BAB IV
HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Lingkungan Bidang Investigasi

4.1.1 Jumlah PFA

Jumlah Pejabat Fungsional Auditor berdasarkan Bidang Pengawasan/Koordinator pada tahun 2010 adalah sebagai berikut:

Tabel 4.1 : Daftar Jumlah Pejabat Fungsional Auditor BPKP Perwakilan Provinsi Jabar

JABATAN FUNGSIONAL AUDITOR	BIDANG PENGAWASAN			
	IPP	APD	AN	INV
Pengendali Mutu (PM)	0	0	0	0
Pengendali Teknis (PT)	11	7	8	6
Ketua Tim (KT)	24	25	21	6
Anggota Tim (AT)	29	21	19	15
Jumlah	**64**	**53**	**48**	**27**

Sumber : Sub Bagian Kepegawaian BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat posisi per bulan Januari 2011

Dari tabel di atas dapat diketahui bahwa jumlah PFA di Bidang Investigasi (tidak termasuk Kepala Bidang) adalah sebanyak 27 auditor dan jumlah auditornya paling sedikit jika dibandingkan dengan PFA di bidang-bidang lain.

Tidak adanya auditor yang menjabat sebagai Pengendali Mutu pada semua bidang disebabkan belum adanya PFA yang telah mengikuti pendidikan dan pelatihan penjenjangan

Pengendali Mutu . hal tersebut disebabkan Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan (Pusdiklatwas) BPKP tidak membuka atau menyelenggarakan kelas Diklat Pengendali Mutu. Namun demikian, dalam pelaksanaan sehari-hari BPKP Perwakilan sudah memperankan beberapa Pengendali Teknis yang sudah senior untuk menjadi Pengendali Mutu atau Koordinator PFA di tiap-tiap bidang.

Jumlah PFA yang menjadi responden dalam penelitian ini seluruhnya adalah sebanyak 28 auditor yang berasal dari seluruh Pejabat Fungsional Auditor (PFA) dengan rincian sebanyak 25 auditor dari Bidang Investigasi dan 3 orang auditor dari bidang lain yang pernah bertugas di bidang investigasi atau pernah melaksanakan penugasan investigasi. Auditor yang menjadi responden penelitian dipilih berdasarkan posisi auditor yang ditempatkan di Bidang Investigasi atau pernah bertugas melaksanakan penugasan investigatif dengan pertimbangan agar para responden dapat memberikan pernyataan yang mendekati kenyataan. Sedangkan responden dari bidang non investigasi atau belum pernah melaksanakan penugasan investigatif tidak dipilih sebagai responden dengan pertimbangan responden tersebut dikhawatirkan tidak dapat memberikan jawaban yang akurat atas kuesioner. Rincian auditor yang dijadikan responden berdasarkan jabatan dan asal bidangnya adalah sebagaimana digambarkan pada Tabel 4.1.

Tabel 4.2 : Daftar Jumlah Pejabat Fungsional Auditor Bidang Investigasi

JABATAN RESPONDEN	BID INV	NON INV	JUMLAH
Pengendali Mutu	0	1	1
Pengendali Teknis	6	2	2
Ketua Tim	9	0	9
Anggota Tim	10	0	10
Jumlah	**25**	**3**	**28**

BPKP Perwakilan Provinsi Jabar
Sumber : Sub Bagian Kepegawaian BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat posisi per bulan Januari 2011

4.1.2 Penugasan Audit Investigasi pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat

Penugasan audit yang dilaksanakan oleh Bidang Investigasi di BPKP Perwakila Provinsi Jawa Barat adalah sebagai berikut:

1. Audit Investigasi
2. Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara
3. Pemberian Keterangan Ahli
4. Audit Investigatif atas Hambatan Kelancaran Pembangunan
5. Audit Eskalasi Harga dan Klaim
6. Tugas Lainnya

Audit Investigasi adalah proses pengumpulan dan pengujian bukti-bukti terkait dengan kasus penyimpangan

yang berindikasi merugikan keuangan negara dan atau perekonomian negara, untuk memperoleh simpulan yang mendukung tindakan litigasi dan atau tindakan korektif manajemen. Audit investigatif termasuk di dalamnya audit dalam rangka menghitung kerugian keuangan negara, audit investigatif hambatan kelancaran pembangunan, audit eskalasi harga, dan audit klaim.

Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) adalah audit dengan tujuan tertentu yang dimaksudkan untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara yang timbul dari suatu kasus penyimpangan yang digunakan untuk mendukung tindakan litigasi.

Audit Eskalasi Harga adalah audit terkait dengan permintaan penyesuaian harga pada suatu kegiatan untuk memperoleh simpulan sebagai bahan pertimbangan bagi objek penugasan untuk mengambil keputusan penyesuaian harga. Eskalasi Harga adalah penyesuaian harga satuan dalam kontrak pengadaan barang/jasa yang disebabkan oleh adanya inflasi atau kenaikan harga yang disebabkan oleh kebijakan pemerintah.

Audit Investigatif Hambatan Kelancaran Pembangunan (AIHKP) adalah proses pengumpulan dan pengujian bukti-bukti yang terkait dengan permasalahan hambatan kelancaran pembangunan untuk memperoleh

simpulan yang mendukung tindakan mediasi dalam penyelesaian hambatan kelancaran pembangunan.

Audit Klaim adalah audit terkait dengan klaim/tuntutan pihak ketiga untuk memperoleh simpulan sebagai bahan pertimbangan bagi objek penugasan untuk pengambilan keputusan penyelesaian klaim/tuntutan.

Tugas atau Jasa Lainnya yang diberikan oleh bidang investigasi adalah kegiatan non audit yang bersifat atau bertujuan untuk memberikan pencegahan atas terjadinya tindak pidana korupsi, seperti Sosialisasi Fraud Control Plan, Bimbingan Teknis Investigasi, Sosialisasi Anti Korupsi, dan Sosialisasi Evaluasi Anti Corruption Action Plan (ACAP).

Untuk memenuhi kebutuhan *stakeholder* khususnya aparat penegak hukum (instansi penyidik), BPKP telah menandatangani 3 buah Memorandum of Understanding (MoU) antara BPKP dengan Kejaksaan Agung, Kepolisian Negara RI dan Komisi Pemberantasan Korupsi. MoU tersebut secara umum berkaitan dengan kerja sama BPKP dengan instansi penyidik untuk membantu usaha-usaha pemerintah dalam menangani kasus-kasus dugaan tindak pidana korupsi.

Sesuai dengan kompetensi utama dari SDM BPKP di bidang akuntansi dan auditing, maka dalam hal ini BPKP diminta bantuannya untuk menghitung nilai kerugian negara dalam suatu tindak pidana korupsi yang terjadi pada instansi

pemerintah atau BUMN/D atau yang lainnya sesuai dengan permintaan dari instansi penyidik.

Pelaksanaan bantuan audit investigatif, audit perhitungan kerugian keuangan Negara dan pemberian keterangan ahli di persidangan berkaitan dengan masalah hukum atas suatu tindak pidana korupsi yang merugikan keuangan atau perekonomian negara. Proses tersebut dilaksanakan melalui proses penanganan perkara (bantuan audit) dan proses peradilan di pengadilan negeri (pengadilan tindak pidana korupsi) atas seseorang yang ditetapkan sebagai tersangka/terdakwa oleh instansi penyidik dan akhirnya ditetapkan sebagai terpidana dalam suatu tindak pidana korupsi.

Selama ini strategi penempatan auditor di tiap-tiap bidang biasanya ditentukan berdasarkan beberapa informasi yang bersumber dari data kepegawaian dan informasi informal. Informasi data kepegawaian bisa berupa sertifikat diklat yang pernah diikuti auditor yang bersangkutan atau merujuk pada rekam jejak penugasan terdahulu. Informasi informal yang bersifat personal bisa bersumber dari atasan langsungnya atau teman sejawat atau berdasarkan kesediaan/keinginan auditor itu sendiri. Tidak ada pola baku yang diterapkan BPKP dalam penentuan bidang penugasan untuk auditor.

Proses penugasan audit investigasi yang dilaksanakan oleh Bidang Investigasi di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat

dimulai dari tahap perencanaan pelaksanaan, pelaporan dan tindak lanjut. Audit investigatif baru dapat dilakukan jika terdapat indikasi adanya pelanggaran peraturan dan berpotensi menimbulkan kerugian keuangan negara sehingga perlu dilakukan audit yang lebih mendalam dan terfokus pada ruang lingkup kegiatan tertentu.

Audit investigatif dalam rangka memenuhi permintaan dari instansi penyidik (kepolisian dan kejaksaan) bertujuan untuk membantu pihak penyidik dalam menghitung kerugian keuangan negara atas suatu kasus penyimpangan atau dugaan tindak pidana korupsi pada suatu kegiatan tertentu di instansi pemerintah yang sumber dananya berasal dari kas negara atau kas daerah. Selain dalam rangka memenuhi permintaan dari instansi penyidik, audit investigasi juga dilakukan berdasarkan pengaduan dari masyarakat, pengembangan hasil audit operasional dan bisa juga berdasarkan permintaan dari instansi pemerintah lainnya agar melakukan audit terhadap kegiatan/program atau unit tertentu yang berindikasi adanya dugaan penyimpangan yang merugikan keuangan negara.

Permintaan bantuan audit investigasi yang berasal dari instansi penyidik dimulai dari adanya surat permintaan pemaparan (ekspose) dari instansi penyidik kepada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat. Pemaparan ini bertujuan untuk menjelaskan hasil penyelidikan atau penyidikan yang telah dilakukan oleh penyidik dengan menggunakan alat

analisa 5W + 1H. Berdasarkan ekspose tersebut dapat dinilai beberapa hal sebagai berikut:

1. Jenis penyimpangan dan dampaknya (*What*). Informasi yang diperoleh adalah berkaitan dengan substansi penyimpangan yang tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan dan dampak yang disebabkan terjadinya penyimpangan tersebut.
2. Pihak-pihak yang bertanggung jawab (*Who*). Informasi yang diperoleh adalah berkaitan dengan substansi siapa yang melakukan penyimpangan atau siapa saja yang dapat diduga melakukan penyimpangan dan pihak-pihak yang terkait yang perlu dimintakan keterangan/ penjelasan.
3. Tempat terjadinya penyimpangan (*Where*). Informasi ini berkaitan dengan tempat dimana terjadinya penyimpangan khususnya institusi/unit kerja tempat terjadinya penyimpangan. Informasi tersebut sangat berguna dalam menetapkan ruang lingkup penugasan bidang investigasi dan membantu dalam menentukan *locus* (Tempat dimana penyimpangan tersebut terjadi).
4. Waktu terjadinya penyimpangan (*When*). Informasi ini berkaitan dengan kapan penyimpangan ini terjadi yang akan mempengaruhi penetapan ruang lingkup penugasan bidang investigasi. Penentuan *tempus* membantu pemahaman auditor BPKP atas peraturan perundangan-undangan yang berlaku saat terjadinya penyimpangan,

sehingga dalam mengungkapkan fakta dan proses kejadian serta pengumpulan bukti dapat diselaraskan dengan kriteria yang berlaku.

5. Penyebab terjadinya penyimpangan (*Why*). Informasi yang ingin diperoleh adalah mengapa seseorang melakukan penyimpangan. Hal ini berkaitan dengan motivasi seseorang melakukan penyimpangan yang mengarah kepada pembuktian unsure niat (*intent*).
6. Bagaimana - Modus Penyimpangan (*How*). Informasi ini berkaitan dengan bagaimana penyimpangan tersebut terjadi yang akan membantu dalam menyusun modus operandi penyimpangan tersebut serta meyakini penyembunyian (*concealment*), dan pengonversian (*convertion*) hasil penyimpangan.

Berdasarkan hasil ekspose tersebut dapat ditentukan apakah ditemukan indikasi yang kuat telah terjadi tindak pidana korupsi dan layak untuk diberikan bantuan audit investigasi atau perhitungan kerugian keuangan negara. Prosedur pemaparan ini juga diberlakukan terhadap permintaan bantuan audit yang berasal dari sumber lain (pengaduan masyarakat atau permintaan dari instansi pemerintah lainnya).

Setelah disepakati adanya indikasi perbuatan melawan hukum dan terdapat dugaan kerugian keuangan negara berdasarkan pemaparan tersebut di atas, langkah selanjutnya adalah Koordinator IV Mitra Bidang Investigasi akan

menyusun tim audit yang akan ditugaskan dengan memperhatikan beberapa pertimbangan seperti ketersediaan tenaga auditor, dana (anggaran), kompleksitas objek audit, dan juga pemerataan penugasan serta pembelajaran dalam kondisi tertentu (untuk auditor pemula).

Dalam hal penempatan seorang auditor pada suatu posisi untuk suatu penugasan, juga mempertimbangkan latar belakang pendidikan, golongan/jabatan, sertifikasi yang dimiliki, dan diklat teknis yang pernah diikuti serta pengalaman dalam penugasan audit investigasi. Namun karena kurang proporsionalnya struktur PFA yang ada di Bidang Investigasi pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat, dimana hanya terdapat 6 ketua tim dibandingkan 15 anggota tim, maka untuk mengatasi ketimpangan ini, Koordinator bersama Kepala Bidang mengambil kebijakan dengan memberikan peran kepada beberapa orang anggota tim senior untuk menjadi ketua tim.

Dalam suatu penugasan investigasi, Ketua Tim bertugas secara penuh dalam hal pelaksanaan audit di lapangan mulai dari pengumpulan data, analisis data, dan pembagian beban kerja kepada anggota tim, serta penyusunan laporan hasil audit investigasi. Pengendali Teknis bertugas melakukan supervisi pekerjaan secara teknis agar pelaksanaan penugasan investigasi sesuai dengan tujuan audit, memberikan supervisi secara teknis kepada Tim Audit agar sesuai dengan objek

penugasan. Sedangkan Pengendali Mutu bertugas untuk mengendalikan mutu hasil audit yang dilaksanakan oleh Ketua Tim dan yang telah disupervisi oleh Pengendali Teknis.Proses review yang dilakukan oleh Pengendali Teknis dan Pengendali Mutu dilakukan baik selama proses audit berlangsung maupun setelah konsep laporan hasil audit investigasi disusun oleh Ketua Tim audit. Selain dilakukan oleh Pengendali Teknis dan Pengendali Mutu, proses review terhadap konsep laporan hasil audit investigasi juga dilakukan oleh Kepala Bidang Investigasi dan Kepala Perwakilan. Proses review oleh Pengendali Teknis selama proses audit berlangsung dikenal dengan istilah *review in progress*. Hasil proses review terhadap konsep laporan hasil audit investigasi dituangkan ke dalam dokumen *review sheet*.

Data pelaksanaan penugasan audit di Bidang Investigasi pada Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Barat tahun 2010 adalah sebagai berikut:

1. Audit Investigatif: 18 penugasan.
2. Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara: 37 penugasan.
3. Pemberian Keterangan Ahli: 62 penugasan
4. Audit Investigasi Hambatan Kelancaran Pembangunan: 5 penugasan
5. Jasa bidang investigasi lainnya: 9 penugasan

Secara umum pelaksanaan penugasan audit investigasi secara teknis telah memenuhi persyaratan sebagaimana diatur dalam standar audit. Demikian juga dalam hal kualitas hasil audit, selama ini telah memenuhi keinginan *user*. Namun demikian, masih dijumpai adanya hambatan dalam hal waktu penyelesaian audit dalam beberapa penugasan audit investigasi memerlukan waktu yang berlarut-larut karena berbagai alasan. Selain itu, jika bantuan audit bersifat audit investigasi yang memerlukan tahap revieu dari BPKP Pusat, biasanya memakan waktu yang lebih lama lagi, sehingga kadang-kadang melewati tenggat waktu penahanan terdakwa oleh penyidik. Hal ini menjadi beban tersendiri bagi auditornya ataupun kantor perwakilan, karena biasanya penyidik segera akan menagih penyelesaian laporan hasil audit investigasi ke perwakilan dan bukan ke kantor BPKP Pusat.

Tahap terakhir yang penting dari proses audit investigasi adalah pemberian keterangan ahli di pengadilan. Auditor sebagai ahli harus dapat menjelaskan di depan pengadilan apa yang menjadi simpulan dari audit investigasi yang telah dilaksanakan. Dalam proses persidangan kasus tindak pidana korupsi, auditor yang bertugas sebagai pemberi keterangan ahli akan menerima pertanyaan secara simultan dari majelis hakim, jaksa penuntut umum, tim penasihat hukum (pengacara), dan terdakwa.

Pertanyaan dari majelis hakim, jaksa penuntut umum dan tim penasihat hukum (pengacara) biasanya berkisar antara lain tentang:

1. Dasar hukum pelaksanaan audit
2. Tujuan audit
3. Nama kasus yang diaudit
4. Kewenangan BPKP untuk melakukan audit
5. Prosedur penugasan
6. Bagaimana cara memperoleh bukti dan bukti apa saja yang diperoleh
7. Penyimpangan atau pelanggaran terhadap ketentuan/ peraturan perundang-undangan yang berlaku
8. Pihak-pihak yang melakukan penyimpangan dan bertanggung jawab atas terjadinya penyimpangan
9. Kerugian keuangan negara yang timbul sebagai dampak adanya penyimpangan
10. Metode yang digunakan untuk menghitung kerugian keuangan negara
11. Status kerugian keuangan negara jika terdakwa telah mengembalikan ke Kas Negara/Kas Daerah (pemulihan kerugian keuangan Negara)

Selain harus menjawab dan menjelaskan hasil audit investigasi ke pihak Majelis Hakim, Jaksa Penuntut Umum, Penasihat Hukum dan terdakwa, auditor yang bertugas sebagai pemberi keterangan ahli juga harus menghadapi situasi yang

cukup mempengaruhi sikap mental yaitu dengan suasana persidangan yang merupakan hal baru bagi seorang auditor. Hal lain yang mempengaruhi sikap mental auditor di persidangan adalah kehadiran para pendukung pihak terdakwa ke ruang sidang dalam jumlah yang banyak dan dengan berbagai tingkah laku yang ditujukan untuk memberi teror mental kepada ahli agar tidak memberikan keterangan yang memberatkan terdakwa. Ini merupakan beban tersendiri yang harus dijalani oleh auditor investigasi yang tidak akan dialami oleh auditor non investigasi.

4.2 Hasil *Focus Group Discussion*

Diskusi *focus group* dilakukan dengan Koordinator IV Mitra Bidang Investigasi dan PFA senior dengan tujuan untuk memperoleh pendapat dari auditor senior yang memiliki keahlian lebih yang diperoleh dari pengalaman dalam praktik audit investigasi dan mempunyai latar belakang pendidikan dalam disiplin ilmu akuntansi, auditing, manajemen serta memiliki latar belakang pendidikan di bidang ilmu hukum. Berdasarkan diskusi tersebut diperoleh gambaran bahwa audit investigasi mempunyai sifat yang khusus jika dibandingkan dengan audit lainnya.

Untuk membentuk seorang auditor yang ahli di bidang pengawasan non investigasi antara lain di Bidang Pengawasan Akuntabilitas Pemerintah Daerah (APD), Bidang Pengawasan

Instansi Pemerintah Pusat (IPP) atau di Bidang Pengawasan Akuntan Negara, mungkin dapat dilakukan dan dilihat hasilnya setelah auditor tersebut mengikuti beberapa kali diklat dan melaksanakan beberapa kali penugasan audit non investigasi. Hal tersebut terjadi karena dalam audit non investigasi tidak ada risiko tertentu yang dihadapi oleh auditornya. Demikian juga, penyimpangan yang dilakukan oleh pihak *auditee* juga tidak menghadapi risiko yang terkait dengan masalah hukum, karena penyelesaiannya bisa dilakukan secara dministratif sesuai jenis penyimpangan yang terjadi, misalnya peyimpangan kemahalan harga kontrak dapat ditindaklanjuti oleh *auditee* dengan cara mengembalikan uang ke kas Negara atau Kas Daerah.

Sedangkan untuk membentuk seorang auditor investigasi, selain latar belakang pendidikan akuntansi dan auditing, diperlukan beberapa kompetensi lain seperti pengetahuan di bidang hukum, pengetahuan tentang *fraud*, praktik pencegahan korupsi yang ada di dunia internasional, dan diperlukan pengalaman melakukan audit investigasi minimal 5 kali dengan peran ketua tim atau anggota tim sesuai dengan perannya dengan objek audit yang bervariasi serta pernah menjadi pemberi keterangan ahli di sidang pengadilan minimal 3 kali. Selain itu, juga yang tak kalah pentingnya adalah adanya kecocokan kepribadian dari auditor yang bersangkutan dengan lingkungan audit investigatif. Seorang auditor

investigatif harus memiliki sifat-sifat antara lain bersikap ulet, tidak mudah percaya hanya dengan satu bukti, tidak berorientasi pada imbalan uang dan benar-benar menjaga sikap independen dan objektif dalam setiap penugasannya. Hal tersebut disebabkan timbulnya pelaksanaan audit investigasi yang berasal dari permintaan instansi penyidik.

Seorang auditor investigatif yang sesungguhnya akan merasa bangga atas jabatan yang disandangnya sebagai auditor investigatif karena merasa jabatan tersebut lebih prestisius dibanding dengan auditor yang bertugas di bidang non investigasi. Perasaan lebih prestisius tersebut timbul karena terdapat pihak-pihak yang sangat memerlukan laporan hasil audit investigasi dengan simpulan yang akan memperkuat pengambilan keputusan, misalnya simpulan terjadinya kerugian keuangan Negara akan memperkuat surat dakwaan dari jaksa penuntut umum.

Dari sekian banyak auditor yang ada di BPKP atau di organisasi lain, hanya sedikit yang mampu melaksanakan audit investigatif. Auditor investigatif mempunyai sifat yang lebih fleksibel dibandingkan dengan auditor non investigasi, karena dalam menilai suatu kasus tindak pidana korupsi, auditor investigasi tidak semata-mata menggunakan peraturan (*wetmatigheid*) dalam melakukan penilaian terhadap penyimpangan atau pelanggaran yang dilakukan oleh pihak *auditee*, akan tetapi juga menggunakan azas hukum lainnya

yaitu seperti azas manfaat (*doelmatigheid*). Sehingga suatu penyimpangan yang terjadi, belum tentu merupakan tindak pidana korupsi jika akibat dari penyimpangan tersebut tidak memperkaya diri sendiri atau orang lain dan sebaliknya tetap ada manfaat yang dinikmati oleh suatu organisasi atau kelompok masyarakat.

Mengenai jumlah auditor yang diperlukan oleh bidang investigasi di setiap kantor perwakilan BPKP sebenarnya tidak dapat ditentukan secara pasti. Hanya ada satu pendekatan yang dapat digunakan untuk menentukan jumlah kebutuhan auditor investigative yaitu jumlah permintaan bantuan audit tahun lalu yang diterima BPKP dari instansi penyidik atau instansi pemerintah lainnya. Pendekatan ini mempunyai kelemahan karena tidak ada kepastian berapa jumlah permintaan audit tahun berikutnya. Perlu dibedakan antara auditor investigatif dengan auditor yang bertugas di bidang investigasi. Auditor investigatif bisa saja tidak bertugas di bidang investigasi, tetapi mereka mempunyai kompetensi dan sikap sebagai auditor investigatif. Sebaliknya, auditor yang ditugaskan di bidang investigasi belum tentu mempunyai kompetensi sebagai auditor investigatif, namun auditor tersebut dapat dikatakan sedang dalam proses pembentukan sebagai auditor investigatif.

Terdapat satu hal penting yang menjadi ciri yang membedakan antara auditor non investigatif dengan auditor

investigatif. Auditor investigatif selalu menggunakan aksioma *fraud* dalam setiap pelaksanaan penugasan auditnya. Sehingga *mindset* auditor investigatif selalu diarahkan pada upaya pencegahan atau pengungkapan adanya tindakan yang mengandung unsur *fraud*. Seorang auditor investigatif juga selalu memiliki keinginan untuk bertugas di bidang investigasi bukan karena mengharapkan adanya imbalan materi, akan tetapi lebih karena adanya dorongan dalam diri auditor tersebut untuk mengungkap benar tidaknya penyimpangan dugaan tindak pidana korupsi yang sedang dalam penyidikan instansi penegak hukum. Jika motivasi auditor adalah mengejar imbalan materi, maka pilihan penugasannya bukan di bidang investigasi, akan tetapi pada pelaksanaan penugasan di bidang lain yang menjanjikan kompensasi atas penugasan non audit investigatif dengan jumlah kompensasi yang lebih baik. Hal tersebut dapat dibuktikan dari komentar auditor yang dimutasi dari Bidang Investigasi ke bidang lainnya yaitu bahwa terdapat perbedaan kompenasi yang signifikan yang diterima auditor di bidang non investigasi.

Auditor investigatif menempatkan imbalan materi pada urutan kedua setelah kepuasan pribadi, namun demikian, imbalan materi tetaplah sesuatu yang penting. Untuk meningkatkan kinerja auditor yang bertugas di bidang investigasi saat ini, direncanakan beberapa usulan perbaikan kompensasi dari yang telah ada selama yaitu :

1. Penyediaan anggaran honorarium untuk auditor investigatif yang memberikan keterangan ahli di persidangan pengadilan tindak pidana korupsi. Hal ini sudah dilakukan oleh KPK, dimana KPK memberi atau menyediakan honor bagi auditor yang hadir di sidang perkara tindak pidana korupsi di pengadilan KPK sebesar Rp 800.000,00 untuk setiap kali melakukan pemberian keterangan ahli.
2. Penyediaan anggaran khusus untuk operasional atau honorarium bagi auditor investigatif yang diberikan setiap bulan dengan pertimbangan bahwa auditor investigatif berada pada lingkungan kerja yang sangat *rigid*, dimana auditor investigatif harus menjunjung tinggi integritas, tidak boleh menerima fasilitas apapun dari *auditee* dan sifat penugasannya yang mempunyai risiko tinggi, sehingga diperlukan kompensasi khusus untuk biaya operasional audit maupun honor tambahan. Praktik yang ada di kementrian keuangan telah terlebih dahulu memberikan remunerasi bagi seluruhnya pegawainya, kementrian keuangan memberikan imbalan khusus bagi pegawai inspektorat dengan jumlah yang sama dengan nilai remunerasi yang diterima. Dengan demikian, sebaiknya BPKP juga menerapkan secara khusus pola sebagaimana yang dilaksanakan di kementrian keuangan

di mana auditor investigatif diberi kompensasi/ honorarium.

Namun demikian, jika melihat kenyataan bahwa kebijakan tentang pemberian honorarium bagi auditor di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat statusnya adalah PNS, di mana harus tunduk pada kebijakan yang telah ditetapkan secara nasional, maka kecil sekali kemungkinan untuk merealisasikan kebijakan ini, sehingga usulan yang cukup logis untuk dilaksanakan adalah pemberian uang biaya perjalanan dinas yang lebih wajar dibandingkan beban kerja dan resiko yang dihadapi oleh auditor bidang investigasi. Biaya perjalanan dinas yang wajar dapat dilakukan dengan cara dibayar sesuai jumlah hari pelaksanaan penugasan yang tercantum dalam surat tugas audit investigatif.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan penugasan audit investigatif memerlukan auditor yang mempunyai jiwa audit investigatif yaitu auditor yang memang dari awal sudah tertarik dengan dunia audit investigatif. Auditor tersebut tidak mempunyai tujuan untuk mencari kekayaan di bidang investigasi, walaupun imbalan yang pantas atas beban kerja yang berat tetap diperlukan. Selain itu, menjadi auditor investigatif menjadi kebanggaan tersendiri dan harus dipikirkan kompensasi yang layak untuk meningkatkan kesejahteraan auditor bidang investigasi.

4.3 Uji Reliabilitas

Uji Reliabilitas bertujuan untuk mengetahui sejauh mana suatu hasil pengukuran dapat dipercaya atau dapat diandalkan . Setiap alat pengukur seharusnya memiliki kemampuan untuk memberikan hasil pengukuran yang relatif konsisten dari waktu ke waktu. Hasil pengukuran dapat dipercaya apabila dalam beberapa kali pelaksanaan pengukuran terhadap subyek yang sama diperoleh hasil yang relatif sama, selama kondisi subyek belum berubah.

Pada pengujian reliabilitas data dengan ukuran sampel sebanyak 28 responden dan 36 pernyataan, mensyaratkan nilai *Alpha–Cronbach* yang harus dilampaui yaitu ≥ *0,6*. Penelitian ini menggunakan software SPSS untuk menghitung reliabilitas data. Hasil uji reliabilitas data faktor-faktor yang memotivasi auditor untuk menjadi auditor investigatif adalah sebagai berikut :

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.901	36

Hasil analisis 36 butir pernyataan pada kolom *Alpha – Cronbach* memiliki nilai 0,901, yang berarti telah melampaui nilai 0,6 (lihat Lampiran : C). Hal ini menunjukkan bahwa pengukuran dengan pengumpulan data yang dilakukan dapat

memberikan hasil yang konsisten bila dilakukan pengukuran kembali terhadap subyek yang sama. Semua butir pernyataan di atas sudah reliabel. Hal ini bermakna bahwa pernyataan dalam kuesioner dapat dipahami oleh auditor yang dijadikan responden.

4.4 Hasil Olah Data

Hasil oleh data awal menunjukkan nilai untuk faktor-faktor yang diteliti adalah sebagai berikut :

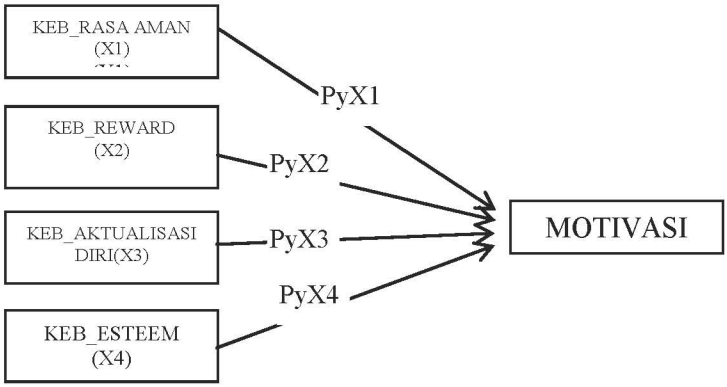
NO.	VARIABEL	JML Faktor Yg Diuji	SCORE	JML SS+S	JML TS+ST
1	Kebutuhan Reward_1	4	3,152	82,14%	17,86%
2	Kebutuhan Reward_2 (negatif)	1	2,357	44,44%	55,56%
3	Kebutuhan Rasa Aman_1	3	3,238	91,67%	8,33%
4	Kebutuhan Rasa Aman_2 (negatif)	4	2,787	64,81%	35,19%
5	Kebutuhan Sosial	2	2,661	58,93%	41,07%
6	Kebutuhan Esteem_1	11	3,013	76,62%	23,38%
7	Kebutuhan Esteem_2 (negatif)	8	2,346	59,72%	40,28%
8	Kebutuhan Aktualisasi	3	3,059	85,71%	14,29%

Untuk dapat dilakukan analisis faktor, persyaratan pokok yang harus dipenuhi adalah angka variabel harus $\geq$ 3,0. Berdasarkan hasil perhitungan dalam tabel di atas , diperoleh angka yang menunjukkan bahwa 4 variabel memperoleh nilai $\geq$ 3,0 dan 4 variabel memperoleh nilai di bawah 3,0. Jika dilakukan analisis lebih lanjut dengan mempertimbangkan bahwa ada dua kelompok variabel yaitu variabel positif dan

variabel negatif. Variabel positif terdiri dari faktor-faktor yang memang mendukung variabel, sedangkan variabel negatif adalah bersifat penguji atas keandalan variabel positif. Berdasarkan pengolahan data, maka urutan variabel sesuai nilai kuesionernya adalah sebagai berikut:

NO.	VARIABEL	Jumlah Faktor	SCORE
1	Kebutuhan Rasa Aman_1	3	3,238
2	Kebutuhan Reward_1	4	3,152
3	Kebutuhan Aktualisasi	3	3,059
4	Kebutuhan Esteem_1	11	3,013

Setelah dilakukan analisis terhadap masing-masing variabel yang nilainya $\geq 3,0$, maka urutan variabelnya adalah kebutuhan rasa aman, kebutuhan reward, kebutuhan aktualisasi diri, dan kebutuhan esteem, sedangkan kebutuhan sosial memiliki nilai lebih kecil dari 3,0 sehingga terhadap variabel kebutuhan sosial tidak dilakukan analisis lebih lanjut. Untuk menghitung pengaruh keempat faktor bebas tersebut terhadap motivasi auditor, digunakan teknik analisis jalur yang menggunakan model persamaan jalur dengan model diagram jalur sebagai berikut:



Persamaan strukturalnya adalah sebagai berikut :

Y = PyX1 + PyX2 + PyX3 + PyX4

Jika diartikan dengan kalimat sederhana maka persamaan ini menunjukkan bahwa motivasi auditor untuk menjadi auditor investigatif dilandasi adanya kebutuhan rasa aman, kebutuhan penghargaan dalam bentuk uang maupun non uang, kebutuhan adanya rasa bangga atas prestasi atau status sebagai auditor investigatif, serta adanya kesempatan untuk mengembangkan kemampuan diri atau karir yang lebih tinggi.

4.5 Pembahasan Hasil Penelitian

Berdasarkan hasil analisis faktor dengan menggunakan metode di atas diketahui bahwa terdapat lima variabel yang memotivasi auditor untuk menjadi auditor investigatif pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat yaitu variabel

kebutuhan rasa aman, kebutuhan *reward*, kebutuhan sosial, kebutuhan esteem, dan kebutuhan aktualisasi diri.

1. **Variabel Kebutuhan Rasa Aman**

Kebutuhan rasa aman memperoleh nilai tertinggi yaitu sebesar 3,238 dan 91,67% responden memilih jawaban sangat setuju dan setuju. Jika dilihat lebih lanjut apa bentuk rasa aman yang diharapkan oleh auditor berdasarkan tiga faktor-faktor/pernyataan yang diajukan dalam kuesioner menunjukkan auditor berpendapat bahwa:

1) Dukungan moril dari pimpinan instansi kepada auditor investigasi merupakan faktor yang paling penting karena mendapat nilai tertinggi dibanding 2 faktor lain yakni sebesar 3,429.
2) Adanya aturan yang memberi perlindungan dari ancaman fisik atau tuntutan hukum dengan nilai 3,431.
3) Ketetapan dari pimpinan yang menempatkan auditor di bidang investigasi dengan nilai 2,964.

Jika dilihat dari variabel negatif yang memperoleh nilai 2,787 walaupun di atas 2,5 namun masih berada di bawah angka variabel positif. Ini menunjukkan bahwa auditor merasakan adanya risiko yang ditanggung oleh auditor investigatif cukup besar dengan nilai masing-masing berkisar antara 2,814 sampai dengan 3,333, walaupun ancaman tersebut tidak mempengaruhi kinerja auditor, terlihat dari nilai kecil (2,444) atas pernyataan bahwa ancaman mempengaruhi kinerja

auditor. Hal ini sesuai dengan teori Maslow bahwa manusia mempunyai kebutuhan terhadap rasa aman.

2. Variabel Kebutuhan *Reward*

Kebutuhan *reward* memperoleh nilai 3,152 dan 82,14% responden memilih jawaban sangat setuju dan setuju. Jika dilihat lebih lanjut apa bentuk *reward* yang diharapkan oleh auditor BPKP menurut faktor-faktor yang telah ditetapkan dalam kuesioner serta dikaitkan dengan praktik nyata yang diterima dalam penugasan selama ini serta yang diharapkannya, dapat dilihat melalui empat pernyataan yang menjadi sub variabel Kebutuhan Reward1. Empat sub variabel (faktor) yang diajukan dalam kuesioner memberikan hasil yang positif, yaitu sebagai berikut:

Dari sisi *reward* empat alasan yang dapat memotivasi auditor bertugas di bidang investigasi, yaitu :

1) Jika biaya perjalanan dinas yang diberikan oleh kantor telah seimbang dengan beban kerja dan beban mental yang ditanggung oleh auditor investigasi (nilai 3,214;).
2) jika ada imbalan khusus bagi auditor investigasi, seperti honor memberikan keterangan ahli di persidangan (nilai 3,428).
3) Dimungkinkan adanya penugasan rangkap dalam waktu bersamaan (simultan), sehingga perolehan angka kredit dari kegiatan pengawasan dan angka kredit dari kegiatan pengembangan profesi yang diakui adalah lebih besar

dibanding perolehan angka kredit yang diperoleh auditor diluar bidang investigasi (nilai 3,035).

4) Jika ada imbalan dalam bentuk penghargaan yang diberikan dalam bentuk lisan atau tertulis dari pimpinan instansi (nilai 2,928).

Nilai-nilai tersebut mempunyai makna bahwa menurut para auditor imbalan yang diterima oleh auditor investigasi selama ini belum seimbang dengan beban kerja dan beban mental. Biaya perjalanan dinas yang diberikan dalam bentuk *lumpsum* untuk satu penugasan dengan jangka waktu 20 hari kerja bagi tim audit investigasi adalah 5 (lima) hari untuk ketua tim dan anggota tim serta 3 (tiga) hari untuk pengendali teknis. Biaya perjalanan dinas tersebut jika di uangkan berkisar antara Rp1.500.000,00 untuk tim dan Rp900.000,00 untuk pengendali teknis. Besar kecilnya biaya perjalanan dinas yang dianggarkan dan diterima oleh auditor tidak tergantung pada luas atau sempitnya skop audit investigasi, akan tetapi karena sudah menjadi standar dalam sistem penganggaran investigasi di Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Barat. Namun demikian, jika dalam dua puluh hari kerja penugasan belum selesai, maka akan diberi tambahan hari penugasan 10 hari kerja dan maksimal sama dengan hari penugasan awal. Atas tambahan hari penugasan ini juga diberikan biaya perjalanan dinas dengan cara perhitungan jumlahnya hampir sama dengan penugasan awal. Ada yang perlu diingat bahwa secara umum

bagaimanapun juga jumlah biaya perjalanan dinas yang diterima oleh auditor investigasi tetap lebih kecil jika dibandingkan dengan yang jumlah biaya perjalanan dinas diterima oleh auditor yang melaksanakan penugasan di bidang lain.

Dalam praktiknya adanya biaya perjalanan dinas ini menjadi suatu yang diharapkan karena dari biaya yang diterima oleh auditor diusahakan agar terdapat sisa biaya yang bisa menambah penghasilan di luar gaji tetap. Menurut hasil penelitian pada poin ini dapat disimpulkan bahwa jika ada imbalan dalam bentuk biaya perjalanan dinas yang lebih besar dibandingkan kondisi saat ini maka auditor akan termotivasi untuk bertugas di bidang investigasi. Namun demikian, dalam hal ini tidak dapat diketahui berapa jumlah biaya perjalanan dinas yang dapat dikatakan cukup atau seimbang itu.

Menjadi saksi ahli (pemberi keterangan ahli) di persidangan merupakan tahap terakhir dari proses audit investigatif. Meskipun berada pada tahap terakhir, tahap inilah yang penting dan menentukan bagi sukses tidaknya suatu penugasan audit investigatif. Kehadiran auditor sebagai seorang ahli dipersidangan memberikan beban mental yang tinggi. Ahli harus dapat meyakinkan empat pihak (majelis hakim, jaksa penuntut umum, penasihat hukum, dan terdakwa) yang ada dalam proses persidangan dengan memberikan jawaban secara

meyakinkan atas pertanyaan yang diajukan oleh empat pihak tersebut.

Terhadap kondisi sebagaimana diuraikan di atas, auditor pemberi keterangan ahli merasakan imbalan yang diterima melalui adanya sisa biaya perjalanan dinas tidak cukup untuk mengimbangi kinerjanya sehingga diperlukan adanya kompensasi khusus bagi pemberi keterangan ahli berupa honor atau dalam bentuk lain yang diberikan setiap melakukan persidangan. Jumlahnya bisa antara Rp750.000,00 sampai dengan Rp1.500.000,00. Jika menurut praktik yang dilaksanakan oleh KPK, para ahli dari BPKP yang memberikan keterangan di persidangan tindak pidana korupsi diberikan honor sebesar Rp800.000,00 untuk setiap kehadiran dalam persidangan. Selama ini tidak ada kebijakan serupa di Perwakilan BPKP bagi auditornya yang menjadi ahli pada persidangan TPK.

Ada norma yang sangat ketat yang melekat pada auditor investigasi bahwa seorang auditor investigasi tidak boleh menerima apapun dari *auditee*-nya, jika ada yang melakukan dan ketahuan diancam dikenakan sanksi yang sangat berat mulai dari sanksi berupa teguran sampai pencopotan jabatan.

PFA yang menginginkan kenaikan jabatan atau golongan, maka PFA tersebut harus mengumpulkan angka kredit pengawasan dan angka kredit pengembangan profesi. Nilai perolehan angka kredit pengawasan tergantung pada banyak

sedikitnya penugasan audit yang dilaksanakan oleh seorang auditor selama satu periode (semester). Sedangkan nilai perolehan angka kredit pengembangan profesi tergantung pada keikutsertaan auditor dalam kegiatan yang bertujuan untuk mengembangkan kompetensi PFA berupa diklat teknis, pelatihan di kantor sendiri atau menulis makalah dengan tema mengenai pengawasan. Salah satu keuntungan bagi PFA yang bertugas di bidang investigasi adalah mempunyai kesempatan untuk memperoleh angka kredit lebih banyak karena adanya penugasan rangkap serta seringnya bidang investigasi melakukan pelatihan di kantor sendiri yang jarang dilakukan oleh bidang lain.

Selain mengharapkan tiga imbalan (*reward*) di atas, PFA di bidang investigasi juga mengharapkan adanya imbalan non materi dan tidak bisa diukur yaitu imbalan berupa penghargaan dari atasan sehubungan dengan pencapaian kinerjanya. Akan tetapi, auditor investigasi tidak pernah menerima imbalan berupa penghargaan dari atasan, karena berdasarkan fakta yang ada, selama ini tidak pernah ada kebijakan pemberian penghargaan dari atasan untuk auditor investigasi dan dalam beberapa forum internal ada pernyataan pimpinan yang mengecilkan peran auditor investigasi dalam pencapaian kinerja BPKP secara keseluruhan.

Keempat faktor tersebut di atas yang menjadi yang dapat memotivasi auditor bertugas di bidang investigasi berupa biaya

perjalanan dinas yang seimbang, imbalan khusus bagi auditor investigasi, perolehan angka kredit yang lebih besar, dan penghargaan berupa ungkapan secara lisan atau tertulis dari pimpinan instansi adalah sesuai dengan sifat dasar manusia, karena pada dasarnya manusia bekerja adalah dalam rangka memenuhi kebutuhan berupa materi. Adanya kesempatan imbalan yang besar tentu akan mendorong karyawan untuk bekerja lebih giat. Selain adanya imbalan materi manusia juga mengharapkan imbalan non materi yang disebut sebagai penghargaan. Dalam penelitiannya Robins menyebutkan bahwa yang dicari oleh karyawan dalam bekerja adalah penghargaan, penghargaan dan penghargaan.

Uraian tersebut di atas adalah sesuai dengan pendapat Stephen P. Robins dan Timothy A. Judge (Robins & Judge, 2009) dalam bukunya Perilaku Organisasi (2009) bahwa motivasi pegawai untuk bekerja dipengaruhi oleh adanya *reward* dalam bentuk uang dan *reward* intrinsik.

3. Variabel Aktualisasi Diri

Variabel kebutuhan aktualisasi diri memperoleh nilai 3,059 dan 85,71% responden memilih jawaban sangat setuju dan setuju. Berkaitan dengan aktualisasi diri ini ada tiga faktor yang bisa memotivasi auditor menjadi auditor investigasi yaitu sebagai berikut:

1) Adanya apresiasi atas prestasi kerja keinvestigasian yang diakui secara perwakilan atau nasional dengan nilai 2,928.

2) Berpotensi untuk meningkatkan karier jika ada kebijakan tentang persyaratan promosi seorang auditor harus menjalani penugasan bidang investigasi terlebih dahulu dengan nilai 3,000.
3) Menjadi sarana untuk merealisasikan kemampuan diri secara optimal dengan nilai 3,250.

Hal ini sesuai dengan pendapat Maslow bahwa motivasi pegawai untuk bekerja dipengaruhi oleh kebutuhan akan aktualisasi diri. Ketika kebutuhan penghargaan telah terpenuhi, maka muncul kebutuhan lain yang menduduki tingkat paling penting adalah aktualisasi diri (*self actualization*). Kebutuhan ini adalah suatu kebutuhan untuk memaksimalkan potensi diri. Kebutuhan ini mencakup kebutuhan untuk kreatif, kebutuhan untuk dapat merealisasikan potensinya secara penuh. Kebutuhan ini menekankan kebebasan dalam melaksanakan tugas pekerjaannya.

4. Variabel Kebutuhan *Esteem*

Variabel kebutuhan *esteem* memperoleh nilai 3,013 dan 76,62% responden memilih jawaban sangat setuju dan setuju atas pernyataan yang diajukan. Untuk menyederhanakan pembahasan dari 11 faktor hasil kuesioner dikelompokkan menjadi tiga kelompok yaitu sebagai berikut:

1) Kebanggaan diri (prestisius) dan penghargaan

Jika manusia telah dapat memenuhi kebutuhan dasarnya berupa imbalan berupa materi, dan kebutuhan berinteraksi

sosial dengan kelompoknya, maka kebutuhan selanjutnya adalah memenuhi kepuasan jiwa berupa adanya rasa kebanggaan atas jabatan yang dimiliki, bangga atas keberhasilan memberikan kontribusi kepada negara dalam usaha menciptakan pemerintahan yang bersih dari korupsi. Adanya kebanggaan dalam prestasi karena berhasil mengungkap kasus korupsi berskala besar. Selain itu manusia juga memerlukan adanya pengakuan dari orang lain baik dari atasan atau teman sejawat atas prestasi kerjanya.

2) Independen, objektif, tantangan yang berbeda, dan kecocokan psikologis

Sebagai pekerja profesional, seorang auditor selalu menjaga sikap independen dan objektif dalam bertindak atau mengeluarkan pendapat terhadap suatu kasus yang sedang ditangani, tanpa ada intervensi atau campur tangan dari pihak manapun, baik dari pihak intern maupun pihak ekstern. Selain itu seorang auditor investigasi sangat cocok bagi orang yang suka mencari tantangan, tidak menyukai rutinitas yang menurutnya membosankan. Menjadi auditor investigatif memerlukan kecocokan psikologis. Kalau tidak cocok bisa menimbulkan pertentangan jiwa, karena merasa bersalah telah mengakibatkan seseorang masuk penjara akibat dari hasil auditnya.

3) Meningkatkan kemampuan dan kepercayaan diri

Seorang pekerja profesional harus selalu meningkat kemampuan dirinya, untuk menjawab lingkungan yang selalu berubah dan ilmu pengetahuan yang terus berkembang. Setiap saat selalu muncul metode baru dan peraturan perundang-undangan yang baru. Jika auditor tidak meng-*upgrade* dirinya maka kompetensi seorang auditor akan berkurang, sehingga akan menjadi gagap ketika menghadapi permasalahan baru.

Hal ini sesuai dengan teori Esteem Needs Maslow (Ashar Sunyoto, Munandar, 2008) bahwa motivasi pegawai untuk bekerja dipengaruhi oleh kebutuhan akan penghargaan dari orang lain. Kalau semua organisasi telah dimasukinya, kawan-kawannya telah banyak, dan tidak ada waktu senggang untuk bercengkerama dalam klub-klubnya, maka merasa kebutuhan sosialnya telah terpuaskan. Jika kebutuhan sosial sudah mulai menurun, maka akan muncullah kebutuhan lain yaitu kebutuhan akan penghargaan, reputasi, prestise, kebutuhan diakui (*recognition*).

Variabel kebutuhan sosial memperoleh nilai 2,661 atau 58,93 % responden memilih jawaban sangat setuju dan setuju atas pernyataan yang diajukan. Nilai tersebut adalah di bawah nilai yang dipersyaratkan untuk dapat dilakukan analisis faktor yaitu bahwa angka variabel tersebut nilainya harus $\geq$ 3,0. Dengan demikian, maka variabel kebutuhan sosial berdasarkan

jawaban kuisioner dari responden adalah bersifat negatif. Hal tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor investigatif tidak menganggap faktor kebutuhan sosial sebagai faktor yang dapat memberikan dorongan untuk melakukan audit investigatif mengingat sifat penugasan audit investigatif yang cenderung kaku baik terhadap mitra dari instansi penyidik maupun terhadap *auditee*. Pada saat penugasan audit investigatif selesai dilaksanakan, maka auditor investigatif tidak lagi memerlukan hubungan sosial terutama dengan *auditee*, karena jika hal itu dilakukan akan menimbulkan pandangan negatif baik dari atasan auditor maupun dari mitra kerjanya.

4.6 Implikasi Hasil Penelitian

Identifikasi faktor-faktor yang dapat memotivasi auditor untuk menjadi auditor investigatif merupakan upaya untuk mengetahui faktor-faktor yang menghambat auditor untuk menjadi auditor investigatif di Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Barat dan bagaimana solusinya agar setiap auditor di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat menyukai dan memilih untuk melakukan penugasan audit investigatif.

Berdasarkan hasil penelitian terhadap auditor invetigasi yang dilakukan melalui proses pengisian kuesioner dan *focus grup discussion* di Bidang Investigasi BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat dapat diketahui beberapa permasalahan

berdasarkan faktor-faktor yang mempengaruhi auditor untuk melakukan audit investigatif antara lain sebagai berkut:

1. Adanya risiko rasa tidak aman yang lebih besar dalam melaksanakan penugasan audit investigatif dibanding melaksanakan audit lainnya di luar bidang investigasi.
2. Adanya imbalan yang tidak seimbang dalam melaksanakan penugasan audit investigatif dibanding melaksanakan audit lainnya di luar bidang investigasi.
3. Belum adanya *apresiasi* atas prestasi kerja yang diakui secara perwakilan atau nasional, meskipun ada kebebasan dalam mengembangkan potensi diri dalam melaksanakan audit investigatif .
4. Belum adanya pengakuan atas prestasi kerja dari atasan, teman sejawat dan mitra kerja yang dapat menumbuhkan kebanggaan diri (*esteem*), serta auditor investigatif membutuhkan adanya penghargaan, prestise, dan kebutuhan untuk diakui dalam menjaga reputasi pekerjaannya.

Sedangkan faktor kebutuhan sosial bukan sebagai faktor yang dapat memberikan dorongan untuk melakukan audit investigatif mengingat sifat penugasan audit investigatif yang *rigid*.

Kondisi tersebut di atas mengakibatkan rendahnya minat auditor untuk melakukan penugasan audit investigatif karena tidak memberikan kompensasi yang memadai dan adanya

risiko audit yang lebih besar dibandingkan dengan menjadi auditor di luar bidang investigasi. Untuk itu diperlukan kebijakan dari pimpinan BPKP untuk mendorong auditor agar berminat melakukan penugasan audit investigatif.

Untuk memudahkan dalam memahami permasalahan mengenai faktor-faktor yang dapat memotivasi auditor untuk menjadi auditor investigatif di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Barat, ditampilkan dalam tabel implikasi hasil penelitian (Tabel 4.3) sebagai berikut:

4.3 Implikasi Hasil Penelitian

Masalah	Solusi	Indikator Keberhasilan
1. Adanya rasa tidak *aman* yang lebih besar dalam pelaksanaan penugasan audit investigatif jika dibandingkan dengan pelaksanaan penugasan audit di luar audit inves-tigatif	Menyempurnakan atau membuat kebijakan di Bidang Investigasi untuk meningkatkan kenyamanan dalam melaksanakan tugas audit investigatif dengan cara: 1. Memberikan perlindungan untuk memberikan rasa aman atas kemungkinan adanya ancaman fisik atau tuntutan hukum yang berasal dari *auditee* 2. Melakukan konsultasi ke Biro Hukum BPKP/ Deputi Investigasi dalam meyelesaikan penugasan audit atas suatu kasus yang rumit dan sensitif sebelum laporan hasil audit investigatif diter-bitkan	1.Meningkatnya auditor inves-tigatif dalam jumlah yang cukup 2.Tidak adanya tuntutan hukum pada auditor investigatif

	3. Menyertakan auditor dari luar bidang investigasi dalam program pendidikan dan pelatihan audit investigatif sebagai pola pembinaan pada tenaga auditor	
2. Imbalan/*reward* yang tidak seimbang (lebih kecil) dalam pelaksanaan penugasan audit investigatif jika dibandingkan dengan pelaksanaan penugasan audit di luar audit investigatif	Menyempurnakan kebijakan di bidang keuangan dengan menerapkan *reward system* khusus bagi auditor investtigatif berdasarkan kinerja auditor berupa materi. *Reward* dalam bentuk materi diwujudkan dengan memberikan: 1. Biaya perjalanan dinas sesuai dengan jumlah hari penugasan audit investigatif 2. Honorarium atas kegiatan pemberian keterangan ahli di persidangan tindak pidana korupsi 3. Biaya operasional di lapangan dan insentif lainnya	Meningkatkan kinerja auditor investigatif
3. Belum adanya *apresiasi* atas prestasi kerja yang diakui secara perwakilan atau nasional dan belum ada kebijakan prestasi di bidang audit investigatif sebagai salah satu syarat promosi auditor. *Apresiasi* masih berdasarkan pada Daftar Peni-	Menyempurnakan atau membuat kebijakan di bidang kepegawaian yang tidak hanya berdasarkan pada DP3 saja, melainkan juga dengan menerapkan *reward system* khusus bagi auditor investigatif berdasarkan kinerja auditor berupa kompensasi atau penghargaan nonmateri. *Reward* dalam bentuk nonmateri dapat diwujudkan dengan memberikan piagam	Meningkatkan kinerja auditor investigatif dan kinerja BPKP

	laian Pelaksanaan Pekerjaan (DP3)	penghargaan yang tidak hanya berasarkan pada masa kerja auditor (10 – 30 tahun) yang berguna untuk menambah angka kredit dalam hal percepatan naik pangkat dan golongan.	
4.	Belum adanya pengakuan atas prestasi kerja dari atasan, teman sejawat dan mitra kerja yang dapat menumbuhkan kebanggaan diri (*esteem*)	Menyempurnakan atau membuat kebijakan di bidang kepegawaian/bidang investigasi dengan memberikan prioritas untuk diusulkan memperoleh promosi jabatan sebagai pengakuan atas kinerja auditor investigatif	Meningkatkan kinerja auditor investigatif dan kinerja BPKP

Utama UNIVERSITAS WIDYATAMA