalau atasnya buruk maka bawahnya kemungkinan akan buruk.” (Partisipan B)

Sebanyak 2 partisipan memberikan pernyataan perselisihan posisi kekuasaan tidak bisa mengindikasikan risiko suap seperti dalam pernyataan yang diberikan oleh partisipan K:

“Tidak terlalu tapi justru kalau ada perselisihan risiko suapnya kecil karena akan saling melaporkan.” (Partisipan K)

Respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai perselisihan posisi kekuasaan sebagai indikasi risiko suap dapat dilihat dalam Tabel 4.9. Hasil wawancara memperlihatkan bahwa adanya perselisihan posisi kekuasaan dapat mengindikasikan risiko suap.

Tabel 4.9
Perselisihan Posisi Kekuasaan Sebagai Indikasi Risiko Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
PPK -> IR	√	√	-	√	√	√	√	√	√	X	X	-	√	√	10

Catatan: PPK = Perselisihan posisi kekuasaan; IR = Indikasi risiko suap; √ = setuju; X = tidak setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.1.9 Pemimpin Otoriter Mendorong Terjadinya Suap

12 dari 14 partisipan wawancara menyatakan pemimpin otoriter dapat mendorong terjadinya suap. Sebagai contoh, partisipan B dan partisipan I memberikan pernyataan berikut:

“Bisa tapi kembali lagi ke orangnya. Kekuasaan yang absolut maka akan korupsi yang absolut juga karena SPI tidak akan berani. Gaya kepemimpinan yang seperti ini potensial untuk terjadi suap.” (Partisipan B)

“Ya dapat mendorong karena suap itu faktor pendorongnya ketidakjelasan peraturan dan monopoli kekuasaan. Otoriter kan lebih ke monopoli kekuasaan.” (Partisipan I)

Sedangkan 2 partisipan menyatakan tidak mendorong terjadinya suap seperti dalam pernyataan yang dikemukakan oleh partisipan M sebagai berikut:

“Kalau otoriter itu tergantung individunya. Jadi secara umum tidak bisa mendorong.” (Partisipan M)

Berdasarkan analisis konten dari pemimpin otoriter mendorong terjadinya suap, respon dari partisipan wawancara dapat dilihat dalam Tabel 4.10. Temuan dari hasil wawancara yaitu pemimpin yang otoriter dapat mendorong terjadinya suap.

Tabel 4.10
Pemimpin Otoriter Mendorong Terjadinya Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
PO -> TS	√	√	√	X	√	√	√	√	√	√	√	√	X	√	12

Catatan: PO = Pimpinan Otoriter; TS = Terjadinya Suap; √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.1.10 Diskriminasi Pegawai Sebagai Indikasi Suap

Sebanyak 9 partisipan wawancara menyatakan adanya diskriminasi pegawai dapat mengindikasikan suap. Hal ini dapat dilihat dalam pernyataan partisipan A dan partisipan G memberikan pernyataan berikut:

“Bisa jadi tapi diskriminasi tidak melulu suap lebih ke kedekatan emosional atau suku atau agama atau gender. Kecuali kalo diskriminasi sudah tidak bisa di logika lagi maka bisa jadi itu karena suap.”
(Partisipan A)

“Bisa karena pegawai yang mengalami diskriminasi bisa terindikasi suap pada pimpinannya dengan mendapat keistimewaan” (Partisipan G)

Sedangkan 5 partisipan menyatakan tidak mengindikasikan adanya suap seperti dalam pernyataan yang dikemukakan oleh partisipan D sebagai berikut:

“Kalau ini lebih ke interest jadi bukan ke suap, jadi tanpa suap pun bisa.”
(Partisipan D)

Berdasarkan analisis konten dari adanya diskriminasi pegawai mengindikasikan adanya suap, respon dari partisipan wawancara dapat dilihat dalam Tabel 4.11.

Temuan dari hasil wawancara yaitu adanya diskriminasi pegawai mengindikasikan adanya suap tetapi motivasi adanya diskriminasi tidak hanya karena suap.

Tabel 4.11
Diskriminasi Pegawai Sebagai Indikasi Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
DP -> IS	√	X	X	X	√	√	√	√	√	X	X	√	√	√	9

Catatan: DP = Diskriminasi Pegawai; IS = Indikasi Suap; √ = setuju; X = tidak

4.3.2.1.11 Banyaknya Penyesuaian Oleh Internal Kontrol Sebagai Indikasi Suap

Mengenai Banyaknya Penyesuaian oleh internal kontrol sebagai indikasi risiko suap, sebanyak 8 partisipan menyatakan banyaknya penyesuaian yang dilakukan oleh internal kontrol dapat mengindikasikan suap. Sebagai contoh partisipan L memberikan pernyataan berikut:

“Penyesuaian itu kalau window dressing atau membuat bukti transaksi fiktif itu merupakan indikasi fraud bisa jadi terjadi suap. Tapi kalau draft laporan keuangannya sudah jadi kemudian dia melakukan penyesuaian pencatatan karena kesalahan pencatatan kemudian diperiksa itu gak masalah.” (Partisipan L)

Sedangkan 6 partisipan lainnya menyatakan justru ketika ada penyesuaian oleh internal kontrol menunjukkan internal kontrolnya berjalan dengan baik seperti dalam pernyataan partisipan I sebagai berikut:

“Belum tentu. Penyesuaian itu supaya pas pemeriksaan tidak banyak temuan artinya justru internal kontrolnya berjalan karena sudah menemukan duluan. Ini tapi penyesuaiannya yang sesuai aturan bukan yang diada-ada.” (Partisipan I)

Tabel 4.12 memperlihatkan respon dari masing-masing partisipan wawancara berdasarkan analisis konten. Berdasarkan hasil wawancara banyaknya penyesuaian yang dilakukan internal kontrol dapat mengindikasikan suap dengan catatan penyesuaian itu berupa *window dressing*.

Tabel 4.12
Banyaknya Penyesuaian oleh Internal Kontrol Sebagai Indikasi Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
PI -> IS	X	√	X	X	√	√	X	√	X	√	√	√	√	X	9

Catatan: PI = Penyesuaian Internal Kontrol; IS = Indikasi Suap; √ = setuju; X = tidak

4.3.2.1.12 Pemisahan Tugas Menurunkan Risiko Suap

Sebanyak 12 partisipan menyatakan bahwa adanya pemisahan tugas dapat menurunkan risiko suap. Sebagai contoh, partisipan B memberikan pernyataan berikut:

“Pengendalian internal yang bagus itu ada pemisahan tugas sehingga mengurangi risiko adanya fraud.” (Partisipan B)

Selain itu, 2 partisipan yang lain menyatakan tidak ada hubungan antara pemisahan tugas dengan penurunan risiko suap seperti pernyataan yang diberikan oleh partisipan L:

“Tidak ada sistem yang sempurna. Pemisahan tugas itu sistem tapi tergantung manusianya. Kalau SDMnya niatnya tidak baik ya sistem itu akan runtuh jadi pemisahan tugas tidak menjamin.” (Partisipan L)

Hasil wawancara menunjukkan adanya pemisahan tugas dapat menurunkan risiko suap. Berdasarkan analisis konten dari pemahaman mengenai pemisahan tugas, respon dari partisipan wawancara dapat dilihat dalam Tabel 4.13.

Tabel 4.13
Pemisahan Tugas Menurunkan Risiko Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
PT -> RS	X	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	X	√	√	12

Catatan: PT = Pemisahan Tugas; RS = Risiko Suap; √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.1.13 Gaji dan Tunjangan Mempengaruhi Risiko Suap

Analisis konten wawancara semi struktur menunjukkan bahwa 10 partisipan wawancara menyatakan besarnya gaji dan tunjangan mempengaruhi risiko suap.

Sebagai contoh, partisipan H dan partisipan K menyatakan sebagai berikut:

“Iya, karena kalau gajinya besar justru cenderung tidak terjadi suap.”
(Partisipan H)

“Ya. Gaji dibandingkan dengan tanggung jawabnya lebih besar tanggungjawabnya biasanya.” (Partisipan K)

Disisi lain ada partisipan lainnya menyatakan besarnya gaji dan tunjangan tidak menurunkan risiko suap. Hal ini dapat dilihat dalam pernyataan partisipan D:

“Kembali lagi ke keserakahan. Keserakahan itu kan tidak ada batasannya.” (Partisipan D)

Temuan dari wawancara ini bahwa besarnya gaji dan tunjangan dapat mempengaruhi risiko suap. Respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai gaji dan tunjangan dapat dilihat dalam Tabel 4.14.

Tabel 4.14
Besarnya Gaji dan Tunjangan Menurunkan Risiko Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
GT -> RS	√	√	√	X	√	√	√	√	√	X	√	X	√	-	10

Catatan: GT = Gaji dan Tunjangan; RS = Risiko Suap; √ = setuju; X = tidak setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.1.14 Tindakan Institusi

Respon partisipan wawancara mengenai tindakan yang akan dilakukan institusi setelah pelaku suap terungkap dapat dilihat pada Tabel 4.15.

Tabel 4.15
Tindakan Institusi

Tindakan	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Proses Hukum	√		√	√	√				√	√		√	√	√	9
Menyingkirkan Pelaku							√	√			√				3
Melindungi Pelaku											√	√			2
Diselesaikan Internal		√		√	√	√	√		√				√	√	8

Catatan: √ = setuju

Sebanyak 9 partisipan wawancara menyebutkan bahwa tindakan institusi setelah pelaku suap terungkap adalah dengan menindak hukum seperti dalam pernyataan partisipan A:

“Setelah kami selesai menghitung kerugian Negara maka akan menaikkan status calon tersangka menjadi tersangka kemudian berkas PKN akan dikirimkan ke kejaksan/penyidik. Dari penyidik itu nanti laporan PKN dan alat bukti setelah lengkap beserta berkas-berkas lainnya baru kemudian dilimpahkan ke pengadilan.” (Partisipan A)

Sebanyak 3 partisipan menyatakan bahwa institusi akan menyingkirkan pelaku setelah pelaku terungkap seperti dalam pernyataan partisipan G:

“Secara umum menyingkirkan si pelaku. Tergantung pelakunya itu siapa, kalau dekat dengan si penguasa maka akan diberi tindakan hukum. Tapi di lapangan kalau dekat dengan penguasa ada sebagian yang dilindungi ada yang disingkirkan.” (Partisipan G)

Bahkan menurut partisipan wawancara institusi ada yang justru melindungi pelaku ketika pelaku sudah terungkap yang dapat dilihat dari pernyataan partisipan H:

“Macam-macam tergantung institusinya. Kalau integritas institusinya bagus ya akan dilaporkan tapi kalau integritasnya buruk ya bisa juga akan ditutupi.” (Partisipan H)

Selain itu, sebanyak 8 partisipan menyatakan biasanya tindakan institusi setelah pelaku terungkap adalah menyelesaikan secara internal seperti yang diungkapkan oleh partisipan N:

“Di selesaikan melalui kode etik internal atau bisa diserahkan penanganannya ke APH.” (Partisipan N)

4.3.2.1.15 Item Pernyataan Lain Menurut Partisipan Wawancara

Selain 14 pertanyaan di atas partisipan wawancara B menyebutkan bahwa karakter pelaku dapat menjadi indikasi suap dengan pernyataan sebagai berikut:

“Suap itu masuk bagian fraud. Karakter fraud itu ada 4 yaitu tersembunyi, ada niatan untuk berbuat, pelanggaran hukum (ada hal yang pasti tidak sesuai), kerugian. Kalau ada orang yang melakukan 4 tadi berarti berpotensi melakukan fraud yang salah satunya suap itu tadi. Kalau dari sisi pemeriksa, kita identifikasi karakter-karakter itu.” (Partisipan B)

Partisipan K menambahkan indikasi terjadinya suap yaitu ketika lingkungan organisasinya buruk dan pengendalian internal yang lemah seperti dalam pernyataannya yaitu:

“Suap itu sangat susah karena perilaku suap terjadi ketika suatu organisasi sangat lemah pengendaliannya dan lingkungannya sangat buruk.” (Partisipan K)

Selain itu, partisipan G juga menyatakan bahwa perubahan keputusan yang mendadak bisa mengindikasikan terjadinya suap seperti dalam pernyataannya yang berbunyi sebagai berikut:

“Kalau kita melihat adanya perubahan keputusan secara mendadak bisa jadi indikasi suap apalagi kalau keputusannya itu menguntungkan pihak tertentu.” (Partisipan G)

4.3.2.2 Pelaksanaan Audit Forensik di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)

4.3.2.2.1 Pemahaman Definisi Audit Forensik

Di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tidak dikenal istilah audit forensik tetapi menggunakan istilah pemeriksaan kerugian negara seperti yang disebutkan partisipan N dan partisipan B:

“Di BPK tidak mengenal istilah audit forensik. Adanya audit investigasi. Audit investigasi sendiri ada dua macam yaitu audit investigasi dan PKN.” (Partisipan N)

“PKN itu bagian dari pemeriksaan investigatif karena bersifat investigasi. Dia bersifat investigasi karena dia merupakan pemeriksaan yang paling khusus dari pemeriksaan yang ada di BPK. Kalau di UU no 15 th 2006 tentang BPK. Ada 3 jenis pemeriksaan, yang pertama adalah pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu yang salah satunya adalah pemeriksaan investigatif. Pemeriksaan investigatif itu metodenya berbeda karena sifatnya sempit. Dalam pemeriksaan investigatif itu salah satunya ada yang disebut dengan PKN. PKN dilakukan BPK ketika ada permintaan dari aparat penegak hukum yaitu penyidik bisa dari kepolisian, kejaksaan ataupun KPK.” (Partisipan B)

Sebanyak 13 dari 14 partisipan wawancara menyatakan audit forensik adalah proses pencarian bukti dan penilaian kesesuaian bukti (temuan audit) sesuai dengan ukuran pembuktian yang dibutuhkan untuk proses persidangan. Sebagai contoh, berikut pernyataan dari partisipan L:

“Ya pro justicia. Untuk PKN bukti awal sudah disampaikan penyidik saat ekspos ke BPK. Pada saat BPK akan menguji aliran dananya namun bukti-bukti belum cukup, maka BPK akan meminta tambah bukti kepada penyidik. Tingkat kepastian PKN itu pasti karena tujuannya untuk persidangan.” (Partisipan L)

Sedangkan partisipan G menyatakan lain sebagai berikut:

“Kalau PKN itu lebih ke pemeriksaan untuk menghitung kerugian Negara. Jadi PKN itu untuk memastikan adanya perbuatan melawan hukum yang menyebabkan kerugian Negara dan yang mencari bukti adalah APH. BPK meminta bukti ke penegak hukum. Penilaian kesesuaian bukti ya kita pakai, kalau masih kurang kita minta lagi ke APH untuk mencari bukti yang baru. Bukti yang mencari adalah APH karena alat bukti yang diterima di pengadilan adalah alat bukti yang diperoleh oleh APH.” (Partisipan G)

Hasil penelitian menunjukkan definisi audit forensik adalah proses pencarian bukti dan penilaian kesesuaian bukti (temuan audit) sesuai dengan ukuran pembuktian yang dibutuhkan untuk proses persidangan tetapi sudah ada bukti awal yang disediakan oleh penyidik. Berdasarkan analisis konten dari pemahaman

mengenai audit forensik, respon dari partisipan wawancara dapat dilihat dalam Tabel 4.16.

Tabel 4.16
Definisi Audit Forensik

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Definisi Audit Forensik	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	X	√	√	13

Catatan: √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.2.2 Tujuan Audit Forensik

Tujuan utama audit forensik menurut partisipan L adalah untuk perhitungan kerugian negara seperti dalam pernyataannya yaitu:

“Kalau PKN itu tujuannya untuk menghitung berapa kerugian negara, unsur kecurangan sudah diperoleh oleh penyidik. Bisa jadi pada saat kita menghitung itu teridentifikasi suapnya tapi itu bukan tujuan utamanya.”
(Partisipan L)

Tujuan lain dari audit forensik antara lain untuk mendeteksi kecurangan dan memastikan kecurangan yang masing-masing dapat dilihat dari pernyataan partisipan D dan partisipan F sebagai berikut:

“Seharusnya dapat mendeteksi kecurangan.” (Partisipan D)

“Untuk memastikan kecurangan. Kalau deteksi audit biasapun bisa melalui regflag namanya.” (Partisipan F)

Tabulasi untuk tujuan audit forensik menurut partisipan wawancara dapat dilihat dalam Tabel 4.17.

Tabel 4.17
Tujuan Audit Forensik

Tujuan	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Deteksi Suap				√			√	√		√	√				5
Memastikan Suap						√									1
PKN	√		√		√				√			√	√	√	7

Catatan: √ = setuju

4.3.2.2.3 Kewenangan Pemeriksaan Perhitungan Kerugian Negara (PKN)

Kewenangan pemeriksaan perhitungan kerugian negara saat ini berada pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Pusat seperti yang dinyatakan oleh 10 partisipan. Sebagai contoh, pernyataan dari partisipan B dan partisipan I sebagai berikut:

“Di BPK unit khusus investigasi itu baru terbentuk pada akhir 2016. Sebelumnya jika ada permintaan, misal ada permintaan di Kantor Pusat nah nanti dilihat ini misal melibatkan kementerian A dan kementerian A berada di bawah bidang apa nah bidang itu yang akan menangani. Kalau di Perwakilan nanti langsung Perwakilan tersebut yang menangani. Sekarang semuanya terpusat ada yang namanya auditama investigasi di Kantor Pusat. Setiap ada permintaan baik di Pusat maupun Perwakilan semua akan masuk di unit itu tadi. Nanti dia akan melibatkan unit yang berkaitan atau kalau kekurangan personel maka dia akan meminta bantuan personel. Walaupun sekarang pelaksanaannya di Perwakilan tapi surat tugasnya dari Pusat.” (Partisipan B)

“Kalau sebelum dibentuk auditama investigasi tahun 2016 masih dari Perwakilan. Setelah dibentuk semua dari Pusat. PKN ini output Pusat jadi anggaran dan tanggung jawab akhir itu ada di Pusat. Kalau bantuan daerah itu terkait SDMnya saja.” (Partisipan I)

Temuan dari penelitian ini bahwa setelah tahun 2016 kewenangan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) berada di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Pusat di auditorat utama investigasi. Respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai kewenangan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) dapat dilihat dalam Tabel 4.18.

Tabel 4.18
Kewenangan Pemeriksaan Perhitungan Kerugian Negara

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Kewenangan PKN	√	√	√	√	√	√	√	-	√	-	-	√	√	-	10

Catatan: √ = setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.2.4 Bantuan Personil dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan
Pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) merupakan kewenangan Badan
Pemeriksa Keuangan (BPK) Pusat sehingga pemeriksaan perhitungan kerugian
negara (PKN) di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan hanya berupa
bantuan personil seperti yang disebutkan oleh partisipan A dan partisipan M:

“Perwakilan daerah itu tidak dikhususkan untuk melakukan pemeriksaan investigasi termasuk PKN. Cuma karena keterbatasan SDM dan juga mungkin karena lokasinya ada di daerah bisa jadi BPK Pusat meminta bantuan kepada BPK Perwakilan sebagai bantuan tim personil untuk melakukan pemeriksaan.” (Partisipan A)

“Masih karena memang keterbatasan SDM tapi timnya ada dari Pusat ada dari Perwakilan. Nanti laporannya juga dari Pusat.” (Partisipan M)

Respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai bantuan personil dari badan pemeriksa keuangan (BPK) Perwakilan untuk pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) dapat dilihat dalam Tabel 4.19.

Tabel 4.19
Bantuan Personil Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Bantuan Personil	√	√	√	√	-	√	√	-	√	-	√	√	√	-	10

Catatan: √ = setuju; - = tidak menyebutkan

Khusus di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Jawa Tengah terdapat unit khusus yang menangani audit investigasi seperti yang dinyatakan oleh partisipan K sebagai berikut:

“Unit ini (taskforce) itu istilahnya satgas khusus untuk pemeriksaan investigasi. Secara struktural memang tidak ada. Unit ini dibentuk karena banyak permintaan untuk investigasi di Jateng sehingga saat ada permintaan investigasi tidak kesulitan mencari pemeriksa untuk ditugaskan PKN.” (Partisipan K)

4.3.2.2.5 Pemilihan Personil Pemeriksa Perhitungan Kerugian Negara (PKN)

Sebanyak 5 partisipan wawancara menyatakan bahwa pemilihan personil untuk bantuan personil di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan diserahkan kepada kepala Perwakilan seperti dalam pernyataan partisipan D:

“Kepala Perwakilan yang memilih kemudian diajukan ke Jakarta. Susunan anggota tim yang saya alami itu semuanya dari daerah baik yang di Maluku Utara maupun yang di Jogja. Di surat tugas itu kan ada penanggung jawab, pengendali teknis, ketua tim dan anggota tim. Sebelum tahun 2015 semuanya itu dari Perwakilan. Setelah tahun 2015 itu penanggung jawab dari Pusat, pengendali teknis sampai anggota tim dari Perwakilan. untuk laporannya dari dulu sampai sekarang tetap harus ke Pusat.” (Partisipan D)

Respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai pemilihan personil badan pemeriksa keuangan (BPK) Perwakilan untuk pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) dapat dilihat dalam Tabel 4.20.

Tabel 4.20
Pemilihan Personil Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Pemilihan Personil	√	√	√	√	√	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5

Catatan: √ = setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.2.6 Syarat Pelimpahan Pemeriksaan Perhitungan Kerugian Negara (PKN)

Sebanyak 4 partisipan menyebutkan bahwa syarat pelimpahan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) di daerah adalah berdasarkan nilainya dan tidak menyangkut kepala daerah. Sebagai contoh, berikut pernyataan dari partisipan M:

“Sebenarnya tidak ada perbedaan khusus jadi tergantung keputusan Pusat. Tapi sebenarnya ada aturan yang menyatakan bahwa nilainya tidak lebih dari 1 M dan tidak berkaitan dengan kepala daerah atau pejabat penting maka bisa diserahkan ke Perwakilan.” (Partisipan M)

Tabulasi respon partisipan wawancara mengenai syarat pelimpahan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) dapat dilihat dalam Tabel 4.21.

Tabel 4.21
Syarat Pelimpahan ke Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Syarat Pelimpahan	-	-	-	-	-	√	-	-	√	-	-	√	√	-	4

Catatan: √ = setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.2.7 Dasar Pelaksanaan Pemeriksaan Perhitungan Kerugian Negara (PKN)

Berdasarkan hasil penelitian dasar pelaksanaan pemeriksaan perhitungan kerugian negara dapat dilihat dalam Tabel 4.22.

Tabel 4.22
Dasar Pelaksanaan Pemeriksaan Perhitungan Kerugian Negara (PKN)

Sumber	Partisipan Wawancara										Frekuensi
	1	2	3	4	6	7	8	9	12	14	
Permintaan APH	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	10
Audit Investigasi										√	1

Catatan: APH = Aparat penegak hukum; √ = setuju; X = tidak setuju

Sebanyak 10 partisipan menyebutkan bahwa dasar pelaksanaan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) berasal dari permintaan aparat penegak hukum (APH). Sebagai contoh berikut pernyataan dari partisipan K:

“Kalau PKN itu harus dari permintaan karena itu sudah dalam tahap penyidikan, sudah jelas kasusnya dan mau dilimpahkan ke persidangan. Cuma perlu tau seberapa banyak sih kerugiannya gitu.” (Partisipan K)

Namun, menurut partisipan N selain dari permintaan aparat penegak hukum (APH) maka dapat juga berdasarkan audit investigasi seperti dalam pernyataannya sebagai berikut:

“Kalau di PKN semua alat bukti yang mencari APH, kalau investigasi kita yang mencari sendiri. PKN itu atas permintaan APH, kalau pemeriksaan investigasi itu dari BPK. Pada saat audit investigasi selesai, BPK akan melakukan PKN itu menjadi satu paket pemeriksaan.” (Partisipan N)

4.3.2.2.8 Langkah-langkah Pemeriksaan Perhitungan Kerugian Negara (PKN)

Langkah-langkah pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) menurut hasil penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 4.23.

Tabel 4.23
Langkah-Langkah Pemeriksaan Perhitungan Kerugian Negara (PKN)

Langkah	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Permintaan APH	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√		√	√	√	14
Ekspos	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14
Pembentukan Tim dan Surat Tugas	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14
Pelaksanaan	√	√	√	-	√	√	√	√	√	√	√	√	-	√	12
Pelaporan	√	√	√	-	√	√	√	√	√	√	√	√	-	√	12

Catatan: √ = setuju; - = tidak menyebutkan

Hampir seluruh partisipan wawancara menyebutkan bahwa langkah-langkah pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) meliputi permintaan dari aparat penegak hukum, ekspos, pembentukan tim dan surat tugas, pelaksanaan dan pelaporan. Sebagai contoh berikut pernyataan dari partisipan J:

“Pertama ada permohonan dari penyidik kemudian BPK meminta penyidik untuk mengekspos. Setelah di ekspos, BPK akan melihat apakah masuk dalam lingkup keuangan Negara atau bukan. Kalau masuk lingkup keuangan negara, bisa dihitung dan bukti lengkap kemudian akan dihitung oleh BPK. Tapi kalau buktinya belum lengkap nanti ada ekspos lagi dengan bukti susulan. Setelah semua lengkap akan ada telaah kemudian perencanaan audit seperti penyusunan rencana pelaksanaan kemudian membuat tim kemudian pelaksanaan pemeriksaan. Kalau sudah selesai pembuatan pelaporan.” (Partisipan J)

4.3.2.2.9 Teknik Pemeriksaan Perhitungan Kerugian Negara (PKN)

Teknik yang digunakan dalam pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) pada dasarnya sama dengan teknik yang digunakan dalam pemeriksaan reguler.

Hal itu disampaikan oleh partisipan F:

“Sama dengan audit biasa.” (Partisipan F)

Teknik-teknik yang biasa digunakan dalam perhitungan kerugian negara menurut ke 14 partisipan hampir sama. Berikut contoh pernyataan yang diberikan oleh partisipan L:

“Pengumpulan informasi dan dokumentasi; permintaan keterangan; konfirmasi; dan rekonsiliasi; pengamatan/observasi; pemeriksaan fisik; menghitung kembali (reperformance); dan review analitikal.” (Partisipan L)

Berdasarkan analisis konten, berikut data respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai teknik-teknik yang digunakan dalam perhitungan kerugian negara dapat dilihat dalam Tabel 4.24.

Tabel 4.24
Teknik-teknik Pemeriksaan Perhitungan Kerugian Negara

Teknik	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Pengumpulan informasi dan dokumentasi	√	√		√	√	√	√	√	√	√	√	√	√		12
Permintaan keterangan	√	√	√		√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	13
konfirmasi dan rekonsiliasi	√	√		√	√	√	√	√	√	√	√		√	√	12
Pengamatan/observasi	√	√			√	√	√	√	√	√	√	√	√		11
Pemeriksaan fisik	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√		13
Menghitung kembali (reperformance)	√	√	√		√	√	√	√	√	√	√		√		11
Review analitikal	√	√			√	√	√	√	√	√	√		√		10
Digital Forensik									√						1

Catatan: √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.2.10 Item Pernyataan Lain Menurut Partisipan Wawancara

Partisipan L menambahkan keterangan mengenai metode yang biasa digunakan dalam pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN). Hal itu dapat dilihat dari pernyataan partisipan L yang berbunyi:

“Metodenya ada macam-macam antara lain total loss, real cost, ada lagi yang lainnya tapi jarang dipakai.” (Partisipan L)

4.3.2.3 Pelaksanaan *Whistle-blowing* di Institusi Pemerintah

4.3.2.3.1 Pemahaman Mengenai Definisi *Whistle-blowing*

Semua partisipan menyatakan bahwa *whistle-blowing* merupakan tindakan informan untuk mengekspos *fraud*. Sebagai contoh, partisipan F dan partisipan L memberikan pernyataan berikut:

“Idealnya seperti itu.” (Partisipan F)

“Kalau statement yang pertama memang betul.” (Partisipan L)

Berdasarkan analisis konten dari pemahaman mengenai definisi *whistle-blowing*, respon dari partisipan wawancara dapat dilihat dalam Tabel 4.25.

Tabel 4.25
Pemahaman Definisi *whistle-blowing*

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Definisi <i>Whistle-blowing</i>	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14

Catatan: √ = setuju

4.3.2.3.2 Tujuan *Whistle-blowing*

Tujuan utama *whistle-blowing* adalah untuk menghentikan *fraud*, namun kadangkala ada tujuan-tujuan lain seperti yang disebutkan oleh partisipan A dan partisipan K berikut:

“Whistleblowing itu tujuannya bisa untuk menghentikan fraud atau bisa juga sakit hati haha bisa jadi dia dendam dengan orang yang dilaporkan.” (Partisipan A)

“Sebenarnya tujuannya kalau segala sesuatu kalau terkait dengan pemerintahan (good government) ya tujuannya untuk menghentikan fraud tapi tujuannya tidak bisa hanya itu.” (Partisipan K)

Hasil wawancara menunjukkan bahwa tujuan *whistle-blowing* tergantung pada motif masing-masing individu. Rincian respon mengenai tujuan *whistle-blowing* masing –masing responden terdapat pada Tabel 4.26.

Tabel 4.26
Tujuan Whistle-blowing

Tujuan	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Menghentikan Fraud	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14
Sakit Hati	√				√			√	√	√		√		√	7
Menjatuhkan Orang Lain		√										√			2
Persaingan													√		1
Perselisihan													√		1
Mencari Keuntungan		√													1
Politis					√										1
Menyelamatkan Diri							√								1

Catatan: √ = setuju

4.3.2.3.3 Whistle-blowing Bermanfaat dan Penting

Dari analisis konten menunjukkan bahwa seluruh partisipan wawancara menyatakan bahwa *whistle-blowing* bermanfaat dan penting bagi institusi pemerintah. Tabel 4.27 menjelaskan mengenai pernyataan masing-masing individu dalam aspek ini. Sebagai contoh, berikut pernyataan dari partisipan B dan partisipan I:

“Bermanfaat dan penting.” (Partisipan B)

“Ya bermanfaat karena fraud itu sebagian besar fraud terungkap karena adanya tip/aduan jadi memang masih menjadi pengungkap utama terjadinya fraud.” (Partisipan I)

Tabel 4.27
Whistle-blowing Bermanfaat dan Penting

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Bermanfaat dan Penting	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14

Catatan: √ = setuju

4.3.2.3.4 Penerapan *Whistle-blowing*

Sebanyak 12 partisipan wawancara menyatakan penerapan *whistle-blowing* di institusi pemerintah belum efektif. Beberapa pernyataan mengenai belum efektifnya *whistle-blowing* antara lain dari partisipan I dan partisipan J:

“Belum, meskipun sudah ada sistem tapi kan kadang beda penafsiran antara regulator dengan whistleblower seperti whistleblower yang sudah sering melapor tetapi tidak pernah ditindak lanjuti sehingga patah semangat. Disisi lain regulator tidak bisa melanjutkan aduan yang dilaporkan karena buktinya tidak cukup. Jadi belum ada kejelasan mengenai aduan yang cukup untuk ditindaklanjuti itu seperti apa.”
(Partisipan I)

“Belum sepenuhnya efektif.” (Partisipan J)

Sedangkan menurut partisipan G dan H *whistle-blowing* di institusi pemerintah sudah efektif seperti dalam pernyataan partisipan G yang berbunyi:

“Sudah.” (Partisipan G)

Hasil wawancara menunjukkan belum efektifnya penerapan *whistle-blowing* di institusi pemerintah. Rincian respon masing-masing partisipan dapat dilihat pada Tabel 4.28.

Tabel 4.28
Penerapan *Whistle-blowing* di Institusi pemerintah

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Penerapan Efektif	X	X	X	X	X	X	√	√	X	X	X	-	X	X	2

Catatan: √ = setuju; X = tidak setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.3.5 Pemerintah Mendorong Pelaksanaan *Whistle-blowing*

Hasil wawancara menunjukkan seluruh partisipan wawancara menyatakan bahwa pemerintah sudah mendorong pelaksanaan *whistle-blowing* di institusi pemerintah. Berikut pernyataan partisipan C dan partisipan L sebagai contoh pernyataan yang mendukung:

“Ya, sudah mendorong gencar-gencarnya.” (Partisipan C)

“Secara fisik sudah antara lain dengan menyediakan sistem whistle-blowing.” (Partisipan L)

Data rincian pernyataan masing-masing responden mengenai pemerintah yang mendorong pelaksanaan *whistle-blowing* dapat dilihat dalam Tabel 4.29.

Tabel 4.29
Pemerintah Mendorong Pelaksanaan Whistle-blowing

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Mendorong Pelaksanaan	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14

Catatan: √ = setuju

4.3.2.3.6 Mekanisme Perlindungan *Whistleblower*

Mengenai mekanisme perlindungan *whistleblower*, sebanyak 12 partisipan menyatakan sudah ada mekanisme perlindungannya. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan B dan partisipan M sebagai berikut:

“Mungkin untuk yang sampai level saksi/korban ada dalam bentuk LPSK (lembaga perlindungan saksi dan korban) tapi kalau lingkup yang lebih kecil misal di kantor atau sejenisnya setaiku tidak ada.” (Partisipan B)

“Kalau mekanismenya sudah ada tapi penerapannya belum.” (Partisipan M)

Sedangkan partisipan F menyatakan bahwa belum ada kejelasan seperti tertuang dalam pernyataannya yang berbunyi:

“Mungkin perlu dikaji lagi tergantung institusi masing-masing. Terkadang whistleblowing aturannya belum jelas.” (Partisipan F)

Tabel 4.30 menunjukkan rincian masing-masing pernyataan partisipan wawancara mengenai mekanisme perlindungan *whistleblower*. Hasil wawancara menunjukkan sudah ada mekanisme perlindungan *whistleblower* di institusi pemerintah.

Tabel 4.30
Mekanisme Perlindungan *Whistleblower*

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Mekanisme Perlindungan <i>Whistleblower</i>	√	√	√	√	√	X	√	√	√	√	√	-	√	√	12

Catatan: √ = setuju; X = tidak setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.3.7 Pelaku *Whistleblower*

Pelaku *whistleblower* dapat berasal dari pihak internal maupun eksternal. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan B dan partisipan N sebagai berikut:

“Iya, kalau internal sudah jelas. Kalau eksternal bisa jadi. Yang banyak melaporkan dari internal.” (Partisipan B)

“Bisa tapi seharusnya dari internal karena yang tau semuanya adalah internal walaupun mungkin dia orang eksternal tapi dia dapatnya dari internal juga.” (Partisipan N)

Dari Tabel 4.31 menunjukkan bahwa seluruh partisipan wawancara setuju sehingga hasil wawancara dari data ini adalah pelaku *whistleblower* dapat berasal dari pihak internal maupun eksternal.

Tabel 4.31
Pelaku *Whistleblower*

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Pelaku <i>Whistleblower</i>	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14

Catatan: √ = setuju

4.3.2.3.8 Pihak yang Dilaporkan dalam *Whistle-blowing*

Respon partisipan wawancara mengenai pihak yang dilaporkan dalam *whistle-blowing* dapat dilihat pada Tabel 4.32.

Tabel 4.32
Pihak yang Dilaporkan dalam Whistle-blowing

Pihak yang Dilaporkan	Partisipan Wawancara													Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	13	14	
Junior	X	√	X	√	√	√	√	√	X	√	√	-	√	9
Setara	√	√	-	√	√	√	√	√	√	√	X	√	√	11
Senior	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	X	-	√	11
Teman Dekat	√	√	X	√	√	√	√	X	√	√	√	X	√	10

Catatan: √ = setuju; X = tidak setuju; - = tidak menyebutkan

Sebanyak 9 partisipan wawancara menyebutkan bahwa *whistleblower* akan melaporkan juniornya seperti dalam pernyataan partisipan B:

“Orang sampai menjadi whistleblower adalah karena tidak tahan sampai dengan level tertentu. Biasanya level tertentu itu kalau sampai menyinggung dia secara pribadi dan ada kerugian terlepas yang dilaporkan adalah bawahannya, temannya atasannya atau siapapun. Kalau tidak bersinggungan dengan dia biasanya orang akan cuek. Kebanyakan whistleblower itu PSH atau pasukan sakit hati yaitu orang-orang yang dikecewakan.” (Partisipan B)

Sebanyak 11 partisipan menyatakan bahwa *whistleblower* akan melaporkan yang setara dengannya seperti dalam pernyataan partisipan A:

“Bisa sih biasanya memang mulai manajemen menengah ini yang berani.” (Partisipan A)

Sebanyak 11 partisipan menyebutkan bahwa *whistleblower* akan melaporkan kecurangan yang dilakukan oleh seniornya seperti dalam pernyataan partisipan N:

“Seharusnya ya karena tujuannya antara lain adalah melaporkan pelanggaran oleh siapapun.” (Partisipan N)

Selain itu, sebanyak 10 partisipan menyatakan bahwa *whistleblower* akan melaporkan kecurangan yang dilakukan oleh teman dekatnya seperti yang diungkapkan oleh partisipan E:

“Bisa saya pernah menemui.” (Partisipan E)

4.3.2.3.9 Identitas *Whistleblower*

Whistleblower akan menggunakan nama anonim ketika mengungkapkan kecurangan. Sebagai contoh, pernyataan partisipan M sebagai berikut:

“Kebanyakan dengan anonim.” (Partisipan M)

Namun, ada 2 partisipan yang menyatakan harus menggunakan identitas seperti yang dinyatakan oleh partisipan N:

“Ada instansi yang mewajibkan jika melaporkan harus menggunakan id agar bisa dipertanggungjawabkan pelaporannya.” (Partisipan N)

Hasil wawancara menunjukkan bahwa *whistleblower* biasanya menggunakan anonim ketika melaporkan pelanggaran. Rincian masing-masing respon dapat dilihat dalam Tabel 4.33.

Tabel 4.33
Identitas *Whistleblower*

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Anonim	√	√	X	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	X	14

Catatan: √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.3.10 Pengelola *Whistle-blowing*

Whistle-blowing dapat ditunjukkan ke internal maupun eksternal tergantung kepercayaan individu masing-masing. Sebanyak 7 partisipan wawancara menyatakan bahwa *whistleblower* akan melaporkan *whistle-blowing*nya ke pihak internal seperti dalam pernyataan partisipan I:

“Ke internal dulu biasanya karena lebih nyaman.” (Partisipan I)

Disisi lain terdapat 13 partisipan wawancara yang menyatakan bahwa *whistleblower* akan melaporkan *whistle-blowing*nya ke pihak eksternal seperti dalam pernyataan partisipan H:

“O iya kan di luar lebih efektif karena orang akan lebih jera.” (Partisipan H)

Hasil wawancara menunjukkan bahwa *whistleblower* cenderung melaporkan *whistle-blowing*nya ke pihak eksternal. Data mengenai rincian respon partisipan wawancara dapat dilihat pada Tabel 4.34.

Tabel 4.34
Pihak Pengelola Whistleblowing yang Dipercaya

Pihak yang Dipercaya	Partisipan Wawancara													Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	13	14	
Internal	X	X	-	√	√	√	X	√	√	X	X	√	√	7
Eksternal	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	13

Catatan: √ = setuju; X = tidak setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.4 Hubungan *Whistle-blowing* dan Audit Forensik

4.3.2.4.1 *Whistle-blowing* Membantu Proses Audit Forensik

Hasil wawancara mengenai *whistle-blowing* terhadap audit forensik yaitu *whistle-blowing* mempunyai peran membantu proses audit forensik. Data masing-masing respon dapat dilihat pada Tabel 4.35. Beberapa contoh pernyataan yang mendukung antara lain pernyataan partisipan G dan partisipan I berikut ini:

“Bisa membantu informasinya.” (Partisipan G)

“Ya dapat sebagai penyedia informasi awal dan untuk klarifikasi.” (Partisipan I)

Tabel 4.35
***Whistle-blowing* Membantu Audit Forensik**

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
WB -> AF	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14

Catatan: WB = *Whistle-blowing*; AF = Audit Forensik; √ = setuju

4.3.2.4.2 Perlu Tindak Lanjut dalam *Whistle-blowing*

Sebanyak 14 partisipan menyatakan bahwa perlu adanya tindak lanjut dalam *whistle-blowing*. Sebagai contoh, partisipan B dan partisipan K memberikan pernyataan berikut:

“Ya, intinya bukti tidak bisa diterima secara langsung harus kita verifikasi, validasi, atau cari bukti lain jika memang diperlukan/pendukung.” (Partisipan B)

*“Ya. Jika *whistleblowing*nya itu jelas maka akan ditindaklanjuti dan harus ada bukti permulaan.” (Partisipan K)*

Tabel 4.36 menampilkan rincian masing-masing respon partisipan wawancara mengenai perlunya tindak lanjut *whistle-blowing*. Hasil wawancara berdasarkan analisis konten dalam wawancara ini adalah perlunya tindak lanjut dalam *whistle-blowing* untuk mendapatkan hasil yang baik.

Tabel 4.36
Tindak Lanjut dalam *Whistle-blowing*

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Perlu Tindak Lanjut	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	14

Catatan: √ = setuju

4.3.2.5 Hubungan *Whistle-blowing* dan Deteksi Suap

4.3.2.5.1 *Whistle-blowing* Berperan Mendeteksi Suap

Hasil wawancara mengenai *whistle-blowing* terhadap deteksi suap yaitu *whistle-blowing* mempunyai peran membantu pendeteksian suap. Data masing-masing respon dapat dilihat pada Tabel 4.37. Beberapa contoh pernyataan yang mendukung antara lain pernyataan partisipan A dan partisipan L berikut ini:

“Bisa karena sudah punya barang bukti.” (Partisipan A)

“Sepanjang itu valid iya.” (Partisipan L)

Namun menurut partisipan N *whistle-blowing* tidak akan diproses karena contoh kasus dalam wawancara ini pelapor menggunakan anonim seperti dalam pernyataannya berikut ini:

“Kalau di OJK harus melampirkan ktp baru bisa diproses sehingga jika menggunakan anonim tidak diproses.” (Partisipan N)

Tabel 4.37
Whistle-blowing Terhadap Deteksi Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
WB -> DS	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	X	13

Catatan: WB = *Whistle-blowing*; DS = Deteksi Suap; √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.5.2 Meningkatkan Sistem Deteksi Melalui *Whistle-blowing*

Cara yang dapat digunakan untuk meningkatkan sistem deteksi melalui *whistle-blowing* ada bermacam-macam antara lain memaksimalkan *whistle-blowing*, sosialisasi *whistle-blowing*, apresiasi *whistleblower*, meningkatkan perlindungan *whistleblower*, mencantumkan bukti, membangun kesadaran masyarakat, membuat media yang mudah dan meningkatkan tindak lanjut dari *whistle-blowing*. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan diantaranya partisipan K, partisipan J, partisipan L, partisipan M, dan partisipan D sebagai berikut:

“Memaksimalkan whistle-blowing, apresiasi whistleblower, sosialisasi whistle-blowing, meningkatkan perlindungan whistleblower.” (Partisipan K)

“Yang jelas pelaporan itu harus ada bukti sehingga lebih mudah untuk ditindaklanjuti.” (Partisipan J)

“Membangun kesadaran orang untuk menjadi whistleblower dengan segala sarana dan memberikan perlindungan kepada whistleblower.” (Partisipan L)

“Membuat media yang jelas sehingga informan dapat menginformasikan dengan baik dan perlindungan whistleblower.” (Partisipan M)

“Kalau saya mekanisme perlindungan whistleblower dan evaluasi agar ada kejelasan status.” (Partisipan D)

Berdasarkan analisis konten, berikut data respon dari masing-masing partisipan wawancara mengenai cara meningkatkan sistem deteksi melalui *whistle-blowing* dapat dilihat dalam Tabel 4.38.

Tabel 4.38
Cara Meningkatkan Sistem Deteksi Melalui *Whistle-blowing*

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Memaksimalkan whistle-blowing											√				1
Apresiasi whistleblower									√		√				2
Sosialisasi whistle-blowing						√			√		√			√	4
Meningkatkan perlindungan whistleblower			√	√	√	√		√	√		√	√	√		9
Mencantumkan Bukti	√								√	√					3
Membangun Kesadaran												√			1
Membuat Media yang Mudah									√				√	√	3
Meningkatkan Tindak Lanjut				√			√		√						3

Catatan: √ = setuju

4.3.2.5.3 *Whistle-blowing* Berperan Menurunkan Suap

Mayoritas partisipan wawancara menyatakan *whistle-blowing* berperan menurunkan suap. Sebagai contoh, berikut pernyataan partisipan H dan partisipan K:

“Ya, dulu kan belum ada sistem seperti ini dan sekarang sudah ada jadi bisa.” (Partisipan H)

“Bisa tapi dengan catatan lebih diefektifkan lagi.” (Partisipan K)

Di sisi lain beberapa partisipan menyatakan *whistle-blowing* tidak dapat menurunkan tingkat suap. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan I berikut ini:

“Tidak kalau belum ada pembuktiannya karena kan whistleblowing bagian dari sistem jadi kurang. Yang paling penting kan penindakan selain itu pencegahan.” (Partisipan I)

Hasil wawancara menunjukkan bahwa *whistle-blowing* berperan menurunkan tingkat suap. Tabel 4.39 berisi rincian masing-masing respon partisipan wawancara mengenai peran *whistle-blowing* terhadap tingkat suap.

Tabel 4.39
***Whistle-blowing* Menurunkan Tingkat Suap**

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
WB -> PS	X	√	X	X	√	√	√	√	X	√	√	-	√	√	9

Catatan: WB = Whistle-blowing; PS = Penurunan Suap; √ = setuju; X = tidak setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.6 Hubungan Audit Forensik dan Deteksi Suap

4.3.2.6.1 Audit Forensik Membantu Mendeteksi Suap

Sebanyak 12 responden menyatakan bahwa audit forensik dapat membantu mendeteksi suap. Hal ini diungkapkan dalam pernyataan yang diwakili oleh partisipan B dan partisipan L sebagai berikut:

“Salah satu langkah dalam pemeriksaan investigatif adalah flow the money. Sangat bisa membantu mendeteksi adanya suap karena fraud itu kan hidden tapi aliran uang kan sekarang kan mudah dilihat alirannya karena gak mungkin orang akan bawa-bawa uang cas banyak banget.” (Partisipan B)

“Tujuan PKN adalah menghitung kerugian. untuk suap bisa saja terdeteksi tapi bukan tujuan utama.” (Partisipan L)

Menurut partisipan F audit forensik tidak dapat membantu mendeteksi suap tetapi untuk memastikan suap, seperti dalam pernyataannya yang berbunyi:

“Membantu memastikan terjadinya suap.” (Partisipan F)

Tabel 4.40 berisi rincian respon partisipan wawancara mengenai audit forensik yang dapat membantu pendeteksian suap. Hasil wawancara berdasarkan analisis konten menunjukkan bahwa audit forensik dapat membantu dalam pendeteksian suap.

Tabel 4.40
Audit Forensik Membantu Mendeteksi Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
AF -> DS	X	√	√	√	√	X	√	√	√	√	√	√	√	√	12

Catatan: AF = Audit Forensik; DS = Deteksi Suap; √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.6.2 Audit Forensik Mendeteksi Suap Lebih Cepat

Sebanyak 10 partisipan wawancara menyatakan audit forensik dapat mendeteksi suap lebih cepat. Berikut beberapa pernyataan partisipan wawancara yang menyatakan audit forensik dapat mendeteksi suap lebih cepat:

“Audit forensik merupakan salah satu bagian untuk mengungkap adanya fraud ya tentunya menjadi lebih gampang untuk mendeteksi fraud itu tadi, suap salah satunya. Jadi kita sudah terfokus disitu harusnya lebih cepat dan gampang.” (Partisipan B)

“Ya karena audit forensik dirancang untuk pendalaman karena lebih detail.” (Partisipan E)

Namun, ada 2 partisipan wawancara yang secara tegas menyatakan bahwa audit forensik tidak bisa mendeteksi suap lebih cepat. Hal ini dapat dilihat pada pernyataan partisipan A yang berbunyi:

“Tidak bisa.” (Partisipan A)

Hasil wawancara menunjukkan bahwa audit forensik dapat mendeteksi suap lebih cepat daripada tanpa adanya audit forensik. Tabulasi mengenai respon masing-masing partisipan wawancara dapat dilihat pada Tabel 4.41.

Tabel 4.41
Audit Forensik Mendeteksi Suap Lebih Cepat

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
AF -> DLC	X	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	-	X	-	10

Catatan: AF = Audit Forensik; DLC = Deteksi Lebih Cepat; √ = setuju; X = tidak setuju; - = tidak menyebutkan

4.3.2.6.3 Audit Tahap Akhir

Audit forensik merupakan audit tahap akhir dalam audit yang dilakukan oleh badan pemeriksa keuangan (BPK). Rincian respon partisipan wawancara mengenai audit forensik merupakan audit tahap akhir dapat dilihat dalam Tabel 4.42. Sebagai contoh, pernyataan partisipan E dan partisipan I adalah sebagai berikut:

“Iya dan harus dipertanggungjawabkan di persidangan.” (Partisipan E)

“Iya audit tahap akhir.” (Partisipan I)

Sedangkan partisipan A mempunyai pendapat yang berbeda. Pendapat tersebut yaitu:

“Tidak ada korelasi audit forensik dengan audit lainnya karena audit forensik itu merupakan audit khusus based on permintaan.” (Partisipan A)

Hasil wawancara menunjukkan audit forensik merupakan audit tahap akhir dan akan dipertanggungjawabkan di persidangan.

Tabel 4.42
Audit Tahap Akhir

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Audit Tahap Akhir	X	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	X	√	12

Catatan: √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.6.4 Audit Forensik Meninjau Kontrol Internal

Sepuluh dari partisipan wawancara yang dirinci dalam Tabel 4.43 menyatakan dilakukannya audit forensik dapat meninjau kontrol internal institusi. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan E sebagai berikut:

“Pada saat pemeriksaan laporan keuangan berikutnya akan menjadi perhatian untuk pengendalian internalnya. Dari sisi internal kontrol pasti iya akan merancang sistem yang lebih baik lagi.” (partisipan E)

Disisi lain separuh dari partisipan menyatakan audit forensik tidak dapat meninjau kontrol internal karena audit forensik tidak mengeluarkan rekomendasi. Pernyataan ini dapat dilihat pada pernyataan partisipan K berikut ini:

“Permasalahannya kalau di BPK audit forensik itu tidak ada rekomendasi jadi tidak bisa memantau ada perbaikan atau tidak.” (Partisipan K)

Sehingga hasil wawancara ini menunjukkan bahwa audit forensik dapat meninjau kontrol internal institusi.

Tabel 4.43
Audit Forensik Meninjau Kontrol Internal

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
AF -> KI	X	X	X	X	√	√	√	√	X	√	X	X	√	√	7

Catatan: AF = Audit Forensik; KI = Kontrol internal; √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.6.5 Audit Forensik Mencegah Suap

Sebanyak 8 dari 14 partisipan menyatakan audit forensik dapat mencegah suap di masa depan. Sebagai contoh, berikut pernyataan dari partisipan B:

“Mungkin dalam jangka pendek ya tetapi bisa juga dia berfikir lain. Karena temannya kayak gini ketahuan maka dia akan lebih rapi lagi. Dalam jangka panjang tidak.” (Partisipan B)

Sedangkan 7 partisipan menyatakan audit forensik tidak dapat mencegah suap di masa depan. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan C berikut:

“Tidak, karena suap itu dari pribadi atau kepentingan golongan. Kalau orang ketangkap maka bagaimana caranya agar tidak ketangkap.”
(Partisipan C)

Hasil wawancara menunjukkan bahwa dilaksanakannya audit forensik dapat mencegah terjadinya suap di masa depan. Rincian mengenai respon partisipan wawancara dapat dilihat pada Tabel 4.44.

Tabel 4.44
Audit Forensik dapat Mencegah Suap

Variabel	Partisipan Wawancara														Frekuensi
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
AF -> MS	X	X	√	√	√	√	√	√	X	X	X	X	√	√	8

Catatan: AF = Audit Forensik; MS = Mencegah Suap; √ = setuju; X = tidak setuju

4.3.2.7 Faktor Lain yang Ditemukan

Seperti yang telah disebutkan sebelumnya, objek utama dari penelitian ini adalah untuk menyempurnakan model awal. Sebagai tambahan, penerapan model juga dinilai. Berdasarkan dari analisis konten, beberapa temuan menarik telah ditemukan dari hasil wawancara dengan partisipan wawancara. Variabel lain yang terkait dengan penelitian ini muncul secara tiba-tiba, namun tidak hanya sebagai penjelas dari model penelitian.

Partisipan A dan partisipan N menyatakan bahwa perlu adanya operasi tangkap tangan untuk bisa mendeteksi suap dan diperlukan adanya laporan suap sebagai jalan pembuka untuk mendapatkan bukti yang akan diperoleh saat operasi tangkap tangan. Sebagai contoh berikut pernyataan dari partisipan N:

“Pembuktian suap itu paling sulit untuk dideteksi, untuk benar-benar mengetahui terjadi suapnya harus OTT (operasi tangkap tangan). Laporan suap bisa jadi sebagai jalan pembuka sehingga terjadinya harus ada bukti karena pelaku kemungkinan akan menyembunyikan informasi.”
(Partisipan N)

Selain itu, partisipan I menyatakan jika untuk indikasi suap bisa melalui pengawas internal seperti dalam pernyataannya berikut ini:

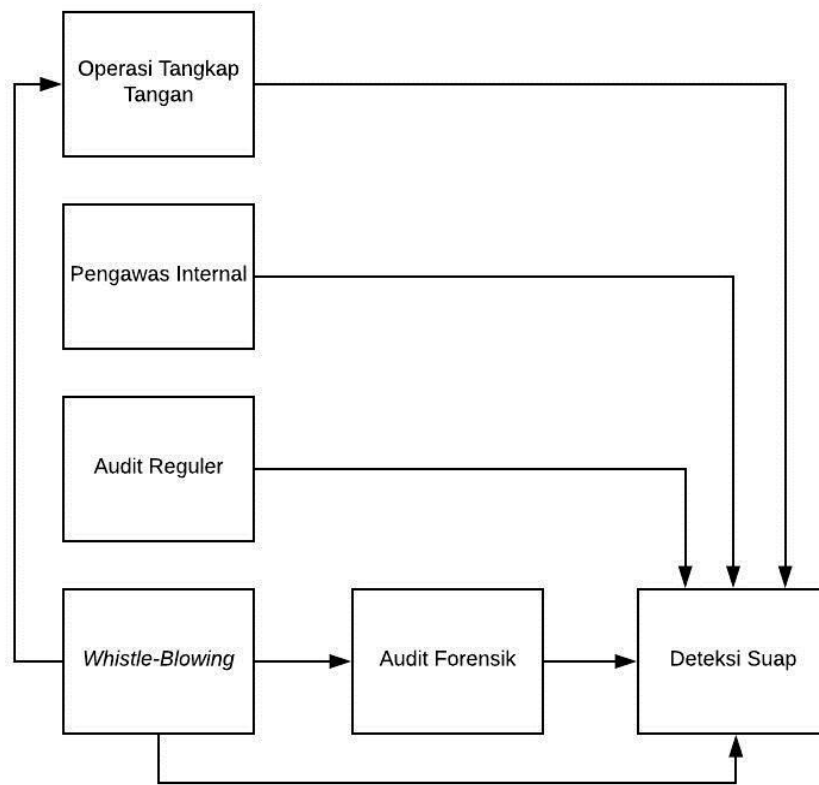
“Kalau untuk indikasi, pengawas internal bisa melalui temuan.”
(Partisipan I)

Sedangkan partisipan G menyatakan bahwa untuk deteksi suap dapat hanya menggunakan audit biasa tanpa harus menggunakan audit forensik. Berikut pernyataan dari partisipan G:

“Kalau deteksi audit biasapun bisa melalui redflag namanya.”
(Partisipan G)

4.3.3 Model Studi Lapangan

Berdasarkan analisis konten, model dari hasil wawancara telah dikembangkan untuk mengilustrasikan temuan yang berasal dari partisipan wawancara. Model pengembangan studi lapangan per item dapat dilihat pada lampiran 4 untuk model pendeteksian suap di institusi pemerintah, lampiran 5 untuk model per item mengenai pelaksanaan audit forensik di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), lampiran 6 untuk model per item mengenai pelaksanaan *whistle-blowing* di institusi pemerintah, lampiran 7 untuk model per item mengenai hubungan *whistle-blowing* dengan audit forensik, lampiran 8 untuk model per item mengenai hubungan *whistle-blowing* dengan deteksi suap, dan lampiran 9 untuk model per item mengenai hubungan audit forensik dengan deteksi suap. Sedangkan model studi lapangan yang dihasilkan dari konstruk yang ada secara keseluruhan disajikan dalam Gambar 4.1.



Gambar 4.1
Model Studi Lapangan

4.3.4 Analisis Deduktif

Pada fase ini, untuk meninjau model awal dan temuan studi lapangan dilakukan dengan tiga langkah. Langkah pertama dilakukan dengan cara membandingkan model awal dan model studi lapangan. Model studi lapangan didapatkan dari analisis induktif. Hasil dari langkah ini adalah dapat diverifikasinya faktor-faktor di tiap variabel.

Langkah kedua dilakukan dengan cara meninjau kembali temuan dari hasil studi lapangan. Dalam membandingkan model awal dan model studi lapangan maka difokuskan pada perbedaan di kedua model. Oleh karena itu, analisis difokuskan

pada faktor yang paling tidak signifikan dan faktor tambahan yang disebutkan oleh partisipan wawancara.

Item lain yang disebutkan oleh partisipan wawancara dalam konstruk pendeteksian suap di institusi pemerintah yang meliputi karakter pelaku *fraud*, lingkungan organisasi yang buruk, pengendalian internal, dan perubahan keputusan secara mendadak tidak dapat digunakan untuk mendukung konstruk dalam model penelitian ini masing-masing hanya disebutkan oleh 1 orang partisipan.

Item mengenai syarat pelimpahan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) dalam Tabel 4.21 hanya disebut oleh 4 orang partisipan. Sedangkan, item metode yang biasa digunakan dalam pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) juga hanya disebutkan oleh 1 partisipan wawancara. Oleh karena itu, kedua item tersebut tidak dapat mendukung model penelitian awal.

Berdasarkan data dalam studi lapangan, mayoritas partisipan wawancara menyatakan belum efektifnya pelaksanaan *whistle-blowing* di institusi pemerintah. Seperti yang ditunjukkan pada Tabel 4.28, hanya 2 partisipan yang menyatakan pelaksanaan *whistle-blowing* sudah efektif. Oleh karena itu, item ini tampaknya paling tidak sesuai dalam model penelitian dalam studi lapangan.

Selain itu, 3 konstruk baru dan 1 hubungan baru yang ditemukan dari studi lapangan yang meliputi operasi tangkap tangan, pengawas internal, audit biasa (reguler) serta hubungan antara *whistle-blowing* dan operasi tangkap tangan juga tidak dapat digunakan untuk mendukung ataupun mengembangkan model

penelitian karena masing-masing konstruk disebutkan oleh kurang dari separuh jumlah partisipan wawancara.

Langkah ketiga dilakukan dengan cara meninjau kembali konstruksi dan dimensi yang dihasilkan dari langkah kedua berkaitan dengan literatur. Langkah ini dilakukan untuk memastikan bahwa konstruk yang dipilih memadai dan kompeten berdasarkan teori yang ada. Pada umumnya, studi lapangan mendukung model awal penelitian. Penjelasan secara lebih rinci mengenai aspek pengukuran konstruk dan item terkait yang dihasilkan dari analisis deduktif, antara lain sebagai berikut:

4.3.4.1 Pendeteksian Suap di Institusi Pemerintah

Menurut Komisi Pemberantasan Korupsi (2016) suap merupakan kasus korupsi tertinggi di Indonesia sehingga perlu upaya untuk menguranginya. Salah satu bentuk upaya tersebut adalah deteksi suap (Bolton dan Hand, 2002; Kumaat, 2011). Ada beberapa item yang diidentifikasi dari penelitian sebelumnya untuk mengukur konstruk deteksi suap. Item tersebut meliputi: pemahaman mengenai suap (Albrecht et al, 2012); pihak yang berhak mendeteksi suap pada institusi pemerintahan (Sarafeim, 2013); pelaku suap (Sarafeim, 2013); penyebab terjadinya suap (Horwarth, 2011); laporan suap mengindikasikan risiko suap (ACFE, 2016); pelanggaran peraturan mengindikasikan risiko suap (Enofe et al, 2015); pelanggaran peraturan yang dilakukan oleh pimpinan organisasi lebih meningkatkan risiko terjadinya suap (Enofe et al, 2015); banyaknya perselisihan untuk posisi kekuasaan mengindikasikan adanya suap (Fullerton dan Durtschi, 2004); pimpinan organisasi yang memiliki gaya manajemen yang otoriter dapat

mendorong terjadinya suap (Fullerton dan Durtschi, 2004); komplain atas diskriminasi yang dialami pegawai dapat mengindikasikan adanya suap (Fullerton dan Durtschi, 2004); penyesuaian oleh internal kontroler sebelum auditor eksternal tiba dapat mengindikasikan adanya suap (Fullerton dan Durtschi, 2004); pemisahan tugas dapat menurunkan risiko suap (Enofe et al, 2015); gaji dan tunjangan mempengaruhi tingkat risiko suap (Mitnick, 1973); dan tindakan yang dilakukan institusi jika pelaku suap terungkap (Sarafeim, 2013).

Berdasarkan studi lapangan dan teori yang ada, suap dalam penelitian ini adalah tindakan menawarkan dan memberi (pemberi suap) atau meminta dan menerima (penerima suap) sesuatu yang berharga untuk mempengaruhi tindakan atau sebuah keputusan. Pelaku suap dapat berasal dari internal maupun eksternal institusi.

Deteksi suap dalam penelitian ini merupakan identifikasi atas indikasi terjadinya suap. Semua pihak berhak mendeteksi suap. Namun, hak itu ada sampai batas tertentu karena tidak semua pihak mempunyai kemampuan. Selain itu, diperlukan bukti agar suap bisa terdeteksi. Dalam penelitian ini ditemukan ada 10 indikasi yang dapat digunakan untuk mendeteksi suap, antara lain:

1. Kecerakahan, kemampuan, peluang, tekanan, dan rasionalisasi merupakan penyebab terjadinya suap. Dalam satu kasus yang menjadi penyebab fraud bisa salah satu dari kelima penyebab tersebut ataupun secara bersamaan menjadi penyebab.
2. Adanya laporan suap dapat mengindikasikan risiko terjadinya suap. Suap bersifat tersembunyi dan seperti iceberg, sehingga tanpa adanya laporan sulit untuk mengetahui terjadinya suap. Disisi lain pendeteksian suap

memerlukan bukti. Tanpa adanya bukti , laporan hanya akan menjadi endas-endus atau gosip.

3. Pelanggaran peraturan dapat mengindikasikan risiko suap. Namun harus dilihat terlebih dahulu pelanggarannya seperti apa. Apakah *human error* atau memang pelanggaran yang disengaja yang mengarah pada tindakan suap. Biasanya tindakan kecurangan diawali dengan adanya pelanggaran peraturan.
4. Pelanggaran peraturan yang dilakukan oleh pimpinan dapat lebih meningkatkan risiko terjadinya suap karena pimpinan adalah pengambil keputusan terakhir. Selain itu, pelanggaran peraturan yang dilakukan pimpinan dapat menjadikan lebih sistemik.
5. Institusi yang memiliki banyak perselisihan untuk posisi kekuasaan dapat mengindikasikan adanya suap selagi ada pihak-pihak yang saling berkepentingan. Namun tetap perlu bukti untuk mengetahui benar terjadi atau tidaknya suap.
6. Pimpinan organisasi yang memiliki gaya manajemen yang otoriter dapat mendorong terjadinya suap. Otoriter sendiri ada dua macam yaitu bersifat positif dan negatif. Otoriter yang bersifat positif atau dapat juga disebut pimpinan yang bersifat kolot ketika menegakkan peraturan justru tidak ada celah untuk melakukan kecurangan. Sedangkan otoriter yang bersifat negatif bisa mendorong terjadinya suap.
7. Adanya diskriminasi pegawai dapat mengindikasikan terjadinya suap. Namun tidak semua diskriminasi dapat diartikan terjadi suap karena

motivasi adanya diskriminasi bermacam-macam . Adanya diskriminasi bisa jadi terjadi karena adanya kedekatan emosional, suku, agama ataupun gender.

8. Adanya penyesuaian yang dilakukan oleh internal kontrol sebelum auditor eksternal tiba dapat mengindikasikan adanya suap. Namun, harus dilihat dulu penyesuaiannya seperti apa. Jika penyesuaiannya bersifat korektif atau perbaikan justru mengindikasikan bahwa internal kontrolnya berjalan dengan baik. Tetapi, jika penyesuaiannya bersifat *window dressing* maka bisa mengindikasikan terjadinya suap. Pada dasarnya internal kontrol di institusi pemerintah bertugas untuk mengaudit sebelum diaudit oleh BPK. Jadi internal kontrol lebih condong untuk membantu BPK agar tidak banyak temuan saat mengaudit.
9. Secara umum adanya pemisahan tugas dapat menurunkan risiko terjadinya suap. Pengendalian internal yang baik adalah ketika ada pemisahan tugas sehingga mengurangi risiko adanya *fraud*.
10. Besarnya gaji dan tunjangan dapat mempengaruhi tingkat risiko adanya suap. Namun, hal tersebut tidak menjamin karena kembali lagi ke sifat serakah manusia. Jadi meskipun gaji dan tunjangannya besar tetap bisa terjadi suap.

Setelah dideteksi dan dipastikan segala hal mengenai pelaku dan tindakan melawan hukumnya maka biasanya institusi akan melakukan langkah-langkah berikutnya antara lain penyingkiran pelaku, penyelesaian secara internal, atau menyelesaikan melalui jalur hukum.

Terkait tanggapan dan jawaban partisipan responden mengenai pendeteksian suap di institusi pemerintah, peneliti merangkumnya dalam sebuah tabel *framework matrix* yang diolah menggunakan Nvivo 11 yang dapat dilihat dalam lampiran 10.

4.3.4.2 Pelaksanaan Audit Forensik di BPK

Salah satu metode yang efektif untuk mendeteksi *fraud* adalah audit forensik, sehingga metode audit forensik dapat juga digunakan untuk mendeteksi suap karena suap merupakan salah satu bentuk *fraud* (Miqdad, 2008; Wiratmaja, 2010; Astuti, 2013; Lediastuti, 2014; Enofe et al, 2015; dan Panjaitan, 2018). Ada beberapa item yang diidentifikasi dari penelitian sebelumnya untuk mengukur konstruk audit forensik. Item tersebut meliputi: pemahaman mengenai audit forensik (Dada et al, 2013); tujuan audit forensik (Enofe et al, 2015); langkah-langkah proses audit forensik (Lediastuti dan Subandijo, 2014; BPK, 2008); dan teknik-teknik audit forensik (Lediastuti dan Subandijo, 2014).

Berdasarkan hasil wawancara *semi-structure*, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tidak mengenal istilah audit forensik tetapi pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN). Pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) sendiri merupakan bagian dari audit investigatif karena bersifat investigasi. Bersifat investigasi karena merupakan pemeriksaan yang paling khusus dari pemeriksaan yang ada di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Dalam UU No 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) ada 3 jenis pemeriksaan yaitu pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu yang salah satunya adalah pemeriksaan investigatif. Pemeriksaan

investigatif metodenya berbeda dengan pemeriksaan reguler karena sifatnya sempit.

Dalam menghitung kerugian negara, sebelumnya BPK menggunakan Petunjuk Teknis (Juknis) Pemeriksaan Investigatif tahun 2008. Pada tahun 2015, seiring rencana pembentukan Auditorat Utama Investigasi, Juknis tersebut direvisi. Hasil revisinya, dibuatlah tiga petunjuk pelaksana (Juklak): Juklak Pemeriksaan Investigatif, Juklak Penghitungan Kerugian Negara, dan Pedoman Manajemen Pemeriksaan Investigatif (PMPI). Jadi, Juknis Pemeriksaan Investigasi Tahun 2008 dipecah menjadi tiga juklak. Juklak merupakan dokumen yang dapat berubah sesuai dengan perubahan peraturan perundang-undangan dan/atau kondisi lain.

Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Investigatif dan Penghitungan Kerugian Negara merupakan acuan bagi para pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan investigatif. Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Investigatif dan Penghitungan Kerugian Negara disusun menjadi 2 buku dengan sistematika sebagai berikut:

1. Buku 1 Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Investigatif; dan
2. Buku 2 Petunjuk Pelaksanaan Penghitungan Kerugian Negara

Instansi berwenang sering meminta BPK untuk melakukan pemeriksaan invesgatif guna menghitung kerugian negara. Umumnya permintaan Instansi yang berwenang dapat dibedakan dalam 2 kategori yaitu permintaan pada tahapan penyelidikan dan penyidikan. Tujuan permintaan pada tahapan penyelidikan umumnya untuk mengungkap adanya tindak pidana untuk memperjelas posisi suatu kasus/kejadian. Sedangkan tujuan permintaan pada tahapan penyidikan

umumnya untuk menetapkan adanya kerugian negara guna melengkapi konstruksi hukum dan unsur melawan hukum yang telah dikembangkan oleh instansi yang berwenang. Instansi yang berwenang meliputi Kejaksaan Agung, Komisi Pemberantasan Korupsi, dan Kepolisian.

Terminologi pemeriksaan investigatif dalam juklak (2015) identik dengan terminologi akuntansi/pemeriksaan forensik yaitu aplikasi keterampilan/keahlian keuangan/ akuntansi dan cara berpikir invetigatif untuk memecahkan masalah-masalah hukum. Sehingga definisi audit forensik atau pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) dalam penelitian ini adalah proses pencarian bukti lanjutan dan penilaian kesesuaian bukti (temuan audit) sesuai dengan ukuran pembuktian yang dibutuhkan untuk proses persidangan. Tujuan utama pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) adalah untuk menghitung nilai kerugian negara berdasarkan konstruksi kasus dari instansi berwenang. Tujuan lainnya yaitu untuk deteksi suap dan memastikan terjadinya suap.

Kewenangan perhitungan kerugian negara pada dasarnya adalah kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Pusat yaitu di auditorat utama investigasi. Di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) unit khusus investigasi itu baru terbentuk pada akhir 2016. Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia nomor 14/K/I-XIII.2/9/2017 Tentang perubahan keempat atas keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 3/K/I-XIII.2/7/2014 Tentang organisasi dan tata kerja pelaksana Badan Pemeriksa Keuangan menyebutkan bahwa pelaksana BPK terdiri atas:

1. Sekretariat Jenderal

2. Badan Pendidikan dan Pelatihan Pemeriksaan Keuangan Negara
3. Inspektorat Utama
4. Direktorat Utama Perencanaan, Evaluasi, dan Pengembangan Pemeriksaan Keuangan Negara
5. Direktorat Utama Pembinaan dan Pengembangan Hukum Pemeriksaan Keuangan Negara
6. Auditorat Utama Keuangan Negara I
7. Auditorat Utama Keuangan Negara II
8. Auditorat Utama Keuangan Negara III
9. Auditorat Utama Keuangan Negara IV
10. Auditorat Utama Keuangan Negara V
11. Auditorat Utama Keuangan Negara VI
12. Auditorat Utama Keuangan Negara VII
13. Auditorat Utama Investigasi
14. BPK Perwakilan
15. Staf Ahli
16. Kelompok Jabatan Fungsional Pemeriksa; dan
17. Kelompok Jabatan Fungsional Lainnya

Sebelum tahun tersebut, jika ada permintaan di Kantor Pusat maka yang menangani adalah Kantor Pusat. Jika permintaan ada di Perwakilan maka langsung Perwakilan tersebut yang menangani. Namun, sekarang semuanya terpusat di auditama investigasi di Kantor Pusat. Setiap ada permintaan baik di Pusat maupun Perwakilan semua akan masuk di unit itu tadi. Kemudian unit

tersebut akan melibatkan unit yang berkaitan atau kalau kekurangan personel maka akan meminta bantuan personel dari Perwakilan sehingga bentuk perhitungan kerugian negara (PKN) di daerah adalah berupa bantuan personil dan surat tugas serta laporannya yang mengeluarkan adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Pusat (auditorat utama investigasi).

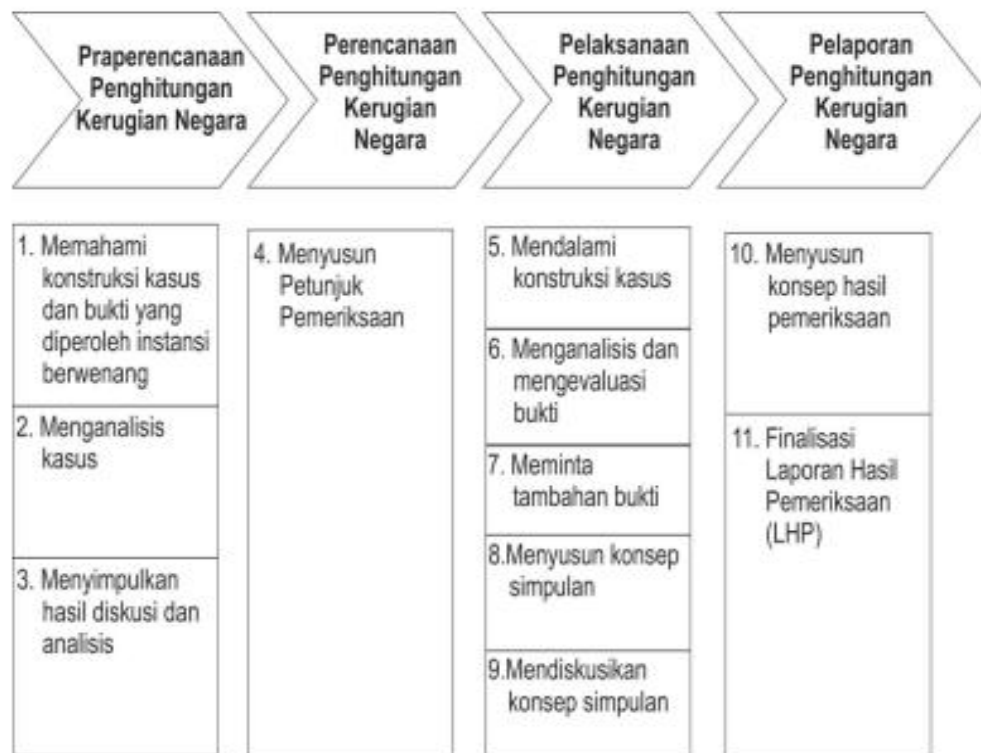
Pemilihan personil di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan merupakan kewenangan kepala perwakilan dan akan diajukan ke Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pusat untuk disetujui dan diberikan surat tugas. Tidak ada perbedaan pemeriksa yang melakukan pemeriksaan perhitungan kerugian negara dengan pemeriksa reguler karena pemeriksa tersebut diambil dari pemeriksa reguler. Namun karena banyaknya pekerjaan di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) perwakilan kadang kala kepala perwakilan kesulitan memilih personil untuk diajukan sehingga di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Jawa Tengah kepala perwakilan membentuk unit khusus (*task force*) untuk pemeriksaan investigatif yang saat ini berjumlah 14 orang. Unit khusus ini pada dasarnya adalah pemeriksa reguler namun ketika ada permintaan untuk audit investigatif maka mereka akan langsung diterjunkan sebagai pemeriksa investigatif. Selain itu ada pembekalan khusus di unit *task force* ini dari inisiatif perwakilan sehingga ketika melaksanakan pemeriksaan investigatif sudah terampil dan tidak membutuhkan waktu lama untuk melakukan pemeriksaan dibandingkan dengan pemeriksa yang tanpa persiapan (keahlian dan pengalaman) dalam pemeriksaan investigatif.

Mayoritas partisipan wawancara menyatakan bahwa perhitungan kerugian negara (PKN) dilakukan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) ketika ada permintaan dari

aparatus penegak hukum (APH) yaitu penyidik bisa dari kepolisian, kejaksaan ataupun komisi pemberantasan korupsi (KPK). Sedangkan pemeriksaan investigasi non perhitungan kerugian negara (PKN) permintaannya berasal dari internal Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Menurut partisipan N pada saat audit investigasi selesai, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) akan melakukan perhitungan kerugian negara (PKN) menjadi satu paket pemeriksaan dengan audit investigasi.

Menurut juklak perhitungan kerugian Negara (2015), dilakukannya perhitungan kerugian Negara (PKN) adalah ketika ada permintaan dari instansi berwenang. Sedangkan menurut juklak audit investigasi (2015), hasil laporan audit investigasi dapat dimanfaatkan untuk perhitungan kerugian. Namun, sebelum dimanfaatkan lebih lanjut ketika pemeriksa menemukan indikasi tindak pidana, temuan tersebut akan dilaporkan kepada instansi yang berwenang. Sehingga berdasarkan hasil wawancara dan teori yang ada dapat disimpulkan bahwa pemeriksaan perhitungan kerugian negara berasal dari permintaan pihak luar yaitu aparat penegak hukum atas kasus yang sedang diproses secara hukum. Namun tidak menutup kemungkinan adanya pemeriksaan kerugian negara yang dilakukan atas tindak lanjut dari laporan hasil audit investigatif.

Langkah-langkah pelaksanaan perhitungan kerugian negara (PKN) berdasarkan juklak perhitungan kerugian Negara (2015) dapat dilihat dalam Gambar 4.2.



Gambar 4.2
Langkah-Langkah Perhitungan Kerugian Negara

Tahap praperencanaan PKN menurut juklak (2015) dan menurut partisipan wawancara meliputi kegiatan memahami konstruksi kasus dan bukti yang diperoleh instansi berwenang, menganalisis kasus, dan menyimpulkan hasil diskusi dan analisis. Penugasan PKN diawali dengan adanya permintaan dari instansi berwenang. Kemudian Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) meminta penyidik untuk mengekspos. Setelah di ekspos, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) akan melihat apakah masuk dalam lingkup keuangan Negara atau bukan. Kalau masuk lingkup keuangan negara, bisa dihitung dan bukti lengkap kemudian akan dihitung oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Tapi kalau buktinya belum lengkap akan ada ekspos lagi dengan bukti susulan. Jika dari ekspos bisa dihitung dan merupakan bagian keuangan negara maka akan

dijadwalkan untuk expos lagi dengan peserta dari auditorat utama investigasi (AUI) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Pusat untuk hadir ketika expos berada di BPK Perwakilan. Sedangkan ketika expos berada di auditorat utama investigasi (AUI) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Pusat maka personilnya cukup semua dari Pusat. Setelah itu akan diterbitkan surat tugas dari pusat (kasus yang ada unsur kerugian negara dan perbuatan melawan hukum).

Setelah memutuskan untuk menerima penugasan PKN yang dimintakan oleh instansi berwenang, pemeriksa melakukan perencanaan PKN. Tujuan tahap perencanaan PKN adalah agar pelaksanaan PKN berjalan efisien dan efektif serta mencapai tujuan PKN. Kegiatan utama pada tahap ini adalah menyusun petunjuk pemeriksaan. Pada PKN, pemeriksa tidak menyusun hipotesis sendiri melainkan menggunakan konstruksi kasus yang disusun oleh instansi berwenang yang sudah diuji pada tahap praperencanaan.

Selanjutnya adalah pelaksanaan pemeriksaan. Tujuan pelaksanaan PKN adalah menyimpulkan apakah kelengkapan, kompetensi, dan relevansi bukti yang diterima dari instansi berwenang sesuai dengan tujuan penghitungan yang dilaksanakan. Langkah-langkah dalam tahap pelaksanaan PKN adalah mendalami konstruksi kasus, menganalisis dan mengevaluasi bukti, meminta tambahan bukti menyusun konsep simpulan, dan mendiskusikan konsep simpulan.

Kalau sudah selesai pembuatan pelaporan. Tujuan pelaporan PKN adalah mengomunikasikan hasil pemeriksaan kepada instansi berwenang yang meminta PKN. Laporan PKN akan digunakan sebagai dasar pemberian keterangan ahli di persidangan. Langkah-langkah pada tahap pelaporan adalah menyusun konsep

hasil PKN dan finalisasi simpulan pemeriksaan. Jika timnya dari perwakilan, maka tim tersebut yang membuat laporan dan akan direview oleh auditorat utama investigasi (AUI). Jika ada perubahan dikoreksi dan dikirimkan ke auditorat utama investigasi (AUI) kembali. Jika sudah nett di tandatangan oleh auditorat utama investigasi (AUI) kemudian laporan tersebut diserahkan ke aparat penegak hukum (APH).

Sesuai dengan kewenangan BPK dalam upaya mengumpulkan bukti, pemeriksa investigatif dapat melakukan teknik pemeriksaan sebagai berikut (BPK, 2015):

1. Inspeksi atau pemeriksaan fisik
2. Observasi
3. Konfirmasi eksternal
4. Penghitungan ulang
5. Pelaksanaan kembali
6. Prosedur analitis
7. Permintaan keterangan
8. Teknik pemeriksaan yang non konvensional, misalnya dengan menggunakan keahlian komputer forensik (*forensic computer*)
9. Teknik pemeriksaan alternatif, selain menerapkan teknik-teknik di atas pemeriksa dapat mengembangkan teknik alternatif dalam rangka membuktikan hipotesis pemeriksaan

Menurut partisipan wawancara teknik-teknik yang digunakan dalam perhitungan kerugian negara (PKN) pada dasarnya sama dengan pemeriksaan reguler namun

lebih terfokus dan harus populasi dalam pemeriksaannya. Teknik-teknik yang biasa digunakan antara lain:

1. Pengumpulan informasi dan dokumentasi
2. Permintaan keterangan, konfirmasi dan rekonsiliasi
3. Pengamatan/observasi
4. Pemeriksaan fisik
5. Menghitung kembali (*reperformance*)
6. Review analitikal
7. Digital forensik

Terkait tanggapan dan jawaban partisipan responden mengenai pelaksanaan audit forensik di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), peneliti merangkumnya dalam sebuah tabel *framework matrix* yang diolah menggunakan Nvivo 11 yang dapat dilihat dalam lampiran 11.

4.3.4.3 Pelaksanaan *Whistle-Blowing* di Institusi Pemerintah

Laporan (*whistle-blowing*) merupakan sumber utama terdeteksinya *fraud* dan salah satu bentuk *fraud* adalah suap (Tan dan Ong, 2011; Noviano dan Sambharakreshna, 2014; Francis et al., 2015; dan ACFE, 2016). Ada beberapa item yang diidentifikasi dari penelitian sebelumnya untuk mengukur konstruk *whistle-blowing*. Item tersebut meliputi: pemahaman mengenai *whistle-blowing* (Hazlina, 2011); *whistle-blowing* bermanfaat dan penting (Alam, 2014); Keefektifan pelaksanaan *whistle-blowing* (Naomi, 2015); mendorong pelaksanaan *whistle-blowing* (Alleyne et al, 2013); mekanisme perlindungan *whistleblower* (Alleyne et al, 2013); *whistleblower* berasal dari pihak internal dan eksternal

(Alleyne et al, 2013); *whistleblower* akan melaporkan pelanggaran yang dilakukan oleh pegawai/karyawan tingkat bawah (Alleyne et al, 2013); *whistleblower* akan melaporkan pelanggaran yang dilakukan oleh pegawai/karyawan manajemen menengah (Alleyne et al, 2013); *whistleblower* akan melaporkan pelanggaran yang dilakukan oleh pegawai/karyawan manajemen senior (Alleyne et al, 2013); *whistleblower* akan melaporkan pelanggaran yang dilakukan oleh pegawai/karyawan yang dianggap teman dekat (Alleyne et al, 2013); *whistleblower* cenderung memilih sebagai anonim ketika melaporkan pelanggaran (Alleyne et al, 2013); *whistleblower* akan memberikan laporan *whistle-blowing* ke pihak internal (Alleyne et al, 2013); dan *whistleblower* akan memberikan laporan *whistle-blowing* ke pihak eksternal (Alleyne et al, 2013).

Berdasarkan hasil wawancara dan teori yang ada maka definisi *whistle-blowing* adalah tindakan seorang informan yang mengekspos *fraud* dengan tujuan tergantung masing-masing *whistleblower*. Tujuan utama *whistle-blowing* adalah untuk menghentikan *fraud*. Sedangkan tujuan lain dari *whistle-blowing* bisa berupa sakit hati, menjatuhkan orang lain, persaingan, perselisihan, atau bisa jadi tujuannya adalah menyelamatkan *whistleblower* dari *fraud* yang dilakukannya.

Whistle-blowing bermanfaat dan penting bagi institusi pemerintah. Namun, penerapannya belum efektif karena belum ada tindak lanjut yang signifikan dari pelaporan *whistle-blowing*. Meskipun demikian pada dasarnya pemerintah mendorong pelaksanaan *whistle-blowing* yang ditandai dengan diterapkannya *whistle-blowing*. Sedangkan untuk mekanisme perlindungan *whistleblower* secara aturan sudah ada untuk level saksi/korban dalam bentuk lembaga perlindungan

saksi dan korban (LPSK). Tetapi jika untuk lingkup yang lebih kecil misal di kantor atau sejenisnya tidak ada.

Peraturan awal mengenai perlindungan *whistleblower* di Indonesia ada dalam Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Perlindungan Saksi dan Korban. Adanya kelemahan yang cukup signifikan dalam pelaksanaan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Perlindungan Saksi dan Korban kemudian pemerintah merevisi dengan membentuk Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 2014.

Menurut penjelasan UU Nomor 31 Tahun 2014 Tentang Perlindungan Saksi dan Korban bahwa keberadaan Saksi dan Korban merupakan hal yang sangat menentukan dalam pengungkapan tindak pidana pada proses peradilan pidana. Oleh karena itu, terhadap Saksi dan Korban diberikan Perlindungan pada semua tahap proses peradilan pidana. Ketentuan mengenai subjek hukum yang dilindungi dalam Undang-Undang ini diperluas selaras dengan perkembangan hukum di masyarakat.

Selain Saksi dan Korban, ada pihak lain yang juga memiliki kontribusi besar untuk mengungkap tindak pidana tertentu, yaitu Saksi Pelaku (*justice collaborator*), Pelapor (*whistle-blower*), dan ahli, termasuk pula orang yang dapat memberikan keterangan yang berhubungan dengan suatu perkara pidana meskipun tidak ia dengar sendiri, tidak ia lihat sendiri, dan tidak ia alami sendiri, sepanjang keterangan orang itu berhubungan dengan tindak pidana, sehingga terhadap mereka perlu diberikan Perlindungan. Tindak pidana tertentu tersebut di atas yakni tindak pidana pelanggaran hak asasi manusia yang berat, tindak

pidana korupsi, tindak pidana pencucian uang, tindak pidana terorisme, tindak pidana perdagangan orang, tindak pidana narkoba, tindak pidana psikotropika, tindak pidana seksual terhadap anak, dan tindak pidana lain yang mengakibatkan posisi Saksi dan/atau Korban dihadapkan pada situasi yang sangat membahayakan jiwanya.

Saksi, Korban, Saksi Pelaku, dan/atau Pelapor tidak dapat dituntut secara hukum, baik pidana maupun perdata atas kesaksian dan/atau laporan yang akan, sedang, atau telah diberikannya, kecuali kesaksian atau laporan tersebut diberikan tidak dengan itikad baik. Dalam hal terdapat tuntutan hukum terhadap Saksi, Korban, Saksi Pelaku, dan/atau Pelapor atas kesaksian dan/atau laporan yang akan, sedang, atau telah diberikan, tuntutan hukum tersebut wajib ditunda hingga kasus yang ia laporkan atau ia berikan kesaksian telah diputus oleh pengadilan dan memperoleh kekuatan hukum tetap. Perlindungan LPSK terhadap Pelapor dan ahli diberikan dengan syarat sifat pentingnya keterangan Pelapor dan ahli; dan tingkat Ancaman yang membahayakan Pelapor dan ahli.

Whistleblower dapat berasal dari pihak internal maupun eksternal institusi selama dia mengetahui informasi dan mempunyai bukti yang relevan maka dapat menjadi *whistleblower*. Dalam pelaksanaan di lapangan, *whistleblower* ada yang melaporkan baik bawahannya, yang setara dengan *whistleblower*, senior, ataupun teman dekatnya. Siapa yang dilaporkan adalah tidak begitu penting untuk *whistleblower* ketika tujuan pelaporan adalah untuk melaporkan pelanggaran. Biasanya orang sampai pada tahap menjadi *whistleblower* adalah karena dia sudah tidak tahan atau karena terlibat langsung dengan masalah tersebut.

Dalam pelaporannya, *whistleblower* ada yang menggunakan anonim dan ada juga yang menggunakan identitas karena ada institusi-institusi tertentu yang mewajibkan penggunaan identitas untuk pelaporan agar lebih dipercaya pelaporannya dan agar bisa ditindaklanjuti. Pelaporan *whistle-blowing* ada yang ditunjukkan kepada pihak internal ada juga yang ke pihak eksternal atau ditunjukkan kepada keduanya tergantung kepercayaan masing-masing *whistleblower*.

Terkait tanggapan dan jawaban partisipan responden mengenai pelaksanaan *whistle-blowing* di institusi pemerintah, peneliti merangkumnya dalam sebuah tabel *framework matrix* yang diolah menggunakan Nvivo 11 yang dapat dilihat dalam lampiran 12.

4.3.4.4 Hubungan *Whistle-Blowing* dan Audit Forensik

Audit forensik dalam prosesnya memerlukan bukti yang relevan dan *whistle-blowing* merupakan salah satu sumber bukti sehingga *whistle-blowing* dapat mendorong audit forensik (Tuanakotta, 2010; Panjaitan, 2018). Ada beberapa item yang diidentifikasi dari penelitian sebelumnya untuk mengukur konstruk hubungan *whistle-blowing* dan audit forensik. Item tersebut meliputi: *whistle-blowing* dapat membantu proses audit forensik (ACFE, 2016); dan perlu penelaah informasi, konfirmasi dan pembuktian serta investigasi pelaporan dan tindak lanjut investigasi dalam *whistle-blowing* (Panjaitan, 2018).

Informasi yang diberikan oleh *whistle-blowing* dapat membantu audit forensik sebagai bukti permulaan. Tanpa adanya bukti permulaan tidak bisa dilakukan audit forensik karena syarat dilakukannya audit forensik (perhitungan kerugian

negara) di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah adanya bukti yang cukup. Setelah informasi dari *whistle-blowing* masuk maka perlu dilakukan tindak lanjut berupa penelaah informasi, konfirmasi dan pembuktian serta investigasi pelaporan dan tindak lanjut investigasi. Hal itu dilakukan untuk memastikan informasi dan bukti yang diberikan oleh *whistleblower* valid dan reliabel.

Terkait tanggapan dan jawaban partisipan responden mengenai hubungan *whistle-blowing* dan audit forensik, peneliti merangkumnya dalam sebuah tabel *framework matrix* yang diolah menggunakan Nvivo 11 yang dapat dilihat dalam lampiran 13.

4.3.4.5 Hubungan *Whistle-Blowing* dan Pendeteksian Suap

Suap merupakan kejahatan yang tersembunyi sehingga perlu adanya laporan salah satunya melalui *whistle-blowing* untuk bisa mendeteksi suap (Flecher dan Hermann, 2012; ACFE, 2016; dan Panjaitan, 2018). Ada beberapa item yang diidentifikasi dari penelitian sebelumnya untuk mengukur konstruk hubungan *whistle-blowing* dan deteksi suap. Item tersebut meliputi: *whistle-blowing* mempunyai peran sebagai upaya untuk pendeteksian suap (Alleyne et al., 2013); meningkatkan sistem deteksi melalui *whistle-blowing* (Andresen, 2016); dan *whistle-blowing* dapat menyebabkan penurunan tingkat suap (Naomi, 2015).

Berdasarkan hasil wawancara dan teori yang ada bahwa *whistle-blowing* mempunyai peran sebagai upaya untuk pendeteksian suap karena sudah ada bukti permulaan sepanjang bukti tersebut valid. Adanya *whistle-blowing* dapat menurunkan tingkat suap dari tahun ke tahun dengan catatan menurut Arif

sistemnya lebih diefektifkan lagi. Cara meningkatkan sistem deteksi melalui *whistle-blowing* agar dapat mendeteksi lebih banyak kasus suap antara lain:

1. Memaksimalkan *whistle-blowing*
2. Apresiasi *whistleblower*
3. Sosialisasi *whistle-blowing*
4. Meningkatkan perlindungan *whistleblower*
5. Membangun kesadaran masyarakat untuk menjadi *whistleblower*
6. Membuat akses *whistleblowing* yang mudah
7. Membuat sistem yang harus melampirkan bukti karena tanpa bukti tidak akan ditindaklanjuti

Terkait tanggapan dan jawaban partisipan responden mengenai pengaruh *whistle-blowing* terhadap pendeteksian suap, peneliti merangkumnya dalam sebuah tabel *framework matrix* yang diolah menggunakan Nvivo 11 yang dapat dilihat dalam lampiran 14.

4.3.4.6 Hubungan Audit Forensik dan Deteksi Suap

Audit forensik merupakan salah satu metode yang efektif untuk mendeteksi suap (Miqdad, 2008; dan Wiratmaja, 2010). Ada beberapa item yang diidentifikasi dari penelitian sebelumnya untuk mengukur konstruk hubungan audit forensik dan deteksi suap. Item tersebut meliputi: audit forensik dapat membantu dalam mendeteksi suap (Enofe et al., 2015); audit forensik dapat mendeteksi suap dengan cepat (Enofe et al., 2015); audit forensik merupakan audit tahap akhir (BPK, 2008); audit forensik dapat membantu meninjau kontrol internal (Enofe et

al., 2015); dan deteksi suap melalui audit forensik dapat mencegah terjadinya suap di masa depan (Enofe et al., 2015).

Tujuan utama pemeriksaan perhitungan kerugian Negara (PKN) adalah untuk menghitung kerugian negara. Di dalam pelaksanaan pemeriksaan tersebut bisa jadi dapat mendeteksi suap karena salah satu langkah dalam pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) ada yang sampai pada tahap permintaan untuk *flow the money* sehingga sangat bisa membantu mendeteksi adanya suap karena *fraud* bersifat *hidden* tapi aliran uang saat ini mudah dilihat alirannya karena sekarang ini kemungkinannya sangat kecil jika akan membawa-bawa uang cash dalam jumlah besar.

Meskipun pendeteksian suap bukan merupakan tujuan utama pemeriksaan kerugian negara (PKN). Namun, dengan dilaksanakannya pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) dapat membantu pendeteksian lebih cepat karena dalam prosedurnya lebih terfokus dan mendetail.

Pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) merupakan audit akhir yang tidak ada audit setelahnya. Tetapi, hasilnya perlu dipertanggungjawabkan di proses persidangan. Biasanya jika suatu institusi pemerintah pernah dilakukan pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) maka pada saat pemeriksaan laporan keuangan berikutnya akan menjadi perhatian untuk pengendalian internalnya dan internal kontrol akan merancang sistem yang lebih baik lagi. Akan tetapi semua kembali ke instansi masing-masing karena pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) itu hasilnya tidak

mengeluarkan rekomendasi sehingga tidak bisa memantau ada perbaikan atau tidak di instansi tersebut.

Pelaksanaan pemeriksaan kerugian negara (PKN) di institusi dapat mencegah terjadinya suap di masa depan karena jika ada seseorang yang terbukti melakukan suap pada saat pemeriksaan kerugian Negara (PKN) maka akan menjadi pelajaran bagi yang lainnya. Pelajaran tersebut dapat bersifat positif ataupun negatif. Pelajaran yang bersifat positif yaitu ketika hal tersebut menjadikan efek jera bagi yang lain agar tidak melakukan hal yang sama. Sebaliknya pelajaran yang bersifat negatif yaitu ketika justru dengan adanya yang tertangkap maka akan belajar dan berusaha melakukan suap yang lebih rapih lagi agar tidak tertangkap.

Terkait tanggapan dan jawaban partisipan responden mengenai efektivitas audit forensik dalam mendeteksi suap, peneliti merangkumnya dalam sebuah tabel *framework matrix* yang diolah menggunakan Nvivo 11 yang dapat dilihat dalam lampiran 15.

4.3.5 Model Penelitian Komprehensif

Berdasarkan literatur dan wawancara di lapangan, model penelitian komprehensif dapat dilihat dalam Gambar 4.3. Model komprehensif ini berisi konstruk model awal penelitian yang selanjutnya didukung oleh hasil dari wawancara yang telah dilakukan.



Gambar 4.3
Model Komprehensif