
**PENGEMBALIAN KERUGIAN NEGARA DALAM AUDIT INVESTIGATIF DAN
AUDIT PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA KAJIAN DARI
SUDUT PANDANG AUDITOR PADA PERWAKILAN BADAN PENGAWASAN
KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN PROVINSI SULAWESI UTARA**

Rochxy¹, Lintje Kalangi², Hendrik Gamaliel³

^{1,2,3} Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sam Ratulangi, Jl. Kampus
Unsrat Bahu, Manado, 95115, Indonesia

¹E-mail: rochxyochie@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to analyze the Return on State Losses in Investigative Audits and Audits of Calculation of State Financial Losses. The Study From the Auditor's Point of View at the Representative of Indonesia's National Government Internal Auditor of North Sulawesi Province. This study uses a qualitative method with an exploratory approach. Data was obtained by in-depth interview technique. Key informants were determined by purposive sampling with the condition that they met the established criteria to obtain precise and accurate information. The results of the interviews were processed into data transcripts, then analyzed, coded, and categorized into themes. Data analysis using content analysis. The results of the study show that: (1) the return of state financial losses in investigative audits or audits of calculating state financial losses is not a common practice in carrying out audit tasks by auditors; (2) the cause of the return of state financial losses in investigative audits and audits of calculating state financial losses, namely the existence of good faith or regret from related parties, the expectation from related parties that the return of state financial losses carried out can eliminate or reduce the amount of state financial losses, and there is hope that the criminal sanction can be abolished or lighten the sentence; (3) there is no provision that prohibits the return of state financial losses before the issuance of investigative audit reports and audits of calculating state financial losses, but in practice auditors and law enforcement officers continue to adhere to the provisions of Article 4 of Law Number 31 of 1999 concerning Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi ; (4) the return of state financial losses in the investigative audit does not affect the auditor's conclusions and does not eliminate or reduce the value of state financial losses that occur; (5) the return of state financial losses in the audit of the calculation of state financial losses does not affect the audit process and the results of the auditor's calculations.

Keywords: auditor, state finance, investigative audit, state financial loss calculation audit, state loss

1. PENDAHULUAN

Tindak pidana korupsi merupakan kejahatan luar biasa. Hal tersebut ditegaskan dalam paragraf penjelasan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 bahwa tindak pidana korupsi yang meluas dan sistematis juga merupakan pelanggaran terhadap hak-hak sosial dan hak-hak ekonomi masyarakat, dan karena itu semua maka tindak pidana korupsi tidak lagi dapat digolongkan sebagai kejahatan biasa melainkan telah menjadi suatu kejahatan luar biasa.

Terjadinya tindak pidana korupsi diawali dengan adanya kecurangan (*fraud*). Gary W. Adams et al., mendefenisikan *fraud* sebagai penggunaan kedudukan/jabatan seseorang untuk memperkaya diri sendiri melalui penyalahgunaan atau penyimpangan yang dilakukan secara sengaja terhadap sumber daya atau aset perusahaan/organisasi (Purba, 2015). Pendeteksian,

pengidentifikasi, dan pencegahan *fraud* dapat dilakukan melalui audit. Jenis audit yang digunakan untuk mendeteksi dan menangani *fraud* dikenal sebagai audit investigatif. Dalam perkembangannya, juga dikenal audit penghitungan kerugian keuangan negara yang bertujuan untuk menghitung nilai kerugian negara yang timbul akibat terjadinya *fraud*.

Salah satu lembaga yang diberi kewenangan untuk melakukan audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). BPKP merupakan lembaga pemerintah non kementerian yang berkedudukan di bawah dan bertanggungjawab langsung kepada Presiden. Sesuai dengan Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014, BPKP bertugas menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pengawasan keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional. Dalam menyelenggarakan tugas tersebut, BPKP dapat melakukan audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara. Audit investigatif digunakan untuk mendeteksi terjadi atau tidaknya suatu penyimpangan (*fraud*), sedangkan audit penghitungan kerugian keuangan negara dilakukan untuk memastikan nilai kerugian keuangan negara. Kedua jenis audit tersebut merupakan *post audit*. Artinya, audit tersebut dilakukan setelah program/kegiatan pemerintah sudah selesai dikerjakan.

Ketika auditor sedang melakukan audit investigatif atau audit penghitungan kerugian keuangan negara terhadap kasus tindak pidana korupsi, kadang auditor dihadapkan dengan kondisi dimana auditi melakukan pengembalian kerugian keuangan negara ke kas negara. Pengembalian kerugian keuangan negara tersebut dilakukan dengan menitipkan kepada instansi penyidik atau dengan menyeter langsung ke rekening kas negara. Salah satu kasus tindak pidana korupsi yang diaudit Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara yaitu kasus Pemecah Ombak Likupang Timur, Minahasa Utara. Dikutip dari *sulutdaily.com* (2017), menyatakan bahwa untuk pekerjaan proyek pengaman pantai kurang lebih sebesar Rp15.200.000.000,00, namun sebesar Rp3.500.000.000,00 telah dikembalikan ke kas negara. Meskipun terdapat pengembalian kerugian negara, Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara menghitung nilai kerugian negara kurang lebih Rp8.800.000.000,00. Selain itu, dalam kasus pekerjaan pelebaran jalan Rainis-Melonguane-Beo-Essang Kabupaten Kepulauan Talaud tahun 2015 dan 2016 juga terdapat pengembalian kerugian keuangan negara. Menurut informasi dari laporan hasil audit investigatif Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara (2018), terdapat kekurangan volume atas pekerjaan tersebut yang berindikasi berdampak pada kerugian keuangan negara sebesar Rp141.968.795.00. Berdasarkan laporan tersebut diketahui bahwa kerugian keuangan negara telah dikembalikan ke kas negara sebesar Rp100.000.000,00. Setelah terjadinya pengembalian kerugian keuangan negara sebagaimana beberapa kasus di atas, penyidik biasanya menyampaikan informasi tersebut kepada auditor. Padahal dalam kondisi tersebut, auditor belum memiliki kesimpulan apakah telah terjadi penyimpangan/kecurangan (*fraud*) atas pelaksanaan program/kegiatan pemerintah tersebut.

Hal tersebut menjadi menarik karena belum terdapat pedoman rinci bagi auditor terkait perlakuan auditor terhadap pengembalian kerugian keuangan negara tersebut. Auditor belum mendapatkan petunjuk teknis yang detil bagaimana menyikapi kondisi tersebut sehingga menimbulkan kebingungan di antara para auditor. Akibatnya, terdapat perbedaan perlakuan auditor terhadap pengembalian kerugian keuangan negara pada saat audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara dilaksanakan. Selain itu, juga masih belum terdapat kesamaan persepsi antara auditor dalam memperlakukan pengembalian kerugian keuangan negara.

Tujuan yang ingin dicapai dari penelitian ini adalah untuk menganalisis apakah pengembalian kerugian keuangan negara sebelum diterbitkan hasil audit investigatif atau

audit penghitungan kerugian keuangan negara sudah menjadi praktik umum bagi auditor, menganalisis penyebab terjadinya pengembalian kerugian keuangan negara oleh auditor sebelum diterbitkan hasil audit investigatif atau audit penghitungan kerugian keuangan negara, menganalisis kesesuaian pengembalian kerugian keuangan negara sebelum diterbitkan hasil audit investigatif atau audit penghitungan kerugian keuangan negara dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta menganalisis pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara dari kajian teoretis pada Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Kecurangan (*Fraud*)

The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) dalam BPKP (2013:7) mengembangkan suatu bagan yang dikenal sebagai *fraud tree*. Bagan tersebut menggambarkan *fraud* dalam hubungan kerja (*occupational fraud*) dengan cabang-cabang, ranting, dan anak rantingnya. Dalam hubungan kerja tersebut terdapat 3 (tiga) cabang utama, yaitu:

1. korupsi (*corruption*);
2. penyimpangan atas aset (*asset misappropriation*); dan
3. pernyataan palsu, salah pernyataan dan rekayasa pelaporan (*fraudulent statement*).

Korupsi

Menurut asal kata, korupsi berasal dari bahasa Latin, *corruption*. Kata ini sendiri punya kata kerja *corrumpere* yang artinya busuk, rusak, menggoyahkan, memutar balik atau menyogok. Sedangkan menurut *Transparency International*, korupsi adalah perilaku pejabat publik, mau politikus atau pegawai negeri, yang secara tidak wajar dan tidak legal memperkaya diri atau memperkaya mereka yang dekat dengan dirinya, dengan cara menyalahgunakan kekuasaan publik yang dipercayakan kepada mereka (KPK, 2015).

Kerugian Keuangan Negara

BPKP (2016:21) merumuskan bahwa kerugian keuangan negara dalam implementasinya dapat dirinci sebagai hilang atau berkurangnya hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban akibat perbuatan sengaja melawan hukum dalam bentuk:

1. hilang atau berkurangnya hak dan kewajiban negara;
2. hilang atau berkurangnya keuangan negara dari kegiatan pelayanan pemerintah;
3. hilang atau berkurangnya penerimaan dan atau pengeluaran keuangan negara;
4. hilang atau berkurangnya aset negara yang dikelola sendiri atau pihak lain;
5. hilang atau berkurangnya kekayaan pihak lain yang dikelola negara.

Audit Investigatif

Menurut ketentuan huruf B poin 04 angka 1 Lampiran Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 17 Tahun 2017, audit investigatif adalah proses mencari, menemukan, mengumpulkan, dan menganalisis serta evaluasi bukti-bukti secara sistematis oleh pihak yang kompeten dan independen untuk mengungkapkan fakta atau kejadian sebenarnya tentang indikasi tindak pidana korupsi dan/atau tujuan spesifik lainnya sesuai peraturan yang berlaku.

Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN)

Menurut ketentuan huruf B poin 04 angka 2 Lampiran Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 17 Tahun 2017, audit penghitungan kerugian keuangan negara merupakan audit dengan tujuan untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara yang diakibatkan oleh penyimpangan dari hasil penyidikan dan digunakan untuk mendukung tindakan litigasi.

Penelitian Terdahulu

Nasrullah(2019)melakukan penelitian tentang Pemanfaatan Laporan Audit Forensik dan Pemberian Keterangan Ahli oleh Auditor Forensik di Provinsi Sulawesi Utara.Penelitian ini mengungkapkan bahwa selama ini audit investigasi dan audit perhitungan kerugian keuangan Negara (PKKN) dianggap audit yang eksklusif dan bersifat rahasia, sehingga cenderung tertutup sehingga informasi tentang proses audit sangat minim hanya sebatas laporan hasil audit dan itu pun terbatas pendistribusiannya, sehingga prosedur audit investigasi tidak dapat diuji oleh pihak eksternal, dan audit PKKN baru bisa di uji di depan pengadilan, dengan adanya Undang-Undang Nomor 14 tahun 2008, memungkinkan untuk informasi proses audit dapat diberikan kepada pihak eksternal. Mamahit(2018)meneliti tentang Deteksi *Fraud* pada Sektor Pemerintahan.Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa berdasarkan kerangka konseptual komprehensif yang dihasilkan, disimpulkan bahwa audit forensik dan audit investigasi merupakan metode yang efektif dalam mendeteksi *fraud* dan *whistleblowing* dapat mendukung efektivitas audit forensik dan audit investigasi dalam mendeteksi *fraud*.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan eskploratif. Data diperoleh dengan teknik wawancara mendalam. Informan kunci ditetapkan secara *purposive sampling* dengan syarat memenuhi kriteria yang ditetapkan untuk mendapatkan informasi yang tepat dan akurat.

Informan yang akan diwawancarai berjumlah 13 (tiga belas) orang yang memiliki kompetensi dan kewenangan berkaitan dengan penelitian ini. Informan yang diwawancarai dibedakan menjadi 2 (dua) kategori yaitu Informan yang memiliki latar belakang auditor berjumlah 10 (sepuluh) orang dan Informan yang berasal dari aparat penegak hukum (Kepolisian Daerah Sulawesi Utara dan Kejaksaan Tinggi Sulawesi Utara) berjumlah 3 (orang).

Lokasi dan Prosedur Pengumpulan Data

Penelitian ini dilakukan pada Kantor Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara, khususnya Bidang Pengawasan Investigasi, yang beralamat di Jalan Diponegoro I Nomor 1 Mahakeret Timur, Kecamatan Wenang, Kota Manado. Untuk aparat penegak hukum, penelitian dilakukan pada instansi yang menjadi stakeholders Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara yaitu Kepolisian Daerah Sulawesi Utara, khususnya Sub Direktorat III Tindak Pidana Korupsi pada Direktorat Reserse Kriminal Khusus dengan alamat Jalan Bethesda Nomor 62 Kecamatan Sario, Kota Manado dan Kejaksaan Tinggi Sulawesi Utara dengan alamat Jalan 17 Agustus Nomor 70, Teling Atas, Kecamatan Wanea, Kota Manado.Prosedur penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *purposive sampling*, yaitu teknik menentukan sampel penelitian dengan pertimbangan tertentu yang ditetapkan oleh peneliti. Dengan teknik tersebut, peneliti yang menentukan sendiri kriteria yang akan digunakan dalam memilih informan untuk berpartisipasi dalam penelitian.

Instrumen Penelitian

Instrumen utama penelitian yaitu peneliti sendiri (*human instrument*). Peneliti sebagai instrumen utama berfungsi untuk menentukan arah dan fokus penelitian, memilih dan menentukan informan sebagai sumber data, melakukan pengumpulan data, menilai kualitas data, melakukan analisis data, membuat kesimpulan atas hasil analisisnya.

Teknik Pengumpulan Data

peneliti melakukan wawancara secara mendalam (*in-depth interview*) dengan menggunakan jenis wawancara semiterstruktur (*semistructured interview*) dengan panduan konsep pertanyaan yang telah dipersiapkan peneliti untuk mewawancarai subyek penelitian.

Teknik Analisis Data

Data-data yang diperoleh, baik yang bersumber dari data primer, dianalisa secara kualitatif. Pada analisis dengan pendekatan kualitatif ini, menggunakan analisis isi (*content analysis*). Analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis isi (*content analysis*). Analisis isi (*content analysis*) dimulai dengan melakukan *coding* terhadap kata atau kalimat yang paling banyak digunakan dalam komunikasi. Kata atau kalimat yang digunakan tersebut merupakan kata atau kalimat yang dianggap relevan dengan penelitian ini.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Praktik Umum Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Dalam Audit Investigatif dan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara

Pelaksanaan audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh auditor merupakan peran Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara dalam memberikan *assurance*. Peran *assurance* dalam bentuk audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara dilakukan untuk memastikan bahwa seluruh program pemerintah berjalan dengan baik, akuntabel, dan transparan. Pelaksanaan peran *assurance* tersebut didasarkan pada permintaan audit dari instansi aparat penegak hukum, baik Kepolisian maupun Kejaksaan.

Sesuai dengan teori Segitiga Akuntansi Forensik, pengembalian kerugian keuangan negara tergolong dalam lingkup akuntansi forensik baik dalam bentuk audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara. Unsur kerugian sebagai unsur pertama teori Segitiga Akuntansi Forensik. Namun karena ruang lingkup pengembalian berada dalam sektor publik, maka kerugian yang dimaksud yaitu kerugian keuangan negara. Pengembalian kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh pihak terkait juga menandakan adanya perbuatan yang bertentangan dengan hukum dan berdampak pada terjadinya kerugian negara. Apabila dikaitkan dengan unsur kedua dari teori Segitiga Akuntansi Forensik, perbuatan bertentangan dengan hukum inilah yang disebut sebagai perbuatan melawan hukum. Selain itu, unsur ketiga dari teori Segitiga Akuntansi Forensik menyebutkan adanya hubungan kausalitas. Artinya, terdapat hubungan antara perbuatan melawan hukum yang timbul dan dampak kerugian yang ditimbulkan. Dengan adanya pengembalian kerugian keuangan negara, menunjukkan ada perbuatan yang bertentangan dengan hukum yang mengakibatkan kerugian negara, sehingga pihak terkait merasa perlu untuk mengembalikan kerugian negara tersebut.

Sehubungan dengan pelaksanaan audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara yang di dalam prosesnya terdapat pengembalian kerugian keuangan negara, terjadi dalam beberapa kasus ditangani oleh Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara. Pengembalian kerugian keuangan tersebut dilakukan oleh pihak terkait dengan menyetorkan langsung ke kas negara/kas daerah atau menitipkan uang setoran kepada aparat penegak hukum yang menangani perkara tersebut untuk disetorkan ke negara.

Terkait sering atau tidaknya terjadi kasus-kasus yang di dalamnya terdapat pengembalian kerugian keuangan negara baik dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara masih beragam dari sudut pandang auditor. Ada auditor yang berpendapat bahwa pengembalian kerugian keuangan negara sering terjadi dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara. Ada juga yang menyatakan bahwa pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara jarang terjadi. Namun demikian, pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara bukan merupakan hal yang biasa bagi auditor dan tidak menjadi praktik yang umum dalam pelaksanaan tugas audit oleh auditor.

Penyebab Terjadinya Pengembalian Kerugian Keuangan Negara

Pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara dilakukan oleh pihak terkait (auditi). Pengembalian kerugian keuangan negara tersebut memiliki cakupan yang lebih luas apabila dikaitkan dengan fraud tree. Pihak terkait melakukan pengembalian kerugian keuangan negara dalam kondisi yang bersangkutan telah melakukan kecurangan dan penyalahgunaan wewenang. Kecurangan dan penyalahgunaan wewenang tersebut menyangkut korupsi, penyalahgunaan aset, dan rekayasa laporan keuangan.

Pengembalian kerugian keuangan dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara dilakukan oleh pihak terkait dengan menyetorkan langsung ke kas negara/kas daerah atau menitipkan uang setoran kepada aparat penegak hukum yang menangani perkara tersebut untuk disetorkan ke negara. Terdapat beragam penyebab pihak terkait (auditi) melakukan pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara.

Berdasarkan hasil penelitian, pihak terkait berharap bahwa pengembalian kerugian keuangan negara yang dilakukan dapat menghilangkan atau mengurangi jumlah kerugian keuangan negara. Selain itu, ada juga pengembalian kerugian keuangan negara yang disebabkan ketakutan pihak terkait tersebut terhadap sanksi hukum berupa harapan untuk menghilangkan unsur pidana atau mengurangi masa hukuman menjadi alasan pengembalian kerugian keuangan negara. Juga adanya keinginan dari pihak terkait untuk memperbaiki kesalahan dengan harapan akan menjadi pertimbangan bagi aparat penegak hukum untuk menentukan sikap/tindakan hukum yang akan dilakukan. Berdasarkan dari hasil penelitian tersebut, penyebab adanya pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara yaitu adanya iktikad baik atau penyesalan dari pihak terkait, adanya harapan dari pihak terkait bahwa pengembalian kerugian keuangan negara yang dilakukan dapat menghilangkan atau mengurangi jumlah kerugian keuangan negara, serta adanya harapan agar sanksi pidananya dapat dihapuskan atau meringankan hukuman.

Kesesuaian Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Dengan Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Yang Berlaku

Sehubungan dengan kesesuaian pengembalian kerugian keuangan negara dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, diatur dalam ketentuan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001. Dalam ketentuan tersebut, dirumuskan bahwa pengembalian kerugian keuangan negara atau perekonomian negara tidak menghapuskan pidananya pelaku tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Pasal 3.

Kepala Kepolisian Republik Indonesia menerbitkan Surat Telegram Nomor ST/3388/XII/HUM.3.4./2019 tanggal 31 Desember 2019. Surat tersebut berisi arahan tentang penanganan tindak pidana korupsi pemerintah daerah dimana salah satu poin dalam arahan tersebut yaitu memprioritaskan pemulihan. Selain itu, Surat Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus pada Kejaksaan Agung Republik Indonesia Nomor B-1113/F/Fd.1/05/2010 tanggal 18 Mei 2010 perihal Prioritas dan Pencapaian dalam Penanganan Perkara Tindak Pidana Korupsi juga mendorong adanya pengembalian kerugian keuangan negara. Salah satu poin dalam surat tersebut, meminta perhatian kepada Kepala Kejaksaan Tinggi di Indonesia agar penanganan perkara tindak pidana korupsi diprioritaskan pada pengungkapan perkara yang bersifat big fish (berskala besar, dilihat dari pelaku dan/atau nilai kerugian keuangan negara) and still going on (tindak pidana yang dilakukan terus menerus atau berkelanjutan). Kondisi tersebut menimbulkan perbedaan perspektif antara ketentuan dalam Pasal 4 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 yang menyatakan bahwa pengembalian kerugian keuangan negara atau

perekonomian negara tidak menghapuskan pidana pelaku tindak pidana korupsi, dengan kebijakan pemerintah yang mendorong adanya pengembalian kerugian keuangan negara.

Namun demikian, tidak ada masalah jika pihak terkait ingin melakukan pengembalian kerugian keuangan negara pada saat audit masih berlangsung. Juga tidak terdapat kewajiban kepada pihak terkait untuk mengembalikan kerugian keuangan negara ketika audit masih berjalan. Berdasarkan hasil penelitian, tidak terdapat ketentuan yang melarang pengembalian kerugian keuangan negara sebelum diterbitkan laporan audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara, namun dalam praktiknya auditor dan aparat penegak hukum tetap berpegang sesuai ketentuan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999.

Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Dalam Audit Investigatif Dari Sisi Kajian Teoretis

Berdasarkan Peraturan BPKP Nomor 17 Tahun 2017, tahapan awal dalam audit investigatif dimulai dari adanya pengaduan masyarakat atau permintaan dari *stakeholders*, salah satunya permintaan audit dari aparat penegak hukum, baik kepolisian, kejaksaan, atau aparat penegak hukum lainnya. Hasil audit dituangkan dalam laporan hasil audit investigatif. Laporan tersebut berisi pengungkapan fakta penyimpangan dan proses kejadian, penyebab, dan dampak penyimpangan berupa kerugian keuangan negara serta rekomendasi. Laporan hasil audit investigatif disampaikan kepada Deputi Kepala BPKP Bidang Investigasi untuk diteruskan kepada pihak-pihak yang berkepentingan disertai dengan Surat Pengantar Masalah (SPM).

Audit investigatif memberikan kesimpulan mengenai terjadi atau tidaknya penyimpangan dan berapa nilai kerugian keuangan negara apabila ditemukan penyimpangan. Jadi, apabila audit investigatif belum selesai dilakukan, auditor belum bisa memperoleh kesimpulan terjadi atau tidaknya penyimpangan. Auditor juga belum memiliki hasil perhitungan mengenai jumlah kerugian keuangan negara yang terjadi jika terjadi penyimpangan dalam kasus yang diaudit.

Sesuai hasil penelitian, pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif tidak berpengaruh terhadap kesimpulan auditor dan tidak menghilangkan atau mengurangi nilai kerugian keuangan negara yang terjadi. Dalam laporan hasil audit, auditor tetap menguraikan secara utuh terkait kasusnya dan menyimpulkan telah terjadi penyimpangan atau tidak. Pengembalian kerugian keuangan negara diungkap sebagai informasi tambahan saja dalam laporan hasil audit investigatif.

Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Dalam Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Dari Sisi Kajian Teoretis

Sesuai dengan teori Segitiga Akuntansi Forensik, audit penghitungan kerugian keuangan negara juga dilakukan dalam rangka menentukan dan mempertegas adanya tiga unsur utama teori Segitiga Akuntansi Forensik, yaitu kerugian, perbuatan melawan hukum, dan hubungan kausalitas. Uraian unsur kerugian ditujukan kepada penjelasan rinci mengenai nilai kerugian keuangan negara yang nyata dan pasti. Unsur perbuatan melawan hukumnya diuraikan secara detil sebagai perbuatan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang memiliki dampak kerugian keuangan negara. Sedangkan unsur hubungan kausalitas memiliki fungsi dalam menguji hubungan perbuatan melawan hukum dengan akibat yang ditimbulkan. Sesuai Peraturan BPKP Nomor 17 Tahun 2017, audit penghitungan kerugian keuangan negara dilakukan dalam rangka menghitung jumlah/nilai kerugian keuangan negara/daerah akibat penyimpangan yang berindikasi tindak pidana korupsi atau tindak pidana kejahatan lainnya dan/atau perdata yang merugikan keuangan negara/daerah.

Sesuai dengan tujuan audit, kesimpulan audit dalam laporan tersebut menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara/daerah dalam kasus yang diaudit. Kesimpulan tersebut merupakan pendapat auditor yang didasarkan pada bukti-bukti yang

relevan, kompeten, dan cukup dengan pengungkapan penyimpangan yang terjadi. Audit penghitungan kerugian keuangan negara auditor memberikan kesimpulan mengenai nilai kerugian keuangan negara yang terjadi atas suatu penyimpangan. Kesimpulan tersebut bisa diperoleh ketika proses audit penghitungan kerugian keuangan negara telah selesai dilakukan dan dituangkan dalam laporan hasil audit. Kondisi yang menimbulkan permasalahan bagi auditor ketika dalam pelaksanaan audit penghitungan kerugian keuangan negara, terdapat pengembalian kerugian keuangan negara oleh pihak terkait. Padahal auditor belum menyelesaikan proses audit dan belum memiliki kesimpulan mengenai besaran nilai kerugian keuangan negara terhadap kasus yang diaudit. Kondisi tersebut menimbulkan keraguan apakah pengembalian kerugian keuangan tersebut mengurangi kerugian keuangan negara, menghapus/menghilangkan nilai kerugian keuangan negara, atau ada tindakan lain yang harusnya dilakukan auditor dalam menyikapi pengembalian kerugian keuangan negara tersebut.

Berdasarkan hasil penelitian, pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit penghitungan kerugian keuangan negara tidak berpengaruh terhadap proses audit dan hasil perhitungan auditor. Pengembalian kerugian keuangan negara tidak menghentikan proses audit yang sedang berlangsung dan tidak mengurangi atau menghilangkan nilai kerugian keuangan negara yang dihitung oleh auditor. Pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit penghitungan kerugian keuangan negara merupakan informasi tambahan yang disajikan dalam bagian tersendiri dalam laporan hasil audit. Penyajian pengembalian kerugian keuangan negara tersebut terpisah dari penyajian hasil perhitungan kerugian keuangan negara dari auditor.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian yang diperoleh dan pembahasan, maka dapat disimpulkan bahwa:

1. Terkait sering atau tidaknya terjadi kasus-kasus yang di dalamnya terdapat pengembalian kerugian keuangan negara baik dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara masih beragam dari sudut pandang auditor. Ada auditor yang berpendapat bahwa pengembalian kerugian keuangan negara sering terjadi dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara. Ada juga yang menyatakan bahwa pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara jarang terjadi. Namun demikian, pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara bukan merupakan hal yang biasa bagi auditor dan tidak menjadi praktik yang umum dalam pelaksanaan tugas audit oleh auditor.
2. Penyebab adanya pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara yaitu adanya iktikad baik atau penyesalan dari pihak terkait, adanya harapan dari pihak terkait bahwa pengembalian kerugian keuangan negara yang dilakukan dapat menghilangkan atau mengurangi jumlah kerugian keuangan negara, serta adanya harapan agar sanksi pidananya dapat dihapuskan atau meringankan hukuman.
3. Tidak terdapat ketentuan yang melarang pengembalian kerugian keuangan negara sebelum diterbitkan laporan audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara, namun dalam praktiknya auditor dan aparat penegak hukum tetap berpegang sesuai ketentuan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999.
4. Pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif tidak berpengaruh terhadap kesimpulan auditor dan tidak menghilangkan atau mengurangi nilai kerugian keuangan negara yang terjadi. Dalam laporan hasil audit, auditor tetap menguraikan secara utuh terkait kasusnya dan menyimpulkan telah terjadi penyimpangan

atau tidak. Pengembalian kerugian keuangan negara diungkap sebagai informasi tambahan saja dalam laporan hasil audit investigatif.

5. Pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit penghitungan kerugian keuangan negara tidak berpengaruh terhadap proses audit dan hasil perhitungan auditor. Pengembalian kerugian keuangan negara tidak menghentikan proses audit yang sedang berlangsung dan tidak mengurangi atau menghilangkan nilai kerugian keuangan negara yang dihitung oleh auditor. Pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit penghitungan kerugian keuangan negara merupakan informasi tambahan yang disajikan dalam bagian tersendiri dalam laporan hasil audit. Penyajian pengembalian kerugian keuangan negara tersebut terpisah dari penyajian hasil perhitungan kerugian keuangan negara dari auditor

Adapun yang menjadi saran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Sehubungan dengan masih beragamnya pendapat auditor dalam menilai sering atau tidaknya terjadi pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif maupun audit penghitungan kerugian keuangan negara, maka diperlukan adanya bimbingan teknis terhadap auditor di Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara dalam rangka peningkatan pemahaman dan keahlian auditor untuk mendeteksi dan mengidentifikasi kasus-kasus yang memiliki potensi terjadi pengembalian kerugian keuangan negara.
2. Diperlukan adanya rumusan yang jelas dari pemerintah pusat baik berupa peraturan perundang-undangan maupun pedoman/acuan teknis dalam menyikapi adanya ketidaksesuaian peraturan dimana pengembalian kerugian keuangan negara kasus tindak pidana korupsi dimana ketentuan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 merumuskan bahwa pengembalian kerugian keuangan negara atau perekonomian negara tidak menghapuskan pidananya pelaku tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Pasal 3, namun di sisi lain pemerintah melalui Surat Telegram Kepala Kepolisian Republik Indonesia Nomor ST/3388/XII/HUM.3.4./2019 tanggal 31 Desember 2019 dan Surat Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus pada Kejaksaan Agung Republik Indonesia Nomor B-1113/F/Fd.1/05/2010 tanggal 18 Mei 2010 perihal Prioritas dan Pencapaian dalam Penanganan Perkara Tindak Pidana Korupsi yang mendorong adanya pengembalian kerugian keuangan negara.
3. Auditor memerlukan pedoman atau petunjuk teknis baik berupa peraturan badan atau peraturan teknis lainnya dari instansi/lembaga audit khususnya BPKP terkait dengan tata cara auditor menyikapi adanya pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit investigatif dan pedoman teknis penyajian dalam laporan hasil audit investigatif.
4. Auditor memerlukan pedoman atau petunjuk teknis baik berupa peraturan badan atau peraturan teknis lainnya dari instansi/lembaga audit khususnya BPKP terkait dengan tata cara auditor menyikapi adanya pengembalian kerugian keuangan negara dalam audit penghitungan kerugian keuangan negara dan pedoman teknis penyajian dalam laporan hasil audit penghitungan kerugian keuangan negara.

DAFTAR PUSTAKA

- BPKP. (2013). Buku 1 Audit Investigatif. Bogor: Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP.
- BPKP. (2013). Buku 2 Audit Investigatif. Bogor: Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP.
- BPKP. (2016). Aspek Hukum Dalam Audit Investigatif. Bogor: Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP.
-

- KPK. (2015). *Pahami Dulu Baru Lawan*. Jakarta: Komisi Pemberantasan Korupsi.
- Mamahit, A. I. (2018). *Deteksi Fraud pada Sektor Pemerintahan*. Yogyakarta: Program Studi Magister Akuntansi Universitas Islam Indonesia.
- Nasrullah, Kalangi, L., & Gamaliel, H. (2019). Analisis Pembuktian Tindak Pidana Korupsi Melalui Pemanfaatan Laporan Audit Forensik dan Pemberian Keterangan Ahli oleh Auditor Forensik di Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Goodwill*, 10(2). 159-169.
- Purba, B. P. (2015). *Fraud dan Korupsi*. Jakarta Timur: Lestari Kiranatama.
- Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 17 Tahun 2017 tentang Pedoman Pengelolaan Kegiatan Bidang Investigasi.
- Surat Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus pada Kejaksaan Agung Republik Indonesia Nomor B-1113/Fd.1/05/2010 tanggal 18 Mei 2010 perihal Prioritas dan Pencapaian dalam Penanganan Perkara Tindak Pidana Korupsi juga mendorong adanya pengembalian kerugian keuangan negara.
- Surat Telegram Kepala Kepolisian Republik Indonesia Nomor ST/3388/XII/HUM.3.4./2019 tanggal 31 Desember 2019 tentang Penanganan Tindak Pidana Korupsi Pemerintah Daerah.
- <https://sulutdaily.com/kasus-pemecah-ombak-pemkab-minut-tak-ada-kerugian-negara-rp88-miliar/>, diakses 27 Juli 2020.
- <https://www.medcom.id/nasional/daerah/JKRlqq3b-direktur-bnpb-jadi-tersangka-korupsi-proyek-pemecah-ombak>, diakses 27 Juli 2020.