



UNIVERSITAS INDONESIA

**PENENTUAN PIHAK-PIHAK YANG TERLIBAT TINDAK
PIDANA KORUPSI DALAM LAPORAN HASIL AUDIT
INVESTIGASI (LHAI) BADAN PENGAWASAN KEUANGAN
DAN PEMBANGUNAN (BPKP)**

TESIS

MUHAMMAD ISMET KARNAWAN

0906581372

**FAKULTAS HUKUM
PROGRAM PASCA SARJANA**

JAKARTA

JULI 2011



UNIVERSITAS INDONESIA

**PENENTUAN PIHAK-PIHAK YANG TERLIBAT TINDAK
PIDANA KORUPSI DALAM LAPORAN HASIL AUDIT
INVESTIGASI (LHAI) BADAN PENGAWASAN KEUANGAN
DAN PEMBANGUNAN (BPKP)**

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Hukum

MUHAMMAD ISMET KARNAWAN

0906581372

FAKULTAS HUKUM

PROGRAM STUDI ILMU HUKUM

KEKHUSUSAN HUKUM DAN SISTEM PERADILAN PIDANA

JAKARTA

JULI 2011

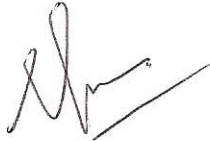
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

**Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar**

Nama : MUHAMMAD ISMET KARNAWAN

NPM : 0906581327

Tanda tangan :



Tanggal : 8 Juli 2011

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh :
Nama : MUHAMMAD ISMET KARNAWAN
NPM : 0906581327
Program Studi : Ilmu Hukum
Judul Tesis : Penentuan Pihak-Pihak yang Terlibat Tindak Pidana Korupsi dalam Laporan Hasil Audit Investigasi (LHAI) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum (MH) pada Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : DR. Luhut M.P Pangaribuan, SH., LL.M.



Penguji/
Ketua Sidang : Prof. H. Mardjono Reksodiputro, SH., MA.



Penguji : DR. Surastini Fitriasih, SH., MH.



Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 8 Juli 2011

KATA PENGANTAR/UCAPAN TERIMA KASIH

Sesungguhnya tak ada kata dan ucapan manusia yang sanggup menggambarkan rasa syukur atas berkat dan rahmat Allah Sang maha pemberi segala kemudahan. Atas perkenan-Nya jualan penulisan tesis ini dapat terselesaikan dan hadir ditangan para pembaca. Penulisan tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Masa perkuliahan dan masa penulisan tesis adalah masa-masa yang pelik dan membutuhkan kerja keras. Namun kesemuanya dapat berjalan lancar dan menyenangkan berkat bantuan dan dukungan dari berbagai pihak. Oleh karenanya, pada halaman ini, saya hendak mengucapkan apresiasi dan terima kasih kepada semua pihak. Baik kepada Pimpinan di Kantor maupun di Universitas, para dosen dan para pegawai FH-UI, kawan-kawan sesama pegawai, kawan-kawan mahasiswa ataupun pihak-pihak lain yang tidak mungkin disebutkan satu persatu. Meskipun sangat disadari bahwa penyebutan terhadap keseluruhan orang yang berjasa selama proses pendidikan atau perkuliahan saya akan menjadi bagian yang paling banyak dari setiap lembaran-lembaran tesis ini.

1. Pimpinan Kejaksaan Agung khususnya Badan Pendidikan dan Latihan yang berperan memberikan kesempatan mengikuti pendidikan tingkat strata dua di kampus Universitas Indonesia.
2. Para pimpinan Universitas Indonesia, khususnya Fakultas Hukum termasuk dalam hal ini para dosen dan pegawai sekretariat yang berkenan memberikan kemudahan dalam berbagai bentuk fasilitas sehingga kami dapat mengikuti menyelesaikan perkuliahan.
3. Bapak DR. Luhut MP Pangaribuan, SH. LLM selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penyusunan tesis ini.
4. Bapak Prof. H. Mardjono Reksodiputro, SH. MA selaku Penguji/Ketua Sidang dan Ibu DR. Surastini Fitriasih, SH. MH juga sebagai penguji yang telah memberikan masukan dan solusi demi untuk jalan ke arah kesempurnaan dalam penyusunan tesis ini.
5. Orang tua saya, ayahanda (Alm) Drs. Muhammad Taiso yang telah memberikan tetes pengetahuan berharga sebagai bekal dan pegangan dalam menuntut ilmu. Ayahanda yang sering berucap bahwa beliau merasa gagal apabila anak-anaknya hanya mencapai gelar Strata satu seperti dirinya. Terima kasih Ayah, hari ini saya telah memenuhi sebagian keinginan hidupmu.

Ibunda Hj. Halma dengan kesabaran dan ketekunannya mendengarkan keluh kesah di kala pikiran sedang kalut, menenangkan hati saat gundah, menyabarkan ketika diri sedang emosi dan memotivasi disaat sedang terpuruk. Sungguh benarlah kiranya kala Rasulullah bersabda bahwa sorga berada di telapak kaki ibu.

Untuk semua ini, gelar Magister Hukum kudedikasikan kepada kalian berdua (ayahanda dan ibunda).

6. Istriku tercinta, ANA YADI PURWANTI, SH atas segala dukungan, kiriman doa dan pengharapan dalam menjalani rutinitas perkuliahan yang seringkali menjemukan. Demikian pula pada tiga malaikatku, para penenang jiwaku : MUHAMMAD INDRA YADI KURNIAWAN, ANISA ARDHANA ISWARI dan ALISHA ISMAH APTANA yang senantiasa mengiangkan kerinduan dan kebahagiaan dari jauh.
7. Saudara-saudaraku tercinta yang telah membuktikan bahagiannya memiliki ikatan kekeluargaan : SITTI RAHMATIAH, SKM. MKes, MUHAMMAD YUSRAN DARMAWAN, S.Sos. MSi dan SITTI RAHMIATUN, S.Hut.
8. Rekan-rekan sesama mahasiswa peserta perkuliahan di Kekhususan Hukum dan Sistem Peradilan Pidana, Angkatan 2009, khususnya, Syafruddin Rifa'ie (sarung tenun), Agung, Endang, Rizvan, yang telah memberikan kenangan dan memori yang menyenangkan selama proses perkuliahan.

Akhirul kalam, hanya kepada Yang Esa jualah saya mohonkan kiranya segala budi baik, bantuan baik yang langsung maupun tidak langsung dapat menjadi amalan shaleh yang bermanfaat bagi kita semua. Demikian pula semoga tesis ini dapat menjadi sebutir pasir yang ikut memperindah pantai pengetahuan dan memberikan kesejukan serta kebahagiaan bagi yang memandangnya.

Salemba, 8 Juli 2011

MUHAMMAD ISMET KARNAWAN

**HALAMAN PERNYATAAN UNTUK PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : MUHAMMAD ISMET KARNAWAN
NPM : 0906581327
Program Studi : Ilmu Hukum
Fakultas : Hukum
Jenis karya : Tesis

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (Non-exclusive Royalty-Free Right)** atas karya ilmiah saya yang berjudul :

**PENENTUAN PIHAK-PIHAK YANG TERLIBAT TINDAK PIDANA KORUPSI
DALAM LAPORAN HASIL AUDIT INVESTIGASI (LHAI) BADAN
PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN (BPKP)**

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (database), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta

Pada tanggal : 8 Juli 2011

Yang Menyatakan



(MUHAMMAD ISMET KARNAWAN)

ABSTRAK

Nama : MUHAMMAD ISMET KARNAWAN
Program Studi : Program Pasca Sarjana Sistem Peradilan Pidana, Fakultas Hukum.
Judul : Penentuan Pihak-Pihak yang Terlibat Tindak Pidana Korupsi dalam Laporan Hasil Audit Investigasi (LHAI) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)

Tesis ini membahas mekanisme dan penentuan pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi dalam Laporan Hasil Audit Investigasi (LHAI) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) serta Penggunaan Laporan Hasil Audit Investigasi (LHAI) BPKP sebagai alat bukti dalam Sistem Peradilan Pidana. Penelitian ini adalah penelitian yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan (*statute-approach*), pendekatan konsep (*conceptual approach*) dan pendekatan perbandingan (*comparative approach*) yang hasilnya lalu dideskripsikan. Hasil penelitian ini menyarankan bahwa mengingat bahwa banyaknya peraturan yang digunakan dalam pelaksanaan audit investigasi yang tumpang tindih satu sama lain, diperlukan sinkronisasi peraturan terutama tentang jenis-jenis bukti audit, pembicaraan dengan obyek (obyek yang diperiksa) pasca audit serta unsur-unsur perbuatan yang perlu diungkap dalam suatu audit investigasi. Dalam LHAI, secara hukum seyogyanya BPKP tidak melakukan penentuan pelaku yang diduga terlibat tindak pidana korupsi, karena penentuan pelaku adalah domain hukum pidana, dalam hal ini penyidik. BPKP lebih tepat kalau hanya melakukan penghitungan kerugian keuangan negara dengan penggambaran secara deskriptif modus operandi tindak pidana korupsi sesuai dengan kompetensi BPKP selaku auditor intern pemerintah, MOU atau nota kesepahaman antara lembaga Kepolisian dan Kejaksaan dengan BPKP tidak perlu dipertahankan. Kerjasama penanganan perkara sebaiknya dilakukan dengan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang berdasar undang-undang, agar lebih kuat dan independen dari sisi pembuktian bilamana dipertanyakan oleh pihak-pihak di persidangan.

Kata Kunci :

Korupsi, Audit Investigasi, BPKP

ABSTRACT

Name : MUHAMMAD ISMET KARNAWAN
Study Program : Graduate Program in Criminal Justice System, Faculty of Law.
Title : Determination of the Parties Involved Corruption in Investigation Report of Audit Results (LHAI) Board of Finance and Development Control (BPKP)

This thesis discusses about the mechanism and the determination of the parties involved corruption in the Audit Report of Investigation (LHAI) Board of Finance and Development Control (BPKP) and the use of the Audit Report of Investigation (LHAI) BPKP as evidence in the Criminal Justice System. This study is a normative juridical approach to research legislation (Statute-approach), conceptual approach and the comparative approach the results and then described. The results of this study suggest that the number of rules used in the audit investigations that overlap each other, the synchronization rules are needed, especially regarding the types of audit evidence, talks with the “obrik” (the object being examined) the post audit and elements that need to act disclosed in an audit investigation. In LHAI, legally BPKP should not make the determination of the parties allegedly involved in corruption, because the determination of the parties is the domain of criminal law, and not the investigator. BPKP more appropriate if only just calculating financial losses in a descriptive depiction of the state with the “modus operandi” of corruption in accordance with the competence of internal auditors BPKP as government, MOU or a memorandum of understanding between National Police and State Prosecutor with BPKP not need to be maintained. Cooperation case handling should be done by the Supreme Audit Board (BPK) is based on legislation, to be more robust and independent of the evidence when questioned by the parties in court.

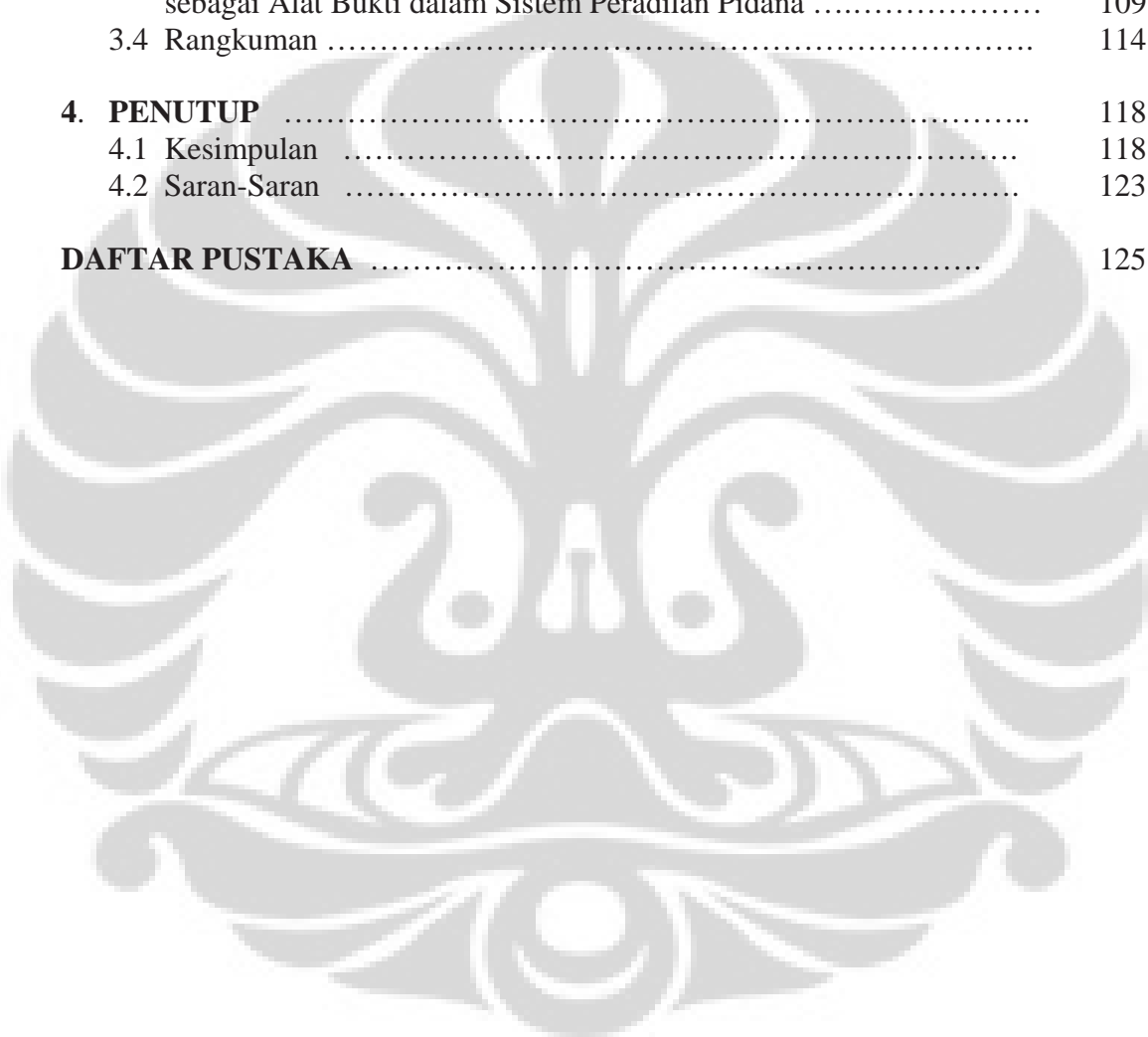
Keywords:

Corruption, Investigative Audit, BPKP

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR/UCAPAN TERIMA KASIH	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS	vi
ABSTRAK	vii
ABSTRACT	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR GAMBAR	xi
1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Pernyataan Masalah	7
1.3 Pertanyaan Penelitian	8
1.4 Tujuan dan Manfaat Penelitian	9
1.4.1. Tujuan Penelitian	9
1.4.2 Manfaat Penelitian	10
1.5 Metode Penelitian	10
1.5.1 Tipe Penelitian	10
1.5.2 Pendekatan Masalah	12
1.5.3 Bahan Hukum	13
1.5.4 Prosedur Pengumpulan Bahan Hukum	14
1.5.5 Pengolahan dan Analisis Bahan Hukum	15
1.6 Landasan Teori dan Konsep	15
1.6.1 Landasan Teori	15
1.6.2 Landasan Konsep	17
1.7 Sistematika Penelitian	22
2. LHAI-BPKP DAN ALAT BUKTI DALAM SISTEM PERADILAN PIDANA	23
2.1 Pengertian Sistem Peradilan Pidana	23
2.2 Status BPKP sebagai Ahli dalam Sistem Peradilan Pidana	34
2.3 Prosedur dan Mekanisme Kerja BPKP sebagai Ahli dalam Mendukung Proses Penanganan Tindak Pidana Korupsi	40
2.4 Audit Investigasi Perkara Tindak Pidana Korupsi oleh BPKP.....	42
2.5 Penyusunan LHAI oleh BPKP	50
2.6 Rangkuman	51

3. PENENTUAN PELAKU YANG DIDUGA TERLIBAT TINDAK PIDANA KORUPSI DALAM LHAI (BPKP).....	54
3.1 Prosedur dan mekanisme Penentuan Pihak-Pihak yang diduga Terlibat Tindak Pidana Korupsi dalam LHAI BPKP	54
3.2 Dasar Hukum Penentuan Pihak-Pihak yang Terlibat Tindak Pidana Korupsi dalam LHAI BPKP	88
3.3 Penggunaan Laporan Hasil Audit Investigasi (LHAI) BPKP sebagai Alat Bukti dalam Sistem Peradilan Pidana	109
3.4 Rangkuman	114
4. PENUTUP	118
4.1 Kesimpulan	118
4.2 Saran-Saran	123
DAFTAR PUSTAKA	125



DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Lapisan-lapisan dalam Sistem Peradilan Pidana	29
Gambar 2.2 Bagan aliran Sistem Peradilan Pidana	30
Gambar 2.3 Capaian Kinerja BPKP	40
Gambar 3.1 Perbandingan antara <i>Financial</i> Audit dan <i>Fraud</i> Audit	79
Gambar 3.2 Hubungan Prosedur Audit dan Bukti Audit	81



BAB I PENDAHULUAN

1. LATAR BELAKANG

Sebagai kejahatan publik yang bersumber dari *abuse of power*, korupsi tidak hanya mengancam tatanan lini kehidupan yang serba *agregat*, seperti keuangan negara, terampasnya hak-hak orang miskin, serta terkurasnya sumber kekayaan alam yang tidak bisa diperbaharui (*non-renewable resources*), tetapi juga telah merobohkan hampir seluruh sistem nilai yang berkaitan dengan harga diri (*dignity*) bangsa.¹

Korupsi di Indonesia terjadi secara sistematis dan meluas sehingga tidak hanya merugikan keuangan negara, tetapi juga telah melanggar hak-hak sosial ekonomi masyarakat secara luas, maka pemberantasan korupsi perlu dilakukan dengan cara yang luar biasa².

Dengan landasan tersebut maka di Indonesia, tindak pidana korupsi dihadapi oleh beberapa institusi seperti Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Kejaksaan RI dan Kepolisian RI dengan dibantu oleh institusi lain seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Pusat Pelaporan dan Analisa Transaksi Keuangan (PPATK), para Inspektur Jenderal setiap Kementerian sampai pada Inspektorat Wilayah di daerah propinsi dan kabupaten.

Sinergi dan koordinasi antar masing-masing institusi dilakukan dalam bingkai Sistem Peradilan Pidana (SPP) dan diharapkan dapat menjadi suatu kesatuan untuk memerangi dan mengurangi jumlah tindak pidana korupsi di Indonesia.

Hal ini sejalan dengan pendapat dari Prof. Mardjono Reksodiputro yang menyatakan bahwa sistem peradilan pidana dapat digambarkan secara singkat sebagai suatu sistem yang bertujuan untuk “menanggulangi kejahatan”, salah

¹ Anas Saidi, *Korupsi: antara harapan dan kenyataan (Kasus Kepala Daerah dan DPRD)*, Jurnal Masyarakat Indonesia Jilid XXXV, No. 1 (Jakarta, LIPI, 2009), hal. 2.

² UU RI No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan UU No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, bagian Penjelasan angka I. Umum

satu usaha masyarakat untuk mengendalikan terjadinya kejahatan agar berada dalam batas-batas toleransi yang dapat diterimanya. Sistem ini dianggap berhasil, apabila sebagian besar dari laporan dan keluhan masyarakat bahwa mereka telah menjadi korban dari suatu kejahatan, dapat diselesaikan dengan diajukannya pelaku ke muka sidang pengadilan dan menerima pidana. Masih merupakan bagian tugas sistem adalah mencegah terjadinya korban kejahatan maupun mencegah bahwa mereka yang sedang ataupun telah selesai menjalani pidana tidak mengulangi lagi perbuatan mereka yang melanggar hukum itu.³

Proses peradilan pidana adalah suatu sistem dengan kepolisian, kejaksaan dan pengadilan serta pemasyarakatan sebagai sub sistem. Pelanggar hukum berasal dari masyarakat dan akan kembali pula ke masyarakat, baik sebagai warga yang taat pada hukum (non residivis) maupun mereka yang kemudian akan mengulangi kembali perbuatannya (residivis). Proses terpadu dari peradilan pidana ini mewajibkan pendekatan sistemik dalam riset-riset. Oleh karena itu kerjasama dan koordinasi antara pusat-pusat riset dari sub sistem maupun luar sub sistem sangat penting.⁴

Sebagai suatu sistem, kerjasama antara para penegak hukum seperti uraian di atas masih belum lengkap tanpa kehadiran advokat/ penasihat hukum. Posisi advokat/penasihat hukum dalam sistem peradilan pidana sangat penting dalam kaitannya dengan perlindungan terhadap hak-hak tersangka/terdakwa. Perlindungan ini selain untuk mendampingi tersangka/terdakwa dalam menghadapi perkara disangkakan/didakwakan padanya, juga untuk menghindarkan kesewenang-wenangan yang dilakukan penegak hukum lain terhadap kepentingan tersangka/terdakwa.⁵

³ Mardjono Reksodiputro, *Kriminologi dan Sistem Peradilan Pidana*, (Jakarta : Pusat Pelayanan Keadilan dan Pengabdian Hukum (d/h Lembaga Kriminologi) Universitas Indonesia, Kumpulan Karangany, Buku Kedua, 2007), hal. 140

⁴ Ibid., hal. 98-99

⁵ Secara normatif, ketentuan bahwa advokat merupakan sub sistem dari Sistem Peradilan Pidana dapat dilihat pada bagian Pertimbangan Undang-Undang No. 18 Tahun 2003 tentang Advokat yang menyebutkan : “bahwa kekuasaan kehakiman yang bebas dari segala campur tangan dan pengaruh dari luar, memerlukan profesi Advokat yang bebas, mandiri, dan bertanggung jawab, untuk terselenggaranya suatu peradilan yang jujur, adil, dan memiliki kepastian hukum bagi semua pencari keadilan dalam menegakkan hukum, kebenaran, keadilan, dan hak asasi manusia”. Selain itu pada bagian Penjelasan disebutkan bahwa : “Advokat

Dalam konteks keterpaduan penanganan perkara, terutama perkara tindak pidana korupsi, institusi penyidik seperti Kepolisian, Kejaksaan ataupun KPK juga bekerjasama dengan institusi-institusi pendukung seperti Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau Akuntan Publik, utamanya dalam menentukan pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi dan menimbulkan kerugian keuangan negara atau perekonomian negara.⁶

Salah satu bentuk kerjasama antara lain dilakukan oleh Kejaksaan RI, Kepolisian RI dan BPKP yang secara khusus dituangkan dalam bentuk Nota Kesepahaman (*Memorandum of understanding*) Tanggal : 28 September 2007 Nomor : Kep-109/A/JA/09/2007, No. Pol : B/2718/ IX/2007, Nomor : KEP-1093/K/D6/2007 tentang Kerjasama dalam penanganan kasus penyimpangan pengelolaan keuangan negara yang berindikasi TPK termasuk Dana Non Budgeter

Sebagai sebuah Lembaga Pemerintahan Non Departemen (LPND) yang bertanggung jawab langsung kepada presiden, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang merupakan transformasi dari Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara (DJPKN) berdasarkan Keputusan Presiden No. 31 Tahun 1983 Tanggal 30 Mei 1983, diwajibkan memberikan dukungan kepada institusi penegak hukum sebagaimana Inpres Nomor 5 Tahun 2004 Tentang Percepatan Pemberantasan Korupsi.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai salah satu lembaga pemerintah bekerja berdasarkan Keppres 103 Tahun 2001. BPKP mempunyai wewenang melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Salah satu dari tugas pemerintahan tersebut adalah melakukan pengawasan intern melalui audit investigatif. Yang

sebagai salah satu unsur sistem peradilan merupakan salah satu pilar dalam menegakkan supremasi hukum dan hak asasi manusia”.

⁶ Mengingat pentingnya profesi akuntan publik, pada tanggal 3 Mei 2011, Pemerintah dan DPR telah mengesahkan UU No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Pada bagian penjelasan UU tersebut disebutkan bahwa tujuan penyusunan UU adalah untuk : (1) melindungi kepentingan publik, (2) mendukung perekonomian yang sehat, efisien dan transparan, (3) memelihara integritas profesi akuntan publik, (4) meningkatkan kompetensi dan kualitas profesi akuntan publik, dan (5) melindungi kepentingan profesi akuntan publik sesuai dengan standar dan kode etik profesi.

dimaksud audit investigatif disini adalah merupakan bagian dari pengawasan intern pemerintah berdasarkan PP No. 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).⁷

Salah satu tujuan pelaksanaan audit investigasi menurut KH Spencer dan Jennifer Picket sebagaimana dikutip oleh Theodorus M. Tuanakotta adalah menentukan siapa pelaku dan mengumpulkan bukti mengenai niatnya. Prakarsa ini bermaksud untuk menyeret si pelaku ke pengadilan pidana, misalnya pengadilan tindak pidana korupsi. Oleh karena itu perlu pengumpulan bukti yang cukup untuk proses penyidikan yang diikuti dengan penuntutan dan selanjutnya proses pengadilan.⁸

Pendapat KH Spencer dan Jennifer Picket tersebut menjelaskan bahwa penentuan pelaku dan pengumpulan bukti dapat dilakukan oleh para auditor, baik yang bersifat perorangan seperti akuntan publik maupun yang terlembagakan dalam lembaga pengawas internal pemerintah seperti Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) ataupun dalam lembaga pengawas eksternal pemerintah seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Meskipun ditetapkan Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001, tetapi tugas yang tercantum dalam Keppres Nomor 31 Tahun 1983 yang mengatur jenis pengawasan yang dilakukan oleh BPKP dengan penyesuaian, landasan hukum tetap berlaku, yaitu meliputi sebagai berikut :⁹

a. Pemeriksaan Rutin

1. Pemeriksaan keuangan (*financial audit*) yaitu pemeriksaan yang ditujukan untuk mengaudit dan memberikan opini atas laporan keuangan.
2. Pemeriksaan operasional (*management audit*) yaitu pemeriksaan yang ditujukan untuk mengidentifikasikan kegiatan, program, aktivitas yang memerlukan perbaikan atau penyempurnaan dengan tujuan memberikan rekomendasi agar efisien dan efektif

⁷ Duke Arie, <<http://hulondhalo.com/2010/06/kewenangan-audit-investigatif-bpkp-dan-korupsi/>> diakses tanggal 2 Nop. 2010

⁸ Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*, (Jakarta : Salemba Empat, 2010), hal. 318.

⁹ Arifin P. Soeria Atmadja, Yuli Indrawati, Dian Puji N. Simatupang, *Reposisi dan Refungsionalisasi Aparat Pengawasan Internal Pemerintah, dalam : Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum : Teori, Praktik dan Kritik*, Arifin P. Soeria Atmadja, (Jakarta : Rajawali Pers, Ed. Ketiga, 2010), hal. 258-259.

b. Pemeriksaan Khusus

1. Pemeriksaan terhadap kasus tidak lancarnya pelaksanaan pembangunan
2. Pemeriksaan khusus terhadap kasus yang diperkirakan mengandung unsur penyimpangan yang merugikan pemerintah pusat, pemerintah daerah khusus, BUMN/D.

Dalam laporan hasil audit investigasi yang dikeluarkan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), pada bagian awal disebutkan siapa pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi yang diinvestigasi lengkap dengan kerugian negara yang ditimbulkan oleh pihak-pihak lain yang diduga terlibat tersebut.

Istilah “pihak-pihak yang diduga terlibat” tindak pidana korupsi dapat ditemukan pada beberapa dokumen yang dibuat BPKP antara lain pada PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara, serta pada modul “*Fraud Auditing*” terbitan Pusdiklatwas BPKP. Meskipun demikian, tidak ada penjelasan secara tegas apa yang dimaksud dengan istilah tersebut. Dalam modul “*Fraud Auditing*” hanya disebutkan bahwa pada bagian pihak-pihak yang diduga terlibat, memuat uraian tentang :

- Nama, NIP/NIK/NPP/NRP, pangkat, jabatan bagi pejabat/pegawai yang diduga terlibat dalam kasus yang bersangkutan.
- Nama dan kedudukan pihak ketiga lainnya yang diduga terlibat.
- Apabila mungkin, nilai kerugian negara yang menjadi tanggung jawab masing-masing yang diduga terlibat.
- Peranan/porsi kesalahan masing-masing yang diduga terlibat.
- Pengungkapan yang terlalu panjang, dapat dimuat dalam suatu daftar yang merupakan lampiran LHP dengan mencantumkan nomor lampirannya.

Istilah “terlibat” dalam suatu Laporan Hasil Audit Investigasi BPKP merupakan istilah yang berhampiran makna dengan istilah “tersangka” dalam lingkup Sistem Peradilan Pidana. BPKP menggunakan istilah yang lebih

umum (dalam artian tidak merujuk pada status tersangka atau orang yang disangka) karena menyadari bahwa proses penentuan pihak yang diduga “terlibat” itu bukan dalam kerangka yuridis atau biasa diistilahkan dengan “*pro justisia*”

Proses penentuan pihak yang diduga “terlibat” sampai kemudian dituangkan dalam suatu Laporan Hasil Audit Investigasi BPKP merupakan suatu proses yang dalam praktik selama ini sangat tertutup dan rahasia. Bahkan bagi kalangan penegak hukum (Polisi, Jaksa atau Hakim) proses penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat tersebut merupakan suatu “*forbidden area*” untuk dipertanyakan. Sikap kritis terhadap Laporan tersebut seringkali datang dari kalangan Penasihat Hukum yang melihat adanya potensi masalah dalam proses penyusunannya.

Terkait dengan penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat suatu tindak pidana korupsi, atau biasa dikenal dengan istilah “tersangka” di kalangan penegak hukum Kepolisian atau Kejaksaan selaku penyidik dalam konsep Sistem Peradilan Pidana, mekanismenya dilakukan dengan menggunakan analisis teori-teori hukum pidana. Serangkaian perdebatan panjang dalam proses merumuskan teori-teori hukum pidana tersebut melahirkan berbagai macam teori yang disebut sebagai teori-teori Kausalitas. Beberapa contoh teori kausalitas tersebut adalah von Buri dengan teori *Conditio sine qua non*, van Hamel dengan teori Retriksi (pembatasan) atas *Conditio sine qua non*, teori Mengindividualisasikan dari Birkmeyer, teori Menggeneralisir yang terdiri dari teori Adekuat dari von Kries, teori Obyektif dari Rumeling dan teori Adaequaat dari Traeger.¹⁰

Perbedaan penafsiran sangat mungkin terjadi antara BPKP serta Kejaksaan dan Kepolisian selaku penyidik perkara tindak pidana korupsi dalam menentukan pihak-pihak yang diduga terlibat atau bertanggung jawab dalam pengelolaan dan pengawasan keuangan negara. Latar belakang anggota-anggota BPKP yang sebagian besar adalah para auditor dengan basis pendidikan dari Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi tentu saja akan memberi

¹⁰ Andi Hamzah, *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Jakarta, Rineka Cipta, Cet. 3 Edisi Revisi, 2008), hal. 166-173

“warna” lain dalam penetapan pihak-pihak terlibat yang bertanggung jawab dalam pengelolaan dan pengawasan keuangan negara.

LHAI-BPKP tersebut selanjutnya akan digunakan oleh Jaksa/ Penuntut Umum menjadi salah satu alat bukti yang penting dalam proses persidangan. Konsep keteraturan atau ketepatan pencarian dan perumusan alat bukti memegang peranan yang sangat vital dalam proses pembuktian. Kesalahan dan kurang cermatnya pengumpulan alat bukti akan membawa konsekuensi gugurnya alat bukti tersebut dalam proses persidangan.

Penggunaan Laporan Hasil Audit Investigasi (LHAI) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai salah satu alat bukti dalam proses persidangan, akan sangat menarik untuk diteliti, terutama berkaitan dengan mekanisme penetapan yang dilakukan oleh para auditor terhadap pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi untuk kemudian ditelaah pengaruhnya terhadap proses penyidikan

2. PERNYATAAN MASALAH

Suatu Laporan Hasil Audit Investigasi (LHAI), pada dasarnya adalah dokumen yang akan dipergunakan dalam suatu Sistem Peradilan Pidana, baik sebagai alat bukti dalam tingkat penyidikan, penuntutan maupun persidangan. Penyusunan laporan tersebut akan sangat berkaitan dengan mekanisme hukum acara pidana yang berlaku terutama dalam menentukan pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi.

Format pelaporan sangat bervariasi. Beberapa organisasi pengawasan yang memiliki satuan unit investigasi khususnya di sektor pemerintahan, memiliki pedoman penyusunan laporan hasil audit investigatif yang bersifat baku sehingga kasus dapat disajikan secara konsisten.¹¹ Demikian pula dengan BPKP sebagai aparat pengawasan fungsional pemerintah, yang memiliki standar pelaporan audit investigasi. Standar Pelaporan audit investigasi BPKP dapat dilihat pada PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus

¹¹ BPKP, *Fraud Auditing*, (Jakarta : Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP, 2008), hal. 122.

Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara.

Bagian awal LHAI-BPKP akan menyebutkan pihak-pihak tertentu sebagai pelaku yang berperan atau menyebabkan kerugian keuangan negara. Pihak-pihak tersebut oleh BPKP disebut sebagai “pihak-pihak yang diduga terlibat”.

Dalam praktik, pihak-pihak yang diduga terlibat sebagaimana disebut pada bagian awal dalam LHAI BPKP tersebut seringkali berbeda dengan pihak-pihak yang dijadikan tersangka atau terdakwa oleh penyidik atau penuntut umum. Perbedaan tersebut kemudian menjadi persoalan ketika terungkap ke hadapan publik karena beragam penafsiran. Salah satu penafsiran yang ramai berkembang di masyarakat adalah bahwa lembaga penyidik/penuntut umum melakukan tebang pilih dalam penanganan kasus tindak pidana korupsi karena hanya menetapkan sebagian pihak yang menjadi simpulan BPKP dalam LHAI sebagai tersangka/terdakwa.

Pada tahap penyidikan ataupun penuntutan, LHAI-BPKP menjadi salah satu alat bukti surat atau keterangan ahli dalam proses pembuktian. Kebanyakan Penyidik/Penuntut Umum bahkan Hakim yang menangani perkara Tindak Pidana Korupsi menganggap LHAI-BPKP sebagai “*forbidden area*” yang pantang untuk dipertanyakan. Mayoritas pertanyaan yang diajukan pada ahli BPKP di persidangan berkaitan dengan hasil audit, sedangkan hanya sebagian kecil yang berani mempertanyakan mekanisme kerja atau cara BPKP dalam menentukan pihak yang dianggap terlibat.

Kalau penyidik dan penuntut umum menggunakan teori-teori kausalitas untuk menentukan perbuatan pidana yang dilakukan dan siapa pelaku yang harus bertanggung jawab dalam perbuatan pidana tersebut, maka menarik untuk diketahui cara Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) menentukan pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi khususnya perbedaan cara antara BPKP dan penyidik.

3. PERTANYAAN PENELITIAN

Berdasarkan pokok permasalahan tersebut, maka dapat diuraikan pertanyaan-pertanyaan penelitian (*research question*) sebagai berikut :

1. Bagaimana prosedur dan mekanisme penentuan pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi dalam LHAI-BPKP ?
2. Apakah dasar hukum penentuan pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi dalam LHAI- BPKP ?
3. Apakah LHAI- BPKP dapat dijadikan sebagai alat bukti yang sah dalam suatu sistem peradilan pidana ?

4. TUJUAN DAN MANFAAT PENELITIAN

A. Tujuan Penelitian

Penelitian ini berusaha mengungkapkan beberapa permasalahan menyangkut penyusunan LHAI yang dilakukan oleh BPKP. Selama ini penelitian yang membahas tentang audit investigasi lebih banyak dilakukan dari sisi ilmu ekonomi. Penelitian dengan menggunakan metode-metode akuntansi ini tentu saja bermanfaat dari sisi keuangan/anggaran negara. Kekurangan penelitian yang dilakukan dari sisi ilmu hukum ini dicoba untuk diperkuat dengan adanya penelitian ini. Kekurangan penelitian dari sisi yuridis ini secara menyolok terlihat pada minimnya peraturan perundang-undangan yang secara khusus berkenaan dengan tema penelitian ini. Penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam suatu LHAI-BPKP selama ini hanya menjadi domain para ekonom atau para akuntan, padahal sesungguhnya laporan tersebut akan digunakan dalam suatu mekanisme hukum yang memiliki sifat, cara dan mekanisme tersendiri.

Penelitian ini akan berusaha mengungkapkan bagaimana mekanisme penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam Tindak Pidana Korupsi dalam LHAI-BPKP. Mekanisme tersebut akan diungkap berdasarkan Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah, Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), Standar Profesional Audit Internal

dan peraturan-peraturan pelaksanaannya. Ketiga standar audit tersebut akan coba diungkap dan diperbandingkan untuk kemudian dapat diketahui standar audit yang diberlakukan di BPKP. Selanjutnya setelah mekanisme penentuan tersebut dipaparkan, penelitian ini juga akan mengungkap bagaimana penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat Tindak Pidana Korupsi

Kemudian pada bagian akhir akan dipaparkan LHAI-BPKP dapat dijadikan sebagai alat bukti yang sah dalam suatu sistem peradilan pidana.

B. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini sangat diharapkan dapat memberikan manfaat, baik secara teoritis maupun secara praktis terhadap berbagai kalangan hukum ataupun ekonomi. Manfaat secara teoritis yaitu ingin memberikan sumbangan yang berarti dan menambah khasanah ilmu pengetahuan berkaitan dengan penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam tindak pidana korupsi dalam LHAI-BPKP. Sedangkan secara praktis, penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan yang berguna untuk perbaikan peraturan perundang-undangan terkait mekanisme penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam tindak pidana korupsi dalam LHAI-BPKP agar sesuai dengan mekanisme secara yuridis. Selain itu juga dapat dipergunakan oleh para praktisi hukum agar dapat lebih memahami peran, fungsi dan mekanisme kerja BPKP dalam melaksanakan audit investigasi yang berkaitan dengan persoalan hukum. Masukan tersebut dapat berupa konsep dan prosedural yang berguna untuk menilai LHAI-BPKP dalam suatu sistem peradilan pidana.

5. METODE PENELITIAN

A. Tipe Penelitian

Untuk menjawab permasalahan penelitian yang telah dirumuskan dalam bentuk pertanyaan penelitian (*research question*), maka tipe penelitian

hukum yang dilakukan adalah yuridis normatif.¹² Penelitian ini dilakukan dengan pembahasan konsep, doktrin dan teori (asas-asas) hukum pidana materiil dan hukum pidana formil (hukum acara), baik menyangkut mekanisme penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam Tindak Pidana Korupsi dalam LHAI-BPKP ataupun kaitannya dengan teori-teori kausalitas dalam hukum pidana. LHAI-BPKP yang dibuat berdasarkan Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional pemerintah juga mengacu kepada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan Standar Profesional Audit Internal. Mekanisme audit berhubungan erat dengan penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi utamanya berkaitan dengan metode mendapatkan bukti audit sebagai dasar untuk menentukan pihak-pihak yang diduga terlibat. Pemahaman tentang bukti dalam beberapa standar audit juga berbeda-beda dan lebih banyak dipengaruhi oleh ilmu auditing dalam dunia ekonomi. Pembahasan tentang alat bukti audit dalam ilmu auditing tersebut akan coba dibandingkan dengan alat-alat bukti sebagaimana dikenal dalam KUHAP. Hal tersebut dilakukan untuk menentukan bagaimana hubungan antara ilmu auditing yang digunakan oleh para auditor dalam melakukan audit dengan ilmu hukum pidana yang digunakan oleh penyidik atau penuntut umum dalam penanganan perkara.

Penelitian normatif ini dilakukan terhadap bahan perundang-undangan yang berkaitan dengan audit khusus atau audit investigasi di BPKP termasuk aturan-aturan yang digunakan oleh instansi lain, baik sesama auditor internal pemerintah maupun auditor eksternal pemerintah seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

¹² Terhadap tipe penelitian hukum normatif ini, Soetandyo Wingnyosoebroto menyebutnya sebagai metode doktrinal dalam kajian-kajian hukum positif. Terry Hutchinson memperjelas pengertian penelitian hukum doktrinal sebagai berikut: *“Doctrinal Research – Research which provides a systematic exposition of the rules governing a particular legal category, analyses the relationship between rules, explain areas of difficulty and, perhaps, predicts future development”*. Dalam Johny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, (Malang : Bayumedia Publishing, Edisi Revisi, Cetakan Kedua, 2006), hal. 44.

B. Pendekatan Masalah

Dalam kaitannya dengan penelitian normatif ini, akan digunakan beberapa pendekatan, yaitu pendekatan perundang-undangan (*statute-approach*), pendekatan konsep (*conceptual approach*) dan pendekatan perbandingan (*comparative approach*).

Pendekatan perundang-undangan (*statute-approach*), dilakukan untuk meneliti peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan audit khusus atau audit investigatif di BPKP termasuk aturan-aturan yang digunakan oleh instansi lain, baik sesama auditor internal pemerintah maupun auditor eksternal pemerintah seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Hal ini dimaksudkan untuk memperoleh gambaran mengenai mekanisme penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam tindak pidana korupsi dalam LHAI-BPKP serta kaitannya dengan teori kausalitas dalam hukum pidana. Selain itu, dalam pendekatan ini juga akan diketahui bagaimana aturan yang mengatur bukti audit sebagai dasar bagi para auditor dalam melakukan audit.

Pendekatan Konsep (*conceptual approach*), digunakan untuk memahami konsep standar audit khusus dalam peraturan perundang-undangan, dan lebih khusus mengenai hubungannya dengan konsep-konsep hukum pidana. Pemahaman terhadap konsep sangat penting karena akan memberikan dasar dalam menganalisis suatu persoalan. Dengan pendekatan konsep juga akan memudahkan memahami obyektivitas persoalan terutama ketika persoalan itu bersentuhan dengan disiplin ilmu lain.

Pendekatan Perbandingan (*comparative approach*), dilakukan untuk memahami mekanisme penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam Tindak Pidana Korupsi dalam Laporan Hasil Audit Investigasi BPKP berdasarkan standar audit yang dimiliki BPKP yaitu Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah dibandingkan dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan Standar Profesional Audit Internal. Selain itu pendekatan perbandingan juga dilakukan dengan

sesama lembaga pemeriksa internal pemerintah ataupun lembaga pemeriksa eksternal pemerintah.

C. Bahan Hukum

Bahan hukum yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder.¹³

- a. Bahan hukum primer, yakni peraturan perundang-undangan yang berlaku secara nasional di Indonesia seperti: Undang-Undang Nomor 31 tahun 1999 jo. Undang-Undang No. 20 tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Undang-Undang, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Hukum Acara Pidana (KUHAP), Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara, Undang-Undang No. 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, Undang-Undang No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Keputusan Presiden Nomor 103 tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Presiden No 64 tahun 2005, Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007 tanggal 7 Maret 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (Menneg PAN) Nomor : PER/05/ M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP), Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor : KEP-378/K/1996 tanggal 30 Mei 1996 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP),

¹³ Bahan hukum primer yakni bahan hukum yang terdiri atas peraturan perundang-undangan yang diurutkan berdasarkan hierarkinya. Sedangkan bahan hukum sekunder adalah bahan hukum yang terdiri atas buku-buku teks (*textbooks*) yang ditulis para ahli hukum yang berpengaruh, jurnal-jurnal hukum, pendapat para sarjana, kasus-kasus hukum, yurisprudensi dan hasil-hasil simposium mutakhir yang berkaitan dengan topik penelitian. Lihat, Johnny Ibrahim, *Ibid.*, hal. 295-296.

Disamping itu, juga dipergunakan bahan berupa Nota Kesepahaman (*Memorandum of understanding*) Tanggal : 28 September 2007 Nomor : Kep-109/A/JA/09/2007, No. Pol : B/2718/IX/2007. Nomor : KEP-1093/K/D6/2007 tentang Kerjasama dalam Penanganan Kasus Penyimpangan Pengelolaan Keuangan Negara yang Berindikasi Tindak Pidana Korupsi termasuk Dana Non Budgeter.

- b. Bahan hukum sekunder adalah bahan hukum yang diperoleh dari buku teks, jurnal-jurnal, pendapat para sarjana, kasus-kasus hukum, yang terkait dengan audit khusus/investigatif, standar audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah, selain itu juga diperoleh dari buku-buku auditing yang berkaitan dengan audit khusus hingga bahan yang membahas tentang peran penyidik dalam bekerja sama dengan para auditor dalam pemberian keterangan ahli ataupun alat bukti surat. Sebagai pendukung juga dilakukan wawancara dengan auditor (pemeriksa), untuk dianalisis guna mendukung bahan primer yang diperoleh. Wawancara tersebut dilakukan bukan dalam kategori bahan utama (primer) namun lebih pada mendukung analisis bahan primer.

D. Prosedur Pengumpulan Bahan Hukum

Untuk mendapatkan bahan hukum primer maupun bahan hukum sekunder, akan dilakukan penelitian studi kepustakaan (*library study*),¹⁴ yang kemudian dikumpulkan berdasarkan topik permasalahan yang dirumuskan dan diklasifikasi menurut sumber dan hierarkinya untuk dikaji secara komprehensif. Bahan hukum yang berhubungan dengan masalah yang dibahas, kemudian dipaparkan, disistematisasi, selanjutnya dianalisis untuk menginterpretasi hukum yang berlaku dan efektifitasnya dalam tataran praktik.

¹⁴ Penelitian hukum normatif merupakan penelitian kepustakaan. Lihat, Ronny Hanitjo Soemitro, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, (Jakarta: 1990), hal. 11. Menurut Soerjono Soekanto, data sekunder memiliki cirri-ciri umum sebagai berikut: (1) data sekunder pada umumnya ada dalam keadaan siap terbuat (*ready made*), (2) bentuk maupun isi data sekunder telah dibentuk dan diisi oleh peneliti-peneliti terdahulu, (3) Data sekunder dapat diperoleh tanpa terikat atau dibatasi oleh waktu dan tempat, Dalam Soerjono Soekanto, dan Sri Madmuji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, (Jakarta: 1995), hal. 24.

E. Pengolahan dan Analisis Bahan Hukum

Langkah-langkah yang berkaitan dengan pengolahan terhadap bahan-bahan hukum yang telah dikumpulkan untuk menjawab isu hukum yang telah dirumuskan dalam rumusan masalah.¹⁵ Analisis data merupakan proses mengorganisasikan dan mengurutkan data ke dalam pola, kategori dan satuan uraian dasar sehingga dapat ditemukan tema dan dapat dirumuskan hipotesis kerja seperti yang disarankan oleh data.¹⁶

Cara pengolahan bahan hukum dilakukan secara deduktif, yakni menarik kesimpulan dari suatu permasalahan yang bersifat umum terhadap permasalahan konkrit yang dihadapi. Selanjutnya bahan hukum yang ada, dianalisis untuk melihat permasalahan berkaitan dengan efektifitas pelaksanaan audit investigasi BPKP dihubungkan dengan konsep sistem peradilan pidana.

6. LANDASAN TEORI DAN KONSEP

A. Landasan Teori

Korupsi (C) oleh Robert Klitgaard, Ronald Maclean-Abaroa dan H. Lindsey Parris diartikan sebagai *monopoly power*/kekuasaan monopoli (M) plus *discretion by officials*/wewenang pejabat (D), minus *Accountability*/Akuntabilitas (A). Perumusan $C = M + D - A$ dicontohkan jika seseorang memegang monopoli atas barang atau jasa dan memiliki wewenang untuk memutuskan siapa yang berhak mendapat barang atau jasa itu dan berapa banyak, dan tidak ada akuntabilitas -dalam arti orang lain dapat menyaksikan apa yang diputuskan oleh orang yang memegang wewenang itu- maka kemungkinan besar akan kita temukan korupsi disitu.¹⁷

¹⁵ Johny Ibrahim, *Op.cit.*, hal. 297.

¹⁶ Lexy J. Moleong, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, (Bandung: Remaja Rosdakarya, 2002), hal 103.

¹⁷ Robert Klitgaard, Ronald Maclean-Abaroa dan H. Lindsey Parris, *Corrupt Cities. A Protica ! Guide to Cure and Prevention*, diterjemahkan oleh Masri Maris, Penuntun Pemberantasan Korupsi dalam Pemerintahan Daerah, (Jakarta : Yayasan Obor Indonesia, ed. 3, 2005), hal. 29.

Tentu saja analisis oleh Robert Klitgaard, Ronald Maclean-Abaroa dan H. Lindsey Parris tersebut merupakan upaya untuk menyederhanakan persoalan korupsi agar lebih mudah dipahami oleh masyarakat. Pola (*pattern*) yang sederhana tersebut tidaklah dimaksudkan untuk “menyederhanakan” persoalan korupsi sebatas dalam kerangka kekuasaan monopoli. Di Indonesia banyak modus operandi tindak pidana korupsi yang terkadang tidaklah berkaitan dengan kekuasaan monopoli itu.

Prof. S.S. Hueh, Rektor (saat itu) The University of East Asia, sebagaimana dikutip oleh Indriyanto Seno Adji mengatakan : “*the growth of the law on corruption can not be divorced from changes in the socio-economic and political setting*”. Beliau hendak memberikan ilustrasi betapa pembentukan aturan hukum dalam kerangka memberantas korupsi itu tidak dengan begitu saja dapat dipisahkan dari persoalan ekonomi dengan masalah politik. Dalam implementasi di Indonesia, kebijakan hukum dalam pencegahan dan pemberantasan korupsi tidak dapat dipisahkan dengan “*political and socio-economic setting*”. Persoalan kebijakan hukum korupsi tidak akan terlepas dengan kekuasaan ekonomi dan politik suatu negara, sehingga karakter stigma korupsi dapat menjadi simbol elastis mengakarnya korupsi ketatanegaraan tersebut sebagai korupsi sistemik atau korupsi kelembagaan.¹⁸

Endang Retnowati mengatakan apabila praktik korupsi sudah sejak lama dilakukan, hal itu berarti korupsi sudah menjadi struktur. Mengutip Anthony Giddens, struktur adalah “*Rules and resources or sets of transformation relations, organized as properties of social systems*”. Keberadaan struktur ada dalam pola-pola pikir, berisi aturan-aturan dan berbagai sumber seperti pengalaman, pengetahuan, kemampuan praktis yang diperoleh melalui sosialisasi.¹⁹

Praktik Korupsi di Indonesia berdasarkan Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi terdiri dari tiga puluh bentuk/jenis tindak pidana

¹⁸ Indriyanto Seno Adji, *Korupsi dan Penegakan Hukum*, (Jakarta : Diadit Media, 2009), hal. 65-66.

¹⁹ Endang Retnowati, *Korupsi : Kejahatan yang Tersistem*, Jurnal Masyarakat Indonesia Jilid XXXV, No. 1, (Jakarta : LIPI, 2009), hal. 140

yang dapat dikelompokkan ke dalam 7 (tujuh) bagian, yaitu : kerugian keuangan negara, suap-menyuap, penggelapan dalam jabatan, pemerasan, perbuatan curang, benturan kepentingan dalam pengadaan dan gratifikasi.²⁰

Tindak pidana korupsi juga tidak terlepas dari teori-teori hukum pidana tentang Kesalahan. Bahkan teori kesalahan ini menjadi dasar untuk menentukan sejauh mana perbuatan itu dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi.

Dalam khasanah hukum pidana Indonesia, teori atau ajaran kausalitas atau teori sebab akibat dalam hukum pidana adalah teori yang sangat penting. Teori ini berusaha menjembatani antara perbuatan pidana yang telah dilakukan dan siapa yang pantas untuk dijadikan sebagai pihak yang bertanggung jawab atas perbuatan tersebut.

Secara umum, teori kausalitas terdiri atas 3 (tiga) jenis yaitu Teori *Conditio sine qua non* dari Von Buri, Teori Mengindividualisir dan Teori Menggeneralisir.

B. Landasan Konsep

Audit investigasi menurut BPKP sebagaimana dalam modul “*Auditing 2009*” adalah audit yang dilakukan untuk membuktikan apakah suatu indikasi penyimpangan/kecurangan apakah memang benar terjadi atau tidak terjadi. Jadi fokus audit investigasi adalah membuktikan apakah benar kecurangan telah terjadi. Dalam hal dugaan kecurangan terbukti, audit investigasi harus dapat mengidentifikasi pihak yang harus bertanggung jawab atas penyimpangan/kecurangan tersebut.

Mekanisme pelaporan terhadap hasil audit investigatif dilakukan melalui LHAI yang selanjutnya digunakan oleh penyelidik, penyidik atau penuntut umum sebagai alat bukti dalam proses penyelidikan, penyidikan ataupun penuntutan.

²⁰ Komisi Pemberantasan Korupsi, *Memahami untuk Membasmi*, (Jakarta : KPK, 2006), hal. 16-17

Penyelidikan menurut Pasal 5 Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini.

Dalam konteks penyelidikan, LHAI dapat digunakan sebagai dasar untuk menentukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana. Dasar ini penting untuk menentukan dapatnya dilakukan penyidikan terhadap peristiwa yang diaudit tersebut

Sedangkan Penyidikan menurut Pasal 2 Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang terjadi dan guna menentukan tersangkanya.

Peran LHAI dalam penyidikan adalah sebagai bukti bahwa benar suatu peristiwa telah terjadi untuk selanjutnya ditentukan siapa tersangkanya.

Tersangka menurut Pasal 1 butir 14 KUHAP adalah seorang yang karena perbuatannya atau keadaannya, berdasarkan bukti permulaan patut diduga sebagai pelaku tindak pidana. Tidak ada penjelasan yang tegas tentang “bukti permulaan patut”. Istilah yang hampir sama dapat ditemukan pada Pasal 17 KUHAP yang isinya bahwa perintah penangkapan dilakukan terhadap seorang yang diduga keras melakukan tindak pidana berdasarkan bukti permulaan yang cukup.

Dalam bagian penjelasan Pasal 1 angka 17 KUHAP disebutkan bahwa yang dimaksud dengan “bukti permulaan yang cukup” ialah bukti permulaan untuk menduga adanya tindak pidana sesuai dengan bunyi Pasal 1 butir 14.

Yahya Harahap menjelaskan bahwa untuk memahami pasal-pasal tersebut, sebaiknya kata “permulaan” dihilangkan sehingga kalimat dalam Pasal 17 KUHAP berbunyi : diduga keras melakukan tindak pidana berdasarkan bukti yang cukup. Jika seperti ini, pengertian dan penerapannya lebih pasti. Dan kalau tidak salah tangkap, pengertian yang dirumuskan dalam pasal itu hampir sama dengan pengertian yang terdapat pada hukum acara

pidana Amerika, yang menegaskan bahwa untuk melakukan tindakan penangkapan atau penahanan, harus didasarkan atas *affidavit and testimony*, yakni harus didasarkan pada adanya bukti dan kesaksian.²¹

Menurut PAF Lamintang dan Theo Lamintang, kalimat “bukti permulaan yang cukup” dalam rumusan Pasal 17 KUHAP harus diartikan sebagai bukti-bukti minimal berupa alat-alat bukti seperti yang dimaksudkan dalam Pasal 184 ayat (1) KUHAP, yang dapat menjamin bahwa penyidik tidak akan menjadi terpaksa untuk menghentikan penyidikannya terhadap seseorang yang disangka melakukan suatu tindak pidana, setelah terhadap orang tersebut dilakukan penangkapan.²²

Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) mendalilkan adanya 5 (lima) alat bukti yang sah, dipergunakan dalam suatu perkara pidana. Kelima alat bukti sebagaimana Pasal 184 KUHAP tersebut adalah :

1. Keterangan saksi
2. Keterangan Ahli
3. Surat
4. Petunjuk
5. Keterangan terdakwa

Kelima alat bukti tersebut memiliki kekuatan pembuktian yang berbeda-beda, sesuai urut-urutannya, mulai dari yang terkuat sampai yang terlemah.

Dalam pembuktian perkara tindak pidana korupsi, alat bukti yang memegang peranan penting sejak mulai dari penyusunan dakwaan sampai pada proses persidangan adalah Surat dan Keterangan Ahli.

Surat menurut Pasal 187 didalilkan dibuat atas sumpah jabatan atau dikuatkan dengan sumpah, adalah :

- a. Berita acara dan surat lain dalam bentuk resmi yang dibuat oleh pejabat umum yang berwenang atau yang dibuat dihadapannya, yang memuat keterangan tentang kejadian atau keadaan yang didengar,

²¹ Yahya Harahap, *Pembahasan, Permasalahan dan Penerapan KUHAP : Penyidikan dan Penuntutan*, (Jakarta : Sinar Grafika, ed. Kedua, 2002), hal.158.

²² PAF Lamintang dan Theo Lamintang, *Pembahasan KUHAP : Menurut Ilmu Pengetahuan dan Yurisprudensi*, (Jakarta : Sinar Grafika, 2010), hal. 113.

dilihat atau yang dialaminya sendiri, disertai dengan dengan alasan yang jelas dan tegas tentang keterangannya itu.

- b. Surat yang dibuat menurut ketentuan peraturan perundang-undangan atau surat yang dibuat oleh pejabat mengenai hal yang termasuk dalam tata laksana yang menjadi tanggung jawabnya dan yang diperuntukkan bagi pembuktian sesuatu keadaan.
- c. Surat keterangan dari seorang ahli yang memuat pendapat berdasarkan keahliannya mengenai sesuatu hal atau sesuatu keadaan yang diminta secara resmi daripadanya.
- d. Surat lain yang hanya dapat berlaku jika ada hubungannya dengan isi dari alat pembuktian yang lain.

Bilamana alat bukti surat yang dibuat pada saat proses penyidikan tersebut setelah sampai di persidangan kemudian, pembuatnya hadir dan menerangkan secara langsung di depan hakim yang mengadili perkara itu, maka kekuatan pembuktiannya bertambah menjadi keterangan ahli sebagaimana dimaksud dalam Pasal 186 KUHAP, yaitu : “ keterangan ahli ialah apa yang seorang ahli nyatakan di sidang pengadilan”.

Demikian pula Pasal 179 ayat (1) KUHAP mengatur masalah kewajiban dari para ahli kedokteran kehakiman, dokter atau ahli-ahli lainnya untuk memberikan keterangan ahli atau yang dalam bahasa Belanda juga disebut *deskundige verklaring* apabila diminta untuk membuat terang suatu perkara pidana guna kepentingan pemeriksaan. Menurut Pasal 1 angka 28 KUHAP, yang dimaksud dengan keterangan ahli adalah keterangan yang diberikan oleh seorang yang memiliki keahlian khusus tentang hal yang diperlukan untuk membuat terang suatu perkara pidana guna kepentingan pemeriksaan.²³

Dalam menjatuhkan putusan, KUHAP menentukan bahwa bila putusan hakim merupakan pemidanaan maka putusan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang disertai pertimbangan keadaan yang memberatkan dan meringankan terdakwa. Putusan pemidanaan ini baru dapat dilakukan apabila sekurang-kurangnya telah ditemukan (i) dua alat bukti yang sah dan (ii) hakim memperoleh keyakinan. Bukti yang

²³ Ibid, hal. 388.

ditemukan hakim ini dari sudut konsep KUHAP dapat disebut sebagai “bukti yang sempurna” karena sebagai dasar untuk menyatakan kesalahan dan menjatuhkan hukuman.²⁴

Sebagai tindak pidana yang spesifik, penanganan tindak pidana korupsi harus melibatkan pihak lain yang mengerti seluk beluk tindak pidana korupsi. Pihak lain yang dimaksud, salah satunya adalah para auditor di BPKP.

Persinggungan yang paling sederhana antara akuntansi dan hukum adalah Akuntansi Forensik. Salah satu cara untuk melihat akuntansi forensik adalah dengan menggunakan segitiga akuntansi forensik yaitu: Perbuatan Melawan Hukum, Kerugian dan Hubungan Kausalitas. Di sektor publik maupun privat, akuntansi forensik berurusan dengan kerugian. Di sektor publik ada kerugian negara dan kerugian keuangan negara. Di sektor privat juga ada kerugian yang timbul karena cedera janji dalam suatu perikatan. Kerugian adalah titik pertama dalam segitiga akuntansi forensik. Titik kedua adalah perbuatan melawan hukum. Tanpa perbuatan melawan hukum, tidak ada yang dapat dituntut untuk mengganti kerugian. Titik ketiga adalah adanya keterkaitan antara kerugian dan perbuatan melawan hukum atau ada hubungan kausalitas antara kerugian dan perbuatan melawan hukum. Perbuatan melawan hukum dan hubungan kausalitas (antara perbuatan melawan hukum dan kerugian) adalah ranahnya para ahli dan praktisi hukum. Perhitungan besarnya kerugian adalah ranah para akuntan forensik. Dalam mengumpulkan bukti dan barang bukti untuk menetapkan adanya hubungan kausalitas, akuntan forensik dapat membantu ahli dan praktisi hukum.²⁵

²⁴ Luhut MP Pangaribuan, *Lay judges & Hakim Ad Hoc : Suatu Studi Teoritis mengenai Sistem Peradilan Pidana Indonesia*, (Jakarta : Program Pasca Sarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2009), hal. 103-104.

²⁵ Theodorus M. Tuanakotta, *op. cit.*, hal. 22-23.

7. SISTEMATIKA PENULISAN

- Bab. 1 : Pendahuluan yang menguraikan latar belakang masalah, permasalahan, tujuan dan manfaat penelitian, landasan teori dan konsep, metode penelitian dan sistematika penulisan.
- Bab. 2 : Membahas tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), yang terdiri dari : (1) Pengertian sistem peradilan pidana, (2) Status BPKP sebagai ahli dalam sistem peradilan pidana, (3) Prosedur dan mekanisme kerja BPKP sebagai ahli dalam mendukung proses penyidikan dan penuntutan, (4) Audit investigasi perkara tindak pidana korupsi oleh BPKP, dan (5) Penyusunan LHAI oleh BPKP, dan (6) Rangkuman.
- Bab. 3 : Analisis dan Pembahasan yang terdiri dari : (1) Prosedur dan mekanisme penentuan pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi dalam LHAI-BPKP, (2) Dasar hukum penentuan pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi dalam LHAI-BPKP, dan (3) Penggunaan LHAI-BPKP sebagai alat bukti yang sah dalam suatu sistem peradilan pidana, dan (4) Rangkuman.
- Bab. 4 : Kesimpulan dan saran.

BAB II

BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN (BPKP) DAN ALAT BUKTI DALAM SISTEM PERADILAN PIDANA

Bagian ini akan membahas tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan alat bukti dalam sistem peradilan pidana yang terdiri dari : (1) Pengertian Sistem Peradilan Pidana, (2) Status BPKP sebagai ahli dalam sistem peradilan pidana, (3) Prosedur dan mekanisme kerja BPKP sebagai ahli dalam mendukung proses penanganan tindak pidana korupsi, (4) Audit investigasi perkara tindak pidana korupsi oleh BPKP, (5) Penyusunan LHAI oleh BPKP, dan (6) Rangkuman

2.1 PENGERTIAN SISTEM PERADILAN PIDANA

Secara etimologis, “sistem” merupakan perangkat unsur yang secara teratur saling berkaitan yang membentuk suatu totalitas pengertian dari sudut pandangan teori, asas dan ketentuan hukum.²⁶ Tidak ada literatur dalam ilmu hukum yang menjelaskan asal-usul teori sistem. Teori sistem juga tidak memiliki sejarah yang jelas dalam ilmu sosiologi.²⁷ Hanya saja menurut Walter Buckley, terdapat lima masalah utama dalam pembahasan tentang teori sistem mengenai manfaat yang dapat diperoleh sosiologi : Pertama, karena teori sistem berasal dari ilmu-ilmu pasti yang dapat diterapkan pada semua ilmu perilaku dan ilmu sosial, setidaknya begitulah menurut para pendukungnya, teori ini menjanjikan kosakata yang sama yang akan menyatukan ilmu-ilmu tersebut. Kedua, teori sistem memiliki beragam level dan sama-sama dapat diterapkan pada aspek dunia sosial pada skala terbesar sekaligus skala terkecil, yang paling obyektif maupun paling subyektif. Ketiga, teori sistem tertarik pada beragam hubungan antar aspek-aspek dunia sosial sehingga berlawanan dengan analisis parsial terhadap dunia sosial.

²⁶ Departemen Pendidikan dan Kebudayaan, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, (Jakarta : Balai Pustaka, Edisi Kedua, 1996), hal.

²⁷ George Ritzer dan Douglas J. Goodman, *Sociological Theory*, diterjemahkan oleh Nurhadi, Teori Sosiologi, (Yogyakarta : Kreasi Wacana, Bantul, edisi keempat 2010), hal. 351

Argumen teori sistem menyatakan bahwa hubungan erat sejumlah bagian tidak dapat dibahas diluar konteks keseluruhan. Teoretisi sistem menyangkal gagasan bahwa masyarakat atau komponen masyarakat pada skala yang lebih besar harus diperlakukan sebagai fakta sosial yang terpadu. Namun, fokusnya diarahkan pada hubungan atau proses yang terjadi di berbagai level dalam sistem sosial. Keempat, pendekatan sistem cenderung melihat seluruh aspek sistem sosial budaya dalam konteks proses, khususnya jaringan informasi dan komunikasi. Kelima, dan mungkin yang terpenting, teori sistem pada dasarnya bersifat integratif. Ketika mendefinisikan perspektif, Buckley melihatnya terdiri dari integrasi struktur obyektif skala-besar, sistem simbol, tindakan dan interaksi, dan “kesadaran serta kesadaran-diri”.²⁸

Richard A. Ball menawarkan sebuah konsep perihel orientasi relasional teori sistem atau apa yang disebutnya dengan Teori Sistem Umum (*General Systems Theory*). Teori Sistem Umum berawal dari pemahaman realitas sebagai proses yang pada dasarnya terdiri dari hubungan, seperti diilustrasikan oleh konsep “gravitasi” sebagaimana yang digunakan dalam fisika modern. Istilah “gravitasi” sama sekali tidak menggambarkan entitas. Tidak ada “sesuatu” yang disebut dengan gravitasi. Dia adalah serangkaian hubungan. Menganggap hubungan-hubungan ini sebagai entitas berarti terjerumus ke dalam reifikasi...Pendekatan Teori Sistem Umum menghendaki agar sosiolog mengembangkan logika hubungan dan mengonseptualisasikan realitas sosial dalam konsep relasional.²⁹

Pembahasan tentang teori sistem, pasti bersinggungan dengan Talcott Parsons yang terkenal dengan Fungsionalisme Struktural. Parsons percaya bahwa ada empat imperatif fungsional yang diperlukan (atau menjadi ciri) seluruh sistem, yaitu adaptasi (*A/Adaptation*), pencapaian tujuan (*G/Goal attainment*), integrasi (*I/Integration*) dan latensi (*L/Latency*) atau pemeliharaan pola. Secara bersama-sama, keempat imperatif fungsional tersebut disebut sebagai skema AGIL. Agar bertahan hidup, sistem harus menjalankan keempat fungsi tersebut :

²⁸ George Ritzer dan Douglas J. Goodman, *op.cit.*, hal. 351-352.

²⁹ *Ibid.*

1. Adaptasi : Sistem harus mengatasi kebutuhan situasional yang datang dari luar. Ia harus beradaptasi dengan lingkungan dan menyesuaikan lingkungan dengan kebutuhan-kebutuhannya.
2. Pencapaian Tujuan : Sistem harus mendefinisikan dan mencapai tujuan-tujuan utamanya.
3. Integrasi : Sistem harus mengatur hubungan bagian-bagian yang menjadi komponennya. Ia pun harus mengatur hubungan antar ketiga imperatif fungsional tersebut (A,G,L)
4. Latensi (pemeliharaan pola). Sistem harus melengkapi, memelihara dan memperbaharui motivasi individu dan pola-pola budaya yang menciptakan dan mempertahankan motivasi tersebut.³⁰

Konsep Parsons kemudian ditentang oleh Niklas Luhmann yang merupakan seorang teoretisi sistem paling menonjol dalam bidang sosiologi. Luhmann menilai ada dua masalah dalam pendekatan Parsons. Pertama, tidak ada tempat bagi referensi-diri, dan menurut Luhmann, kemampuan masyarakat untuk merujuk pada dirinya sendiri menempati posisi sentral dalam pemahaman kita terhadapnya sebagai sebuah sistem. Kedua, Parsons tidak mengakui adanya kontingensi. Akibatnya Parsons tidak dapat menganalisis masyarakat modern sebagaimana adanya karena ia tidak melihat terjadinya kemungkinan yang sebaliknya. Kunci untuk memahami apa yang dimaksud Luhmann dengan sistem dapat ditemukan dalam pemisahan antara sistem dengan lingkungannya. Perbedaan antara keduanya sebetulnya adalah masalah kompleksitas. Sistem selalu kurang kompleks bila dibandingkan dengan lingkungannya. Menyederhanakan kompleksitas berarti terpaksa memilih. Dipaksa memilih berarti kontingensi karena orang selalu dapat memilih dengan cara yang berbeda. Dan kontingensi berarti resiko. Sistem tidak sekompleks lingkungannya, kendatipun demikian, sistem mengembangkan sub sistem baru dan membangun berbagai relasi antar sub sistem agar dapat berhubungan secara efektif dengan lingkungannya. Jika tidak, mereka akan tergusur oleh kompleksitas lingkungan itu sendiri. Jadi, secara paradoks, hanya kompleksitas yang dapat mereduksi kompleksitas.³¹

³⁰ George Ritzer dan Douglas J. Goodman, *op.cit.*, hal. 257.

³¹ *Ibid.*, hal. 356-357.

Dari literatur hukum di dalam negeri, dapat kita lihat ciri-ciri sistem menurut Lili Rasjidi, yaitu :³²

- a. Suatu kompleksitas elemen yang terbentuk dalam satu kesatuan interaksi (proses)
- b. Masing-masing elemen terikat dalam satu kesatuan hubungan yang satu sama lain saling bergantung (*interdependence of its part*)
- c. Kesatuan elemen yang kompleks itu membentuk satu kesatuan yang lebih besar, yang meliputi keseluruhan elemen pembentuknya itu (*the whole is more than the sum of its part*)
- d. Keseluruhan itu menentukan ciri dari setiap bagian pembentuknya (*the whole determines the nature of its part*)
- e. Bagian dari keseluruhan itu tidak dapat dipahami jika ia dipisahkan atau dipahami secara terpisah dari keseluruhan itu (*the parts can not be understood if considered in isolation from the whole*)
- f. Bagian-bagian itu bergerak secara dinamis secara mandiri atau secara keseluruhan dalam keseluruhan (sistem) itu.

Pembahasan tentang sistem sangat penting karena berkaitan dengan manajemen dalam mencapai keterpaduan. Sebagaimana diakui oleh Ali Said³³ :

“Penggunaan kata “sistem” dalam istilah “sistem peradilan pidana” berarti, bahwa kita menyetujui pendekatan sistemik dalam melakukan manajemen administrasi peradilan pidana kita. Ini berarti perlunya ada keterpaduan dalam langkah dan gerak masing-masing sub sistem ke arah tercapainya tujuan bersama... Konsultasi periodik dan koordinasi bersama adalah cara yang positif untuk mencapai keterpaduan. Konsultasi dan koordinasi ini jangan hanya dilakukan pada tingkat pusat pemerintahan di Jakarta, tetapi harus pula dilaksanakan di daerah-daerah sampai unit kerja terkecil dari setiap unsur sistem.”

Istilah Sistem Peradilan Pidana adalah merupakan padanan kata dari istilah asing ‘*Criminal Justice System*’. Istilah ini menurut Chamelin/Fox/Whisenand diartikan sebagai suatu sistem dan masyarakat

³² Lili Rasjidi sebagaimana dikutip oleh Abdussalam dan DPM Sitompul, *Sistem Peradilan Pidana*, (Jakarta : Restu Agung, 2007), hal. 5

³³ Mardjono Reksodiputro, *Kriminologi dan Sistem Peradilan Pidana*, *op.cit.*, hal. 145.

dalam proses menentukan konsep sistem merupakan aparatur peradilan pidana yang diikat bersama dalam hubungan antara sub sistem polisi, pengadilan dan lembaga (penjara)³⁴

Pendapat yang agak berbeda dikemukakan oleh Mardjono Reksodiputro yang lebih mengedepankan pengertian Sistem Peradilan Pidana dari segi tujuannya, yaitu sebagai suatu sistem yang bertujuan untuk “menanggulangi kejahatan”, salah satu usaha masyarakat untuk mengendalikan terjadinya kejahatan agar berada dalam batas-batas toleransi yang dapat diterimanya.³⁵ Dengan demikian cakupan tugas sistem ini memang luas : (a) mencegah masyarakat menjadi korban kejahatan, (b) menyelesaikan kejahatan yang terjadi, sehingga masyarakat puas bahwa keadilan telah ditegakkan dan yang bersalah dipidana, serta (c) berusaha agar mereka yang pernah melakukan kejahatan tidak mengulangi lagi perbuatannya. Komponen-komponen yang bekerja sama dalam sistem ini adalah terutama instansi-instansi (badan-badan) yang kita kenal dengan nama : kepolisian – kejaksaan – pengadilan – dan masyarakat.³⁶

Komponen-komponen yang saling bekerja sama itu diharapkan membentuk keterpaduan atau sinkronisasi dalam sistem. Menurut Muladi, sistem peradilan pidana, sesuai dengan makna dan ruang lingkup sistem dapat bersifat fisik dalam arti sinkronisasi struktural (*structural synchronization*), dapat pula bersifat substansial (*substancial synchronization*). Dalam hal sinkronisasi struktural, keserempakan dan keselarasan dituntut dalam mekanisme administrasi peradilan pidana (*the administration of justice*) dalam kerangka hubungan antar lembaga penegak hukum. Dalam hal sinkronisasi substansial, maka keserempakan ini mengandung makna baik vertikal maupun horizontal dalam kaitannya dengan hukum positif yang berlaku. Sedang sinkronisasi kultural mengandung usaha untuk selalu serempak dalam

³⁴ Abdussalam dan DPM Sitompul, *op.cit.*, hal. 5-6.

³⁵ Mardjono Reksodiputro, *Kriminologi dan Sistem Peradilan Pidana, op.cit.*, hal. 140.

³⁶ *Ibid.* hal. 141

menghayati pandangan-pandangan, sikap-sikap dan falsafah yang secara menyeluruh mendasari jalannya sistem peradilan pidana.³⁷

Sedangkan Romli Atmasasmita memberikan ciri pendekatan sistem dalam peradilan pidana, ialah³⁸ :

- a. Titik berat pada koordinasi dan sinkronisasi komponen peradilan pidana (kepolisian, kejaksaan, pengadilan dan lembaga pemasyarakatan)
- b. Pengawasan dan pengendalian penggunaan kekuasaan oleh komponen peradilan pidana.
- c. Efektivitas sistem penanggulangan kejahatan lebih utama dari efisiensi penyelesaian perkara.
- d. Penggunaan hukum sebagai instrumen untuk memantapkan *the administration of justice*

Kalau Romli Atmasasmita mencirikan pendekatan sistem sebagai koordinasi masing-masing komponen secara luas termasuk pengawasan dan efektifitasnya, Barda Nawawi Arif berpendapat bahwa sistem peradilan pidana pada hakekatnya identik dengan sistem penegakan hukum pidana. Sistem penegakan hukum pada dasarnya merupakan sistem kekuasaan/kewenangan menegakkan hukum. Kekuasaan/kewenangan menegakkan hukum ini dapat diidentikkan dengan kekuasaan kehakiman. Karenanya sistem peradilan pidana pada hakekatnya juga identik dengan sistem kekuasaan kehakiman di bidang hukum pidana yang diimplementasi/diwujudkan dalam 4 (empat) sub-sistem, yaitu : (1) kekuasaan penyidikan oleh lembaga penyidik; (2) kekuasaan penuntutan oleh lembaga penuntut umum; (3) kekuasaan mengadili/menjatuhkan putusan oleh badan peradilan; dan (4) kekuasaan pelaksanaan hukum pidana oleh aparat pelaksana eksekusi. Keempat sub-sistem itu merupakan satu kesatuan sistem penegakan

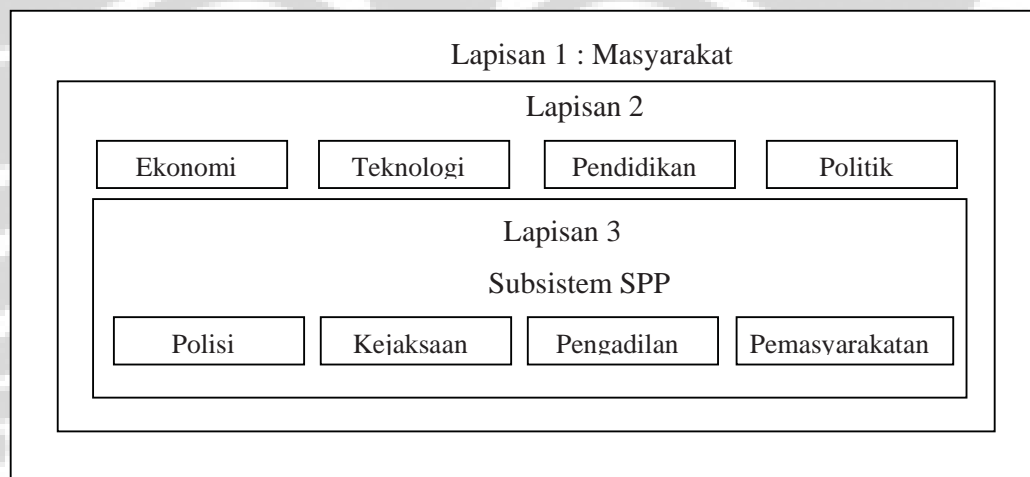
³⁷ Muladi, *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*, (Semarang : Undip, 1995), hal. 13-14.

³⁸ Romli Atmasasmita, *Sistem Peradilan Pidana, Perspektif Eksistensialisme dan Abolisionisme*, (Bandung : Bina Cipta, 1996), hal. 10

hukum pidana yang integral atau sering disebut dengan istilah Sistem Peradilan Pidana atau SPP terpadu atau *Integrated Criminal Justice System*.³⁹

Dari skema yang digambarkan oleh Mardjono Reksodiputro, tentang lapisan-lapisan dalam sistem peradilan pidana dapat terlihat bahwa proses peradilan pidana itu adalah suatu sistem, dengan Kepolisian, Kejaksaan, Pengadilan serta Pemasarakatan sebagai sub-sub sistem. Pelanggar hukum berasal dari masyarakat dan akan kembali pula ke masyarakat, baik sebagai warga yang taat pada hukum (non residivis), maupun mereka yang kemudian akan mengulangi kembali perbuatannya (residivis). Proses terpadu dari peradilan pidana ini mewajibkan pendekatan sistemik dalam riset-riset. Oleh karena itu kerjasama dan koordinasi antara pusat-pusat riset dari sub-sistem maupun di luar sub-sistem sangat penting.⁴⁰

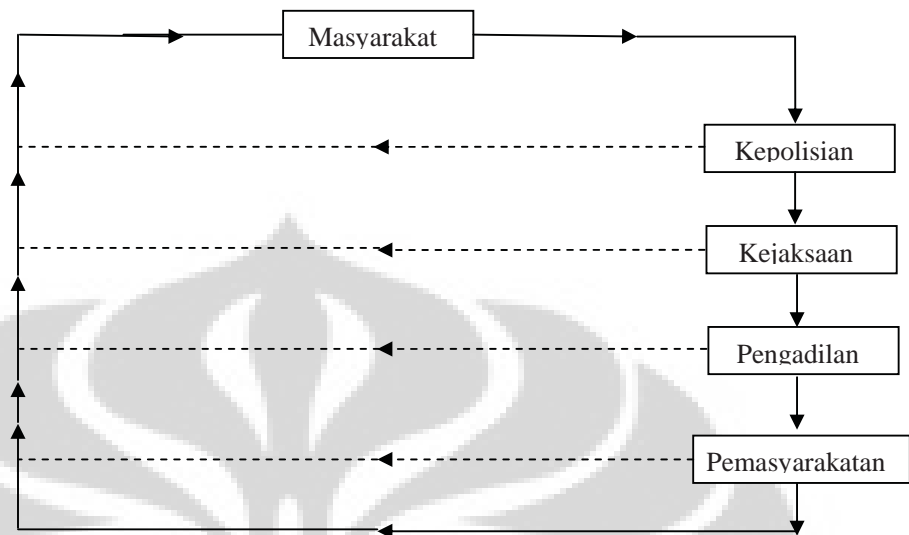
Gambar 2.1 : Lapisan-lapisan dalam Sistem Peradilan Pidana



³⁹ Barda Nawawi Arif, *Kapita Selekta Hukum Pidana tentang Sistem Peradilan Pidana Terpadu*, (Semarang : BP Universitas Diponegoro, 2007) hal.

⁴⁰ Mardjono Reksodiputro, *Kriminologi dan Sistem Peradilan Pidana*, op.cit., hal. 99

Gambar 2.2 : Bagan aliran Sistem Peradilan Pidana



Menurut Alan Covey, Edward Eldefonso dan Walter Hartinger, sistem peradilan pidana dapat berfungsi secara sistematis hanya apabila tiap unsur dari sistem itu memperhitungkan unsur-unsur lainnya. Dengan perkataan lain, sistem itu bukan lagi sistematis melainkan hanyalah hubungan-hubungan antara polisi dan penuntut umum, polisi dan pengadilan, penuntut umum dan lembaga pemasyarakatan dan seterusnya. Dalam ketiadaan hubungan fungsional antara unsur-unsur, sistem peradilan pidana sangat rentan terhadap perpecahan dan ketidakefektifan.⁴¹

Perpecahan dan ketidakefektifan antara unsur-unsur sistem peradilan pidana telah dapat diperkirakan oleh Mardjono Reksodiputro, apabila keterpaduan dalam bekerja sistem tidak dilakukan, yang berimplikasi pada :⁴²

1. Kesukaran dalam menilai sendiri keberhasilan atau kegagalan masing-masing instansi, sehubungan dengan tugas mereka bersama.

⁴¹ Topo Santoso, *Polisi dan Jaksa : Keterpaduan atau Pergulatan ?*, (Jakarta : Pusat Studi Peradilan Pidana Indonesia, 2000), hal. 31.

⁴² Mardjono Reksodiputro, *Hak Asasi Manusia dalam Sistem Peradilan Pidana*, (Jakarta : Pusat Layanan Keadilan dan Pengabdian Hukum (d/h Lembaga Kriminologi, Universitas Indonesia, Kumpulan Karangan, Buku Ketiga, 2007), hal. 85.

2. Kesulitan dalam memecahkan sendiri masalah(-masalah) pokok masing-masing instansi (sebagai sub sistem dari sistem peradilan pidana) dan,
3. Karena tanggung jawab masing-masing instansi sering kurang jelas terbagi, maka setiap instansi tidak perlu memperhatikan efektivitas menyeluruh dari sistem peradilan pidana.

Sub sistem Kepolisian dan Kejaksaan dalam Sistem Peradilan Pidana di Indonesia, secara tidak langsung menggambarkan lembaga penyidikan dan penuntutan dalam hukum acara pidana.

Penyidikan menurut Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHAP), Pasal 1 angka 2 didefinisikan sebagai serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya.

R. Tresna menyatakan bahwa penyidikan dalam bahasa Belanda sama dengan *opsporing*. Menurut de Pinto, menyidik (*opsporing*) berarti “pemeriksaan permulaan oleh pejabat-pejabat yang untuk itu ditunjuk oleh undang-undang segera setelah mereka dengan jalan apa pun mendengar kabar yang sekedar beralasan, bahwa ada terjadi sesuatu pelanggaran hukum.”⁴³

Pengetahuan dan pengertian penyidikan perlu dinyatakan dengan pasti dan jelas, karena hal itu langsung menyinggung dan membatasi hak-hak asasi manusia. Bagian-bagian hukum acara pidana yang menyangkut penyidikan adalah :⁴⁴

1. Ketentuan tentang alat-alat penyidik
2. Ketentuan tentang diketahui terjadinya delik
3. Pemeriksaan di tempat kejadian
4. Pemanggilan tersangka atau terdakwa
5. Penahanan sementara
6. Penggeledahan
7. Pemeriksaan atau interogasi

⁴³ Andi Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia*, (Jakarta : Sinar Grafika, Cet. Keempat, 2005), hal. 118..

⁴⁴ *Ibid.*, hal. 118-119

8. Berita acara (pengeledahan, interogasi dan pemeriksaan di tempat)
9. Penyitaan
10. Penyampingan perkara
11. Pelimpahan perkara kepada penuntut umum dan pengendaliannya kepada penyidik untuk disempurnakan.

Menurut Yahya Harahap, Polri (Kepolisian negara Republik Indonesia) menduduki posisi sebagai aparat “penegak hukum” sesuai dengan prinsip “diferensiasi fungsional” yang digariskan KUHAP. Kepada Polri diberikan “peran” (*role*) berupa “kekuasaan umum menangani kriminal” (*general policing authority in criminal matter*) di seluruh wilayah negara.⁴⁵

Pengaturan fungsi dan kewenangan aparaturnya sesuai dengan “diferensiasi fungsional” ini juga dinyatakan oleh Luhut MP Pangaribuan dengan merujuk pada KUHAP yang mengatur masing-masing pemeriksaan dengan masing-masing fungsi dan kewenangan yang berbeda dari organ (aparatur) yang berbeda yaitu (i) penyidikan oleh Polisi atau PPNS, (ii) penuntutan oleh jaksa, (iii) pemeriksaan di depan sidang pengadilan oleh hakim bersama-sama penuntut umum dan mungkin dengan advokat, (iv) pelaksanaan putusan pengadilan oleh jaksa dan aparaturnya lembaga masyarakat.⁴⁶

Sesuai dengan Pasal 6 KUHAP, Polisi negara Republik Indonesia bersama-sama dengan pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang digolongkan sebagai penyidik. Penyidik Polisi Negara Republik Indonesia sebagaimana Pasal 7 KUHAP memiliki fungsi-fungsi :

- a. Menerima laporan atau pengaduan dari seorang tentang adanya tindak pidana
- b. Melakukan tindakan pertama pada saat di tempat kejadian
- c. Menyuruh berhenti seorang tersangka dan memeriksa tanda pengenal diri tersangka

⁴⁵ Yahya Harahap, *Pembahasan, Permasalahan dan Penerapan KUHAP : Penyidikan dan Penuntutan*, op.cit, hal. 91.

⁴⁶ Luhut MP Pangaribuan, *op.cit.*, hal. 123-124

- d. Melakukan penangkapan, penahanan, penggeledahan dan penyitaan
- e. Melakukan pemeriksaan dan penyitaan surat
- f. Mengambil sidik jari dan memotret seorang
- g. Memanggil orang untuk didengar dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi
- h. Mendatangkan orang ahli yang diperlukan dalam hubungannya dengan pemeriksaan perkara
- i. Mengadakan penghentian penyidikan
- j. Mengadakan tindakan lain menurut hukum yang bertanggung jawab

Dalam bagan aliran sistem peradilan pidana, akhir dari suatu proses penyidikan adalah awal dari proses penuntutan. Berdasarkan Pasal 1 angka 7 Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHAP), Penuntutan dinyatakan sebagai tindakan penuntut umum untuk melimpahkan perkara pidana ke pengadilan negeri yang berwenang dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini dengan permintaan supaya diperiksa dan diputus oleh hakim di sidang pengadilan.

Selanjutnya dalam UU No. 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan RI, Pasal 2 ayat 1 menegaskan bahwa “Kejaksaan Republik Indonesia, selanjutnya dalam undang-undang ini disebut dengan Kejaksaan, adalah lembaga pemerintah yang melaksanakan kekuasaan negara di bidang penuntutan serta kewenangan lain berdasarkan undang-undang”.

Menurut Marwan Effendy, Kejaksaan sebagai pengendali proses perkara atau *Dominus Litis* mempunyai kedudukan sentral dalam penegakan hukum, karena hanya institusi Kejaksaan yang dapat menentukan apakah suatu kasus dapat diajukan ke Pengadilan atau tidak berdasarkan alat bukti yang sah sebagaimana menurut hukum acara pidana⁴⁷.

Dalam perjalanan bernegara, dasar hukum institusi Kejaksaan RI telah mengalami 3 (tiga) kali pergantian, dimulai dari UU No. 15 Tahun 1961 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kejaksaan RI yang kemudian diganti

⁴⁷ Marwan Effendy, *Kejaksaan RI : Posisi dan Fungsinya dari Perspektif Hukum*, (Jakarta : Gramedia Pustaka Utama, 2005), hal. 105

dengan UU No. 5 Tahun 1991 tentang Kejaksaan Republik Indonesia dan terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan RI.

Pergantian tersebut sebagaimana Penjelasan Umum Undang-Undang No. 16 Tahun 2004 dimaksudkan untuk lebih memantapkan kedudukan dan peran Kejaksaan Republik Indonesia sebagai lembaga negara pemerintahan yang melaksanakan kekuasaan negara di bidang penuntutan harus bebas dari pengaruh kekuasaan pihak manapun, yakni yang dilaksanakan secara merdeka terlepas dari pengaruh kekuasaan pemerintah dan pengaruh kekuasaan lainnya. Kejaksaan sebagai salah satu lembaga penegak hukum dituntut untuk lebih berperan dalam menegakkan supremasi hukum, perlindungan kepentingan umum, penegakan hak asasi manusia, serta pemberantasan korupsi, kolusi dan nepotisme. Oleh karena itu perlu dilakukan penataan kembali terhadap Kejaksaan untuk menyesuaikan dengan perubahan-perubahan tersebut di atas.

2.2 STATUS BPKP SEBAGAI AHLI DALAM SISTEM PERADILAN PIDANA

Teori pembuktian yang dianut oleh Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana adalah teori pembuktian berdasarkan undang-undang negatif (*negatief wettelijk*). Hal itu dapat diketahui dari eksistensi Pasal 183 KUHAP yang memberi batasan kepada hakim dalam menjatuhkan pidana agar sekurang-sekurangnya dilandasi dua alat bukti yang sah sebagai basis keyakinannya.⁴⁸

⁴⁸ Dalam kerangka untuk mencari kebenaran materil, dalam hukum pidana dikenal 4 (empat) macam teori pembuktian, yaitu : (1) Sistem atau teori pembuktian berdasarkan undang-undang secara positif (*positief wettelijk bewijstheorie*). Dikatakan secara positif karena hanya didasarkan pada undang-undang melulu. (2) Sistem atau teori pembuktian berdasarkan keyakinan Hakim melulu. Teori ini didasarkan pada keyakinan hati nurani hakim sendiri bahwa terdakwa telah melakukan perbuatan yang didakwakan. (3) Sistem atau teori pembuktian berdasarkan keyakinan Hakim atas alasan yang logis. Menurut teori ini, hakim dapat memutuskan seseorang bersalah berdasar keyakinannya yang didasarkan pada dasar-dasar pembuktian disertai suatu kesimpulan (*conclusie*) yang berlandaskan kepada peraturan-peraturan pembuktian tertentu. (4) Sistem atau teori pembuktian berdasarkan undang-undang secara negatif. Menurut teori ini, Hakim tidak boleh menjatuhkan pidana pada seseorang, kecuali apabila dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah, ia memperoleh keyakinan bahwa suatu tindak pidana benar-benar telah terjadi dan terdakwa yang bersalah melakukannya.

Keberadaan alat-alat bukti yang dimaksud oleh Pasal 183 KUHAP tersebut dapat dilihat pada Pasal 184 KUHAP, yaitu :

1. Keterangan saksi
2. Keterangan Ahli
3. Surat
4. Petunjuk
5. Keterangan terdakwa

Penjelasan terhadap masing-masing alat bukti tersebut dapat dilihat pada Pasal 185 sampai Pasal 189 KUHAP. Kelima alat bukti tersebut memiliki kekuatan pembuktian yang berbeda-beda, sesuai urutan-urutannya, mulai dari yang terkuat sampai yang terlemah.

Semua alat-alat bukti tersebut berkaitan erat dengan tindak pidana yang terjadi kecuali keterangan ahli. Seorang ahli mungkin saja tidak berkaitan dengan waktu, tempat ataupun modus operandi tindak pidana. Ahli bahkan dimungkinkan tidak mengetahui bagaimana suatu tindak pidana dilakukan karena keterangan yang akan diberikannya hanya berkaitan dengan keahlian yang dimilikinya. Keterangan ahli menurut Pasal 1 angka 28 KUHAP adalah keterangan yang diberikan oleh seorang yang memiliki keahlian khusus tentang hal yang diperlukan untuk membuat terang suatu perkara pidana guna kepentingan pemeriksaan.

Berdasarkan Pasal 186 KUHAP, keterangan seorang ahli baru dapat memiliki kekuatan pembuktian ketika dinyatakan di depan persidangan. Penjelasan pasal ini menyebutkan bahwa keterangan ahli juga dapat diberikan ketika tahap penyidikan atau penuntutan di depan penyidik atau penuntut umum yang dituangkan dalam suatu laporan (berita acara) dan dibuat dengan mengingat sumpah jabatan.

Dalam kaitan dengan keterangan ahli ini, salah satu institusi yang sering memberikan keterangan ahli baik di tahap penyidikan, penuntutan ataupun persidangan terutama yang berkaitan dengan kasus-kasus tindak pidana korupsi adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) bermula dari lembaga pengawasan sejak sebelum era kemerdekaan. Berdasarkan Besluit Nomor 44 tanggal 31 Oktober 1936 secara eksplisit ditetapkan bahwa

Djawatan Akuntan Negara (*Regering Accountantsdienst*) bertugas melakukan penelitian terhadap pembukuan dari berbagai perusahaan negara dan jawatan tertentu. Dengan demikian, dapat dikatakan aparat pengawasan pertama di Indonesia adalah Djawatan Akuntan Negara (DAN). Secara struktural DAN yang bertugas mengawasi pengelolaan perusahaan negara berada di bawah Thesauri Jenderal pada Kementerian Keuangan.

Setelah kemerdekaan, dengan Peraturan Presiden Nomor 9 Tahun 1961 tentang Instruksi bagi Kepala Djawatan Akuntan Negara (DAN), kedudukan DAN dilepas dari Thesauri Jenderal dan ditingkatkan kedudukannya langsung di bawah Menteri Keuangan. DAN merupakan alat pemerintah yang bertugas melakukan semua pekerjaan akuntan bagi pemerintah atas semua departemen, jawatan, dan instansi di bawah kekuasaannya. Sementara itu fungsi pengawasan anggaran dilaksanakan oleh Thesauri Jenderal. Selanjutnya dengan Keputusan Presiden Nomor 239 Tahun 1966 dibentuklah Direktorat Djendral Pengawasan Keuangan Negara (DDPKN) pada Departemen Keuangan. Tugas DDPKN (dikenal kemudian sebagai DJPKN) meliputi pengawasan anggaran dan pengawasan badan usaha/jawatan, yang semula menjadi tugas DAN dan Thesauri Jenderal. DJPKN mempunyai tugas melaksanakan pengawasan seluruh pelaksanaan anggaran negara, anggaran daerah, dan badan usaha milik negara/daerah. Berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 70 Tahun 1971 ini, khusus pada Departemen Keuangan, tugas Inspektorat Jendral dalam bidang pengawasan keuangan negara dilakukan oleh DJPKN.

Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tanggal 30 Mei 1983 telah mentransformasikan DJPKN menjadi BPKP, sebuah Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND) yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Presiden. Salah satu pertimbangan dikeluarkannya Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang BPKP adalah diperlukannya badan atau lembaga pengawasan yang dapat melaksanakan fungsinya secara leluasa tanpa mengalami kemungkinan hambatan dari unit organisasi pemerintah yang menjadi obyek pemeriksaannya. Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tersebut menunjukkan bahwa Pemerintah telah meletakkan struktur organisasi BPKP sesuai dengan proporsinya dalam

konstelasi lembaga-lembaga pemerintah yang ada. BPKP dengan kedudukannya yang terlepas dari semua departemen atau lembaga sudah barang tentu dapat melaksanakan fungsinya secara lebih baik dan obyektif.⁴⁹

Menurut Arifin P. Soeria Atmadja, Yuli Indrawati, Dian Puji N. Simatupang, Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 merupakan landasan hukum pertama pembentukan badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang merupakan pengawas internal pemerintah. Pemerintah merasa perlu memberikan wewenang lebih objektif dan kekuasaan yang lebih tinggi pada Direktorat Jendral Pengawasan Keuangan Negara (DJPKN) Departemen Keuangan, agar instansi pengawasan internal pemerintah ini menjadi lebih berdaya dan berhasil guna. Mengingat DJPKN yang berada di bawah Departemen Keuangan harus melaporkan hasil pemeriksaannya kepada Menteri Keuangan, DJPKN dianggap tidak independen terhadap unit lain di lingkungan departemen keuangan maupun departemen lainnya secara mengikat. Padahal independensi lembaga pengawas terhadap lembaga yang diawasi menentukan pula tingkat obyektifitas hasil pemeriksaan. Dengan demikian, pemerintah perlu menempatkan posisi aparat pengawas internalnya lebih tinggi yang akan menjadikannya independen terhadap semua departemen, termasuk Departemen Keuangan ataupun lembaga non departemen.⁵⁰

Keputusan Presiden Nomor 103 tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden No 64 tahun 2005 telah menempatkan BPKP dengan tugas melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam Keputusan Presiden Nomor 103 tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen, BPKP diatur dalam Bagian Kedelapan belas,

⁴⁹ www.bpkp.go.id, diakses pada 1 Maret 2011

⁵⁰ Arifin P. Soeria Atmadja, Yuli Indrawati, Dian Puji N. Simatupang, *op.cit.*, hal. 251-252.

Pasal 52 hingga Pasal 54. Pasal 52 menyebutkan tugas BPKP yaitu melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pada Pasal 53, BPKP dalam melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 52, menyelenggarakan fungsi :

- a. Pengkajian dan penyusunan kebijakan nasional di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;
- b. Perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;
- c. Koordinasi kegiatan fungsional dalam pelaksanaan tugas BPKP;
- d. Pemantauan, pemberian bimbingan dan pembinaan terhadap kegiatan pengawasan keuangan dan pembangunan;
- e. Penyelenggaraan pembinaan dan pelayanan administrasi umum di bidang perencanaan umum, ketatausahaan, organisasi dan tata laksana, kepegawaian, keuangan, kearsipan, hukum, persandian, perlengkapan dan rumah tangga.

Sedangkan Pasal 54 menyebutkan tentang kewenangan BPKP, yaitu

- a. Penyusunan rencana nasional secara makro di bidangnya;
- b. Perumusan kebijakan di bidangnya untuk mendukung pembangunan secara makro;
- c. Penetapan sistem informasi di bidangnya;
- d. Pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan otonomi daerah yang meliputi pemberian pedoman, bimbingan, pelatihan, arahan, dan supervisi di bidangnya;
- e. Penetapan persyaratan akreditasi lembaga pendidikan dan sertifikasi tenaga profesional/ahli serta persyaratan jabatan di bidangnya;
- f. Kewenangan lain sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yaitu :
 - 1) Memasuki semua kantor, bengkel, gudang, bangunan, tempat-tempat penimbunan, dan sebagainya;
 - 2) Meneliti semua catatan, data elektronik, dokumen, buku perhitungan, surat-surat bukti, notulen rapat panitia dan

sejenisnya, hasil survei laporan-laporan pengelolaan, dan surat-surat lainnya yang diperlukan dalam pengawasan;

- 3) Pengawasan kas, surat-surat berharga, gudang persediaan dan lain-lain;
- 4) Meminta keterangan tentang tindak lanjut hasil pengawasan, baik hasil pengawasan BPKP sendiri maupun hasil pengawasan Badan Pemeriksa Keuangan, dan lembaga pengawasan lainnya.

Dalam konteks keterpaduan penanganan perkara, terutama perkara tindak pidana korupsi, institusi penyidik seperti Kepolisian, Kejaksaan ataupun KPK perlu bekerjasama dengan institusi-institusi pendukung seperti Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau akuntan publik utamanya dalam menentukan pihak-pihak yang terlibat dengan tindak pidana korupsi dan menimbulkan kerugian keuangan negara atau perekonomian negara.

Kerjasama antara Kejaksaan RI, Kepolisian Negara RI, dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) secara khusus dituangkan dalam bentuk Nota Kesepahaman (*Memorandum of Understanding*) Tanggal 28 September 2007 Nomor : Kep-109/A/JA/09/2007, No. Pol : B/2718/IX/2007. Nomor : KEP-1093/K/D6/2007 tentang Kerjasama dalam Penanganan Kasus Penyimpangan Pengelolaan Keuangan Negara yang Berindikasi Tindak Pidana Korupsi termasuk Dana Non Budgeter.

Berdasarkan data dari BPKP yang diperoleh dalam penelitian, dalam kurun waktu 2005-2009, sebagaimana terlihat pada gambar dibawah ini.

Gambar 2.3 : Capaian Kinerja BPKP

Kegiatan		Rp (milyar)	US\$ (juta)	RM (juta)	KIP (juta)	GBP	Yuan (juta)	Yen (juta)
Audit investigatif berindikasi TPK	786 kasus	2323,60	26,54					
Bantuan perhitungan kerugian negara	1543 kasus	7416,22	194,90	21,93	5,47	2.160,24	10,27	
Evaluasi HKP, eskalasi dan klaim	340 laporan	317,77	7,28					0,26
Pemberian keterangan ahli	2136 kali							
jumlah		10.057,59	228,72	21,93	5,47	2.160,24	10,27	0,26

2.3 PROSEDUR DAN MEKANISME KERJA BPKP SEBAGAI AHLI DALAM MENDUKUNG PROSES PENANGANAN TINDAK PIDANA KORUPSI

Dalam penanganan tindak pidana korupsi, instansi penyidik dapat meminta bantuan BPKP. Bantuan tersebut menurut Soejatna Soenoesoebrata, dapat diberikan dalam bentuk :

- a. Permintaan bantuan menghitung kerugian keuangan negara, pelaksanaan dan hasilnya sepenuhnya menjadi tanggung jawab instansi penyidik, baik dalam penerbitan surat tugas maupun penyusunan laporan. Dalam hal tugas perbantuan ini, petugas BPKP cukup menyampaikan hasil perhitungannya kepada instansi penyidik dengan nota atau surat pengantar yang ditembuskan kepada atasan di BPKP, sebagai tanggung jawab telah berakhirnya penugasan.

- b. Permintaan bantuan untuk melakukan pemeriksaan (audit investigasi), yang pelaksanaan dan hasilnya sepenuhnya menjadi tanggung jawab BPKP baik dalam hal penerbitan surat tugas maupun dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan.⁵¹

Lebih lanjut, Soejatna Soenoesoebrata menyatakan bahwa akuntan BPKP yang telah ditugasi menghitung kerugian keuangan negara di dalam perkara yang diperiksa, membatasi tanggung jawabnya terbatas pada hasil perhitungan kerugian keuangan negara, akuntan BPKP tidak meneliti sendiri atas kelengkapan, keautentikan serta relevan tidaknya data/dokumen sebagai dasar penghitungan kerugian keuangan negara yang demikian tidak valid (tidak sah) karena cara penghitungannya menyimpang dari standar audit akuntan.⁵²

Demikian pula dalam Nota Kesepahaman (*Memorandum of understanding*) Tanggal : 28 September 2007 Nomor : Kep-109/A/JA/09/2007, No. Pol : B/2718/IX/2007. Nomor : KEP-1093/K/D6/2007 tentang Kerjasama dalam Penanganan Kasus Penyimpangan Pengelolaan Keuangan Negara yang Berindikasi Tindak Pidana Korupsi termasuk Dana Non Budgeter, khususnya pada Bab II Ruang Lingkup Kerjasama di Pasal 2, disebutkan bahwa ruang lingkup kerjasama meliputi:

- a. Tukar menukar informasi kasus/masalah dan penanganan perkara penyimpangan pengelolaan keuangan negara yang berindikasi tindak pidana korupsi, termasuk dana nonbudgeter.
- b. Penanganan kasus/masalah yang dapat menghambat laju pembangunan nasional.

Kemudian pada Bab V Penanganan Perkara, Pasal 5 yang menyebutkan :

- (1) Data dan/atau informasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3, dibahas dalam rapat koordinasi guna menentukan dapat tidaknya ditindaklanjuti dengan penanganan kasus/masalah dan Instansi mana yang menangani, baik di tingkat penyelidikan, penyidikan, atau penuntutan, sesuai dengan tugas, fungsi, dan kewenangan masing-masing Instansi.
- (2) Dalam hal data dan/atau informasi ditindaklanjuti dengan penyelidikan dan/atau penyidikan oleh Kejaksaan, maka POLRI

⁵¹ O.C Kaligis, *Pendapat Ahli dalam Perkara Pidana*, (Bandung : Alumni, Cet. Kedua, 2011), hal. 74

⁵² *Ibid*, hal. 75

membantu mencari dan mengumpulkan alat bukti yang diperlukan.

- (3) Dalam hal data dan/atau informasi ditindaklanjuti dengan penyelidikan dan/atau penyidikan oleh POLRI, maka Kejaksaan membantu memberikan petunjuk dalam rangka melengkapi berkas perkara hasil penyidikan.
- (4) Dalam setiap penyelidikan dan/atau penyidikan baik yang dilakukan oleh Kejaksaan maupun POLRI, BPKP menugaskan auditor profesional untuk melakukan audit investigatif atau penghitungan kerugian keuangan negara sesuai dengan permintaan.
- (5) Untuk melakukan penanganan kasus/masalah sebagaimana dimaksud pada ayat (1) pimpinan Instansi menunjuk pejabat masing-masing yang ditugaskan.
- (6) Hal-hal yang perlu diatur lebih lanjut dalam rangka pelaksanaan penanganan atas kasus/masalah dibahas dalam rapat koordinasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 Nota Kesepahaman ini.

Akuntan dianggap sangat faham akan struktur organisasi dimana didalamnya ditetapkan tugas dan wewenang semua orang yang terkait dan bekerja di dalam organisasi serta tatanan/aturan kerja, termasuk aturan-aturan di dalam rangka pengelolaan keuangan. Dengan pengetahuannya tersebut, akuntan akan sangat mudah mendeteksi adanya penyimpangan beserta pejabat yang bertanggung jawab atas penyimpangan tersebut.⁵³

2.4 AUDIT INVESTIGASI PERKARA TINDAK PIDANA KORUPSI OLEH BPKP

Pemeriksaan, menurut Pasal 1 angka (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tanggal 12 Juli 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara dan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007 tanggal 7 Maret 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

⁵³ Soejatna Soenoesoebrata, *Apa Peranan Akuntan di dalam Mengungkap Tindak Pidana Korupsi ?*, Varia Peradilan, Tahun XX No. 241 Nopember 2005, hal. 50

Jenis-jenis pemeriksaan menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tanggal 12 Juli 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Pasal 4 ayat (2) : Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan

Pasal 4 ayat (3) : Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas

Pasal 4 ayat (4) : Pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang tidak termasuk dalam pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3).

Penjelasan Pasal 4 ayat (4) : Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern pemerintah.

Dalam Penjelasan bagian umum Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tanggal 12 Juli 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara, BPK diberikan kewenangan untuk melakukan 3 (tiga) jenis pemeriksaan, yaitu :

1. Pemeriksaan Keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah.
2. Pemeriksaan Kinerja adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Pasal 23 E UUD RI tahun 1945 mengamanatkan BPK untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja pengelolaan keuangan negara. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan

keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien serta memenuhi sasarnya secara efektif

3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu, adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif. Pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana dimaksudkan di atas didasarkan pada suatu standar pemeriksaan. Standar dimaksud disusun oleh BPK dengan mempertimbangkan standar di lingkungan profesi audit secara internasional. Sebelum standar dimaksud ditetapkan, BPK perlu mengkonsultasikannya dengan pihak pemerintah serta dengan organisasi profesi di bidang pemeriksaan

Sedangkan dalam Lampiran I Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007 tanggal 7 Maret 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara bagian Pendahuluan : Standar Pemeriksaan :

Angka 14 : Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan tersebut bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Angka 15 : Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas laporan pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Dalam melakukan pemeriksaan kinerja, pemeriksa juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan yang diperiksa.

Angka 16 : Pemeriksaan dengan tujuan tertentu bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang dapat diperiksa. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat bersifat eksaminasi (*examination*), revidu (*review*) atau prosedur

yang disepakati (*agreed-upon procedures*). Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern.

Jenis-jenis audit menurut tujuan pelaksanaan audit berdasarkan Modul Auditing 2009 yang dibuat oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP Edisi kelima, terdiri dari :

a. Audit Keuangan

Audit keuangan adalah audit atas laporan keuangan. Audit (pemeriksaan) keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan tentang kesesuaian antara laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen (dalam hal ini pemerintah) dengan standar akuntansi yang berlaku (dalam hal ini Standar Akuntansi Pemerintahan/SAP). Hasil dari audit keuangan adalah opini (pendapat) audit mengenai kesesuaian laporan keuangan dengan SAP. Sesuai dengan UU 15 tahun 2004, kewenangan melakukan audit keuangan berada di tangan BPK. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) tidak mempunyai kewenangan untuk melakukan audit keuangan atas laporan keuangan instansi pemerintah. Namun demikian, sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, APIP berkewajiban melakukan *review* (intern) atas laporan keuangan yang disusun oleh kementerian/lembaga/pemerintah daerah. Tujuan pelaksanaan *review* intern tersebut adalah untuk meyakinkan bahwa penyusunan laporan keuangan instansi pemerintah telah sesuai dengan SAP sehingga pada waktu diaudit oleh BPK tidak terdapat lagi permasalahan yang menyebabkan BPK memberikan opini atas laporan keuangan pemerintah selain Wajar Tanpa Pengecualian atau setidaknya Wajar Dengan Pengecualian.

b. Audit Kinerja/Audit Operasional

Banyak nama dan istilah yang dipergunakan untuk menunjuk pada pengertian jenis audit ini. Istilah yang paling sering dijumpai adalah

performance audit, *Value for Money* (VFM) audit, audit manajemen, audit operasional atau audit 3E. Audit (pemeriksaan) kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Dalam melakukan audit kinerja, auditor juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan serta pengendalian intern. Audit kinerja menghasilkan temuan, simpulan dan rekomendasi.

Dalam audit kinerja, langkah yang ditempuh mencakup identifikasi sebab dan akibat mengapa kegiatan tidak dilakukan secara ekonomis, efisien dan efektif, dalam rangka memberikan rekomendasi perbaikan kepada pihak yang berkepentingan. Kriteria yang digunakan dalam audit kinerja adalah keekonomisan, keefisienan dan keefektifan. Karena itu, audit kinerja/operasional lazim dikenal dengan sebutan audit 3E. Kriteria audit keuangan yaitu standar akuntansi yang berlaku umum jelas bentuknya, karena itu relatif lebih mudah didapatkan dan dipelajari. Sedangkan kriteria yang digunakan dalam audit operasional yaitu ekonomis, efisien dan efektif, mungkin tidak mudah didapatkan oleh auditor, karena sangat tergantung dari kondisi, tempat dan waktu.

Dapat dikemukakan bahwa audit operasional memiliki ciri atau karakteristik antara lain sebagai berikut:

- bersifat konstruktif dan bukan mengkritik
- tidak mengutamakan mencari-cari kesalahan pihak auditi
- memberikan peringatan dini, jangan terlambat
- objektif dan realistis
- bertahap
- data mutakhir, kegiatan yang sedang berjalan
- memahami usaha-usaha manajemen (*management oriented*)
- Memberikan rekomendasi bukan menindaklanjuti rekomendasi

Apabila audit operasional berjalan baik dan rekomendasi audit dilaksanakan oleh manajemen auditi, diharapkan akan didapat manfaat dari audit operasional antara lain:

- Biaya-biaya kegiatan akan lebih kecil atau ekonomis
- Hasil kerja (produktivitas) akan meningkat

- Rencana, kebijakan dan lain-lain yang tidak tepat dapat diperbaiki
- Suasana kerja menjadi lebih sehat

c. Audit dengan Tujuan Tertentu

Audit (pemeriksaan) dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang tidak termasuk dalam pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja/audit operasional. Sesuai dengan definisinya, jenis audit ini dapat berupa semua jenis audit selain audit keuangan dan audit operasional. Dengan demikian dalam jenis audit tersebut termasuk diantaranya audit ketaatan dan audit investigatif.

1) Audit Ketaatan

Audit ketaatan adalah audit yang dilakukan untuk menilai kesesuaian antara kondisi/pelaksanaan kegiatan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kriteria yang digunakan dalam audit ketaatan adalah peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi auditi. Perundangundangan di sini diartikan dalam arti luas, termasuk ketentuan yang dibuat oleh yang lebih tinggi dan dari luar auditi asal berlaku bagi auditi dengan berbagai bentuk atau medianya, tertulis maupun tidak tertulis.

2) Audit Investigatif

Audit investigatif adalah audit yang dilakukan untuk membuktikan apakah suatu indikasi penyimpangan/kecurangan apakah memang benar terjadi atau tidak terjadi. Jadi fokus audit investigatif adalah membuktikan apakah benar kecurangan telah terjadi. Dalam hal dugaan kecurangan terbukti, audit investigatif harus dapat mengidentifikasi pihak yang harus bertanggung jawab atas penyimpangan/kecurangan tersebut.⁵⁴

Dalam dunia *auditing*, yang harus diperangi oleh akuntansi forensik dan audit investigatif adalah Fraud. Oleh karena itu para akuntan forensik harus

⁵⁴ BPKP, *Modul Auditing 2009*, (Jakarta : Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP Edisi kelima, 2009), hal. 17-18.

memahami sarannya (fraud) dengan baik.⁵⁵ Fraud sering kali diterjemahkan dengan istilah kecurangan meskipun oleh beberapa penulis, penerjemahan itu kurang disukai dan tetap menggunakan istilah fraud.

Menurut *Black's Law Dictionary*, *fraud is (1) a knowing misrepresentation of the truth or concealment of a material fact to induce another to act to his or her detriment; (2) a misrepresentation made recklessly without belief in its truth to induce another person to act; (3) a tort arising from a knowing misrepresentation, concealment of a material act or reckless misrepresentation made to induce another to act to his or her detriment; (4) unconscionable dealing;*⁵⁶

Pengertian lain tentang fraud dapat dilihat dari G. Jack Bologna, Robert J. Liguist dan Joseph T Wells yang menyatakan bahwa *fraud is criminal deception intended to financially benefit the deceiver*. Sedangkan Michael J. Comer menyatakan bahwa *fraud is any behavior by which one person gains or intends to gain a dishonest advantage over another. A crime is an intentional act that violates the criminal law under which no legal excuse applies and where there is a state to codify such laws and enforce penalties in response to their breach. The distinction is important. Not all frauds are crimes and the majority of crimes are not fraud. Companies lose through frauds, but the police and other enforcement bodies can take action only against crimes.*⁵⁷

Perbedaan konsep investigasi antara dunia hukum dan auditing rupanya telah lama menjadi sesuatu yang mengganjal dalam persinggungan antara keduanya. Perbedaan ini disadari juga oleh Theodorus M. Tuanakotta yang berharap adanya kesepahaman baik dari segi konsep maupun filsafatnya. Bahkan secara khusus, Theodorus M. Tuanakotta melihat bahwa perbedaan tersebut lahir karena hukum Indonesia berasal dari hukum Napoleonic sedangkan konsep-konsep akuntansi dan auditing bersumber dari Amerika Serikat.

⁵⁵ Theodorus M. Tuanakotta, *op.cit.*, hal. 189.

⁵⁶ Bryan A. Garner (editor in chief), *Black's Law Dictionary*, (St. Paul : West, a Thomson business, 2004)

⁵⁷ Amin Widjaja Tunggal, *Forensic Audit : Mencegah dan Mendeteksi Kecurangan*, (Jakarta : Harvarindo, 2009), hal. 1.

Hasil perhitungan para akuntan berkaitan dengan kondisi keuangan merupakan suatu bagian pembuktian yang sangat penting bagi para penegak hukum. Kerjasama para ahli hukum dengan para akuntan diharapkan dapat menjadi jalan bagi penyelamatan keuangan (termasuk keuangan negara). Perhatian terhadap pentingnya hal ini telah dikemukakan oleh Daniel Lipsky, CPA and David A. Lipton bahwa *Accounting is carried out for all types of entities -- not only for profit – seeking business enterprises, but also for governmental units, not for profit organizations, individual and private households. This manual, however is primarily concerned with accounting done for business enterprises. The accountant’s evaluation of the financial condition of any business enterprises is essential to the attorney’s work. The attorney’s interaction with the accounting process, however, is generally limited to the financial statements which constitute the end product of the accounting process. The basic statements typically include a balance sheet, an income statement, perhaps a statement of retained earnings and in many situations, a statement of cash flows. These statements may be supplemented with various supporting schedules or analysis.*⁵⁸

Disiplin ilmu akuntansi yang sangat mendetail dalam melakukan kalkulasi keuangan pada saat ini juga harus mulai dipahami oleh para penegak hukum. Berbagai kasus di pengadilan telah memberikan pelajaran bahwa kelemahan pemahaman para penegak hukum dalam memahami ilmu akuntansi telah berakibat lemahnya pembuktian.

C. Steven Bradford and Gary Adna Ames juga telah menyadari pentingnya kesepahaman antara para penegak hukum dan para akuntan dalam bukunya yang terbit tahun 1997 dengan mengatakan bahwa *Accounting members may be organized, quite legitimately, in a variety of ways. Accounting involves creativity and that creativity makes accounting potentially dangerous. That creativity also makes it important that lawyers understand accounting*⁵⁹

⁵⁸ Daniel Lipsky, CPA and David A. Lipton, *A Student’s Guide to Accounting for Lawyers*, (New York : 3rd edition, Matthew Bender & Co, 1998), hal. 1

⁵⁹ C. Steven Bradford and Gary Adna Ames, *Basic Accounting Principles for Lawyers*, (Cincinnati, Ohio : Anderson Publishing Co, 1997), hal. 5.

2.5 PENYUSUNAN LHAI OLEH BPKP

Standar pelaporan hasil audit investigatif diatur dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PERM/05/M/PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Standar pelaporan tersebut mencakup :

- 7000 - Kewajiban membuat laporan
- 7100 – Cara dan saat laporan
- 7200 – Bentuk dan isi laporan
- 7300 – Kualitas laporan
- 7400 – Pembicaraan akhir dengan auditi
- 7500 – penerbitan dan distribusi laporan

Berkaitan dengan Isi laporan, penjelasan bagian 7200 – Bentuk dan isi laporan hasil audit investigatif harus memuat semua aspek yang relevan dari audit investigatif. Laporan, minimal harus memuat hal-hal :

- a. Dasar melakukan audit
- b. Identifikasi auditi
- c. Tujuan/sasaran dan lingkup metodologi audit
- d. Pernyataan bahwa audit investigatif telah dilaksanakan sesuai standar audit
- e. Fakta-fakta dan proses kejadian mengenai siapa dimana, bilamana, bagaimana kasus yang diaudit
- f. Sebab dan dampak penyimpangan
- g. Pihak yang diduga terlibat/bertanggung jawab. Dalam pengungkapan pihak yang bertanggung jawab/diduga terlibat, auditor harus memperhatikan asas praduga tidak bersalah yaitu dengan tidak menyebut identitas lengkap.

Di BPKP, format LHAI yang baku sesuai dengan Pedoman Pengelolaan Bidang Investigasi adalah :⁶⁰

Bab I Simpulan dan Rekomendasi

1. Dasar Audit

⁶⁰ BPKP, *Modul : Penulisan Laporan Hasil Audit*, (Jakarta : Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP Edisi kelima, 2010), hal. 64

2. Sasaran dan ruang lingkup Audit
3. Data objek/kegiatan yang diaudit

Bab II Umum

1. Dasar hukum objek dan kegiatan yang diaudit
2. Materi temuan
 - a. Jenis penyimpangan
 - b. Pengungkapan fakta-fakta dan proses kejadian
 - c. Penyebab dan dampak penyimpangan
 - d. Pihak yang diduga terlibat/bertanggung jawab
 - e. Bukti yang diperoleh
3. Risalah pembicaraan akhir dengan auditi
4. Kesepakatan dengan instansi penyidik

Bab III Uraian Hasil Audit

Lampiran-lampiran

2.6 RANGKUMAN

Mardjono Reksodiputro lebih mengedepankan pengertian Sistem Peradilan Pidana dari segi tujuan, yaitu sebagai suatu sistem yang bertujuan untuk “menanggulangi kejahatan”, salah satu usaha masyarakat untuk mengendalikan terjadinya kejahatan agar berada dalam batas-batas toleransi yang dapat diterimanya.⁶¹ Dengan demikian cakupan tugas sistem ini memang luas : (a) mencegah masyarakat menjadi korban kejahatan, (b) menyelesaikan kejahatan yang terjadi, sehingga masyarakat puas bahwa keadilan telah ditegakkan dan yang bersalah dipidana, serta (c) berusaha agar mereka yang pernah melakukan kejahatan tidak mengulangi lagi perbuatannya. Komponen-komponen yang bekerja sama dalam sistem ini adalah terutama instansi-instansi (badan-badan) yang kita kenal dengan nama : kepolisian – kejaksaan – pengadilan – dan pemasyarakatan.⁶²

⁶¹ Mardjono Reksodiputro, *Kriminologi dan Sistem Peradilan Pidana*, *op.cit.*, hal. 140.

⁶² *Ibid.* hal. 141

Sebagai suatu sistem, kerjasama antara para penegak hukum seperti uraian di atas masih belum lengkap tanpa kehadiran advokat/ penasihat hukum. Sebagaimana dalam bagian Pertimbangan Undang-Undang No. 18 Tahun 2003 tentang Advokat yang menyebutkan : “bahwa kekuasaan kehakiman yang bebas dari segala campur tangan dan pengaruh dari luar, memerlukan profesi Advokat yang bebas, mandiri, dan bertanggung jawab, untuk terselenggaranya suatu peradilan yang jujur, adil, dan memiliki kepastian hukum bagi semua pencari keadilan dalam menegakkan hukum, kebenaran, keadilan, dan hak asasi manusia”. Selain itu pada bagian Penjelasan disebutkan bahwa : “Advokat sebagai salah satu unsur sistem peradilan merupakan salah satu pilar dalam menegakkan supremasi hukum dan hak asasi manusia”. Posisi advokat/penasihat hukum dalam sistem peradilan pidana sangat penting dalam kaitannya dengan perlindungan terhadap hak-hak tersangka/terdakwa. Perlindungan ini selain untuk mendampingi tersangka/terdakwa dalam menghadapi perkara disangkakan/ didakwakan padanya, juga untuk menghindarkan kesewenang-wenangan yang dilakukan penegak hukum lain terhadap kepentingan tersangka/terdakwa.

Komponen-komponen yang saling bekerja sama itu diharapkan membentuk keterpaduan atau sinkronisasi dalam sistem.

Dalam konteks keterpaduan penanganan perkara, terutama perkara tindak pidana korupsi, institusi penyidik seperti Kepolisian, Kejaksaan ataupun KPK perlu bekerjasama dengan institusi-institusi pendukung seperti Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau akuntan publik utamanya dalam menentukan pihak-pihak yang terlibat dengan tindak pidana korupsi dan menimbulkan kerugian keuangan negara atau perekonomian negara.

Berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 103 tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen, BPKP diatur dalam Bagian Kedelapan belas, Pasal 52 hingga Pasal 54. Pasal 52 menyebutkan tugas BPKP yaitu melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Kerjasama antara Kejaksaan RI, Kepolisian Negara RI, dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) secara khusus dituangkan dalam bentuk Nota Kesepahaman (*Memorandum of Understanding*) Tanggal : 28 September 2007 Nomor : Kep-109/A/JA/09/2007, No. Pol : B/2718/IX/2007. Nomor : KEP-1093/K/D6/2007 tentang Kerjasama dalam Penanganan Kasus Penyimpangan Pengelolaan Keuangan Negara yang Berindikasi Tindak Pidana Korupsi termasuk Dana Non Budgeter.

Bantuan yang dapat diberikan oleh BPKP kepada penyidik dapat berbentuk :

- a. Permintaan bantuan menghitung kerugian keuangan negara.
- b. Permintaan bantuan untuk melakukan pemeriksaan (audit investigasi),

Menurut BPKP, audit investigasi adalah audit yang dilakukan untuk membuktikan apakah suatu indikasi penyimpangan/kecurangan apakah memang benar terjadi atau tidak terjadi. Jadi fokus audit investigatif adalah membuktikan apakah benar kecurangan telah terjadi. Dalam hal dugaan kecurangan terbukti, audit investigatif harus dapat mengidentifikasi pihak yang harus bertanggung jawab atas penyimpangan/kecurangan tersebut.⁶³

⁶³ BPKP, *Modul Auditing 2009, op.cit*, hal. 17-18.

BAB III

PENENTUAN PELAKU YANG DIDUGA TERLIBAT TINDAK PIDANA KORUPSI DALAM LHAI-BPKP

Bagian ini terdiri dari empat sub bagian yaitu (1) Prosedur dan mekanisme penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi dalam Laporan Hasil Audit Investigasi (LHAI) BPKP, (2) Dasar hukum penentuan pihak-pihak yang terlibat tindak pidana korupsi dalam LHAI- BPKP, dan (3) Penggunaan LHAI- BPKP sebagai alat bukti dalam Sistem Peradilan Pidana, dan (4) Rangkuman. Sub bagian pertama akan dititikberatkan pada mekanisme atau proses penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi dalam LHAI. Pembahasan dilakukan dengan mencoba membandingkan beberapa standar audit yang dijadikan acuan oleh BPKP. Pada sub bagian kedua, pembahasan dilakukan mengenai dasar hukum, metode atau materi yang dipergunakan dalam menentukan pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi dalam LHAI. Sub bagian ketiga akan dilakukan pembahasan mengenai penggunaan LHAI-BPKP dalam proses peradilan pidana sebagai alat bukti yang sah termasuk kekuatan pembuktiannya. Pada bagian akhir akan dipaparkan rangkuman.

3.1 PROSEDUR DAN MEKANISME PENENTUAN PIHAK-PIHAK YANG DIDUGA TERLIBAT TINDAK PIDANA KORUPSI DALAM LHAI-BPKP

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai aparat pengawasan fungsional pemerintah tunduk kepada suatu norma pemeriksaan yang disebut Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) sebagaimana Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor : KEP-378/K/1996 tanggal 30 Mei 1996. Keputusan tersebut merupakan revisi sekaligus mencabut Surat Edaran Kepala BPKP No : SE-117/K/1985.

Dalam Kata Pengantar Kepala BPKP disebutkan bahwa Standar Audit APFP tersebut berlaku dan harus ditaati oleh para auditor pada seluruh APFP, yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP),

Inspektorat Jenderal pada departemen, aparat pengawasan lembaga pemerintah non departemen, inspektorat wilayah propinsi, dan inspektorat wilayah kabupaten/kotamadya. Standar tersebut juga berlaku dan harus ditaati oleh akuntan publik yang ditugaskan untuk melaksanakan tugas pokok dan fungsi suatu APFP. Standar Audit APFP merupakan prinsip-prinsip dasar dan persyaratan yang diperlukan APFP untuk menjamin mutu hasil audit dan konsistensi pelaksanaan tugas APFP. Standar tersebut juga merupakan acuan dalam menetapkan batas-batas tanggung jawab pelaksanaan tugas audit yang dilakukan oleh APFP dan auditornya sesuai jenjang dan ruang lingkup tugas auditnya. Standar tersebut juga bertujuan untuk menjamin mutu koordinasi, perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan audit. Juga untuk mendorong efektifitas tindak lanjut temuan hasil audit serta konsistensi penyajian laporan hasil audit yang bermanfaat bagi pemakainya.

APFP harus menetapkan standar dan prosedur audit yang sesuai untuk memenuhi kewajiban yang telah dimandatkan. Standar audit membantu pihak pemerintah, manajemen, dan auditor untuk mengetahui hal-hal yang diharapkan dari seorang auditor. Standar ini berkaitan dengan mutu profesional auditor, kinerja auditnya dan penyajian laporan hasil auditnya.

APFP dan para auditornya seharusnya menggunakan standar audit yang sama dalam melaksanakan tugas audit baik di sektor swasta maupun pemerintah. Pemikiran ini didasarkan pada alasan bahwa para pemakai laporan audit membutuhkan satu ukuran mutu yang seragam dan akan mengalami kesulitan bila auditor memakai standar audit yang berbeda untuk suatu jenis audit yang sama. Oleh karena itu, Standar Audit APFP menegaskan bahwa Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), yaitu terdiri dari Pernyataan-pernyataan Standar Audit (PSA) dan Interpretasi-interpretasi Pernyataan Standar Audit (IPSA), sepanjang sesuai merupakan standar yang dipakai untuk melakukan audit di sektor pemerintah.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dapat diterapkan untuk lingkup audit APFP, yaitu audit informasi keuangan dan audit khusus yang bertujuan untuk melaporkan kasus-kasus khusus yang menyangkut keuangan atau operasi tertentu.

Berdasarkan Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) tahun 1996 dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, struktur Standar Audit APFP adalah :

Standar Umum

- Keahlian dan Pelatihan
- Independensi
- Kecermatan Profesi
- Kerahasiaan

Standar Koordinasi dan Kendali Mutu

- Program Kerja Pengawasan
- Koordinasi Pengawasan
- Kendali Mutu

Standar Pelaksanaan

- Perencanaan dan supervisi
- Pengendalian Intern
- Bukti Audit
- Ketaatan pada Peraturan Per-UU-an
- Kertas Kerja Audit

Standar Pelaporan

- Kesesuaian dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum
- Konsistensi
- Pengungkapan yang memadai
- Pernyataan pendapat
- Laporan audit operasional
- Kesesuaian dengan standar audit APFP
- Tertulis dan segera
- Distribusi laporan

Standar Tindak Lanjut

- Komunikasi dengan auditan
- Pemantauan tindak lanjut
- Status temuan
- Penyelesaian hukum

Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) yang dibuat oleh BPKP, dan PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara yang juga diterbitkan BPKP tertanggal Juni 1996, pada dasarnya tidak terlepas dari Standar Profesional Audit Internal dan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (Menneg PAN) Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP). Oleh karena itu setiap pembahasan tentang kedua petunjuk Audit yang dikeluarkan oleh BPKP akan disertai oleh Standar Profesional Audit Internal dan Peraturan Menneg PAN Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008.

Pelaksanaan Kegiatan Pemeriksaan

Standar pelaksanaan Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah mengacu pada ukuran mutu yang perlu diperhatikan selama pekerjaan. Standar pelaksanaan ini terdiri dari lima butir standar, yaitu :

1. Pekerjaan audit harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya
2. Auditor harus mempelajari dan menilai keandalan struktur pengendalian intern untuk menentukan luas dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan
3. Bukti audit yang relevan, kompeten dan cukup harus diperoleh sebagai dasar yang memadai untuk mendukung pendapat, simpulan dan rekomendasi
4. Auditor harus melakukan pengujian atas ketaatan auditan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku termasuk pengujian atas kemungkinan adanya kekeliruan, ketidakwajaran serta tindakan melawan hukum.
5. Auditor harus mendokumentasikan hal-hal penting yang menunjukkan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Audit APFP.

Standar Profesional Audit Internal membagi pelaksanaan kegiatan pemeriksaan pada beberapa kegiatan, yaitu :⁶⁴

- Perencanaan Pemeriksaan

Perencanaan pemeriksaan internal meliputi hal-hal :

1. Penetapan tujuan pemeriksaan dan lingkup pekerjaan
2. Memperoleh informasi dasar (*background information*) tentang kegiatan yang akan diperiksa;
3. Penentuan berbagai tenaga yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan;
4. Pemberitahuan kepada pihak-pihak yang dipandang perlu;
5. Melaksanakan survei secara tepat untuk lebih mengenali kegiatan yang diperlukan, resiko-resiko dan pengawasan-pengawasan, untuk mengidentifikasi area yang ditekankan dalam pemeriksaan, serta untuk memperoleh berbagai ulasan dan sasaran dari pihak yang akan diperiksa;
6. Penulisan program pemeriksaan;
7. Menentukan bagaimana, kapan dan kepada siapa hasil-hasil pemeriksaan akan disampaikan;
8. Memperoleh persetujuan bagi rencana kerja pemeriksaan;

- Pengujian dan pengevaluasian informasi

1. Berbagai informasi tentang seluruh hal yang berhubungan dengan tujuan pemeriksa dan lingkup kerja haruslah dikumpulkan;
2. Informasi haruslah mencukupi, kompeten, relevan dan berguna untuk membuat dasar yang logis bagi temuan pemeriksaan dan rekomendasi;
3. Prosedur pemeriksaan, termasuk teknik pengujian dan penarikan contoh yang dipergunakan, harus terlebih dahulu diseleksi bila memungkinkan dan diperluas atau diubah bila keadaan menghendaki demikian;
4. Proses pengumpulan, analisis, penafsiran dan pembuktian kebenaran informasi haruslah diawasi untuk memberikan kepastian bahwa sikap

⁶⁴ Hiro Tugiman, *Standar Profesional Audit Internal*, (Yogyakarta : Kanisius, 1997), hal. 53-78.

objektif pemeriksa terus dijaga dan sasaran pemeriksaan dapat dicapai;

5. Kertas kerja pemeriksaan adalah dokumen pemeriksaan yang harus dibuat oleh pemeriksa dan ditinjau atau direviu oleh manajemen bagian audit internal. Kertas kerja ini harus mencantumkan berbagai informasi yang diperoleh dan dianalisis yang dibuat serta harus mendukung dasar temuan pemeriksaan dan rekomendasi yang akan dilaporkan.
- Penyampaian hasil pemeriksaan
 1. Laporan tertulis yang ditandatangani haruslah dikeluarkan setelah pengujian terhadap pemeriksaan (*audit examination*) selesai dilakukan. Laporan sementara dapat dibuat secara tertulis atau lisan dan diserahkan secara formal atau informal;
 2. Pemeriksa internal harus terlebih dahulu mendiskusikan berbagai kesimpulan dan rekomendasi dengan tingkatan manajemen yang tepat sebelum mengeluarkan laporan akhir.
 3. Suatu laporan haruslah objektif, jelas dan singkat, konstruktif dan tepat waktu;
 4. Laporan haruslah mengemukakan tentang maksud, lingkup dan hasil pelaksanaan pemeriksaan; dan bila dipandang perlu, laporan harus pula berisikan pernyataan tentang pendapat pemeriksa;
 5. Laporan-laporan dapat mencantumkan berbagai rekomendasi bagi berbagai perkembangan yang mungkin dicapai, pengakuan terhadap kegiatan yang dilaksanakan secara meluas dan tindakan korektif;
 6. Pandangan dari pihak yang diperiksa tentang berbagai kesimpulan atau rekomendasi dapat pula dicantumkan dalam laporan pemeriksaan;
 7. Pimpinan audit internal atau staf yang ditunjuk harus mereviu dan menyetujui laporan pemeriksaan akhir, sebelum laporan tersebut dikeluarkan dan menentukan kepada siapa laporan tersebut akan disampaikan;
 - Tindak lanjut hasil pemeriksaan (*follow up*)

Tindak lanjut oleh pemeriksa internal didefinisikan sebagai suatu proses untuk menentukan kecukupan, keefektifan dan ketepatan waktu dari berbagai tindakan yang dilakukan oleh manajemen terhadap berbagai temuan pemeriksaan yang dilaporkan. Suatu temuan dapat mencakup berbagai temuan lain yang relevan yang didapat oleh pemeriksa dan lainnya.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (Menneq PAN) Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP) membagi Standar Pelaksanaan Audit Investigatif ke dalam empat kegiatan, yaitu :

- Perencanaan

Dalam setiap penugasan audit investigatif, auditor investigatif harus menyusun rencana audit. Rencana audit tersebut harus dievaluasi dan bila perlu disempurnakan selama proses audit investigatif berlangsung sesuai dengan perkembangan hasil audit investigatif di lapangan.

Setelah diterima, tiap informasi harus dianalisis dan dievaluasi tentang dugaan adanya kasus penyimpangan dengan pendekatan apa, siapa, dimana, kapan, mengapa dan bagaimana atau yang lebih populer disebut pendekatan 5W + 1H (*What, Who, Where, When, Why* dan *How*). Tujuan analisis dan evaluasi ini adalah untuk menentukan tiga keputusan yaitu : melakukan audit investigatif, meneruskan ke pejabat yang berwenang atau tidak perlu menindaklanjuti.

Jika keputusannya adalah untuk melakukan audit investigatif, APIP harus menentukan rencana tindakan yang berupa langkah-langkah-langkah berikut :

1. Menentukan sifat utama pelanggaran;
2. Menentukan fokus perencanaan dari sasaran audit investigatif;
3. Mengidentifikasi kemungkinan pelanggaran hukum, peraturan atau perundang-undangan dan memahami unsur-unsur yang terkait dengan pembuktian atau standar;

4. Mengidentifikasi dan menentukan prioritas tahap-tahap audit investigatif yang diperlukan untuk mencapai sasaran audit investigatif;
5. Menentukan sumber daya yang diperlukan untuk memenuhi persyaratan audit investigatif;
6. Melakukan koordinasi dengan instansi yang berwenang, termasuk instansi penyidik apabila perlu.

Selanjutnya, auditor harus menetapkan sasaran, ruang lingkup dan alokasi sumber daya. Sasaran audit investigatif adalah terungkapnya kasus penyimpangan yang berindikasi dapat menimbulkan terjadinya kerugian keuangan negara/daerah

Ruang lingkup audit investigatif adalah meliputi pengungkapan fakta dan proses kejadian, sebab dan dampak penyimpangan dan penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dan atau bertanggung jawab atas penyimpangan.

Tujuan penetapan alokasi sumber daya pendukung audit investigatif adalah agar kualitas audit investigatif dapat dicapai secara optimal.

- **Supervisi**

Supervisi merupakan tindakan yang terus menerus selama pekerjaan audit, mulai dari perencanaan hingga diterbitkannya laporan audit untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatnya kemampuan auditor.

Supervisi harus diarahkan baik pada substansi maupun metodologi audit yang antara lain untuk mengetahui :

1. Pemahaman tim audit atas tujuan dan rencana audit;
2. Kesesuaian pelaksanaan audit dengan standar audit;
3. Ketaatan terhadap prosedur audit;
4. Kelengkapan bukti-bukti yang terkandung dalam kertas kerja audit untuk mendukung temuan dan rekomendasi;
5. Pencapaian tujuan audit.

- **Pengumpulan dan pengujian barang bukti**

Auditor investigatif harus mengumpulkan dan menguji bukti untuk mendukung kesimpulan dan temuan audit investigatif.

Pelaksanaan pengumpulan dan evaluasi bukti harus difokuskan pada upaya pengujian hipotesis untuk mengungkapkan :

1. Fakta-fakta dan proses kejadian (modus operandi);
2. Sebab dan dampak penyimpangan;
3. Pihak-pihak yang diduga terlibat/bertanggung jawab atas kerugian keuangan negara/daerah

Bukti yang dikumpulkan oleh auditor akan digunakan untuk mendukung kesimpulan dan temuan audit. Tujuan pengumpulan bukti adalah untuk menentukan apakah informasi awal yang diterima dapat diandalkan atau menyesatkan.

Pengumpulan bukti harus dilakukan dengan teknik-teknik tertentu antara lain wawancara kepada pengadu, saksi, korban dan pelaku; revid catatan; pengumpulan bukti forensik; pengintaian dan pemantauan; serta penggunaan teknologi komputer.

Revid terhadap informasi yang telah diperoleh harus dilakukan terlebih dahulu sebelum merencanakan wawancara. Auditor harus mengidentifikasi dirinya dan semua yang hadir, dan menetapkan tujuan wawancara. Data personal harus diperoleh dari saksi. Ketika melakukan wawancara, perhatian khusus harus diberikan untuk memperoleh hasil yang optimum dari terwawancara dan hal-hal yang diketahuinya berkaitan dengan kejadian dan tindakan atau pernyataan dari orang-orang lain yang berkaitan dengan peristiwa tersebut. Terwawancara harus diminta untuk memberikan atau mengidentifikasi lokasi dokumen-dokumen yang relevan. Semua hasil wawancara harus dimasukkan dalam laporan. Beberapa catatan sementara wawancara yang disiapkan untuk penyelidikan kriminal harus disimpan setidaknya sampai penyerahan berkas kasus.

Informasi dan bukti yang diperoleh selama audit investigatif harus diverifikasi ke berbagai macam sumber sepanjang diperlukan dan masuk akal untuk menentukan validitas informasi tersebut.

Pengujian bukti juga harus dilakukan untuk menilai kesahihan bukti yang dikumpulkan selama pekerjaan audit. Auditor investigatif menguji bukti yang telah dikumpulkan untuk menilai kesesuaian bukti dengan hipotesis.

Bukti diuji dengan memperhatikan urutan proses kejadian (*sequences*) dan kerangka waktu kejadian (*time frame*) yang dijabarkan dalam bentuk bagan arus (*flow chart*) atau narasi. Teknik-teknik yang dapat digunakan untuk menguji bukti antara lain inspeksi, observasi, wawancara, konfirmasi, analisis, perbandingan, rekonsiliasi dan penelusuran kembali.

- Dokumentasi

Auditor harus menyiapkan dan menatausahakan dokumen audit investigatif dalam bentuk kertas kerja audit. Dokumen audit investigatif harus disimpan secara tertib dan sistematis agar dapat secara efektif diambil kembali, dirujuk dan dianalisis.

Hasil audit investigatif harus didokumentasikan dalam berkas audit investigatif secara akurat dan lengkap. Pedoman internal audit investigatif harus secara khusus dan jelas menekankan kecermatan dan pentingnya ketepatan waktu. Laporan temuan audit investigatif dan pencapaian hasil audit investigatif harus didukung dengan dokumentasi yang cukup dalam berkas audit investigatif.

Sistematika PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara yang diterbitkan BPKP tertanggal Juni 1996 terdiri dari : pendahuluan, penelaahan dan penelitian informasi, persiapan pemeriksaan, pelaksanaan pemeriksaan dan pelaporan hasil pemeriksaan. sedangkan bagian pelaksanaan pemeriksaan sendiri terdiri dari pembicaraan pendahuluan dengan obyek yang diperiksa, pelaksanaan program pemeriksaan, pembicaraan akhir pemeriksaan, ekspose intern, kerja sama dengan Kejaksaan dalam bidang pidana, kerja sama dengan Kejaksaan dalam bidang perdata, penanganan kasus atas permintaan pihak penyidik dan penanganan kasus perdata antar instansi pemerintah.

Dari ketiga standar audit tersebut, dapat disarikan adanya persamaan yang sedemikian penting sehingga setiap standar audit selalu

mencantumkan sebagai acuan, yaitu : perencanaan, pelaksanaan, supervisi dan pelaporan.

Audit dengan tujuan khusus seharusnya memiliki spesifikasi yang berbeda dengan jenis-jenis audit lainnya. Audit dengan tujuan khusus mensyaratkan adanya beberapa institusi yang saling bekerja sama. Dalam konteks audit investigatif yang dilakukan karena indikasi TPK, terdapat institusi penegak hukum yang memiliki kepentingan dengan hasil audit.

Dalam nota kesepahaman kerjasama penanganan kasus penyimpangan pengelolaan keuangan negara yang berindikasi tindak pidana korupsi termasuk dana nonbudgeter antara Jaksa Agung Republik Indonesia, Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia, dan Kepala Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan, khususnya Pasal 4 ayat (2), dalam hal dari hasil koordinasi diperlukan pendalaman, maka BPKP melakukan audit terlebih dahulu atas kasus/masalah. Serta ayat (4) dalam hal dari hasil audit sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diketahui adanya penyimpangan yang berindikasi tindak pidana korupsi, maka BPKP melakukan audit investigatif dan melaporkan hasilnya dalam rapat koordinasi maupun kepada instansi penyidik untuk ditindaklanjuti.

Dalam pelaksanaan koordinasi tersebut terdapat dua kali audit. Yang pertama adalah audit umum (keuangan atau kinerja) dan yang kedua adalah audit investigatif. Dengan menuruti tahap-tahapan pelaksanaan audit sebagaimana Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) maka tentunya diperlukan waktu yang lama. Hal ini dapat berbenturan dengan jadwal waktu penanganan perkara yang telah disusun oleh penyidik.

Dalam pelaksanaan audit, koordinasi antara penyidik dan auditor juga cenderung lemah. Penyidik masih menerapkan pemikiran bahwa tugas audit adalah wilayah auditor yang tidak boleh diganggu ataupun diintervensi. Penyidik juga terkesan lepas tangan atas pelaksanaan tugas auditor. Kalaupun ada koordinasi lebih pada soal-soal mekanisme dan bukan pada persoalan substansi. Demikian pula auditor, masih menerapkan pola-pola lama yang menerapkan metode audit sesuai kemampuan keahlian yang dimilikinya dan hampir tidak pernah melakukan koordinasi dengan penyidik. Hal ini juga

sesuai dengan PSP, Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara yang diterbitkan BPKP tertanggal Juni 1996, yang menekankan kerjasama dalam bentuk pembahasan kasus (ekspose) sebelum penyelidikan/penyidikan dan setelah penyelidikan/penyidikan berlangsung. Sebenarnya dalam petunjuk teknis tersebut, disebutkan agar BPKP dapat mengikuti proses perkembangan penanganan kasus, mengikuti permasalahan yang ada, diharapkan masih dapat memberikan dukungan serta kejaksaan dapat memahami sistem administrasi keuangan yang biasanya menjadi sumber pelanggaran hukum, namun demikian, dalam prakteknya, hubungan koordinasi dan komunikasi hampir tidak ada setelah BPKP menyerahkan Laporan Hasil Audit Pemeriksaan kepada penyidik.

Kerjasama atau koordinasi antara penegak hukum/penyidik dengan auditor BPKP penting dilakukan selama proses penyelidikan/penyidikan berlangsung karena hal itu akan menambah pasokan data/informasi bagi para auditor dalam kaitannya dengan pertanggungjawaban pelaksanaan hasil audit di pengadilan ketika duduk sebagai ahli. Demikian pula dengan penyidik, yang akan memetik manfaat dari koordinasi selama penyelidikan/penyidikan berlangsung. Dengan dukungan auditor dari BPKP, setiap perkembangan informasi atau data yang diperoleh dalam proses penyidikan akan dapat dibahas langsung dengan para auditor.

Dalam pelaksanaan audit, disadari bahwa auditor BPKP tidak memiliki kewenangan untuk melakukan pemaksaan sebagaimana kewenangan yang dimiliki BPK sesuai UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara Pasal 24 ayat (1) : setiap orang yang dengan sengaja tidak menjalankan kewajiban menyerahkan dokumen dan/atau menolak memberikan keterangan yang diperlukan untuk kelancaran pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 dipidana dengan penjara paling lama 1 (satu) tahun dan 6 (enam) bulan dan/atau denda paling banyak Rp. 500.000.000.- (lima ratus juta rupiah).

Sesuai dengan tujuan audit investigasi untuk mencari, menemukan dan mengumpulkan bukti guna mengungkap terjadi atau tidaknya suatu perbuatan

dan pelakunya agar dapat dilakukan tindakan hukum selanjutnya, maka setiap langkah audit seharusnya disesuaikan dengan prosedur-prosedur hukum seperti halnya penyidikan.

Mekanisme pelaksanaan audit berdasarkan Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) pada dasarnya hampir sama dengan mekanisme penyidikan. Kesamaan itu dapat terlihat pada urutan pelaksanaan audit dan bukti audit.

1. Di BPKP dikenal adanya standar pelaksanaan yang point awalnya adalah perencanaan dan supervisi. Maksudnya adalah pekerjaan audit harus direncanakan dengan sebaik-baiknya, dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya. Demikian pula pada tingkat penyidikan (khususnya perkara TPK), penyidikan selalu diawali dengan perencanaan yang matang. Perencanaan itu bahkan dikenal dalam lembaga Penyelidikan. Pada tahap itu, dilakukan pengumpulan data dan pengumpulan bahan keterangan untuk kemudian dituangkan dalam suatu Laporan Operasi Intelijen Yustisial. Laporan tersebut kemudian dipresentasikan setingkat lebih tinggi untuk dibahas kelayakannya ditingkatkan ke mekanisme penyidikan. Ketika suatu perkara ditingkatkan ke mekanisme penyidikan, maka dilakukanlah penyusunan jadwal waktu (*time schedule*) pelaksanaan dan serangkaian rapat untuk menentukan apa yang harus dilakukan, siapa yang harus melakukan dan siapa atau apa obyek yang akan diperiksa. Supervisi selalu dilaksanakan oleh pimpinan, baik melalui tim khusus yang dibentuk untuk itu ataupun melalui pejabat struktural yang berkaitan dengan bidang tersebut.
2. Selanjutnya adalah Pengendalian Intern. Hal ini di BPKP dimaknai bahwa auditor harus mempelajari dan menilai keandalan struktur pengendalian intern, untuk menentukan luas dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan. Dalam hal ini, lingkup penilaian terutama menyangkut penilaian pengendalian atas pengamanan aktiva, ketepatan dan kelengkapan catatan akuntansi serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Dalam konteks penyidikan, pengendalian intern dapat disamakan dengan pengendalian oleh pimpinan selama proses penyidikan. Dalam setiap tahapan pelaksanaan itu dibuat berbagai

mekanisme supervisi yang dilakukan pimpinan, baik dalam bentuk penyerahan laporan, ekspose perkara atau peninjauan langsung pelaksanaan. Ini dimaksudkan agar setiap tahapan pelaksanaan pekerjaan senantiasa dilakukan secara teratur, terarah dan terukur.

3. Bukti audit

Bukti audit dari segi jenisnya juga memiliki kemiripan dengan proses penyidikan. Bukti audit menurut BPKP dapat terdiri dari bukti fisik, bukti dokumen, bukti kesaksian dan bukti analitis.

Bukti fisik dapat disejajarkan dengan barang bukti dalam proses penyidikan. Bukti fisik menurut BPKP ditempatkan pada urutan pertama karena merupakan sesuatu yang sangat sentral dalam suatu pengungkapan kasus. Menurut BPKP, bukti fisik dapat berupa Berita Acara Pemeriksaan Fisik, foto, bagan dan peta. Ia dapat diperoleh melalui pengukuran dan perhitungan fisik atau perekaman terhadap orang, harta benda atau kejadian.

Demikian pula bukti dokumen yang dapat disamakan dengan bukti surat. Bukti dokumen menurut BPKP adalah bukti yang berisi informasi tertulis seperti surat, kontrak, SKO, SPMU, buku-buku, catatan akuntansi, faktur dan informasi lainnya. Bukti dokumen menurut BPKP ini bahkan cakupannya lebih luas ketimbang bukti surat dalam penyidikan.

Bukti kesaksian dalam proses audit juga dapat disamakan sama dengan keterangan saksi atau keterangan ahli dalam penyidikan. Kalau bukti kesaksian menurut BPKP adalah bukti yang diperoleh melalui wawancara, kuesioner atau dengan meminta pernyataan tertulis maka dalam penyidikan, keterangan saksi khusus diperoleh melalui permintaan keterangan yang hasilnya dituangkan dalam suatu berita acara.

Bukti analitis merupakan bukti yang dikembangkan oleh auditor dari bukti audit lainnya. Bukti ini dapat berupa perbandingan, nisbah, perhitungan dan argumen logis lainnya. Hal ini dapat disejajarkan dengan bukti petunjuk yang juga diperoleh dari alat bukti lainnya yaitu keterangan saksi, surat dan keterangan tersangka.

4. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan

Auditor harus melakukan pengujian atas ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku termasuk pengujian atas kemungkinan adanya kekeliruan, ketidakwajaran serta tindakan melawan hukum. Dalam proses penyidikan juga dilakukan hal yang sama. Berbagai upaya pengumpulan alat bukti tentu saja dimaksudkan untuk memastikan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Setiap pelanggaran terhadap aturan-aturan tersebut akan memberikan kemungkinan seseorang dijadikan tersangka, tentu saja dengan tetap berdasarkan dukungan alat-alat bukti lainnya.

5. Kertas Kerja Audit

Kertas kerja Audit adalah dokumentasi hal-hal penting yang menunjukkan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar audit APFP.

Terhadap KKA yang sebelumnya dikenal dengan istilah Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP) ini, pada awalnya selalu disita oleh pihak Penyidik dan digunakan sebagai pelengkap dari Laporan Hasil Audit. Namun berdasarkan surat Kepala BPKP No.S-1116/K/1987 tanggal 30 Oktober 1987 tentang Penyitaan Kertas Kerja Pemeriksaan oleh pihak Kejaksaan, Kertas Kerja tersebut tetap menjadi pegangan auditor yang tidak perlu diserahkan pada Penyidik Kejaksaan.

Selain persamaan, juga terdapat beberapa perbedaan dari sisi urutan pelaksanaan audit dan bukti audit.

1. Dasar pelaksanaan kegiatan

Kalau dalam pemeriksaan khusus, dasar pelaksanaan kegiatan dapat bersumber dari beberapa hal, yaitu :

- Informasi yang diterima oleh BPKP Pusat, yang dapat bersumber dari:
 - a. Presiden/Wakil Presiden (Tromol Pos 5000) serta dari Menko/Lembaga Pemerintah Non DepartemenA)

- b. Hasil pemeriksaan BPKP yaitu pemeriksaan keuangan, pemeriksaan operasional, pemeriksaan kasus tidak lancarnya pelaksanaan pembangunan, dan/atau pemeriksaan khusus lainnya yang temuannya perlu dikembangkan lebih lanjut karena diduga mengandung unsur-unsur yang merugikan keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara.
 - c. Hasil pengaduan Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) lain di pusat
 - d. Pengaduan masyarakat yang ditujukan langsung kepada Kepala BPKP atau para Deputi Kepala BPKP
 - e. Permintaan dari instansi penegak hukum seperti Kejaksaan dan Kepolisian
 - f. Permintaan dari instansi pemerintah lainnya
 - g. Media massa
- Informasi yang diterima oleh BPKP Daerah yang dapat bersumber dari :
- a. Informasi dari BPKP Pusat
 - b. Hasil pemeriksaan keuangan, pemeriksaan operasional, pemeriksaan kasus tidak lancarnya pelaksanaan pembangunan, dan/atau pemeriksaan khusus lainnya yang temuannya perlu dikembangkan lebih lanjut karena diduga mengandung unsur-unsur yang merugikan keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara
 - c. Tromol Pos Pengaduan yang diselenggarakan oleh Gubernur KDH Tk. I/Bupati KDH Tk. II/Instansi lain di daerah
 - d. Permintaan dari Kejaksaan Tinggi/Kepolisian setempat
 - e. Permintaan dari instansi pemerintah lain di daerah
 - f. Laporan hasil pemeriksaan APFP lainnya
 - g. Laporan atau pengaduan atau informasi dari masyarakat
 - h. Media massa (PSP, hal 6-7)

Sedangkan dalam proses penyidikan, dasar pemeriksaan sebagian besar bersumber dari hasil penyelidikan yang di Kejaksaan dilakukan oleh Bagian Intelijen. Sebagian kecil lainnya dapat pula bersumber

dari pihak luar termasuk oleh BPKP sendiri yang memberikan masukan kepada Kejaksaan.

2. Kewenangan

Dalam pelaksanaan audit, disadari bahwa auditor BPKP tidak memiliki kewenangan untuk melakukan pemaksaan terhadap obyek yang diperiksa sebagaimana kewenangan yang dimiliki BPK sesuai UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara Pasal 24 ayat (1) : setiap orang yang dengan sengaja tidak menjalankan kewajiban menyerahkan dokumen dan/atau menolak memberikan keterangan yang diperlukan untuk kelancaran pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 dipidana dengan penjara paling lama 1 (satu) tahun dan 6 (enam) bulan dan/atau denda paling banyak Rp. 500.000.000.- (lima ratus juta rupiah).

Upaya untuk menguatkan proses mendapatkan kesaksian berkenaan dengan tidak adanya upaya paksa yang dapat dilakukan BPKP adalah dengan membuat Surat Pernyataan yang ditandatangani objek yang diperiksa (obrik) bahwa tidak ada data atau informasi yang disembunyikan atau tidak diperlihatkan selama proses pemeriksaan.⁶⁵

Terkait dengan hal ini, Instruksi Kepala BPKP No. INS-03.01.01-238/K/2000 tanggal 22 Mei 2000 menyebutkan bahwa Berita Acara Pembahasan antara Auditor (pemeriksa) dengan *Audite* (Objek yang diperiksa/Obrik), memuat paling tidak :

1. Temuan yang disepakati
2. Temuan yang tidak disepakati
3. Temuan yang bersifat merugikan keuangan negara serta sudah jelas jumlah dan penanggungjawabnya

Pembicaraan antara auditor dan *audite* (obrik) merupakan salah satu hal yang disyaratkan dalam setiap standar audit. Dalam audit

⁶⁵ Wawancara dengan Auditor BPKP, Kasubdit Investigasi BUMD tanggal 18 Mei 2011.

keuangan dan audit kinerja, hal tersebut memang layak dilakukan karena hasil audit memang dimaksudkan untuk membenahi laporan keuangan dan kinerja institusi ke depan. Namun dalam suatu audit khusus/audit investigasi, pembahasan antara auditor dan *audite* pasca dilakukannya audit kemungkinan justru akan menjadi masukan bagi para *audite* untuk melakukan pengamanan alat-alat bukti dan pengkondisian suasana guna menghindari tuntutan hukum. Terhadap hal ini, dua acuan audit BPKP memiliki pendapat yang berlainan. Standar Audit APFP mensyaratkan adanya komunikasi dengan auditan dengan dasar bahwa tanggung jawab untuk menyelesaikan atau menindaklanjuti temuan audit dan rekomendasi berada pada pihak auditan. Sedangkan pada PS Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus menyebutkan bahwa untuk kasus yang berindikasi TPK maka pembicaraan akhir tidak perlu dilaksanakan, mengingat semua permasalahan telah dimintakan konfirmasinya kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab melalui Berita Acara Permintaan Keterangan.

Pendapat berbeda dapat ditemukan pada Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (Menneg PAN) Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP), standar 7400, Pembicaraan akhir dengan auditi. Auditor investigatif harus meminta tanggapan/pendapat terhadap hasil audit investigatif melalui suatu pembicaraan akhir dengan auditi. Hal tersebut untuk memastikan bahwa laporan hasil audit investigatif dipandang adil, lengkap dan obyektif. Tanggapan tersebut harus dievaluasi dan dipahami secara seimbang dan obyektif serta disajikan secara memadai. Apabila tanggapan tersebut bertentangan dengan kesimpulan dalam laporan atau menurut pendapat audit investigatif harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas tanggapan tersebut beserta alasannya secara seimbang dan obyektif. Apabila auditor berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar maka auditor harus memperbaiki laporannya.

Masa pembahasan atau masa pasca pembicaraan sampai dengan penyerahan laporan hasil audit kepada penyidik adalah masa-masa yang krusial bagi semua pihak untuk melakukan berbagai langkah demi kepentingannya sendiri. Dalam masa pembicaraan atau tenggang waktu pasca pembicaraan, obrik yang diindikasikan terlibat tindak pidana korupsi akan berusaha untuk menghilangkan alat bukti/barang bukti, mengulangi indikasi tindak pidana untuk mempersiapkan diri menghadapi tuntutan hukum atau bahkan dapat melarikan diri. Seyogyanya dalam suatu audit khusus/audit investigatif, tidak perlu ada pembicaraan/pembahasan hasil audit antara auditor dan auditan.

3. Cara mendapatkan bukti audit

Selain tidak memiliki kemampuan melakukan paksaan kepada Obrik, BPKP juga tidak mempunyai kewenangan untuk melakukan penyegelan dan penyitaan. Menurut PSP, Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara, untuk memperolehnya, BPKP melakukan dengan cara :

- a. Meminjam alat/barang bukti asli dengan Berita Acara Peminjaman barang bukti
- b. Memperoleh foto copy dokumen, apabila dokumen asli tidak dimungkinkan
- c. Memperoleh dokumen bank yang dijamin kerahasiaannya, bukan dalam rangka pemeriksaan khusus TPK/Perdata di Bank BUMN, dilakukan dengan cara :
 - Meminta dokumen yang diperlukan pada Bank dengan izin/kuasa dari pemegang rekening
 - Jika tidak berhasil, perolehan dapat ditempuh dengan bantuan pihak Kejaksaan untuk mendapat izin dari Menteri Keuangan sesuai prosedur yang berlaku di Kejaksaan (saat ini diajukan pada Gubernur Bank Indonesia)

- d. Memperoleh dokumen bank yang dijamin kerahasiaannya, dalam rangka pemeriksaan khusus TPK/Perdata di Bank BUMN, dilakukan apabila Kejaksaan atau Kepolisian dapat menunjukkan bahwa mereka telah mendapatkan izin dari Menteri Keuangan (saat ini diajukan pada Gubernur Bank Indonesia)
- e. Permintaan informasi/data tambahan dari pihak yang diperiksa atau dari pihak ketiga
- f. Upaya lainnya. Dalam hal alat/barang bukti asli maupun foto copynya tidak dapat dipinjamkan, pemeriksa harus mencatat secara lengkap : Nomor Dokumen, Tanggal Dokumen, Halaman buku dan catatan-catatan lain yang dianggap perlu untuk mempermudah kembali pada saat penyidikan dilakukan.

Tentu saja metode perolehan bukti audit yang dilakukan oleh BPKP sangat berbeda dengan metode perolehan yang dilakukan oleh penyidik. Pihak Kepolisian atau Kejaksaan dalam melakukan penyidikan memiliki kewenangan melakukan penyitaan dan penggeledahan tanpa harus terbatas oleh berbagai larangan sebagaimana yang dialami BPKP. Pembatasan hanya berkaitan dengan penyitaan/penggeledahan yang berkaitan dengan rahasia bank yang mensyaratkan adanya izin Gubernur Bank Indonesia sebagaimana Pasal 42 UU RI Nomor 7 tahun 1992 tentang Perbankan sebagaimana telah diubah dengan UU RI No. 10 tahun 1998.

Berdasarkan lampiran PSP petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara yang diterbitkan BPKP tertanggal Juni 1996, metode perolehan bukti audit dapat dilakukan dengan bermacam cara, yaitu :

1. Inspeksi (peninjauan)
Memeriksa dengan mempergunakan panca indera terutama mata, untuk memperoleh pembuktian atas sesuatu keadaan atau sesuatu masalah.
2. Observasi (pengamatan)

Memeriksa dengan mempergunakan panca indera terutama mata yang dilakukan secara kontinyu selama kurun waktu tertentu untuk membuktikan sesuatu keadaan atau sesuatu masalah.

3. Wawancara

Teknik wawancara berkenaan dengan tanya jawab untuk memperoleh pembuktian.

4. Konfirmasi

Pembuktian dengan mengusahakan memperoleh informasi dari sumber lain yang independen, baik secara lisan maupun tertulis. Dalam pemeriksaan, selain melakukan kegiatan seperti meneliti catatan atau dosir-dosir, menganalisa dan melakukan verifikasi, termasuk pula di dalamnya kegiatan mengadakan konfirmasi dalam kaitannya dengan kecukupan bukti dan kesesuaian dengan tujuan pemeriksaan.

5. Analisis

Memecah atau menguraikan suatu keadaan atau masalah ke dalam beberapa bagian atau elemen dan memisahkan bagian tersebut untuk dihubungkan dengan keseluruhan atau dibandingkan dengan yang lain.

6. Pemeriksaan bukti-bukti tertulis (*vouching* dan verifikasi)

Memeriksa autentik tidaknya serta lengkap tidaknya bukti yang mendukung suatu transaksi. Sedangkan verifikasi adalah istilah yang digunakan dalam arti umum untuk memeriksa ketelitian perkalian, penjumlahan, pemilikan dan eksistensinya.

7. Rekonsiliasi

Penyesuaian antara dua golongan data yang berhubungan tetapi masing-masing dibuat oleh pihak-pihak yang independen (terpisah). Misalnya rekonsiliasi saldo simpanan giro di Bank menurut salinan rekening koran Bank dengan saldo menurut catatan perusahaan.

8. Trasir (penelusuran)

Memeriksa dengan jalan menelusuri proses suatu keadaan atau masalah, kepada sumber atau bahan pembuktiannya.

9. Rekomputasi

Dalam melakukan verifikasi, biasanya dilakukan rekomputasi yaitu menghitung kembali kalkulasi yang telah ada untuk menetapkan

kecermatannya. Misalnya menghitung kembali penyusunan dan sebagainya.

10. *Scanning* (penelaahan pintas)

Melakukan penelaahan secara umum dan cepat untuk menemukan hal-hal yang memerlukan pemeriksaan lebih lanjut, misalnya membaca dengan cepat setiap lembaran catatan perusahaan untuk menemukan hal-hal yang penting, atau yang tidak lazim atau disangsikan kebenarannya.

11. Pengujian

Memeriksa hal-hal atau sampel-sampel yang representatif dengan maksud untuk mencapai simpulan sehubungan dengan kelompok yang dipilih.

12. Perbandingan

Usaha untuk mencari kesamaan dan perbedaan antara dua atau lebih gejala/fenomena.

Pada bagian penjelasan Standar Pelaksanaan Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP), dijelaskan bahwa bukti audit disebut relevan jika bukti tersebut secara logis mendukung atau menguatkan pendapat atau argumen yang berhubungan dengan tujuan dan simpulan audit. Bukti audit dikatakan kompeten jika bukti tersebut sah dan dapat diandalkan untuk menjamin kesesuaian dengan faktanya. Bukti yang sah ialah bukti yang memenuhi persyaratan hukum dan undang-undang. Bukti yang dapat diandalkan berkaitan dengan sumber dan cara perolehan bukti itu sendiri. Beberapa petunjuk untuk mempertimbangkan keandalan bukti antara lain :

- Bukti yang berasal dari sumber independen lebih dipercaya daripada bukti yang berasal dari atau diperoleh melalui auditan
- Bukti yang berasal dari auditan dengan struktur pengendalian intern yang kuat lebih dipercaya daripada bukti yang berasal dari auditan dengan struktur pengendalian intern yang lemah
- Bukti yang diperoleh auditor secara langsung lebih dipercaya daripada bukti yang diperoleh secara tidak langsung
- Bukti asli lebih dipercaya daripada foto copynya
- Bukti ekstern lebih dipercaya daripada bukti intern

Sedangkan bukti audit yang cukup berkaitan dengan jumlah bukti yang dapat dijadikan sebagai dasar untuk penarikan suatu simpulan audit. Untuk menentukan kecukupan bukti audit, auditor harus menerapkan pertimbangan keahliannya secara sehat dan obyektif.

Bukti audit dapat berupa bukti fisik, bukti dokumen, bukti kesaksian dan bukti analitis. Bukti fisik yaitu bukti yang langsung diperoleh auditor melalui pengukuran dan perhitungan fisik atau perekaman terhadap orang, harta benda atau kejadian. Bukti fisik dapat berupa Berita Acara Pemeriksaan Fisik, foto, bagan dan peta. Bukti dokumen merupakan bukti yang berisi informasi tertulis seperti surat, kontrak, SKO, SPMU, buku-buku, catatan akuntansi, faktur dan informasi lainnya. Bukti kesaksian merupakan bukti yang diperoleh melalui wawancara, kuesioner atau dengan meminta pernyataan tertulis. Bukti analitis merupakan bukti yang dikembangkan oleh auditor dari bukti audit lainnya. Bukti analitis ini dapat berupa perbandingan, nisbah, perhitungan dan argumen logis lainnya.

Demikian pula dalam modul "*fraud auditing*" yang dikeluarkan oleh Pusat Pendidikan, Pelatihan dan Pengawasan (Pusdiklatwas) BPKP tahun 2008, bukti berbasis dokumen digolongkan menjadi dua bagian, yaitu :

1. Bukti langsung (*direct evidence*) merupakan bukti yang terkait langsung dengan kasus dan menunjukkan fakta yang ada secara langsung. Sebagai contoh, dalam kasus pemberian komisi, maka *direct evidence*-nya adalah cek yang diserahkan oleh rekanan untuk panitia pengadaan sebagai komisi.
2. Bukti tidak langsung (*circumstantial evidence*) merupakan bukti atau dokumen yang turut memperjelas fakta secara tidak langsung atau menunjukkan adanya suatu fakta kasus yang terjadi. Melanjutkan contoh di atas, *circumstantial evidence*-nya adalah transfer dalam jumlah tertentu dari sumber yang tidak jelas di rekening milik panitia pengadaan setelah pencairan SP2D.

Keterangan tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) tahun 1996 dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan ini bersesuaian dengan bukti audit sebagai suatu konsep mendasar yang terdapat dalam standar *auditing* bahwa bukti kompeten yang

cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan. Bukti audit (*evidence*) dalam *auditing* memiliki pengertian sebagai setiap informasi yang digunakan auditor untuk menentukan apakah informasi (asersi) yang diaudit disajikan sesuai dengan kriterianya. Bukti audit yang mendukung laporan keuangan terdiri dari data akuntansi dan semua informasi penguat yang tersedia bagi auditor. Bukti audit merupakan keseluruhan informasi yang digunakan auditor dalam mencapai kesimpulan yang menjadi dasar pendapat audit, dan mencakup informasi yang terdapat dalam catatan-catatan akuntansi yang mendasari laporan keuangan serta informasi lainnya. Kesimpulan auditor dalam menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan merupakan hasil pertimbangan profesional berdasarkan perolehan bukti kompeten yang cukup.⁶⁶

Dalam proses pengumpulan alat-alat bukti di negara-negara *common law* dikenal satu doktrin "*fruit of the poisonous tree*". Doktrin ini mengajarkan bahwa melakukan sesuatu yang baik dengan cara yang salah tidak dapat diterima. Doktrin ini menjadi satu aturan yang disebut *the exclusionary rule*. Menurut Gordon van Kessel, "*exclusionary rules are a police control mechanism rather than an integral part of the adversary system*". Menurut wirjono Prodjodikoro, dalam KUHAP hanya menyebutkan tentang alat bukti yang sah tanpa menjelaskan misalnya apakah berlaku doktrin "*fruit of the poisonous tree*" ini. Diskresi hakim untuk menentukan keabsahan suatu alat bukti dalam sidang perkara pidana tanpa rambu-rambu hukum khusus. Dalam prosesnya di depan hakim berjalan sebagai berikut, pertama, penyebutan alat-alat bukti apa saja yang dapat dipakai untuk mendapat gambaran dari peristiwa pidana yang sedang diadili, kedua penguraian cara bagaimana alat-alat bukti itu dipergunakan, ketiga bagaimana kekuatan pembuktian dari masing-masing alat bukti itu.⁶⁷

⁶⁶ Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati, *op.cit.*, hal. 118.

⁶⁷ Luhut MP Pangaribuan et al., Menuju Sistem Peradilan Pidana yang Akusatorial dan Adversarial : Butir-butir pikiran PERADI untuk Draft RUU-KUHAP (Jakarta : Papas Sinar Sinanti bekerja sama dengan PERADI, 2010) hal. 36-37.

Pemahaman tentang bukti audit ini pulalah yang kemudian melahirkan suatu disiplin ilmu yang dikenal sebagai *Forensic Accounting*. Crumbley et al (2007) mendefinisikan *Forensic Accounting* sebagai akuntansi yang digunakan untuk memenuhi kebutuhan proses hukum melalui pengumpulan bukti-bukti secara mendalam dan menyeluruh. Dengan kata lain, *Forensic accounting* mendekatkan bukti akuntansi menjadi bukti yang dapat digunakan di pengadilan atau dikenal dengan bukti hukum.⁶⁸

Ketiadaan penggunaan istilah yang baku untuk menjelaskan tentang hal ini menciptakan banyak istilah yang terkadang sering dipertukarkan seperti *forensic accounting*, *forensic auditing*, *forensic audit*, *fraud examination*, *fraud audit* serta *audit investigasi*. Kebingungan dalam peristilahan ini rupanya telah dikemukakan oleh G. Jack Bologna dan Robert J. Lindquist, dua penulis perintis mengenai akuntansi forensik, yang menyebutkan bahwa istilah tersebut tidak didefinisikan dengan jelas. Kedua penulis tersebut selanjutnya menambahkan bahwa dalam penggunaan sehari-hari, istilah *litigation support* merupakan istilah yang paling luas dan mencakup istilah lainnya. Dalam makna ini, segala sesuatu yang dilakukan dalam akuntansi forensik bersifat dukungan untuk kegiatan litigasi (*litigation support*). Bologna dan Lindquist melanjutkan bahwa para akuntan tradisional masih ingin membedakan pengertian *fraud auditing* dan *forensic accounting*. Menurut kelompok ini, *fraud auditing* berurusan dengan pendekatan dan metodologi yang bersifat proaktif untuk meneliti fraud; artinya audit ini ditujukan kepada pencarian bukti terjadinya fraud. Sedangkan akuntan forensik baru dipanggil ketika bukti-bukti terkumpul atau ketika terjadi kecurigaan (*suspicion*) naik ke permukaan melalui tuduhan (*allegation*), keluhan (*complaint*), temuan (*discovery*) atau *tip-off* dari *whistle blower*.⁶⁹

Perbedaan dalam peristilahan ini bahkan juga dialami oleh Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) sebuah lembaga pemeriksa fraud yang

⁶⁸ Eddy Mulyadi Soepardi, Pendekatan Komprehensif dalam upaya Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi di Indonesia : Pidato Pengukuhan Guru Besar Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan, 21 Maret 2009, hal. 25-26

⁶⁹ Theodorus M. Tuanakotta, op.cit., hal. 84

berbasis di Amerika Serikat. Dalam ACFE manual tahun 2007 terdapat gambar perbandingan antara *Financial Audit* dan *Fraud Audit*⁷⁰ :

Gambar 3.1 : Perbandingan antara *Financial Audit* dan *Fraud Audit*

Perihal	<i>Financial audit</i>	<i>Fraud audit</i>
Waktu	Berulang dilaksanakan secara reguler	Tidak berulang. Dilaksanakan jika terdapat dugaan yang cukup
Ruang lingkup	Umum, pada data keuangan	Spesifik, sesuai dugaan
Tujuan	Pendapat terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan	Apakah kecurangan telah terjadi dan siapa yang bertanggung jawab
Hubungan dengan hukum	Tidak ada	Ada
Metodologi	Teknik audit, pengujian data keuangan	Teknik fraud examination, meliputi pengujian dokumen, review danta eksternal, wawancara
Anggapan	Skeptisisme profesional	Pembuktian

Dalam Standar Profesional Audit Internal tidak ditemukan secara khusus apa dan bagaimana bukti audit yang diperlukan dalam suatu prosedur audit. Bagian yang sedikit bersinggungan dengan hal ini adalah Bab IV tentang Pelaksanaan Kegiatan Pemeriksaan. Obyek pemeriksaan atau sasaran audit dalam suatu audit internal sebagaimana Standar Profesional Audit Internal adalah informasi. Pada bagian Pengujian dan Pengevaluasian Informasi, Pemeriksa internal haruslah mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasi dan membuktikan kebenaran informasi untuk mendukung hasil pemeriksaan. Informasi haruslah mencukupi, kompeten, relevan dan berguna untuk membuat dasar yang logis bagi temuan pemeriksaan dan rekomendasi.

⁷⁰ Eddy Mulyadi Soepardi, op.cit., hal.

1. Informasi yang mencukupi adalah informasi yang faktual, cukup dan meyakinkan sehingga orang bijaksana yang mengetahui informasi tersebut akan membuat kesimpulan yang sama dengan pemeriksa
2. Informasi yang kompeten dapat dibuktikan kebenarannya dan akan memberikan hasil terbaik melalui penggunaan teknik pemeriksaan yang tepat.
3. Informasi yang relevan akan mendukung berbagai temuan pemeriksaan dan rekomendasi serta konsisten dengan tujuan pelaksanaan.
4. Informasi yang berguna akan membantu organisasi dalam mencapai sasarannya.⁷¹

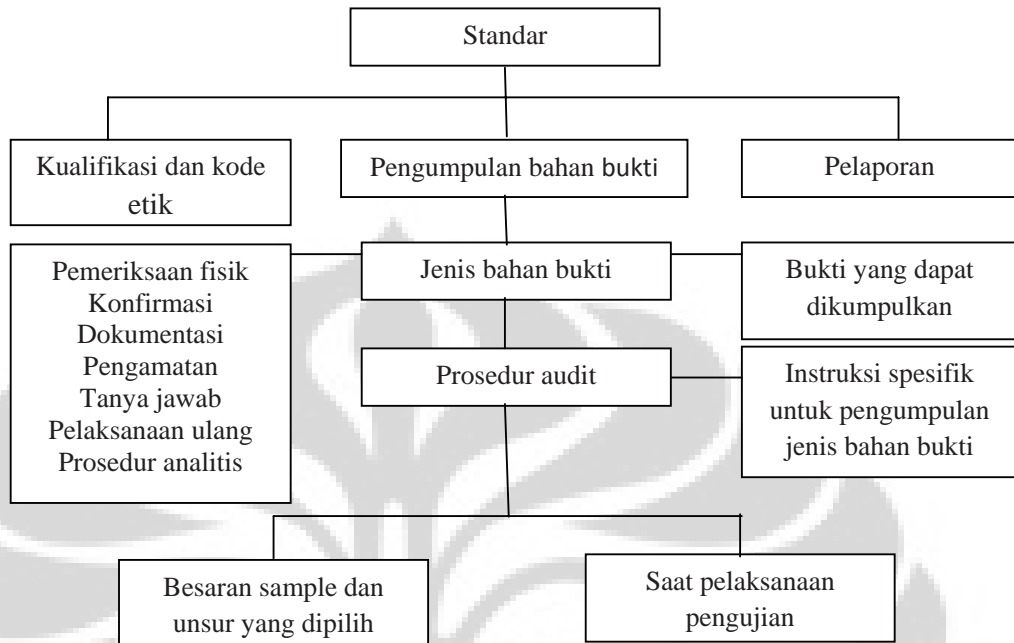
Ketiadaan pernyataan tentang bukti audit dalam standar profesional audit internal ini dapat diartikan bahwa standar profesional audit internal mengambil alih pengertian bukti-bukti sebagaimana dalam ilmu akuntansi.

Bukti dalam ilmu akuntansi terdiri dari pemeriksaan fisik, konfirmasi, dokumentasi, pengamatan, tanya jawab dengan klien, pelaksanaan ulang dan prosedur analitis. Hubungan antara standar *auditing*, jenis bahan bukti audit dan keputusan bahan bukti dapat digambarkan bahwa standar bersifat umum sedangkan prosedur audit bersifat spesifik. Jenis bahan bukti audit bersifat lebih luas daripada prosedur dan lebih sempit daripada standar. Setiap prosedur audit mendapatkan satu atau lebih bahan bukti audit. Jenis bahan bukti audit dalam ilmu akuntansi terdiri dari Pemeriksaan fisik, konfirmasi, dokumentasi, pengamatan, tanya jawab, pelaksanaan ulang (rekonstruksi) dan Prosedur analitis. Penggambaran jenis bahan bukti audit dalam beberapa literatur ilmu akuntansi tidak selalu sama dalam hal urut-urutannya, padahal hal tersebut sangat penting untuk menilai kekuatan pembuktian alat-alat bukti ketika dihadapkan dengan suatu proses yuridis. Hubungan tersebut dapat digambarkan dengan gambar: ⁷²

⁷¹ Hiro Tugiman, Standar Profesional Audit Internal, Kanisius, Yogyakarta, 1997, hal. 63

⁷² Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati, *op.cit.*, hal. 127

Gambar 3.2 : Hubungan prosedur audit dan bukti audit.



Penjelasan tentang bukti sebagaimana gambar di atas, adalah :

- Pemeriksaan fisik (*physical evidence*)

Pemeriksaan fisik adalah inspeksi atau penghitungan aktiva berwujud oleh auditor. Bahan bukti ini sering dihubungkan dengan persediaan dan kas, dan verifikasi saham, wesel tagih aktiva tak berwujud. Pemeriksaan fisik merupakan jenis bahan bukti audit yang diperoleh melalui inspeksi, observasi atau penghitungan oleh auditor atas aktiva berwujud. Pemeriksaan fisik ini digunakan untuk menentukan apakah suatu aktiva secara aktual itu ada, yaitu untuk memastikan :

- Kuantitas (eksistensi aktiva)
- Kualitas/kondisi (dengan melakukan evaluasi/penilaian)

Pemeriksaan fisik sebagai alat yang digunakan untuk menentukan keberadaan aktiva dan bahan bukti yang diperoleh dari pemeriksaan fisik ini memiliki tingkat keandalan yang tinggi. Karena pemeriksaan langsung dilakukan oleh auditor secara fisik terhadap aktiva dan hal ini merupakan cara yang paling obyektif dalam menentukan kualitas aktiva yang bersangkutan. Bukti fisik berkaitan

erat dengan asersi keberadaan atau keterjadian, kelengkapan dan penilaian atau alokasi. Pemeriksaan fisik bukan bahan bukti yang mencukupi untuk memverifikasi bahwa aktiva yang ada dimiliki oleh klien, dan auditor tidak mempunyai kualifikasi untuk memutuskan beberapa faktor kualitatif seperti keusangan dan keotentikan. Penilaian yang pantas untuk keperluan laporan keuangan juga biasanya tidak dapat ditentukan dengan pemeriksaan fisik.

- Konfirmasi (*confirmation*)

Konfirmasi adalah proses perolehan dan penilaian suatu komunikasi langsung dari pihak ketiga sebagai jawaban atas suatu permintaan informasi tentang unsur tertentu yang berdampak terhadap asersi laporan keuangan.

Proses konfirmasi mencakup :

- Pemilihan unsur yang diminta
- Pendesainan permintaan konfirmasi
- Pengkomunikasian permintaan konfirmasi pada pihak ketiga
- Perolehan jawaban dari pihak ketiga
- Penilaian terhadap informasi atau tidak adanya informasi, yang disediakan oleh pihak ketiga mengenai tujuan audit, termasuk keandalan informasi tersebut.

Konfirmasi memiliki informasi yang bersifat faktual dan juga memiliki keandalan yang tinggi. Konfirmasi dilaksanakan untuk memperoleh bukti dari pihak ketiga mengenai asersi laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen. Berupa jawaban tertulis/lisan dari pihak ketiga yang independen yang memverifikasi kecermatan informasi tertentu yang diminta oleh auditor.

Transaksi yang kompleks berkaitan dengan tingkat resiko, jika entitas melaksanakan transaksi yang kompleks dan risiko ditaksir tinggi, auditor harus mempertimbangkan untuk mengkonfirmasi syarat-syarat transaksi tersebut kepada pihak ketiga sebagai tambahan dalam pemeriksaan atas dokumentasi entitas tersebut.

- Dokumentasi (*documentary evidence*)

Merupakan bukti yang diperoleh melalui pemeriksaan atas dokumen dan catatan klien untuk memperkuat informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan. Bukti dokumen dapat memberikan bukti yang dapat dipercaya untuk semua asersi.

Dokumen yang diperiksa oleh auditor adalah catatan yang digunakan klien untuk menyediakan informasi dalam melaksanakan usahanya dalam kondisi yang terorganisasi. Karena setiap transaksi dalam organisasi biasanya didukung oleh paling sedikit satu macam dokumen, akan ada sejumlah besar jenis bahan bukti yang tersedia.

Dokumentasi merupakan bentuk bahan bukti yang digunakan secara luas dalam setiap audit karena biasanya sudah tersedia bagi auditor dengan biaya yang relatif rendah. Biasanya hanya bahan bukti jenis ini yang tersedia.

Bukti dokumentasi merupakan bukti yang paling penting dalam audit.

- Pernyataan tertulis (*written representation*)

Surat pernyataan tertulis merupakan pernyataan yang ditandatangani seorang individu yang bertanggung jawab dan berpengetahuan mengenai rekening, kondisi atau kejadian tertentu yang menunjang satu atau lebih asersi manajemen.

Bukti surat pernyataan tertulis dapat berasal dari manajemen atau organisasi klien maupun dari sumber eksternal termasuk dari bukti ahli dan memiliki perbedaan dengan konfirmasi, yaitu :

- Diperoleh dari pihak ekstern maupun intern
- Mungkin merupakan informasi subjektif atau pendapat individu mengenai sesuatu hal, dan bukan merupakan informasi faktual.

- Tanya jawab dengan klien (*oral evidence*)

Tanya jawab adalah mendapatkan informasi tertulis dari klien dengan menjawab pertanyaan auditor. Tanya jawab biasanya tidak dapat diperlakukan sebagai kemampuan memberikan kesimpulan,

karena didapat dari sumber yang tidak independen dan mungkin memihak kepentingan klien.

- Bukti matematis

Bukti matematis merupakan bukti yang diperoleh dari hasil pemeriksaan kembali perhitungan dan pemindahan informasi yang dilakukan oleh klien.

Bukti matematis dipakai oleh auditor untuk memverifikasi akurasi matematis catatan klien. Dalam bentuk yang paling sederhana yaitu contohnya memeriksa penjumlahan-penjumlahan pada daftar piutang. Auditor dapat menghitung daftar piutang dengan maksud untuk menentukan bahwa jumlah piutang sama dengan rinciannya. Bukti matematis merupakan bentuk langsung bukti audit karena auditor melakukan komputasi terhadap data klien.

- Bukti analitis (*analytical evidence*)

Bukti analitis diperoleh melalui penggunaan perbandingan dari hubungan untuk melihat ada tidaknya indikasi salah saji material/ Prosedur analitis merupakan bagian dari perencanaan audit. Menggunakan perbandingan dan hubungan untuk menentukan apakah saldo akun tersaji secara layak. Bukti analitis juga meliputi perbandingan atas pos-pos tertentu antara laporan keuangan tahun berjalan dengan laporan keuangan tahun-tahun sebelumnya. Perbandingan ini dilakukan untuk meneliti adanya perubahan yang terjadi dan untuk menilai penyebabnya.

Jenis-jenis bukti ini dinyatakan secara sederhana oleh Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Pada bagian Standar Pelaksanaan Audit Kinerja, angka 3210 tentang Pengumpulan Bukti, bukti dapat digolongkan menjadi bukti fisik, bukti dokumen, bukti kesaksian dan bukti analisis.

Bukti fisik yaitu bukti yang diperoleh dari pengukuran dan perhitungan fisik secara langsung terhadap orang, properti atau kejadian. Bukti fisik dapat

berupa berita acara pemeriksaan fisik, foto, gambar, bagan, peta atau contoh fisik.

Bukti dokumen merupakan bukti yang berisi informasi tertulis, seperti surat, kontrak, catatan akuntansi, faktur dan informasi tertulis lainnya.

Bukti kesaksian merupakan bukti yang diperoleh melalui wawancara, kuesioner atau dengan meminta pernyataan tertulis.

Bukti analisis merupakan bukti yang dikembangkan oleh auditor dari bukti lainnya. Bukti analisis ini dapat berupa perbandingan, nisbah dan argumen logis lainnya.

Bukti audit yang cukup berkaitan dengan jumlah bukti yang dapat dijadikan sebagai dasar untuk penarikan suatu kesimpulan audit. Untuk menentukan kecukupan bukti audit, auditor harus menerapkan pertimbangan keahliannya secara profesional dan obyektif.

Bukti audit disebut kompeten jika bukti tersebut sah dan dapat diandalkan untuk menjamin kesesuaian dengan faktanya. Bukti yang sah adalah bukti yang memenuhi persyaratan hukum dan peraturan perundang-undangan. Bukti yang dapat diandalkan berkaitan dengan sumber dan cara perolehan bukti itu sendiri. Bukti audit disebut relevan jika bukti tersebut secara logis mendukung atau menguatkan pendapat atau argumen yang berhubungan dengan tujuan dan kesimpulan audit.

Auditor dapat menggunakan tenaga ahli apabila pengetahuan dan pengalamannya tidak memadai untuk mendapatkan bukti yang cukup, kompeten dan relevan. Untuk memahami apakah hasil kerja tenaga ahli dapat mendukung kesimpulan auditnya, auditor harus mempelajari metode atau asumsi yang digunakan oleh tenaga ahli tersebut.

Dalam dokumen yang lebih implementatif, sebagai petunjuk teknis Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP), yaitu PSP, petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara yang diterbitkan BPKP tertanggal Juni 1996, yang dimaksud dengan alat bukti adalah alat bukti menurut ketentuan hukum pidana atau menurut ketentuan hukum perdata. Khusus untuk kasus TPK (Tindak Pidana Korupsi) diupayakan paling sedikit 3 (tiga) jenis alat bukti

yang harus diperoleh, yaitu saksi, bukti surat dan keterangan tersangka. Sedangkan untuk kasus perdata, diupayakan paling sedikit 2 jenis alat bukti yang harus diperoleh yaitu bukti surat dan saksi.

Sedangkan yang dimaksud barang bukti adalah barang yang mempunyai kaitan dengan tindak pidana maupun perdata yang diperkarakan seperti obyek tindak pidana/perdata, alat untuk melakukan perbuatan (misalnya cap, mesin kas, komputer); hasil dari perbuatan (misalnya rumah, kendaraan, pabrik); serta barang-barang lainnya yang mempunyai hubungan langsung dengan perbuatan tersebut.

Pemahaman tentang bukti sebagaimana Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) dalam Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor : KEP-378/K/1996 tanggal 30 Mei 1996, dengan bukti menurut PSP, petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara yang diterbitkan BPKP tertanggal Juni 1996 ternyata sangat berbeda meskipun sesungguhnya tidaklah saling bertentangan.

Bukti dalam Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) mengambil pengertian bukti sebagaimana halnya penggambaran dalam ilmu auditing (ekonomi). Dalam pengertian ini, bukti audit terdiri dari bukti fisik, bukti dokumen, bukti kesaksian dan bukti analitis.

Bukti dokumen merupakan bukti yang berisi informasi tertulis seperti surat, kontrak, SKO, SPMU, buku-buku, catatan akuntansi, faktur dan informasi lainnya.

Bukti kesaksian merupakan bukti yang diperoleh melalui wawancara, kuesioner atau dengan meminta pernyataan tertulis.

Bukti analitis merupakan bukti yang dikembangkan oleh auditor dari bukti audit lainnya. Bukti analitis ini dapat berupa perbandingan, nisbah, perhitungan dan argumen logis lainnya.

Sedangkan bukti menurut PSP, Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara adalah alat bukti menurut ketentuan hukum pidana atau menurut ketentuan hukum perdata.

Hal ini mengandung makna bahwa ketentuan KUHAP tentang alat-alat bukti diambil alih menjadi pengertian dalam petunjuk teknis ini.

Dalam Pasal 184 KUHAP, dinyatakan bahwa alat-alat bukti yang sah adalah :

1. Keterangan saksi
2. Keterangan Ahli
3. Surat
4. Petunjuk
5. Keterangan terdakwa

Adapun pengertian barang bukti tidak dinyatakan secara tegas dalam KUHAP. KUHAP tidak pula memberikan kriteria jenis-jenis barang bukti. Pengaturan lebih diutamakan pada prosedur atau cara perolehan barang bukti. Barang bukti baru dapat diperoleh setelah dilakukan tindakan penyitaan sebagaimana dimaksud Pasal 39 ayat (1) KUHAP, yaitu :

- a. Benda atau tagihan tersangka atau terdakwa yang seluruh atau sebagian diduga diperoleh dari tindakan pidana atau sebagai hasil dari tindak pidana;
- b. Benda yang telah dipergunakan secara langsung untuk melakukan tindak pidana atau untuk mempersiapkannya;
- c. Benda yang dipergunakan untuk menghalang-halangi penyelidikan tindak pidana;
- d. Benda yang khusus dibuat atau diperuntukkan melakukan tindak pidana;
- e. Benda lain yang mempunyai hubungan langsung dengan tindak pidana yang dilakukan.

Selanjutnya dikaitkan dengan penjelasan Pasal 46 ayat (1) KUHAP, benda yang dipergunakan penyitaan diperlukan bagi pemeriksaan sebagai barang bukti. Selama pemeriksaan berlangsung, dapat diketahui benda itu masih diperlukan atau tidak.

Dari kedua pasal tersebut dapat dipahami bahwa untuk dapat dikategorikan sebagai barang bukti, suatu benda harus terlebih dahulu dikenakan penyitaan oleh penyidik dengan surat izin ataupun persetujuan Ketua Pengadilan Negeri setempat.

Perbedaan pemahaman tentang alat bukti dalam Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) dengan petunjuk teknisnya dalam PSP, Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara mengindikasikan adanya tarik-menarik antara pemahaman berdasarkan ilmu auditing dengan pemahaman berdasarkan ilmu hukum. Dalam konteks ini, pendapat Crumbley et al (2007) yang mendefinisikan *Forensic Accounting* sebagai akuntansi yang digunakan untuk memenuhi kebutuhan proses hukum melalui pengumpulan bukti-bukti secara mendalam dan menyeluruh, menemukan pembenaran.

3.2 DASAR HUKUM PENENTUAN PIHAK-PIHAK YANG TERLIBAT TINDAK PIDANA KORUPSI DALAM LHAI-BPKP

Istilah korupsi menurut *Fockema Andeae* berasal dari bahasa latin yaitu “*corruptio*” atau “*corruptus*”. Selanjutnya disebutkan pula bahwa “*corruptio*” itu berasal dari kata asal “*corrumpere*”, suatu kata latin yang lebih tua. Dari bahasa latin ini kemudian menyebar ke berbagai bahasa dengan maksud yang kurang lebih sama yaitu *corruption*, *corrupt* (Inggris), *corruption* (Perancis), *corruptie* (Belanda). Kita dapat memberanikan diri bahwa dari bahasa Belanda inilah kata itu turun ke bahasa Indonesia, yaitu “korupsi”⁷³.

Jeremy Pope secara sederhana mendefinisikan korupsi sebagai menyalahgunakan kekuasaan kepercayaan untuk kepentingan pribadi.⁷⁴ Pendefinisian tersebut sejalan dengan J. Senturia yang mengartikan korupsi sebagai penyalahgunaan kekuasaan publik untuk kepentingan pribadi⁷⁵ serta David C. Kang yang berpendapat bahwa korupsi terjadi ketika pebisnis

⁷³ Andi Hamzah, *Pemberantasan Korupsi melalui Hukum Pidana Nasional dan Internasional*, (Jakarta : Rajawali Pers, 2008), hal. 4.

⁷⁴ Jeremy Pope, *Confronting Corruption : The Elements of National Integrity Systems*, diterjemahkan oleh Masri Maris, Strategi memberantas Korupsi : Elemen Sistem Integritas Nasional, (Jakarta : Yayasan Obor Indonesia, 2003), hal. 6.

⁷⁵ Susanto Zuhdi, *Korupsi ditinjau dari Segi Sejarah*, Jurnal Masyarakat Indonesia Jilid XXXV, No. 1, (Jakarta : LIPI, 2009), hal. 29.

melakukan suap dalam hubungan pribadi atau cara-cara lainnya untuk mencoba mempengaruhi penentuan kebijakan dan untuk memperoleh rente.⁷⁶

Pengertian korupsi secara yuridis terdapat pada Undang-Undang No. 24 Prp Tahun 1960 tentang pengusutan, Penuntutan dan Pemeriksaan Tindak Pidana Korupsi Pasal 1, yaitu :

Yang disebut tindak pidana korupsi, ialah :

- a. Tindakan seseorang yang dengan sengaja karena melakukan kejahatan atau pelanggaran memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu badan yang secara langsung atau tidak langsung merugikan keuangan atau perekonomian negara atau daerah atau merugikan keuangan suatu badan yang menerima bantuan dari keuangan negara atau badan hukum lain yang mempergunakan modal atau kelonggaran-kelonggaran dari negara atau masyarakat.
- b. Perbuatan seseorang, yang dengan atau karena melakukan suatu kejahatan atau dilakukan dengan menyalahgunakan jabatan atau kedudukan.

Pengertian Korupsi dalam Undang-Undang No. 3 Tahun 1971 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi tidak dijelaskan secara umum namun lebih terfokus pada perbuatan-perbuatan yang dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi dalam beberapa pasal. Sedangkan menurut Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme, Pasal 1 ayat (3) disebutkan bahwa Korupsi adalah tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam ketentuan perundang-undangan yang mengatur tindak pidana korupsi.

Ketentuan perundang-undangan yang mengatur tindak pidana korupsi dapat ditemui dalam Undang-Undang RI No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan UU No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan UU No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Penjelasan pengertian tindak pidana korupsi dalam undang-undang ini juga mengadopsi model penjelasan Undang-Undang No. 3 Tahun 1971

⁷⁶ *Ibid.*

yang lebih fokus pada perbuatan-perbuatan yang dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi ke dalam beberapa pasal.

Pelaku atau subyek hukum tindak pidana korupsi dalam Undang-Undang RI No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan UU No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan UU No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi terbentang mulai dari Pasal 2 sampai Pasal 17 dan Pasal 21 hingga Pasal 24. Dalam pasal-pasal tersebut pelaku tindak pidana korupsi adalah “setiap orang”. Pengertian “setiap orang” disebutkan dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang RI No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yaitu orang perseorangan atau termasuk korporasi. Perluasan makna setiap orang yang mencakup korporasi ini sebelumnya tidak dikenal dalam Undang-Undang No. 3 Tahun 1971.

Korporasi dalam Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang RI No. 31 Tahun 1999 disebutkan sebagai kumpulan orang dan atau kekayaan yang terorganisasi baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum

Unsur “setiap orang” dalam Undang-Undang RI No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan UU No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan UU No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi lebih diperjelas lagi pada beberapa pasal, yaitu Hakim (Pasal 6 ayat (1) huruf a), Advokat (Pasal 6 ayat (1) huruf a), pemborong, ahli bangunan pada waktu membuat bangunan atau penjual bahan bangunan waktu menyerahkan bahan bangunan (Pasal 7 ayat (1) huruf a), pegawai negeri (Pasal 8,9,10) pegawai negeri atau penyelenggara negara (Pasal 11,12).

Penentuan pelaku yang diduga terlibat tindak pidana korupsi dilakukan setelah melakukan pengumpulan bukti audit. Seorang auditor akan menarik kesimpulan tentang siapa yang terlibat dalam LHAI atas dasar bukti audit sebagaimana dinyatakan dalam beberapa acuan pelaksanaan tugas BPKP.

Dasar hukum penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi dalam LHAI-BPKP mengacu kepada :

- Keputusan Presiden Nomor 103 tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga

Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Presiden No 64 tahun 2005;

- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007 tanggal 7 Maret 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara;
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (Meneg PAN) Nomor : PER/05/ M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP);
- Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor : KEP-378/K/1996 tanggal 30 Mei 1996 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP);
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).

Dalam beberapa acuan yang digunakan oleh BPKP, pelaku tindak pidana korupsi tidak diberikan rincian secara tegas dari sisi penentuannya. Sebagai contoh, dalam PS Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus tertanggal Juni 1996 halaman 10 hanya disebutkan bahwa pelaksanaan pemeriksaan khusus yang berindikasi tindak pidana korupsi dan kasus perdata sulit untuk dipolakan secara tegas, karena sangat tergantung pada situasi, kondisi dan hasil pengembangan. Oleh karena itu para pemeriksa dituntut untuk mengembangkan kreatifitas dan menerapkan prosedur serta teknik-teknik pemeriksaan yang tepat.

Konsekuensi dari tidak adanya pola yang tegas dalam pemeriksaan khusus yang berindikasi tindak pidana korupsi akan menyulitkan dalam menentukan pelaku yang harus bertanggung jawab atas kerugian keuangan/perekonomian negara. Kesulitan itu akan terlihat ketika tim audit dalam suatu perkara menunjuk pelaku yang diduga terkait namun oleh tim audit lain dalam perkara lain boleh jadi akan menunjuk pelaku berbeda yang harus bertanggung jawab. Ini terjadi karena tiadanya kesamaan parameter dalam menentukan siapa yang diduga terlibat.

Pada acuan lain BPKP yakni UT. Pedoman Penanganan Penggantian Kerugian Negara, tahun 1993 halaman 52 bagian B tentang Terjadinya Kerugian Negara dijelaskan bahwa terjadinya kerugian negara dapat disebabkan oleh perbuatan melanggar hukum, kelalaian, kesalahan atau kejadian di luar kemampuan manusia (*force majeure*). Kerugian negara dapat terjadi karena perbuatan bendaharawan, pegawai negeri bukan bendaharawan, atau pihak ketiga. Penjabaran dari segi pelaku, adalah :

- a. Perbuatan bendaharawan yang dapat menimbulkan kekurangan perbendaharawan antara lain disebabkan oleh :
 - 1) Pembayaran, pemberian atau pengeluaran kepada pihak yang tidak berhak;
 - 2) Pertanggungjawaban atas laporan yang tidak sesuai dengan kenyataan;
 - 3) Penggelapan;
 - 4) Tindak pidana korupsi; dan,
 - 5) Kecurian karena kelalaian
- b. Pegawai negeri bukan bendaharawan, dapat mengakibatkan kerugian negara, antara lain dengan jalan :
 - 1) Pencurian dan penggelapan;
 - 2) Penipuan;
 - 3) Tidak mempertanggungjawabkan UYHD (Uang Yang Harus Disetor);
 - 4) Tindak pidana korupsi;
 - 5) Penyalahgunaan wewenang;
 - 6) Menaikkan harga atau merubah mutu barang;
- c. Pihak ketiga, dapat mengakibatkan kerugian negara antara lain dengan jalan :
 - (1) Menaikkan harga atas dasar kerja sama dengan pejabat yang berwenang;
 - (2) Tidak menepati perjanjian (wanprestasi);
 - (3) Mencuri; atau,
 - (4) Merusak.

Penjabaran dari segi pelaku tersebut secara tidak langsung memberikan penegasan bahwa terdapat tiga pihak yang dapat diduga terlibat dalam suatu tindak pidana korupsi. Pelaku tersebut adalah bendahara, pegawai negeri bukan bendaharawan dan pihak ketiga. Bendaharawan dijadikan sebagai pihak tersendiri karena bendaharawan memiliki mekanisme penyelesaian tersendiri sebelum diduga terkait tindak pidana korupsi yaitu melalui tuntutan perbendaharaan. Dari UT Pedoman Penanganan Penggantian Kerugian Negara tersebut nampak bahwa pihak ketiga tidak secara tegas dianggap dapat melakukan tindak pidana korupsi walaupun sesungguhnya dengan bekerja sama pejabat berwenang maka pihak ketiga tersebut telah terlibat melakukan tindak pidana korupsi.

Demikian pula dengan PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan Negara dan/atau Perekonomian Negara pada Bab IV Pelaksanaan Pemeriksaan huruf (f) tentang Pihak-pihak yang Diduga Terlibat, hanya menuliskan bahwa dalam menentukan pihak yang diduga terlibat harus dibedakan antara pihak swasta dan dengan pejabat/pegawai negeri, ABRI dan BUMN/BUMD :

f.1 Pihak swasta

Harus diungkapkan secara jelas identitas pelaku, antara lain, nama, pekerjaan/jabatan dan alamat, dan data lainnya, serta peranan dan tanggung jawabnya dalam kasus tersebut baik secara langsung maupun tidak langsung.

f.2 Pihak pejabat/pegawai negeri, ABRI dan BUMN/BUMD

Data pelaku harus diungkapkan secara jelas identitasnya, antara lain : nama, pekerjaan/jabatan, NIP/NIK/NRP/NPP, alamat dan data lainnya, serta peranan dan tanggung jawabnya dalam kasus tersebut, baik secara langsung maupun tidak langsung

Ketidakjelasan parameter dalam menentukan pelaku yang diduga terlibat tindak pidana korupsi dalam petunjuk di atas juga ternyata secara tegas. Namun demikian, dari petunjuk tersebut dapat diambil dua kata kunci yaitu “peranan dan tanggung jawab”. Kata ‘peranan’ menunjukkan tingkah laku yang berkaitan dengan suatu perbuatan. Kata itu bisa berarti melakukan

sesuatu ataupun tidak melakukan sesuatu (delik komisi dan delik omisi). Kalau dikaitkan dengan Undang-Undang No. 31 tahun 1999 jo. Undang-Undang No. 20 tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, kata itu berhampiran dengan perbuatan “melawan hukum” dalam pasal 2. Sedangkan kata ‘tanggung jawab’ pada dasarnya hampir sama dengan kata “kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya”, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3.

Kemiripan-kemiripan tersebut secara gamblang dapat terlihat pada bagian lain PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan Negara dan/atau Perekonomian Negara, halaman 14 disebutkan bahwa secara umum, program pemeriksaan disusun dengan memperhatikan hasil penelaahan/penelitian informasi awal, dan harus ditujukan untuk mengungkapkan :

- a. Unsur-unsur melawan hukum dan/atau melanggar hukum;
- b. Unsur-unsur memperkaya diri dan/atau orang lain dan/atau suatu badan;
- c. Unsur-unsur merugikan keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara;
- d. Unsur-unsur penyalahgunaan wewenang;
- e. Alat-alat bukti yang cukup untuk membuktikan unsur-unsur tersebut di atas;
- f. Kasus posisi dan modus operandinya;
- g. Pihak-pihak yang diduga terlibat.

Dari ketujuh sasaran pengungkapan dalam pelaksanaan pemeriksaan khusus tersebut nampak bahwa sesungguhnya terdapat dua unsur yang sangat penting yaitu unsur-unsur melawan hukum dan/atau melanggar hukum serta unsur-unsur penyalahgunaan wewenang.

Dalam PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus tersebut, tidak dijelaskan apa yang dimaksud dengan melawan hukum, melanggar hukum ataupun penyalahgunaan wewenang. Penjelasan tentang unsur “melawan hukum” menurut BPKP dapat ditemui pada Kajian Hukum Undang-undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi serta Hubungannya dengan Perbuatan Kolusi dan Nepotisme, halaman 46 yang isinya : unsur “melawan hukum” dalam UU PTPK (Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi) yang baru

ini, dirumuskan dalam pengertian melawan hukum secara formil dan materil. Dengan perumusan seperti itu, pengertian “melawan hukum” selain memenuhi perilaku yang dirumuskan dalam perundang-undangan pidana dapat pula mencakup perbuatan-perbuatan yang tercela yang menurut perasaan keadilan masyarakat harus dituntut dan dipidana.

Kalau mengacu kepada UU No. 3 tahun 1971 khususnya pada bagian penjelasan (UU Tindak Pidana Korupsi ketika PSP tersebut dibuat) maka yang penggambaran dengan unsur “melawan hukum” adalah :

“Dengan mengemukakan sarana ‘melawan hukum’, yang mengandung pengertian formil maupun materiel, maka dimaksudkan agar supaya lebih mudah memperoleh pembuktian tentang perbuatan yang dapat dihukum, yaitu memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu badan’, daripada memenuhi ketentuan untuk membuktikan lebih dahulu adanya kejahatan/pelanggaran ...”

Demikian pula dalam penjelasan Pasal 2 UU No. 31 tahun 1999 jo. UU No. 20 tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, unsur “melawan hukum” ini dimaknai :

”Yang dimaksud dengan ‘secara melawan-hukum’ dalam pasal mencakup perbuatan melawan hukum dalam arti formil maupun dalam arti materiel, yakni meskipun perbuatan tersebut tidak diatur dalam peraturan perundang-undangan, namun apabila perbuatan tersebut dianggap tercela karena tidak sesuai dengan rasa keadilan masyarakat atau norma-norma kehidupan sosial dalam masyarakat, maka perbuatan tersebut dapat dipidana”.

Kalau kedua pengertian “melawan hukum” tersebut dikaitkan dengan basis pemeriksaan BPKP yang selalu mengedepankan ketaatan terhadap peraturan perundangan dan penempatan bukti fisik dan bukti dokumen sebagai bukti audit terkuat, maka akan nampak bahwa dalam standar audit investigasi BPKP, pengertian “melawan hukum” itu sesungguhnya lebih dimaknai sebagai “melawan hukum dalam arti formil” yaitu bertentangan dengan aturan-aturan normatif yang diberlakukan negara.

Hal demikian juga bersesuaian dengan prinsip-prinsip akuntansi yang mengedepankan penyusunan laporan keuangan yang tertib dan mengesampingkan anggaran-anggaran yang tidak tercantum dalam dokumen anggaran pada awal tahun. Prinsip tertib dan disiplin anggaran ini terlihat

pada beberapa peraturan perundangan, antara lain Pasal 24 ayat (1) dan (2) Undang-Undang No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yaitu :

- (1) Menteri/Pimpinan lembaga/Gubernur/Bupati/Walikota yang terbukti melakukan penyimpangan kebijakan yang telah ditetapkan dalam undang-undang tentang APBN/Peraturan Daerah tentang APBD diancam dengan pidana penjara dan denda sesuai dengan ketentuan undang-undang
- (2) Pimpinan Unit Organisasi Kementerian Negara/Lembaga/Satuan Kerja Perangkat Daerah yang terbukti melakukan penyimpangan kegiatan anggaran yang telah ditetapkan dalam undang-undang tentang APBN/ Peraturan Daerah tentang APBD diancam dengan pidana penjara dan denda sesuai dengan ketentuan undang-undang.

Demikian pula halnya dengan unsur “penyalahgunaan wewenang”, dalam Kajian Hukum Undang-undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi serta Hubungannya dengan Perbuatan Kolusi dan Nepotisme, halaman 51-52, disebutkan :

Sebagaimana dimaklumi bahwa dalam setiap satuan organisasi, terdapat pengaturan tentang jabatan atau kedudukan. “Jabatan”, ialah tingkatan wewenang dan tanggung jawab dari seorang pegawai negeri menurut struktur organisasi. Misalnya : Kepala, Camat, Bupati, Direktur, Pemimpin dan sebagainya. Sedangkan “kedudukan” ialah fungsi dari seorang pegawai dalam menjalankan tugasnya. Misalnya : Pimpinan proyek, Ketua/Pengurus suatu lembaga/organisasi, tenaga penelitian, juru tagih rekening.

Maksud dari menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana disini ialah perbuatan-perbuatan, dimana kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada digunakan dengan cara :

- Bertentangan dengan tata laksana yang semestinya, sebagaimana diatur di dalam peraturan, petunjuk tata kerja, instruksi-instruksi dinas dan lain-lain
- Berlawanan atau menyimpang dari maksud/tujuan sebenarnya dari pemberian kewenangan, kesempatan atau sarana tersebut⁷⁷

Untuk mengkaji kepada siapa yang harus bertanggung jawab secara yuridis terhadap penggunaan wewenang yang melanggar hukum (penyalahgunaan wewenang) harus dilihat dari segi sumber atau lahirnya wewenang. Hal tersebut sesuai dengan konsep hukum “ *geen bevoegdheid* ”

⁷⁷ Biro Hukum BPKP mengutip pendapat tersebut dari Susilo Yuwono, Pembahasan dan Penerapan Undang-Undang Nomor 3 tahun 1971 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi .

zonder verantwoordelijkheid atau *there is no authority without responsibility*”. Di dalam setiap pemberian wewenang kepada pejabat pemerintahan tertentu tersirat pertanggungjawaban dari pejabat yang bersangkutan.⁷⁸

Pertanggungjawaban mandat bersumber dari persoalan wewenang karena wewenang tetap berada pada mandans (pemberi wewenang) sedangkan mandataris (penerima wewenang) hanya dilimpahi wewenang bertindak untuk dan atas nama mandans. Pada mandat tidak terjadi penyerahan wewenang, artinya mandans tetap dapat bertindak sendiri atas namanya. Tidak adanya penyerahan wewenang pada mandat maka yang bertanggung jawab secara yuridis tetap pada mandans (pemberi wewenang). Pada konsep atribusi wewenang pertanggungjawaban secara yuridis oleh soi penerima wewenang, tergantung pada si penerima wewenang melakukan mandat atau delegasi. Jika yang dilakukan adalah pemberian mandat maka si mandans (pemberi wewenang/penerima wewenang dalam atribusi) tetap bertanggung jawab. Hal tersebut berbeda kalau dengan cara delegasi, maka pemberi wewenang tidak bertanggung jawab, pertanggungjawaban sudah beralih pada delegatoris.⁷⁹

Dalam delegasi, pekerjaan yang didelegasikan diserahkan sebagian atau seluruh wewenang kepada penerima delegasi (delegataris) untuk bertindak melaksanakan pekerjaan tersebut atas namanya sendiri. Pada delegasi disertai dengan penyerahan wewenang, oleh karenanya jika terjadi penyalahgunaan wewenang oleh delegatoris maka yang bertanggung jawab adalah delegatoris.⁸⁰

Ketiadaan acuan dalam standar audit ataupun aturan yang secara khusus membahas tentang upaya penentuan pelaku tindak pidana korupsi agak mengherankan karena dalam LHAI-BPKP, bagian yang menyebutkan tentang pelaku atau pihak yang diduga terlibat/bertanggung jawab atas terjadinya penyimpangan dalam pengelolaan anggaran ditempatkan pada bagian awal dalam bab pertama tentang kesimpulan.

⁷⁸ Nur Basuki Minarno, *Penyalahgunaan Wewenang dan Tindak Pidana Korupsi dalam Pengelolaan Keuangan Daerah*, ed. Suriansyah Nurhaini, (tanpa tempat : Laksbang Mediatama, 2009), hal. 75.

⁷⁹ *Ibid*, hal. 75-76.

⁸⁰ *Ibid*, hal. 76.

Tidak adanya acuan ini mengindikasikan bahwa bahwa persoalan penentuan pelaku tindak pidana korupsi dalam LHAI bukan persoalan penting bagi BPKP, tidak seperti dalam hukum pidana. Dalam hukum pidana, keterkaitan antara pelaku dan siapa yang harus bertanggung jawab merupakan persoalan penting yang kemudian melahirkan berbagai teori yang dikenal sebagai teori-teori kausalitas.

Terdapat beberapa alasan yang kemungkinan dapat dijadikan alasan sehingga tidak dicantumkan dalam berbagai acuan ataupun standar audit. Alasan-alasan itu diantaranya yaitu setiap auditor dianggap tahu dan paham tentang penentuan pelaku tindak pidana korupsi serta karena selama ini tidak pernah ada masalah dalam penentuan pelaku tindak pidana korupsi.

Selain itu, Auditor dianggap mengetahui bagaimana penentuan pelaku dalam tindak pidana dengan menggunakan kaca mata ilmu akuntansi. Akuntansi menurut PP No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan pada Pasal 1 angka (2) adalah proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penyajian laporan serta penginterpretasian atas hasilnya.

Proses-proses akuntansi tersebut sangat berkaitan dengan kerugian keuangan/kekayaan negara yang timbul karena kesengajaan atau kesalahan pencatatan. Perhitungan kerugian keuangan negara akan dihitung oleh auditor dengan menggunakan prinsip-prinsip akuntansi sesuai dengan latar belakang atau disiplin ilmu para auditor. Hal ini mendapat penekanan pada PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara yang juga diterbitkan BPKP tertanggal Juni 1996, khususnya halaman 25 yang menjelaskan secara rinci metode perhitungan kerugian keuangan/kekayaan negara, yaitu :

- Harus mencakup ruang lingkup kegiatan yang diperiksa sesuai dengan surat tugas pemeriksaan;
- Harus menyeluruh, tidak dengan metode sampling;
- Tidak diperkenankan menggunakan asumsi, oleh sebab itu harus dicari data/bukti yang relevan sebagai pendukung penghitungan kerugian keuangan/kekayaan negara;

- Kerugian keuangan/kekayaan negara yang diungkapkan harus dibedakan antara kerugian bersifat riil/yang telah terjadi dengan kerugian yang bersifat potensial seperti pendapatan negara yang akan diterima;
- Apabila bukti yang diperoleh tidak lengkap, kerugian keuangan/kekayaan negara hanya dihitung atas dasar bukti-bukti yang ada saja dengan menyatakan “sekurang-kurangnya”;
- Apabila pemeriksa menghadapi kesulitan dalam menghitung kerugian keuangan/kekayaan negara karena sifatnya teknis, maka pemeriksa dapat mempergunakan jasa pihak ketiga yang kompeten dan independen;

Selain persoalan kerugian keuangan/perekonomian negara, sebagai pemeriksa, auditor harus selalu mengedepankan peraturan perundang-undangan sebagai basis dalam menentukan kesalahan seseorang. Pada SA-APFP, hal 26, disebutkan bahwa dalam audit terhadap entitas pemerintah, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan mendapat perhatian yang sangat penting dengan alasan :

- Para pengambil keputusan di sektor pemerintah perlu mengetahui bahwa :
 - Peraturan perundang-undangan sudah diikuti
 - Penerapan peraturan perundangan tersebut telah membuahkan hasil yang diinginkan
 - Terdapat alasan yang jelas untuk pengusulan revisi peraturan yang sedang berlaku
- Ketaatan terhadap peraturan perundangan merupakan salah satu bentuk utama dari akuntabilitas entitas pemerintah.

Ketaatan terhadap peraturan perundangan telah nampak pada urutan bukti audit. Kalau urutan bukti audit itu dimaknai sesuai dengan kekuatan pembuktiannya, maka bukti fisik dan bukti dokumen merupakan dua bukti audit yang memiliki kekuatan pembuktian terkuat. Bukti fisik dan bukti dokumen menunjukkan bahwa BPKP sebagai lembaga audit lebih menekankan pada bukti audit yang lebih bersifat riil ketimbang bukti kesaksian atau bukti analitis.

Indikasi ketaatan terhadap peraturan perundangan itu juga nampak pada halaman 27 yang mensyaratkan kewaspadaan auditor terhadap situasi atau transaksi yang menunjukkan indikasi tindakan melawan hukum yang secara tidak langsung mempengaruhi hasil audit. Kalau prosedur audit menunjukkan bahwa tindakan melawan hukum memang telah terjadi atau mungkin telah terjadi, auditor harus menentukan pengaruh tindakan tersebut terhadap hasil audit.

Penegasan terhadap hal itu juga dapat ditemukan pada halaman 38, bahwa temuan yang berindikasi adanya tindakan melawan hukum merupakan temuan yang mengungkapkan kesalahan atau kesengajaan yang merugikan negara, atau tindakan yang menyimpang dari ketentuan yang berlaku yang dapat mengandung unsur tuntutan pidana atau perdata.

Berdasarkan beberapa acuan pelaksanaan audit, terlihat bahwa tujuan pelaksanaan audit investigatif dapat diringkaskan pada dua hal, yaitu untuk menemukan perbuatan melawan hukum dan menghitung kerugian keuangan negara/daerah. Kedua hal ini kemungkinan dipengaruhi oleh beberapa aturan perundangan seperti :

Pasal 35 ayat (1) UU No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara : setiap pejabat negara dan pegawai negeri bukan bendahara yang melanggar hukum atau melalaikan kewajibannya baik langsung atau tidak langsung yang merugikan keuangan negara diwajibkan mengganti kerugian dimaksud.

Pasal 136 ayat (1) PP No. 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah : setiap kerugian daerah yang disebabkan oleh tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang harus segera diselesaikan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan

Pasal 315 ayat (2) Permendagri No. 13 tahun 2006 sebagaimana telah diubah dengan Permendagri No. 59 tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah : Bendahara, pegawai negeri sipil bukan bendahara, atau pejabat lain yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang dibebankan kepadanya secara langsung merugikan keuangan daerah, wajib mengganti kerugian tersebut.

Konsekuensi penentuan pelaku yang diduga terlibat tindak pidana korupsi dengan hanya berdasar pada pelanggaran terhadap peraturan

perundangan akan menciptakan pelaku yang sangat banyak dan beragam. Pelaksanaan prinsip ini tanpa batasan yang tegas akan menciptakan suatu sistem penentuan pelaku yang terlibat menjadi tidak terkontrol dan mengait siapapun.

Sebagai contoh, dapat dilihat pada aturan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No. 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah sebagaimana telah diubah dengan Permendagri No. 59 tahun 2007 :

Pada Pasal 5 ayat (1) disebutkan bahwa Kepala daerah selaku kepala pemerintah daerah adalah pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan. Sedangkan pada ayat (2) beberapa kewenangan kepala daerah adalah menetapkan kebijakan tentang pelaksanaan APBD dan menetapkan kebijakan tentang pengelolaan barang daerah.

Pasal 6 menyebutkan bahwa Sekretaris Daerah selaku koordinator pengelolaan keuangan daerah berkaitan dengan peran dan fungsinya dalam membantu kepala daerah menyusun kebijakan dan mengkoordinasikan penyelenggaraan urusan pemerintahan daerah termasuk pengelolaan keuangan daerah. Pada ayat (2) tentang kewenangan, Sekretaris daerah selaku koordinator pengelolaan keuangan daerah sebagaimana dimaksud pada ayat (1) mempunyai tugas koordinasi di bidang penyusunan dan pelaksanaan kebijakan pengelolaan APBD serta penyusunan dan pelaksanaan kebijakan pengelolaan barang daerah;

Kemudian pada Pasal 7 disebutkan bahwa Kepala SKPKD (Satuan Kerja Perangkat Daerah) selaku PPKD (Pejabat Pengelola Keuangan Daerah) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (3) huruf b mempunyai tugas menyusun dan melaksanakan kebijakan pengelolaan keuangan daerah;

Selanjutnya dikaitkan dengan asas umum pengelolaan keuangan daerah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) bahwa keuangan daerah dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efektif, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan asas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat. Lalu pada ayat (8) yang menjelaskan tentang arti dari asas bertanggung jawab sebagaimana

dimaksud pada ayat (1) merupakan perwujudan kewajiban seseorang untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.

Jika keempat pasal tersebut dihubungkan, maka akan nampak bahwa setiap kesalahan dalam pengelolaan anggaran daerah yang berpotensi tindak pidana korupsi, dilakukan oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah pada tingkat yang paling bawah maka tentu saja akan menyeret pejabat di atasnya hingga ke tingkat Kepala Daerah. Hal demikian terjadi kalau BPKP menilai pemberian kewenangan tersebut terjadi berdasarkan konsep atribusi melalui pemberian mandat. Dalam pemberian mandat maka pemberi dan penerima wewenang tetap bertanggung jawab. Sebaliknya dalam konsep atribusi melalui pemberian delegasi, yang harus dimintai pertanggungjawaban menurut hukum pidana adalah delegatoris (penerima pelemphan wewenang).

Bahkan kalau saja dalam dunia audit tidak dikenal yang namanya Jurisdiksi Audit maka bukan tidak mungkin, kesalahan pada tingkat terkecil di daerah akan dapat menyeret pertanggungjawaban sampai ke tingkat Presiden selaku Kepala pemerintahan yang memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan sebagaimana dimaksud Pasal 6 ayat (1) UU No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara.⁸¹

Contoh di atas membuktikan bahwa penentuan pihak-pihak yang terkait dengan tindak pidana korupsi dalam suatu Laporan hasil Audit merupakan suatu persoalan maha penting yang berkaitan dengan limitasi dalam menentukan siapa yang harus mempertanggungjawabkan suatu perbuatan pidana.

Kalau mengacu kepada hukum pidana, maka mekanisme penentuan pihak-pihak terlibat tersebut hampir sama dengan ajaran yang pernah dikemukakan oleh Von Buri. Menurut Von Buri, suatu tindakan dapat

⁸¹ Menurut Standar Audit APFP, jurisdiksi audit adalah batasan kewenangan audit yang didasarkan pada luas daerah pemerintahan atau jumlah instansi pemerintahan struktural dan fungsional yang dapat diaudit oleh suatu APFP. Itwilkab (Bawasda) misalnya mempunyai jurisdiksi audit seluas kabupaten dan instansi pemerintah setingkat bupati dan bawahannya

dikatakan menimbulkan akibat tertentu, sepanjang akibat tersebut tidak dapat dipikirkan terlepas dari tindakan pertama tersebut. Karena itu suatu tindakan harus merupakan *conditio sine qua non* (syarat mutlak) bagi keberadaan akibat tertentu.

Dalam ajaran *conditio sine qua non* dari Von Buri, semua faktor yang turut serta dan bersama-sama menyebabkan suatu akibat yang tidak dapat dihilangkan dari rangkaian terwujudnya akibat, harus diberikan penilaian yang sama dan sederajat sebagai penyebab terjadinya delik. Mengikuti pola logika ini, maka orang yang dapat dikategorikan sebagai pelaku yang bertanggung jawab dalam suatu delik adalah orang yang turut serta atau bersama-sama menjadi penyebab yang tidak dapat dihilangkan dalam keseluruhan rangkaian peristiwa pidana. Pelaku yang bertanggung jawab berdasarkan teori *Conditio sine qua non* tidak mungkin hanya satu orang, bahkan boleh jadi pelakunya akan sangat banyak dengan mengingat bahwa penambahan pelaku seiring dengan penyebab delik yang dirunut ke masa lalu sebelum terjadinya delik.

Dalam kaitannya dengan Standar Audit APFP, ketiadaan limitasi dalam penentuan pelaku yang diduga terlibat TPK akan sangat rentan mengarahkan para auditor BPKP pada suatu bentuk penarikan kesimpulan yang terus-menerus merunut ke belakang. Hal ini kemungkinan besar terjadi mengingat latar belakang para auditor adalah dalam ilmu *auditing* dan bukan berbasis pada hukum pidana sedangkan upaya penentuan pihak yang diduga terlibat sesungguhnya adalah kompetensi hukum pidana.

Dengan demikian, sesungguhnya kelemahan-kelemahan mendasar dalam Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) yang merupakan standar BPKP dalam melakukan audit termasuk audit investigasi diantaranya adalah :

1. Standar Audit APFP BPKP tidak memiliki kewenangan mengatur apabila ada bukti yang tidak benar.

Jenis-jenis bukti dalam Standar Audit APFP BPKP yaitu bukti fisik, bukti dokumen, bukti kesaksian dan bukti analitis sangat rentan untuk dimanipulasi oleh *audite* atau obyek yang akan diperiksa (obrik).

Tidak seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang memiliki kewenangan untuk memaksa obyek yang diperiksa untuk memberikan data yang sebenarnya, BPKP hanya sebatas memiliki mekanisme audit tanpa kewenangan untuk melakukan paksaan.

Kewenangan BPK tersebut sesuai UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara Pasal 24 ayat (1) : setiap orang yang dengan sengaja tidak menjalankan kewajiban menyerahkan dokumen dan/atau menolak memberikan keterangan yang diperlukan untuk kelancaran pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 dipidana dengan penjara paling lama 1 (satu) tahun dan 6 (enam) bulan dan/atau denda paling banyak Rp. 500.000.000.- (lima ratus juta rupiah).

BPKP hanya memiliki langkah-langkah antisipasi apabila ada bukti yang dimanipulasi. Langkah-langkah itu diaplikasikan melalui teknik-teknik pemeriksaan, yaitu melalui pengamatan, pengujian, analisa, penelusuran, rekonsiliasi ataupun perbandingan. Meskipun demikian, tetap tidak ada jaminan bahwa data/informasi yang diteliti melalui teknik-teknik pemeriksaan tersebut adalah data yang valid. Bahkan sekalipun *audite* atau obyek yang diperiksa menyodorkan data yang salah atau telah dimanipulasi, tetap saja tidak ada upaya paksa yang dapat dilakukan oleh auditor BPKP untuk mempidanakan obyek yang diperiksa tersebut.

2. Alat bukti audit yang tertulis dalam Standar Audit APFP BPKP hanya mengarahkan audit pada perhitungan kerugian keuangan negara dan bukan pada penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi.

Standar Audit APFP BPKP berisikan serangkaian acuan atau petunjuk bagi aparat pengawasan fungsional pemerintah dalam melaksanakan audit di sektor pemerintahan. Acuan atau petunjuk dalam standar audit tersebut digunakan dalam keseluruhan jenis audit baik audit keuangan, kinerja maupun audit dengan tujuan khusus.

Sebagai acuan umum, standar audit tersebut perlu diterjemahkan kedalam suatu petunjuk pelaksanaan (juklak). Juklak yang secara khusus mengatur

tentang audit dengan tujuan khusus adalah PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara. Selain itu juga ada PS Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus serta UT Pedoman Penanganan Penggantian Kerugian Negara.

Sebagaimana Standar Audit, PSP juga tidak memuat secara rinci bagaimana cara menentukan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam tindak pidana korupsi. Untuk dapat mengetahui bagaimana penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam tindak pidana korupsi, harus dilakukan melalui penelaahan isi, maksud ataupun urutan materi kedua acuan tersebut.

Dalam Standar Audit APFP, hampir tidak ada bagian yang secara tegas menyebut tentang pelaku yang diduga terlibat tindak pidana korupsi. Sedangkan dalam PSP, pelaku yang diduga terlibat tindak pidana korupsi disebutkan secara khusus tetapi hanya mengenai cara penulisan identitas lengkap dengan peran dan tanggung jawabnya. Dalam PSP tersebut, penulisan peran dan tanggung jawab tersebut sebenarnya tidak perlu harus ditulis dalam suatu bagian khusus dibawah judul “pihak-pihak yang diduga terlibat”, melainkan juga disebut dalam penjelasan tentang modus operandi atau dideskripsikan dalam penjelasan tentang mekanisme pelaksanaan perbuatan tindak pidana korupsi.

Sebagai petunjuk pelaksanaan, PSP juga tidak konsisten dalam mengejawantahkan apa yang tertulis dalam Standar Audit APFP. Sebagai contoh ketidakkonsistenan ini adalah perihal jenis-jenis bukti audit. Dalam Standar Audit APFP, jenis-jenis bukti audit adalah bukti-bukti sesuai dengan prinsip-prinsip ilmu *auditing* yaitu bukti fisik, dokumen, kesaksian dan bukti analitis. Sesuai dengan urutan alat bukti tersebut tentu saja alat bukti fisik merupakan alat bukti yang memiliki pembuktian terkuat kemudian berlanjut ke alat bukti dokumen dan yang paling lemah pembuktiannya adalah alat bukti analitis.

Sebaliknya, alat bukti dalam PSP disebutkan bahwa alat bukti adalah alat bukti menurut ketentuan hukum pidana atau menurut ketentuan hukum perdata. Kalau alat bukti yang dimaksud adalah alat bukti sesuai dengan

Pasal 184 KUHAP, maka urutan kekuatan pembuktiannya bermula dari keterangan saksi selanjutnya keterangan ahli, surat, petunjuk dan terakhir adalah keterangan terdakwa.

Perbedaan persepsi tentang alat bukti dalam Standar Audit APFP dan PSP tersebut sepiantas tidak menimbulkan suatu kendala. Hal tersebut juga tercermin dari tiadanya keluhan dari para auditor di lapangan.

Pemahaman auditor tentang alat bukti sebagaimana tercantum dalam KUHAP juga tidak sama dengan pemahaman seorang ahli hukum pidana. Auditor BPKP dapat saja mengetahui urutan alat bukti yang bermula dari keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk dan keterangan terdakwa. Namun persoalannya, apakah para auditor itu juga mengetahui bahwa dalam konteks hukum acara pidana, alat-alat bukti bukan hanya diuji eksistensinya melainkan juga sah tidaknya alat-alat bukti tersebut ?

Tiadanya bagian yang secara tegas membahas tentang penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi sangat kontras dengan pembahasan tentang perhitungan kerugian keuangan negara. Dalam Standar Audit APFP khususnya tentang bab Pelaksanaan Pemeriksaan, pembahasan tentang perhitungan kerugian negara dapat ditemukan pada pembahasan tentang materialitas (soal pendapatan dan pengeluaran), pengendalian intern (pengamanan aktiva), bukti audit sampai dengan Kertas Kerja Audit (KKA).

Sedangkan pada PSP, penjelasan tentang perhitungan kerugian keuangan negara dapat ditemukan lebih rinci hingga metode perhitungannya. Hal ini menjelaskan bahwa perhitungan kerugian negara adalah hal yang sangat penting dan sesungguhnya menjadi kompetensi utama pelaksanaan audit dengan tujuan khusus.

3. Standar Audit APFP BPKP sesungguhnya tidak memiliki kompetensi dalam menentukan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi.

Jika kembali ke Standar Audit APFP, nampak bahwa hal yang paling mendapat penekanan dalam Standar Audit tersebut adalah dua hal penting yaitu ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan dan cara

menghitung kerugian keuangan negara. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan mengindikasikan bahwa dalam melaksanakan tugasnya, para auditor menggunakan ketaatan tersebut sebagai basis dalam menguji alat-alat bukti. Oleh karena alat bukti fisik dan bukti dokumen adalah alat bukti terkuat pembuktiannya maka dalam audit kedua alat bukti itulah yang paling sering diuji dengan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Apalagi jika dikaitkan dengan latar belakang para auditor yang berasal dari disiplin ilmu akuntansi maka pengujian itu sudah jelas dilakukan terhadap bukti-bukti seperti laporan-laporan keuangan, faktur-faktur pengeluaran, catatan-catatan akuntansi dan sebagainya.

Ketiadaan kompetensi tersebut menunjukkan betapa penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat dalam tindak pidana korupsi seringkali dibuat tanpa batasan yang jelas. Hal ini pula sebenarnya yang menunjukkan mengapa dalam penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat seringkali menimbulkan perbedaan pemahaman antara auditor BPKP dengan Penyidik.

Perbedaan pemahaman tersebut sebenarnya dapat ditengahi melalui jalur koordinasi yang intensif antara penyidik dan auditor. Dalam melaksanakan tugas masing-masing, tidak boleh dikedepankan egoisme sektoral yang hanya menganggap bahwa institusi salah satu pihak adalah yang paling paham dan tidak membutuhkan institusi lain.

Dalam rantai penanganan perkara pidana khusus seperti tindak pidana korupsi di tingkat penyidikan, keberadaan penyidik dan auditor adalah bagian yang tidak terpisahkan. Meskipun keterangan ahli bukan syarat kelengkapan suatu berkas, namun keterangan ahli tersebut merupakan alat bukti yang penting bagi pihak Penyidik dan Jaksa/Penuntut Umum dalam upaya pembuktian.

Sebagai alat bukti yang penting, keterangan ahli akan digunakan oleh para penyidik untuk menentukan besaran kerugian negara dalam rangka pemberkasan.

Penentuan besaran kerugian negara sangat penting, terutama dalam hal-hal :⁸²

1. Menentukan besarnya uang pengganti/tuntutan ganti rugi yang harus diselesaikan oleh pihak yang terbukti bersalah dan dikenakan pidana tambahan sebagaimana diatur dalam Pasal 17 dan 18 Undang-Undang No. 31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
2. Sebagai salah satu acuan bagi penegak hukum untuk melakukan penuntutan mengenai besarnya hukuman yang perlu dijatuhkan berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.
3. Dalam hal kasus yang terjadi ternyata merupakan kasus perdata atau terjadi kekurangan perbendaharaan atau kelalaian PNS, maka perhitungan kerugian keuangan negara digunakan sebagai bahan penetapan penyelesaian secara perdata atau penggantian kerugian keuangan negara non Tindak Pidana Korupsi.

Dari berbagai urutan pelaksanaan pemeriksaan khusus yang dilakukan oleh BPKP terhadap suatu kasus yang berindikasi TPK nampak masih adanya keterpisahan antara apa yang dilakukan oleh BPKP dan Penyidik. Titik-titik simpul pertemuan yang menjadi bentuk koordinasi hanya terjadi pada upaya diskusi atau ekspose ketika suatu kasus hendak ditingkatkan ke Penyidikan atau ketika suatu kasus telah diproses penyidikan dan Penyidik mengharapkan bantuan BPKP untuk melakukan audit investigasi ataupun bantuan perhitungan kerugian keuangan negara. Dalam berbagai praktik di lapangan, hasil pemeriksaan yang dilakukan BPKP dan dituangkan dalam suatu LHAI hanya diterima oleh Penyidik melalui surat tertulis dengan lampiran LHAI tanpa adanya koordinasi lebih lanjut ataupun pembahasan yang dilakukan BPKP dengan Penyidik tentang materi atau isi LHAI tersebut. Pembahasan melalui jalur koordinasi terhadap materi LHAI tersebut dirasakan sangat penting bagi pihak Penyidik ataupun BPKP karena dapat meminimalisir perbedaan sikap/pemahaman dalam berbagai hal. Bagi pihak BPKP,

⁸² Pusklatwas BPKP, Fraud Auditing, 2008 hal. 109

pembahasan tersebut penting untuk melakukan sinkronisasi hasil audit yang menggunakan metode-metode akuntansi dengan penyidik yang menggunakan kaca mata yuridis dalam melihat persoalan. Berbagai persoalan tentang alat-alat bukti ataupun metode perolehan alat bukti akan dapat diupayakan penyelesaiannya dalam ruang koordinasi tersebut. Bagi pihak Penyidik, koordinasi terhadap hasil LHAI juga penting untuk memahami alur kinerja BPKP lalu menyesuaikannya dengan metode kerja penyidikan. Output dari koordinasi tersebut adalah terbangunnya kesepahaman dalam penilaian terhadap alat-alat bukti yang diperlukan untuk kepentingan pembuktian di depan persidangan.

Menurut Kajian Hukum Undang-Undang Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi serta Hubungannya dengan Perbuatan Kolusi dan Nepotisme yang dikeluarkan Biro Hukum BPKP, pemahaman pengetahuan di bidang hukum mutlak diperlukan oleh para auditor BPKP sehingga dapat memudahkan dalam melakukan analisa terhadap temuan tersebut. Dari hasil pemeriksaan, apa yang disebut dengan tindak pidana korupsi menurut ilmu akuntansi yang ditandai dengan adanya unsur kerugian negara, jika dilihat dari ilmu hukum mungkin saja belum dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi. Karena dari hasil temuan tersebut apabila dilihat dari ilmu hukum masih ada hal-hal tertentu yang belum terpenuhi untuk dapat mengkualifikasikan suatu temuan sebagai tindak pidana korupsi.

3.3 PENGGUNAAN LHAI-BPKP SEBAGAI ALAT BUKTI DALAM SISTEM PERADILAN PIDANA

Dalam PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara, bagian PSP 407 Penanganan Kasus atas Permintaan Instansi Penyidik, Nomor 01 disebutkan bahwa sesuai SE-853/D VII/1995 tanggal 16 Juni 1995 tentang Bantuan pemeriksaan/bantuan tenaga pemeriksaan BPKP kepada instansi penyidik, ditetapkan bahwa apabila permintaan bantuan dari instansi penyidik berupa :

- a. Permintaan bantuan menghitung jumlah kerugian negara
Pelaksanaan dan hasilnya sepenuhnya menjadi tanggung jawab instansi penyidik, baik dalam hal penerbitan surat tugas maupun penyusunan laporannya
- b. Permintaan bantuan untuk melakukan pemeriksaan
Pelaksanaan dan hasilnya sepenuhnya menjadi tanggung jawab BPKP, baik dalam hal penerbitan surat tugas maupun dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaannya.

Selanjutnya pada Nomor 02 disebutkan : agar pelaksanaan tugas pada butir 01 a dan b di atas dapat berjalan lebih efisien dan terarah, Deputi Kepala BPKP Bidang Pengawasan Khusus/Kepala Perwakilan BPKP terlebih dahulu meminta data kepada instansi penyidik :

- Resume Permasalahan
- Kasus posisi dan modus operandi beserta uraiannya
- Bukti pendukung untuk menghitung kerugian keuangan negara

Dalam praktik, hal-hal tersebut dilakukan dalam suatu ekspose/pemaparan kasus yang dilakukan di Kantor BPKP setempat. Pada ekspose/pemaparan tersebut, para auditor BPKP akan melakukan sanggahan atau kritikan terhadap pemaparan penyidik mengenai alat-alat bukti yang diperoleh. Kelengkapan atau kekurangan alat bukti menjadi bagian yang paling sering ditanyakan oleh para auditor BPKP karena hal itu akan berkepentingan dengan rencana pelaksanaan audit investigasi. Kelengkapan alat-alat bukti yang telah diperoleh penyidik selanjutnya akan diserahkan kepada BPKP sebagai dasar untuk melakukan audit investigasi ataupun bantuan perhitungan kerugian keuangan negara/daerah.

Perihal alat-alat bukti yang diperoleh tim audit investigasi BPKP dari penyidik, menimbulkan kerancuan karena menempatkan BPKP pada posisi yang tidak bebas. Suatu konstruksi hukum yang diperoleh berdasarkan data atau petunjuk dari penyidik tentu saja akan bersifat bias bagi BPKP dalam melaksanakan tugasnya.

Soejatna Soenoesoebrota, seorang mantan Deputi Kepala BPKP Bidang Pengawasan Khusus (sekarang Deputi Investigasi) menilai bahwa suatu

laporan disebut sebagai tidak valid kalau dinyatakan sebagai laporan pemeriksaan akuntan apabila.⁸³

1. Apabila dalam laporan itu sedikitpun tidak mengungkap apa yang telah dilakukan terdakwa dalam kasus yang didakwakan Jaksa.
2. Data yang diperiksa akuntan terbatas pada data yang disediakan Jaksa sehingga akuntan tidak mempunyai kebebasan dalam melaksanakan tugas dan lebih banyak melakukan apa saja yang diperintahkan Jaksa.

Sebenarnya pada PSP 407 tersebut, khususnya pada Nomor 03 disebutkan bahwa disamping itu, petugas pemeriksa BPKP harus mempunyai kebebasan penuh untuk menentukan alat/barang bukti yang perlu diperiksa dan tidak membatasi diri hanya pada alat/barang bukti yang diperoleh dari pihak instansi penyidik. Namun ternyata PSP 407 Nomor 3 tersebut jarang dilakukan oleh para auditor BPKP. Dalam praktik, apabila tim auditor BPKP mengalami kesulitan dalam memperoleh alat bukti maka biasanya akan berusaha diperoleh melalui bantuan penyidik. Hal ini dilakukan karena menyadari bahwa BPKP tidak memiliki upaya pemaksaan pada obyek yang diperiksa untuk memberikan data/informasi yang diperlukan sebagaimana kewenangan yang dimiliki BPK.

Upaya meminta data/informasi melalui penyidik juga ditegaskan dalam PSP 402. Pelaksanaan Program Pemeriksaan, bagian a.3 dan a.4 disebutkan bahwa dalam hal berkaitan dengan dokumen bank yang dijamin kerahasiaannya maka ditempuh dengan bantuan pihak Kejaksaan untuk mendapat izin Menteri Keuangan. Dalam praktiknya, hal ini dilakukan bukan hanya menyangkut dokumen rahasia bank melainkan juga pada data/informasi lain yang sebenarnya tidak berkaitan dengan PSP 402 tersebut.

Meskipun BPKP merupakan lembaga auditor internal pemerintah, namun sifat independensi dan imparialitas tetap merupakan hal yang harus dikedepankan, apalagi berkaitan dengan sistem peradilan pidana. Dalam suatu proses peradilan, BPKP harus memosisikan diri sebagai lembaga yang dipercayai kredibilitas dan akuntabilitasnya. Pengujian kredibilitas dan

⁸³ Soejatna Soenoebrota, *op.cit*, hal. 48

akuntabilitas BPKP itu dilakukan dengan memberikan pendapat atau simpulan yang bebas dan tidak memihak dalam suatu proses audit. Meskipun dihadirkan oleh penyidik/penuntut umum sebagai ahli yang memberikan penilaian berdasarkan kemampuan dan keahliannya dalam menganalisis suatu perkara, BPKP tidak boleh menjadi corong penyidik/ penuntut umum.

Laporan auditor merupakan alat komunikasi formal yang menjadi jembatan penghubung pada pihak-pihak yang berkepentingan tentang pekerjaan yang telah dilakukan oleh auditor dan hasil audit yang diperoleh dalam pemeriksaan tersebut. Laporan hasil audit juga memiliki dampak besar terhadap nasib seseorang atau kelangsungan hidup suatu organisasi, oleh karenanya, independensi dan imparial harus menjadi sifat dari setiap laporan hasil audit. Hal ini sesuai dengan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) khususnya pada bagian Lampiran huruf D, disebutkan bahwa Auditor wajib mematuhi prinsip-prinsip perilaku berikut ini:

1. Integritas

Auditor harus memiliki kepribadian yang dilandasi oleh unsur jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal.

2. Obyektivitas

Auditor harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memproses data/informasi auditi. Auditor APIP membuat penilaian seimbang atas semua situasi yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan sendiri atau orang lain dalam mengambil keputusan.

3. Kerahasiaan

Auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak mengungkapkan informasi tersebut tanpa otorisasi yang memadai, kecuali diharuskan oleh peraturan perundang-undangan.

4. Kompetensi

Auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas.

Dengan hanya berlandaskan pada data-data yang diperoleh dari tim penyidik atau tim jaksa, maka sebenarnya seorang auditor internal pemerintah (BPKP) telah melanggar Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) khususnya pada bagian Lampiran huruf D Nomor 2 tentang obyektifitas, yaitu harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memproses data/informasi auditi.

Atas dasar pelaksanaan tugas yang tidak bebas dan dianggap melakukan pemihakan pada saat melakukan tugas audit investigasi, Laporan Hasil Audit Investigasi seringkali ditolak oleh pihak terdakwa atau penasihat hukumnya di depan persidangan.

Penolakan ini dikarenakan auditor BPKP selaku Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sudah pasti akan berpihak pada pemerintah sehingga dengan demikian posisi terdakwa berada dalam posisi yang tidak berimbang. Dalam ruang persidangan, Penuntut Umum sebagai pihak yang mewakili pemerintah akan menghadirkan auditor BPKP yang jelas-jelas merupakan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Tentu saja keterangan yang disampaikan akan mendukung upaya pembuktian penuntut umum sebagai sesama anggota lembaga pemerintahan. Pemihakan itu secara nyata tergambar dalam Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang menyebutkan bahwa hasil kerja Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) diharapkan bermanfaat bagi pimpinan dan unit-unit kerja serta pengguna lainnya untuk meningkatkan kinerja organisasi secara keseluruhan. Hasil kerja ini akan dapat digunakan dengan penuh keyakinan jika pemakai jasa mengetahui dan mengakui tingkat profesionalisme auditor yang bersangkutan. Keterangan ahli sebagaimana Pasal 1 butir 28 KUHAP adalah keterangan yang diberikan oleh seorang yang memiliki keahlian khusus tentang hal yang diperlukan untuk membuat terang suatu perkara pidana guna kepentingan pemeriksaan. Dalam praktik, keterangan ahli seringkali berwujud surat baik berupa Laporan ataupun Hasil Pemeriksaan. Dalam konteks ini, dikenal dengan istilah dualisme keterangan ahli. Kalau keterangan tersebut hanya diberikan secara tertulis maka keterangan tersebut masuk dalam kategori surat, namun bila ahli yang bersangkutan hadir di

depan persidangan maka keterangan tersebut digolongkan sebagai keterangan ahli sebagaimana yang dimaksud Pasal 186 KUHAP.

Seorang Ahli seyogyanya tidak memihak salah satu pihak dalam persidangan. Bahwa keterangan ahli ternyata menguntungkan salah satu pihak, sepanjang itu diberikan sesuai kompetensi keilmuannya maka hal itu tidak akan dipermasalahkan. Persoalan kemudian timbul ketika *standing position* ahli itu sejak awal sudah condong ke salah satu pihak maka tentu saja keterangannya akan menjadi bias dan memberatkan pihak lain. Dalam konteks ini maka alat bukti keterangan ahli itu dapat diragukan dan dipertanyakan independensi keilmuannya.

Dengan berbagai pertimbangan tersebut maka LHAI-BPKP sebenarnya adalah Laporan yang tidak dapat digolongkan sebagai alat bukti surat. Demikian pula bila Ahli dari BPKP yang melaksanakan audit tersebut hadir di persidangan maka keterangannya bukanlah keterangan ahli.

Memorandum of Understanding (MOU) atau nota kesepahaman antara Lembaga Kejaksaan, Kepolisian dan BPKP dapat ditinjau ulang dan bila perlu diberhentikan. Pertanyaan dari pihak-pihak yang sedang berperkara di pengadilan tentang dasar hukum pendirian BPKP yang hanya berdasarkan Keputusan Presiden. Demikian pula berkaitan dengan metode penarikan simpulan yang tidak transparan dan dapat dipertanggungjawabkan seringkali menjadi titik lemah penyajian LHAI karena mengesampingkan Kertas Kerja Audit. Beberapa hal tersebut memang selama ini menjadi beban Penuntut Umum dan BPKP di persidangan, bahkan terkadang sangat menguras energi ketimbang diarahkan pada pembahasan tentang materi atau simpulan yang ada dalam LHAI-BPKP.

3.4 RANGKUMAN

Dalam nota kesepahaman kerjasama penanganan kasus penyimpangan pengelolaan keuangan negara yang berindikasi tindak pidana korupsi termasuk dana nonbudgeter antara Jaksa Agung Republik Indonesia, Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia, dan Kepala Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan, khususnya Pasal 4 ayat (2), disebutkan bahwa

dalam hal dari hasil koordinasi diperlukan pendalaman, maka BPKP melakukan audit terlebih dahulu atas kasus/masalah. Serta ayat (4) dalam hal dari hasil audit sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diketahui adanya penyimpangan yang berindikasi tindak pidana korupsi, maka BPKP melakukan audit investigatif dan melaporkan hasilnya dalam rapat koordinasi maupun kepada instansi penyidik untuk ditindaklanjuti.

Dalam pelaksanaan koordinasi tersebut terdapat dua kali audit. Yang pertama adalah audit umum (keuangan atau kinerja) dan yang kedua adalah audit investigatif.

Prosedur dan mekanisme pelaksanaan audit berdasarkan Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) pada dasarnya hampir sama dengan mekanisme penyidikan. Kesamaan itu dapat terlihat pada urutan pelaksanaan audit (perencanaan, supervisi, pengendalian intern), bukti audit, ketaatan terhadap perundang-undangan dan kertas kerja audit.

Selain persamaan, juga terdapat beberapa perbedaan dari sisi urutan pelaksanaan audit (dasar pelaksanaan, kewenangan) dan cara perolehan bukti audit.

Perbedaan pemahaman tentang alat bukti dalam Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) dengan petunjuk teknisnya dalam PSP, Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas Kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara mengindikasikan adanya tarik-menarik antara pemahaman berdasarkan ilmu auditing dengan pemahaman berdasarkan ilmu hukum.

Dalam beberapa acuan yang digunakan oleh BPKP, pelaku tindak pidana korupsi tidak diberikan rincian secara tegas dari sisi penentuannya. Sebagai contoh, dalam PS Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus tertanggal Juni 1996 halaman 10 hanya disebutkan bahwa pelaksanaan pemeriksaan khusus yang berindikasi tindak pidana korupsi dan kasus perdata sulit untuk dipolakan secara tegas, karena sangat tergantung pada situasi, kondisi dan hasil pengembangan. Oleh karena itu para pemeriksa

dituntut untuk mengembangkan kreatifitas dan menerapkan prosedur serta teknik-teknik pemeriksaan yang tepat.

Ketiadaan acuan dalam standar audit ataupun aturan yang secara khusus membahas tentang upaya penentuan pelaku tindak pidana korupsi agak mengherankan karena dalam LHAI-BPKP, bagian yang menyebutkan tentang pelaku atau pihak yang diduga terlibat/bertanggung jawab atas terjadinya penyimpangan dalam pengelolaan anggaran ditempatkan pada bagian awal dalam bab pertama tentang kesimpulan.

Tidak adanya acuan ini mengindikasikan bahwa bahwa persoalan penentuan pelaku tindak pidana korupsi dalam LHAI bukan persoalan penting bagi BPKP, tidak seperti dalam hukum pidana. Dalam hukum pidana, keterkaitan antara pelaku dan siapa yang harus bertanggung jawab merupakan persoalan penting yang kemudian melahirkan berbagai teori yang dikenal sebagai teori-teori kausalitas.

Penentuan pihak-pihak yang terkait dengan tindak pidana korupsi dalam suatu Laporan hasil Audit merupakan suatu persoalan maha penting yang berkaitan dengan limitasi dalam menentukan siapa yang harus mempertanggungjawabkan suatu perbuatan pidana.

Kalau mengacu kepada hukum pidana, maka mekanisme penentuan pihak-pihak terlibat tersebut hampir sama dengan ajaran yang pernah dikemukakan oleh Von Buri. Menurut Von Buri, suatu tindakan dapat dikatakan menimbulkan akibat tertentu, sepanjang akibat tersebut tidak dapat dipikirkan terlepas dari tindakan pertama tersebut. Karena itu suatu tindakan harus merupakan *conditio sine qua non* (syarat mutlak) bagi keberadaan akibat tertentu.

Dalam kaitannya dengan Standar Audit APFP, ketiadaan limitasi dalam penentuan pelaku yang diduga terlibat TPK akan sangat rentan mengarahkan para auditor BPKP pada suatu bentuk penarikan kesimpulan yang terus-menerus merunut ke belakang. Hal ini kemungkinan besar terjadi mengingat latar belakang para auditor adalah dalam ilmu auditing dan bukan berbasis pada hukum pidana sedangkan upaya penentuan pihak yang diduga terlibat sesungguhnya adalah kompetensi hukum pidana.

Soejatna Soenoesoebrata, seorang mantan Deputi Kepala BPKP Bidang Pengawasan Khusus (sekarang Deputi Investigasi) menilai bahwa suatu laporan disebut sebagai tidak valid kalau dinyatakan sebagai laporan pemeriksaan akuntan apabila.

1. Apabila dalam laporan itu sedikitpun tidak mengungkap apa yang telah dilakukan terdakwa dalam kasus yang didakwakan Jaksa.
2. Data yang diperiksa akuntan terbatas pada data yang disediakan Jaksa sehingga akuntan tidak mempunyai kebebasan dalam melaksanakan tugas dan lebih banyak melakukan apa saja yang diperintahkan Jaksa.

Dengan hanya berlandaskan pada data-data yang diperoleh dari tim penyidik atau tim jaksa, maka sebenarnya seorang auditor internal pemerintah (BPKP) telah melanggar Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) khususnya pada bagian Lampiran huruf D Nomor 2 tentang obyektifitas, yaitu harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memproses data/informasi auditi.

BAB IV PENUTUP

4.1 KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan pada bab sebelumnya, maka dalam bagian penutup ini, dapat disimpulkan 3 (tiga) hal utama, yaitu:

1. Standar prosedur dan mekanisme pelaksanaan Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah mengacu pada ukuran mutu yang perlu diperhatikan selama pekerjaan. Standar pelaksanaan ini terdiri dari lima butir standar, yaitu :
 1. Pekerjaan audit harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya
 2. Auditor harus mempelajari dan menilai keandalan struktur pengendalian intern untuk menentukan luas dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan
 3. Bukti audit yang relevan, kompeten dan cukup harus diperoleh sebagai dasar yang memadai untuk mendukung pendapat, simpulan dan rekomendasi
 4. Auditor harus melakukan pengujian atas ketaatan auditan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku termasuk pengujian atas kemungkinan adanya kekeliruan, ketidakwajaran serta tindakan melawan hukum.
 5. Auditor harus mendokumentasikan hal-hal penting yang menunjukkan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Audit APFP.

Secara umum, mekanisme pelaksanaan audit dapat diringkaskan pada 3 (tiga) hal penting, yaitu : Persiapan pelaksanaan, Pelaksanaan pemeriksaan dan Pelaporan hasil pemeriksaan. Setiap tahapan dalam keseluruhan pelaksanaan audit tersebut menjadi dasar pelaksanaan tahapan yang lain.

Tahapan pelaksanaan pemeriksaan akan sangat bergantung pada bukti-bukti audit yang terdiri dari bukti fisik, bukti dokumen, bukti kesaksian dan bukti analitis. Pengumpulan bukti-bukti audit tersebut dilakukan dengan tujuan yang dapat diringkaskan pada dua hal, yaitu untuk menemukan perbuatan melawan hukum dan menghitung kerugian keuangan negara/daerah.

Pelaksanaan pemeriksaan khusus yang berindikasi tindak pidana korupsi sulit untuk dipolakan secara tegas, karena sangat tergantung pada situasi, kondisi dan hasil pengembangan. Oleh karena itu para pemeriksa dituntut untuk mengembangkan kreatifitas dan menerapkan prosedur serta teknik-teknik pemeriksaan yang tepat.

2. Dasar hukum penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi dalam LHAI-BPKP mengacu kepada :

- Keputusan Presiden Nomor 103 tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Presiden No 64 tahun 2005;
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007 tanggal 7 Maret 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara;
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (Meneg PAN) Nomor : PER/05/ M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP);
- Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor : KEP-378/K/1996 tanggal 30 Mei 1996 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP);
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).

Dalam beberapa acuan yang digunakan oleh BPKP, pelaku tindak pidana korupsi tidak diberikan rincian secara tegas dari sisi penentuannya.

Sebagai contoh, dalam PS Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus tertanggal Juni 1996 halaman 10 hanya disebutkan bahwa pelaksanaan pemeriksaan khusus yang berindikasi tindak pidana korupsi dan kasus perdata sulit untuk dipolakan secara tegas, karena sangat tergantung pada situasi, kondisi dan hasil pengembangan. Oleh karena itu para pemeriksa dituntut untuk mengembangkan kreatifitas dan menerapkan prosedur serta teknik-teknik pemeriksaan yang tepat.

Setelah melakukan pengumpulan bukti audit, seorang auditor akan melakukan simpulan tentang siapa yang terlibat dalam suatu Laporan Hasil Audit Investigasi. Bukti audit yang dikaitkan dengan ketaatan terhadap peraturan perundangan akan menjadi dasar dalam menentukan pihak yang terlibat sebagaimana dinyatakan dalam beberapa acuan pelaksanaan tugas BPKP.

Berdasarkan petunjuk pelaksanaan audit khusus BPKP, disebutkan bahwa secara umum, program pemeriksaan disusun dengan memperhatikan hasil penelaahan/penelitian informasi awal, dan harus ditujukan untuk mengungkapkan :

- a) Unsur-unsur melawan hukum dan/atau melanggar hukum;
- b) Unsur-unsur memperkaya diri dan/atau orang lain dan/atau suatu badan;
- c) Unsur-unsur merugikan keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara;
- d) Unsur-unsur penyalahgunaan wewenang;
- e) Alat-alat bukti yang cukup untuk membuktikan unsur-unsur tersebut di atas;
- f) Kasus posisi dan modus operandinya;
- g) Pihak-pihak yang diduga terlibat.

Dari ketujuh sasaran pengungkapan dalam pelaksanaan pemeriksaan khusus tersebut nampak bahwa sesungguhnya terdapat dua unsur yang sangat penting yaitu unsur-unsur melawan hukum dan/atau melanggar hukum serta unsur-unsur penyalahgunaan wewenang.

Dalam berbagai acuan yang dijadikan standar audit ataupun petunjuk pelaksanaannya tidak ada bagian yang secara khusus membahas tentang

upaya penentuan pelaku tindak pidana korupsi padahal dalam LHAI-BPKP, bagian yang menyebutkan tentang pelaku atau pihak yang diduga terlibat/bertanggung jawab atas terjadinya penyimpangan dalam pengelolaan anggaran ditempatkan pada bagian awal dalam bab pertama tentang kesimpulan.

Tidak adanya acuan ini mengindikasikan bahwa persoalan penentuan pelaku tindak pidana korupsi dalam LHAI bukan persoalan penting bagi BPKP, tidak seperti dalam hukum pidana. Dalam hukum pidana, keterkaitan antara pelaku dan siapa yang harus bertanggung jawab merupakan persoalan penting yang kemudian melahirkan berbagai teori yang dikenal sebagai teori-teori kausalitas.

Konsekuensi penentuan pelaku yang diduga terlibat tindak pidana korupsi dengan hanya berdasar pada pelanggaran terhadap peraturan perundangan akan menciptakan pelaku yang sangat banyak dan beragam. Pelaksanaan prinsip ini tanpa batasan yang tegas akan menciptakan suatu sistem penentuan pelaku yang terlibat menjadi tidak terkontrol dan mengait siapapun.

Dalam kaitannya dengan Standar Audit APFP, ketiadaan limitasi dalam penentuan pelaku yang diduga terlibat TPK akan sangat rentan mengarahkan para auditor BPKP pada suatu bentuk penarikan kesimpulan yang terus-menerus merunut ke belakang. Hal ini kemungkinan besar terjadi mengingat latar belakang para auditor adalah dalam ilmu auditing dan bukan berbasis pada hukum pidana sedangkan upaya penentuan pihak yang diduga terlibat sesungguhnya adalah kompetensi hukum pidana.

Kalau mengacu kepada hukum pidana, maka mekanisme penentuan pihak-pihak terlibat tersebut hampir sama dengan ajaran yang pernah dikemukakan oleh Von Buri. Menurut Von Buri, suatu tindakan dapat dikatakan menimbulkan akibat tertentu, sepanjang akibat tersebut tidak dapat dipikirkan terlepas dari tindakan pertama tersebut. Karena itu suatu tindakan harus merupakan *conditio sine qua non* (syarat mutlak) bagi keberadaan akibat tertentu.

Kelemahan-kelemahan mendasar dalam Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) BPKP dalam melakukan audit termasuk audit investigatif diantaranya adalah :

1. Standar Audit APFP BPKP tidak dapat mengantisipasi apabila ada bukti audit yang tidak benar.
 2. Alat bukti audit yang tertulis dalam Standar Audit APFP BPKP hanya mengarahkan audit pada perhitungan kerugian keuangan negara dan bukan pada penentuan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi.
 3. Standar Audit APFP BPKP sesungguhnya tidak memiliki kompetensi dalam menentukan pihak-pihak yang diduga terlibat tindak pidana korupsi.
3. Laporan Hasil Audit Investigasi BPKP yang hanya berlandaskan pada data-data yang diperoleh dari tim penyidik atau tim jaksa tidak dapat dianggap sebagai alat bukti yang sah dalam sistem peradilan pidana.

Dengan hanya berlandaskan pada data-data yang diperoleh dari tim penyidik atau tim jaksa maka sebenarnya seorang auditor internal pemerintah (BPKP) telah melanggar Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) khususnya pada bagian Lampiran huruf D Nomor 2 tentang obyektifitas, yaitu harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memproses data/informasi auditi.

Akibat pelaksanaan tugas yang tidak bebas dan dianggap melakukan pemihakan pada saat melakukan tugas audit investigasi, Laporan Hasil Audit Investigasi seringkali ditolak oleh pihak terdakwa atau penasihat hukumnya di depan persidangan.

Penolakan ini dikarenakan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sudah pasti akan berpihak pada pemerintah sehingga dengan demikian posisi terdakwa berada dalam posisi yang tidak setara dalam sistem peradilan pidana. Dalam ruang persidangan, Penuntut Umum sebagai pihak yang mewakili pemerintah akan menghadirkan auditor BPKP yang jelas-jelas merupakan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Tentu saja

keterangan yang disampaikan akan mendukung upaya pembuktian penuntut umum sebagai sesama anggota lembaga pemerintahan. Pemihakan itu secara nyata tergambar dalam Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang menyebutkan bahwa hasil kerja APIP diharapkan bermanfaat bagi pimpinan dan unit-unit kerja serta pengguna lainnya untuk meningkatkan kinerja organisasi secara keseluruhan. Hasil kerja ini akan dapat digunakan dengan penuh keyakinan jika pemakai jasa mengetahui dan mengakui tingkat profesionalisme auditor yang bersangkutan.

Keterangan ahli sebagaimana Pasal 1 butir 28 KUHAP adalah keterangan yang diberikan oleh seorang yang memiliki keahlian khusus tentang hal yang diperlukan untuk membuat terang suatu perkara pidana guna kepentingan pemeriksaan. Dalam praktik, keterangan ahli seringkali berwujud surat baik berupa Laporan ataupun Hasil Pemeriksaan. Dalam konteks ini, dikenal dengan istilah dualisme keterangan ahli. Kalau keterangan tersebut hanya diberikan secara tertulis maka keterangan tersebut masuk dalam kategori surat, namun bila ahli yang bersangkutan hadir di depan persidangan maka keterangan tersebut digolongkan sebagai keterangan ahli sebagaimana yang dimaksud Pasal 186 KUHAP.

Seorang Ahli seyogyanya tidak memihak salah satu pihak dalam persidangan. Bahwa keterangan ahli ternyata menguntungkan salah satu pihak, sepanjang itu diberikan sesuai kompetensi keilmuannya maka hal itu tidak akan dipermasalahkan. Persoalan kemudian timbul ketika *standing position* ahli itu sejak awal sudah condong ke salah satu pihak maka tentu saja keterangannya akan menjadi bias dan memberatkan pihak lain. Dalam konteks ini maka alat bukti keterangan ahli itu dapat diragukan dan dipertanyakan independensi keilmuannya.

4.2 SARAN- SARAN

Dari pembahasan yang kemudian disarikan dalam bagian kesimpulan di atas, dapat dikemukakan bebarapa saran, yaitu :

1. Mengingat bahwa banyaknya peraturan yang digunakan dalam pelaksanaan audit investigasi yang tumpang tindih satu sama lain, diperlukan sinkronisasi peraturan terutama tentang jenis-jenis bukti audit, pembicaraan dengan obyek (obyek yang diperiksa) pasca audit serta unsur-unsur perbuatan yang perlu diungkap dalam suatu audit investigasi.
2. Dalam LHAI, secara hukum seyogyanya BPKP tidak melakukan penentuan pelaku yang diduga terlibat tindak pidana korupsi, karena penentuan pelaku adalah domain hukum pidana, dalam hal ini penyidik. BPKP lebih tepat kalau hanya melakukan penghitungan kerugian keuangan negara dengan penggambaran secara deskriptif modus operandi tindak pidana korupsi sesuai dengan kompetensi BPKP selaku auditor intern pemerintah;
3. MOU atau nota kesepahaman antara lembaga Kepolisian dan Kejaksaan dengan BPKP tidak perlu dipertahankan. Kerjasama penanganan perkara sebaiknya dilakukan dengan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang berdasar undang-undang, agar lebih kuat dan independen dari sisi pembuktian bilamana dipertanyakan oleh pihak-pihak di persidangan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku-Buku :

Abdussalam., dan DPM Sitompul. *Sistem Peradilan Pidana*. Jakarta : Restu Agung, 2007.

Adji, Indiyanto Seno. *Korupsi dan Penegakan Hukum*. Jakarta : Diadit Media, 2009.

Agustina, Rosa. *Perbuatan Melawan Hukum*. Jakarta : Program Pasca Sarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2003.

Arief, Barda Nawawi. *Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Hukum Pidana dalam Penanggulangan Kejahatan*. Jakarta : Kencana, 2007.

----- . *Kapita Selekta Hukum Pidana tentang Sistem Peradilan Pidana Terpadu*. Semarang : BP Universitas Diponegoro, 2007

Atmadja, Arifin P. Soeria., Yuli Indrawati, dan Dian Puji N. Simatupang. *“Reposisi dan Refungsionalisasi Aparat Pengawasan Internal Pemerintah.” Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum : Teori, Praktik dan Kritik*. Ed. Arifin P. Soeria Atmadja. Jakarta : Rajawali Pers, Edisi Ketiga, 2010.

Atmasasmita, Romli. *Sistem Peradilan Pidana : Perspektif Eksistensialisme dan Abolisionisme*. Bandung : Binacipta, 1996

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. *Kajian Hukum Mengenai Resiko Hukum yang Dihadapi BPKP dalam Pelaksanaan Tugas Pokok dan Fungsi*. Jakarta : Sekretariat Utama, Biro Hukum dan Humas BPKP, 2007.

----- . *Kajian Hukum Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi serta Hubungannya dengan Perbuatan Kolusi dan Nepotisme*. Jakarta : Biro Hukum BPKP, 2000.

----- . *Modul : Auditing*. Jakarta : Pusat Pendidikan dan Latihan Pengawasan BPKP, 2009.

----- . **Modul : Fraud Auditing**. Jakarta : Pusat Pendidikan dan Latihan Pengawasan BPKP, 2008.

----- . **Modul : Penulisan Laporan Hasil Audit**. Jakarta : Pusat Pendidikan dan Latihan Pengawasan BPKP, 2010.

----- . **PS Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus**. Jakarta : BPKP, 1996.

----- . **PSP Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atas kasus Penyimpangan yang Berindikasi Merugikan Keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara**. Jakarta : BPKP, 1996.

----- . **Penerapan Pengertian Keuangan Negara dalam Putusan Pengadilan Kasus Tindak Pidana Korupsi**. Jakarta : Sekretariat Utama, Biro Hukum dan Humas BPKP, 2007.

----- . **Strategi Pemberantasan Korupsi Nasional**. Jakarta : Pusat Pendidikan dan Latihan Pengawasan BPKP, Cetakan Pertama, 1999.

----- . **UT. Pedoman Penanganan Penggantian Kerugian Negara**. Jakarta : BPKP, 1993.

Bradford, C. Steven., and Gary Adna Ames. **Basic Accounting Principles for Lawyers**. Cincinnati Ohio : Anderson Publishing Co, 1997.

Chazawi Adami. **Hukum Pembuktian Tindak Pidana Korupsi**. Bandung : Alumni, 2008.

----- . **Pelajaran Hukum Pidana : Penafsiran Hukum Pidana, Dasar Peniadaan, Pemberatan dan Peringatan, Kejahatan Aduan, Perbarengan dan Ajaran Kausalitas**. Jakarta : Rajawali Pers, 2009.

Effendy, Marwan. **Kejaksaan RI : Posisi dan Fungsinya dalam Perspektif Hukum**. Jakarta : Gramedia Pustaka Utama, 2005.

Farid, A Zainal Abidin. **Hukum Pidana I**. Jakarta : Sinar Grafika, 2007

Garner, Bryan A. (Editor in Chief). **Black's Law Dictionary**. St. Paul : West, a Thomson Business, 2004

- Hamzah, Andi. *Asas-Asas Hukum Pidana*. Jakarta : Rineka Cipta, Cetakan Ketiga, Edisi Revisi, 2008.
- *Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta : Sinar Grafika, 2005.
- *Pemberantasan Korupsi melalui Hukum Pidana Nasional dan Internasional*. Jakarta : Rajawali Pers, 2008.
- Harahap, Yahya. *Pembahasan, Permasalahan dan Penerapan KUHAP : Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi dan Peninjauan Kembali*. Jakarta, Sinar Grafika, 2002
- *Pembahasan, Permasalahan dan Penerapan KUHAP : Penyidikan dan Penuntutan*. Jakarta : Sinar Grafika, 2002
- Hasbullah, Abdullatif., dan Syarifuddin Rauf. *Rapor Merah Polisi : Catatan Advokasi Dr. Jazuni, SH. MH*. Jakarta : Indonesia Police Watch, 2010.
- Hatta, Moh. *Sistem Peradilan Pidana Terpadu (Dalam Konsepsi dan Implementasi Kapita Selekta)*. Yogyakarta : Galangpress, 2008.
- Holten N Gary, dan Lawson L Lamar. *The Criminal Courts : Structures, Personnel and Processes*. United States : Mc Graw-Hill, 1991.
- Huda, Chairul. *Dari Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*. Jakarta : Kencana, 2006.
- Ibrahim, Johny. *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang : Bayumedia Publishing, Edisi Revisi, Cetakan Kedua, 2006.
- Ikatan Akuntan Publik Indonesia. **Kode Etik Profesi Akuntan Publik**. Jakarta : Salemba Empat, 2009
- Kaligis, OC. *Pendapat Ahli dalam Perkara Pidana*. Bandung : Alumni, Cetakan Kedua, 2011
- Kartanegara, Satochid. *Hukum Pidana : Kumpulan Kuliah, Buku I*. Balai Lektor Mahasiswa, tanpa tahun.
- Klitgaard, Robert. *Controlling Corruption*. Trans. Hermojo. Membasmi Korupsi, Jakarta : Yayasan Obor Indonesia, 2005.

- Klitgaard, Robert., Ronald Maclean-Abaroa, dan H. Lindsey Parris. *Corrupt Cities. A Protica ! Guide to Cure and Prevention*. Trans. Masri Maris. Penuntun Pemberantasan Korupsi dalam Pemerintahan Daerah. Jakarta, Yayasan Obor Indonesia, Edisi ketiga, 2005.
- Komisi Pemberantasan Korupsi. *Memahami untuk membasmi*. Jakarta : 2006
- Lamintang, PAF., dan Theo Lamintang. *Pembahasan KUHAP : Menurut Ilmu Pengetahuan dan Yurisprudensi*. Jakarta : Sinar Grafika, 2010.
- Lipsky, CPA Daniel., and David A. Lipton. *A Student's Guide to Accounting for Lawyers*. New York : Matthew Bender & Com, 3rd edition, 1998.
- Minarno, Nur Basuki. *Penyalahgunaan Wewenang dan Tindak Pidana Korupsi dalam Pengelolaan Keuangan Daerah*. Laksbang Mediatama, 2009.
- Moeljatno. *Asas-Asas Hukum Pidana*. Jakarta : Rineka Cipta, 2008
- Moloeng, Lexy J. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya, 2002.
- Muladi. Kapita *Selekta Sistem Peradilan Pidana*. Semarang : Universitas Diponegoro, 1995.
- Pangaribuan, Luhut MP. *Lay judges & Hakim Ad Hoc : Suatu Studi Teoritis mengenai Sistem Peradilan Pidana Indonesia*. Jakarta : Program Pasca Sarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2009.
- Pangaribuan, Luhut MP., et al. *Menuju Sistem Peradilan Pidana yang Akusatorial dan Adversarial : Butir-Butir Pikiran PERADI untuk draft RUU-KUHP*. Jakarta : Papas Sinar Sinanti bekerja sama dengan PERADI, 2010.
- Pope, Jeremy. *Confronting Corruption : The Elements of National Integrity Systems*. Trans. Masri Maris. Strategi memberantas Korupsi : Elemen Sistem Integritas Nasional. Jakarta : Yayasan Obor Indonesia, 2003.
- Rahayu, Siti Kurnia., dan Ely Suhayati. *Auditing : Konsep Dasar dan Pedoman Pemeriksaan Akuntansi Publik*. Yogyakarta : Graha Ilmu, 2010
- Reksodiputro, Mardjono. *Bunga Rampai Permasalahan dalam Sistem Peradilan Pidana*. Jakarta : Pusat Pelayanan Keadilan dan Pengabdian Hukum (d/h

Lembaga Kriminologi) Universitas Indonesia, Kumpulan Karangan (Buku Kelima), 2007.

-----, *Kriminologi dan Sistem Peradilan Pidana*. Jakarta: Pusat Pelayanan Keadilan dan Pengabdian Hukum (d/h Lembaga Kriminologi) Universitas Indonesia, Kumpulan Karangan (Buku Kedua), 2007.

Remmelink, Jan. *Hukum Pidana : Komentar atas Pasal-Pasal Terpenting dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda dan Padanannya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia*. Jakarta : Gramedia Pustaka Utama, 2003

Ritzer, George., dan Douglas J. Goodman, *Sociological Theory*. Trans. Nurhadi. Teori Sosiologi. Yogyakarta : Kreasi Wacana, Bantul, Edisi Keempat, 2010,

Santoso, Topo. *Polisi dan Jaksa : Keterpaduan atau Pergulatan ?*. Jakarta : Pusat Studi Peradilan Pidana Indonesia, 2000

Schaffmeister, D., N Keijzer, dan E PH Sutorius. *Hukum Pidana*. Editor JE Sahetapy dan Agustinus Pohan. Bandung : Citra Aditya Bhakti, 2007

Soemitro, Ronny Hanitijo. *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*. Jakarta: 1990.

Soekanto, Soerjono., dan Sri Madmuji. *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta, 1995.

Soepardi, Eddy Mulyadi. **Pendekatan Komprehensif dalam upaya Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi di Indonesia**. Pidato Pengukuhan Guru Besar Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan. Bogor : 21 Maret 2009.

Suwarni. *Perilaku Polisi : Studi atas Budaya Organisasi dan Pola Komunikasi*. Bandung : Nusa Media, 2009.

Tanthowi, Pramono U, et al. Ed. *Membasmi Kanker Korupsi*. Jakarta : Pusat Studi Agama dan Peradaban (PSAP) Muhammadiyah, 2005.

Tuanakotta, Theodorus M. *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*. Jakarta : Salemba Empat, 2010.

Tugiman, Hiro, *Standar Profesional Audit Internal*. Yogyakarta : Kanisius, 1997

Tunggal, Amin Widjaja. *Forensic Audit : Mencegah dan Mendeteksi Kecurangan*. Jakarta : Harvarindo, 2009

----- *Audit Kecurangan dan Akuntansi Forensik*. Jakarta : Harvarindo, 2011

Jurnal :

Retnowati, Endang. *Korupsi : Kejahatan yang Tersistem*. Jurnal Masyarakat Indonesia Jilid XXXV. No. 1. Jakarta : LIPI, 2009

Saidi, Anas. *Korupsi: Antara Harapan dan Kenyataan (Kasus Kepala Daerah dan DPRD)*. Jurnal Masyarakat Indonesia Jilid XXXV. No. 1. Jakarta : LIPI 2009

Soenoesoebrata, Soejatna. *Apa Peranan Akuntan di dalam Mengungkap Tindak Pidana Korupsi ?*. Varia Peradilan, Tahun XX No. 241. Jakarta : Nopember 2005

Bahan dari perundang-undangan

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP)

Undang-Undang RI No. 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHAP)

Undang-Undang RI No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang RI No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Undang-Undang RI No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang RI No. 18 Tahun 2003 tentang Advokat

Undang-Undang RI No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Undang-Undang RI No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara.

Undang-Undang RI No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Undang-Undang RI No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik

Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Peraturan Presiden No. 64 Tahun 2005 tentang Perubahan Keputusan Presiden Nomor 103 tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/04/M.PAN/03/2008 Tanggal 31 Maret 2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. PERM/05/M/PAN/03/2008 Tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).

Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 59 Tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Nomor : KEP-378/K/1996 Tanggal 30 Mei 1996 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP).

Surat-surat dan Laporan:

Nota Kesepahaman (*Memorandum of understanding*) Tanggal : 28 September 2007 Nomor : Kep-109/A/JA/09/2007, No. Pol : B/2718/IX/2007. Nomor : KEP-1093/K/D6/2007 tentang Kerjasama dalam Penanganan Kasus Penyimpangan Pengelolaan Keuangan Negara yang Berindikasi Tindak Pidana Korupsi termasuk Dana Non Budgeter.

Surat Kepala BPKP No.S-1116/K/1987 Tanggal 30 Oktober 1987 tentang Penyitaan Kertas Kerja Pemeriksaan oleh pihak Kejaksaan.

Instruksi Kepala BPKP No. INS-03.01.01-238/K/2000 Tanggal 22 Mei 2000 tentang Berita Acara Pembahasan antara Auditor (pemeriksa) dengan *Audite*.

Bahan dari internet :

<http://hulondhalo.com/2010/06/kewenangan-audit-investigatif-bpkp-dan-korupsi/>
diakses tanggal 2 Nop. 2010

<http://www.bpkp.go.id>, diakses pada 1 Maret 2011