

FUNGSI BUKTI AUDIT DALAM TINDAK PIDANA KORUPSI

Yulianto Dirdjosumarto – Dosen Tetap Prodi Akuntansi Politeknik LP3I Bandung (akdmos@gmail.com)

ABSTRACT

In criminal law, in corruption case, in forensic accounting, and in auditing (investigative auditing), evidence has important role. As we know that auditing can be regarded as a systematic process to obtain and evaluate evidence in frame of comparing condition with specific criteria. Evidence in common must be admissible and relevant so that it can properly be received by a court as a matter of law or it relates to the facts.

Based on article 184 (1) KUHAP, the tools of evidence include : (a). testimony of witness; (b). expert opinion; (c). written documents; (d). guidances; and (e). confessions evidence. Arens et.al. (2011 : 158) classify audit evidence into 8 categories such as (a). physical examination; (b). confirmation evidence; (c). documentation evidence; (d). analytical procedures; (e). inquiry; (f). recalculation; (g). reperformance; and (h). observation.

In relation to the KUHAP, audit evidences should be used as references to the tools of evidence in KUHAP. The roles of audit evidences as follows : (1). physical examination can be used as testimony of witness and confessions evidence; (2). confirmation evidence can be used as written documents, testimony evidence and confessions evidence; (3). documentation evidence can be used as written documents, testimony of witness and expert opinion; (4). analytical procedures can be developed as expert opinion; (5). inquiry can be used as testimony of witness and confessions evidence; (6). recalculation can be developed as written documents; (7). reperformance can be developed as written documents; and (8). observation due to obtaining from presumption, can not be used as legal evidence..

Key Words : *corruption, evidence, fraud, audit, forensic, investigative, testimony, expert*

PENDAHULUAN

Latar Belakang

James D. Wolfenshon, Presiden The World Bank Group pada tahun 1999 mengatakan “*to let me go to my list and begin by naming first good governance, strong public institutions and a system that fights corruption. If you do not have good governance and you have corruption, your financial architecture will not save you. And just as countries need this element, surely our*

interconnected world is improved by getting this right". Dari pernyataan Wolfenshon ada makna yang tersirat yaitu bahwa korupsi akan merusak keuangan suatu negara. Oleh karena itu sudah selayaknya perlu diciptakan tata kelola yang baik yang didukung dengan sebuah sistem yang dapat memerangi korupsi. Korupsi merupakan sebuah kompleksitas dari sebuah penyakit yang berdimensi dan berkaitan erat dengan etika, budaya, politik, ekonomi, moral dan agama. Bukan rahasia lagi, dalam hal pengurusan izin, *hidden cost* (biaya siluman) di Indonesia cukup tinggi sehingga tidak heran kalo banyak investor asing yang henggang dari negeri ini.

Modus operandi tindak pidana korupsi dapat dilakukan dengan berbagai bentuk antara lain : (1) *mark-up* pembelian / pengeluaran; (2) *mark-down* penjualan / penerimaan; (3) manipulasi pencatatan; (4). pemalsuan dokumen; (5). menghilangkan dokumen; (6). pencurian; (7). memalsukan kualitas dan (8) membuat peraturan yang hanya membela atau menguntungkan pihak tertentu saja. (Rasuli, 2000 : 7).

Jenis perkara yang ditangani oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) tahun 2007 sampai 2013 meliputi pengadaan barang/jasa; perijinan; penyuapan; pungutan; penyalahgunaan anggaran; pencucian uang; merintang proses KPK.

Tabel 1.1
Jenis Perkara Korupsi Tahun 2004 – 2013
(Per 30 September 2013)

Jenis Perkara	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total
Pengadaan Barang / Jasa	14	18	16	16	10	8	5	87
Perijinan	1	3	1				3	8
Penyuapan	4	13	12	19	25	34	40	147
Pungutan	2	3						5
Penyalahgunaan Anggaran	3	10	8	5	4	3		33
Pencucian Uang						2	3	5
Merintang Proses KPK						2		2
Jumlah	24	47	37	40	39	49	51	287

Sumber : Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), 2013

Pemerintah Indonesia telah berupaya menekan sekecil mungkin peluang terjadinya tindak pidana korupsi dengan mengeluarkan berbagai regulasi antara lain, Undang-Undang No. 3 Tahun 1971 yang kemudian diubah dengan UU No. 31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, dan UU No. 20 tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Di samping itu, aparat yang siap memerangi tindak pidana korupsi di Indonesia antara lain BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) yang bertugas memeriksa keuangan negara, dan juga BPKP (Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan), dan aparat negara yang lainnya. Sektor swasta dan sektor publik dapat memanfaatkan internal auditor, eksternal auditor dan juga auditor forensik (*fraud auditor*).

Pada tahun 2002, AICPA menerbitkan standar audit baru yang berjudul “*Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*” yang bersumber dari dua SAS (*Statement on Auditing Standards*) yaitu SAS No. 82 yang telah diamandemen dengan SAS No. 99 dan SAS No. 113. Standar audit ini berlaku efektif tanggal 15 Desember 2002 dan merupakan petunjuk bagi auditor dalam mendeteksi kecurangan yang material dengan menekankan bahwa auditor harus bersikap skeptisisme profesional (*professional skepticism*) dalam auditnya dan tidak mengasumsikan bahwa manajemen selalu berlaku jujur. Auditor memiliki tanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk mendapatkan jaminan yang memadai apakah laporan keuangan bebas dari kesalahan material karena *error* atau karena *fraud*. Di samping itu, auditor dituntut untuk berdiskusi dengan personil yang bertugas menangani *fraud*; mendapatkan informasi yang dibutuhkan untuk mengidentifikasi risiko material akibat *fraud*; mengevaluasi bukti audit (*audit evidence*); mengkomunikasikan mengenai *fraud* kepada manajemen yang mengelola perusahaan; dan mendokumentasikan pertimbangan auditor mengenai *fraud*.

Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2011 : 150.1 – 150.2) terdiri atas sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar yaitu Standar Umum; Standar Pekerjaan Lapangan; dan Standar Pelaporan. Standar Pekerjaan Lapangan menegaskan bahwa bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit. (Agoes, 2012 : 31). Menurut norma pelaksanaan audit dari Norma Audit Satuan Pengawasan Intern BUMN/BUMD mengharuskan bukti yang diperoleh auditor harus cukup, kompeten dan relevan sebagai landasan yang layak untuk menyusun pertimbangan, kesimpulan serta saran tindak auditor.

Dalam audit investigatif yang berkaitan dengan tindak pidana korupsi, proses audit investigatif dapat dikelompokkan menjadi tiga tahap yaitu perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Tahap pelaksanaan audit pada dasarnya mencakup kegiatan pengumpulan bukti (*evidence collection*) dan evaluasi bukti (*evidence evaluation*).

Tulisan ini berfokus pada bukti dan pembuktian yang digunakan oleh hakim dalam proses peradilan pidana yang termasuk dalam lingkup peradilan umum, khususnya tindak pidana korupsi dan kaitannya dengan bukti audit yang berasal dari auditor. Oleh karena itu, karya tulis ini diberi judul “Fungsi Bukti Audit dalam Tindak Pidana Korupsi”. Tujuan penulisan ini adalah untuk menjelaskan fungsi bukti audit dalam tindak pidana korupsi.

LANDASAN TEORI

Unsur Unsur Tindak Pidana Korupsi

Menurut Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, korupsi adalah perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara yang dilakukan oleh setiap orang (orang perseorangan atau korporasi) dan / atau setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara. Pasal-pasal dalam KUHP yang digolongkan sebagai

tindak pidana korupsi adalah Pasal 209, 210, 387, 388, 415, 416, 417, 418, 419, 420, 423, 425, 435.

Unsur-unsur tindak pidana korupsi adalah : setiap orang; melawan hukum; memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi; dapat merugikan keuangan dan atau perekonomian negara.

Audit Investigatif

G. Jack Bologna dan Robert J. Lindquist dalam bukunya “*Fraud Auditing and Forensic Accounting, New Tools and Techniques*”, merumuskan mengenai audit investigatif sebagai berikut “*Investigative Auditing involves reviewing financial documentation for a specific purpose, which could relate to litigation support and insurance claims, as well as criminal matters.*” Audit investigatif mencakup revidi dokumentasi keuangan untuk tujuan khusus, yang terkait dengan kegiatan litigasi dan klaim asuransi juga masalah kejahatan yang lain. Audit investigatif pada dasarnya merupakan suatu proses pengumpulan bukti dan informasi yang relevan dalam rangka mengungkapkan suatu fakta. Informasi kecurangan dapat ditemukan dari berbagai sumber antara lain dari keluhan seseorang; pengaduan masyarakat; berita media massa; permintaan audit investigatif; pengembangan hasil audit keuangan (operasional); dan informasi dari sumber lainnya. Walaupun temuan tidak pernah sampai pada tahap peradilan, baik pada bidang perdata maupun pidana, dalam kaitannya dengan eksaminasi forensik dan analisis, integritas data harus dijaga agar temuan dapat digunakan sebagai bukti di peradilan.

Asumsi dasar *fraud* audit adalah (a). *fraud* pada hakikatnya tersembunyi, tidak ada keyakinan absolut yang dapat diberikan bahwa *fraud* benar-benar terjadi atau tidak terjadi; (b). untuk mendapatkan bukti bahwa *fraud* tidak terjadi, auditor harus juga berupaya untuk membuktikan bahwa *fraud* telah terjadi; (c). untuk mendapatkan bukti bahwa *fraud* telah terjadi, auditor harus juga berupaya membuktikan bahwa *fraud* tidak terjadi; (d). penetapan final apakah *fraud* terjadi merupakan kewenangan pengadilan (hakim) bukan kewenangan pemeriksa. (Wells : 1992).

Investigasi memerlukan penerapan kecerdasan, akal sehat (*common sense*) dan pengalaman, di samping itu harus dipahami ketentuan peraturan perundang-undangan dan prinsip-prinsip investigasi antara lain investigasi adalah tindakan mencari kebenaran dengan memperhatikan keadilan, dan berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku; semakin kecil selang antara waktu terjadinya tindak kejahatan dengan waktu untuk merespon, maka kemungkinan bahwa suatu tindak pidana kejahatan terungkap akan semakin besar; auditor mengumpulkan fakta-fakta sedemikian sehingga bukti-bukti yang diperolehnya tersebut dapat memberikan simpulan sendiri (bahwa telah terjadi tindak kejahatan dan pelaku kejahatan tersebut teridentifikasi); informasi yang diperoleh dari hasil wawancara dengan saksi akan sangat dipengaruhi oleh kelemahan manusia sehingga investigator harus selalu berusaha untuk mengkonfirmasi setiap pernyataan dan keterangan yang diberikan oleh saksi; jika auditor mengajukan pertanyaan yang cukup kepada sejumlah orang yang cukup, maka akhirnya ia akan mendapatkan jawaban yang benar; informasi merupakan nafas dan darahnya investigasi sehingga investigator harus mempertimbangkan segala kemungkinan untuk dapat memperoleh informasi; pengamatan, informasi dan wawancara merupakan bagian yang penting dalam investigasi. (Anonim, Buku ke-3 STAN : 4).

Secara umum proses audit investigatif dapat dikelompokkan ke dalam tiga tahap meliputi perencanaan (*problem recognition and review planning*), pelaksanaan, dan pelaporan (*report finding*). Mengingat kasus / masalah yang akan diaudit investigatif seringkali muncul pada waktu

yang tidak terduga sebelumnya serta kualitas dan kuantitas kasus jarang dapat diprediksi dengan tingkat akurasi yang tinggi, maka untuk efisiensi dan efektivitas pelaksanaan audit investigatif, sebelum menyusun rencana audit, perlu dilakukan pengenalan atau identifikasi masalah. Tahap pelaksanaan audit pada prinsipnya berhubungan dengan kegiatan pengumpulan bukti yang dibutuhkan sesuai dengan skenario atau hipotesis yang dirancang pada tahap perencanaan audit dan kegiatan evaluasi bukti yang diperoleh untuk menetapkan langkah selanjutnya yaitu revisi hipotesis atau diperlukan bukti tambahan atau langkah lainnya yang relevan. (Anonim, Buku ke-3 STAN : 5).

Bukti dalam Audit

Menurut Konrath (2002 : 114 – 115) seperti yang dikutip Soekrisno (2012 : 119), ada enam tipe bukti audit, yaitu: (1). *physical evidence*; (2). *evidence obtain through confirmation*; (3). *documentary evidence*; (4). *mathematical evidence*; (5). *analytical evidence*; (6). *hearsay evidence*.

Arens *et.al* (2011 : 158) mengklasifikasikan jenis bukti audit sebagai berikut : (1). pemeriksaan fisik (*physical examination*); (2). konfirmasi (*confirmation*); (3). dokumentasi (*documentation*); (4). prosedur analitis (*analytical procedures*); (5). tanya jawab dengan klien (*inquiry*); (6). penghitungan ulang (*recalculation*); (7). pengerjaan ulang (*reperformance*); dan (8). pengamatan (*observation*).

Physical examination (pemeriksaan fisik) terdiri atas segala sesuatu yang bisa dihitung, dipelihara, diobservasi atau diinspeksi, dan terutama berguna untuk mendukung tujuan eksistensi (keberadaan) atau tujuan kelengkapan. Contohnya adalah pemeriksaan fisik aset tetap, persediaan, surat berharga, *opname cash*.

Confirmation evidence (konfirmasi) adalah jawaban lisan atau tertulis yang diterima dari pihak ketiga yang independen untuk melakukan verifikasi atas keakuratan informasi yang diminta oleh auditor. Konfirmasi dibagi menjadi dua yaitu konfirmasi positif dan konfirmasi negatif. Pada konfirmasi positif, responden harus menjawab baik setuju maupun tidak setuju. Konfirmasi negatif meminta responden menjawab jika tidak setuju terhadap konfirmasi tersebut. Contohnya adalah konfirmasi piutang usaha, kas di bank, wesel tagih, utang usaha, utang obligasi, jaminan yang diberikan kreditor, perlindungan asuransi.

Documentary evidence (dokumen) adalah bukti dalam bentuk dokumen-dokumen dan catatan transaksi untuk membuktikan informasi yang harus atau tidak harus dimasukkan dalam laporan keuangan. Bukti dokumen berhubungan dengan asersi kelengkapan, eksistensi dan berkaitan dengan *audit trail* seperti *vouching*, dan *tracing*. Contohnya adalah jurnal penjualan, laporan penerimaan barang, *general ledger* dan *sub general ledger*.

Analytical evidence (prosedur analitis) adalah menggunakan perbandingan dan keterkaitan untuk menilai apakah saldo-saldo akun atau data lain yang ada telah disajikan secara wajar. Prosedur analitis dilakukan pada saat perencanaan audit, sebelum *substantive test* dan pada akhir pekerjaan lapangan. Contohnya adalah analisis rasio, analisis horisontal, analisis vertikal.

Inquiry (tanya jawab dengan klien) diperoleh dari tanya jawab dengan klien secara lisan. Bukti ini tidak cukup untuk menarik kesimpulan karena tidak berasal dari sumber yang independen sehingga perlu didukung oleh bukti yang lain (*corroborative evidence*). Contohnya adalah pertanyaan tentang kejadian penting setelah tanggal neraca, *contingent liabilities*, pengendalian internal klien.

Recalculation evidence (penghitungan ulang) merupakan pengecekan ulang perhitungan matematis seperti *cross footing*, *footing*, penghitungan kembali rekonsiliasi bank, beban penyusutan, penghitungan bunga pinjaman, beban dibayar di muka, dan rekonsiliasi akun antar perusahaan.

Pengerjaan ulang (*reperformance*) adalah pengujian yang dilakukan oleh auditor mengenai prosedur pembukuan yang pada awalnya dilakukan sebagai bagian dari pembukuan dan sistem pengendalian internal.

Observation (pengamatan) adalah penggunaan panca indera untuk menilai aktivitas klien dengan memanfaatkan penglihatan, pendengaran, sentuhan, penciuman untuk mengevaluasi banyak hal. Contohnya adalah kunjungan ke pabrik, mengamati orang yang melakukan pembukuan untuk mengetahui sejauh mana tanggung jawabnya.

Pembuktian dalam Hukum Pidana

Bukti menurut Hamzah (1986 : 99) adalah sesuatu untuk meyakinkan kebenaran suatu dalil, pendirian atau dakwaan. Alat-alat bukti ialah upaya pembuktian melalui alat-alat yang diperkenankan untuk dipakai membuktikan dalil-dalil atau dalam perkara pidana, dakwaan di sidang pengadilan, misalnya keterangan terdakwa, kesaksian, keterangan ahli, surat, dan petunjuk, dalam perkara perdata termasuk persangkaan dan sumpah.”

Teori pembuktian (*bewijstheorie*) menurut Mertokusumo (1981 : 102) ada tiga yaitu : (1). teori pembuktian bebas; (2). teori pembuktian negatif; dan (3) teori pembuktian positif. Teori pembuktian bebas tidak menghendaki adanya ketentuan-ketentuan yang mengikat hakim sehingga penilaian pembuktian diserahkan kepada hakim. Teori pembuktian negatif (*negatief wettelijk bewijstheorie*) mengharuskan adanya ketentuan-ketentuan yang mengikat, yang bersifat negatif yaitu bahwa ketentuan ini harus membatasi larangan kepada hakim untuk melakukan sesuatu yang berhubungan dengan pembuktian. Jadi hakim di sini dilarang dengan pengecualian. Teori pembuktian positif (*positief wettelijk bewijstheorie*) menghendaki adanya perintah hakim. Di sini hakim diwajibkan tetapi dengan syarat.

KUHAP (Kitab Undang Undang Hukum Acara Pidana) menganut teori pembuktian negatif seperti yang termaktub dalam Pasal 183 KUHAP, “*Hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seorang kecuali apabila dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah ia memperoleh keyakinan bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan bahwa terdakwa yang bersalah melakukannya*”.

PEMBAHASAN

Alat Bukti dalam KUHAP

Pembuktian memberikan landasan dan argumen yang kuat kepada penuntut umum untuk mengajukan tuntutan. Pembuktian dipandang sebagai sesuatu yang tidak memihak, objektif, dan memberikan informasi kepada hakim untuk mengambil kesimpulan suatu kasus yang sedang disidangkan. Pembuktian dalam perkara pidana sangat esensial karena yang dicari dalam perkara pidana adalah kebenaran materiil. (Hiariej, 2012 : 96).

Alat-alat bukti (*bewijsmiddelen*) adalah alat-alat bukti yang digunakan untuk membuktikan telah terjadinya suatu peristiwa hukum. Alat bukti yang sah menurut Pasal 184 KUHAP ialah : (a). keterangan saksi; (b). keterangan ahli; (c). surat; (d). petunjuk; (e).

keterangan terdakwa. KUHAP tidak menjelaskan apa yang dimaksud dengan alat bukti. Alat bukti menurut Pasal 1866 KUHP (Kitab Undang-Undang Hukum Perdata) terdiri atas bukti tulisan; bukti dengan saksi-saksi; persangkaan-persangkaan; pengakuan; sumpah yang segala sesuatunya dengan mengindahkan aturan-aturan yang ditetapkan.

Keterangan saksi adalah salah satu alat bukti dalam perkara pidana yang berupa keterangan dari saksi mengenai suatu peristiwa pidana yang ia dengan sendiri, ia lihat sendiri dan ia alami sendiri dengan menyebut alasan dari pengetahuannya. Keterangan saksi sebagai alat bukti ialah apa yang saksi nyatakan di sidang pengadilan. Dalam keterangan saksi tidak termasuk keterangan yang diperoleh dari orang lain atau *testimonium de auditu*. Keterangan seorang saksi saja tidak cukup untuk membuktikan bahwa terdakwa bersalah terhadap perbuatan yang didakwakan kepadanya kecuali apabila disertai dengan suatu alat bukti yang sah lainnya. Keterangan beberapa saksi yang berdiri sendiri-sendiri tentang suatu kejadian atau keadaan dapat digunakan sebagai suatu alat bukti yang sah apabila keterangan saksi itu ada hubungannya satu dengan yang lain sedemikian rupa sehingga dapat membenarkan adanya suatu kejadian atau keadaan tertentu. Baik pendapat maupun rekaan yang diperoleh dari hasil pemikiran saja bukan merupakan keterangan saksi. Dalam menilai kebenaran keterangan seorang saksi, hakim harus dengan sungguh-sungguh memperhatikan : (a). persesuaian antara keterangan saksi satu dengan yang lain; (b). persesuaian antara keterangan saksi dengan alat bukti lain; (c). alasan yang mungkin dipergunakan oleh saksi untuk memberi keterangan yang tertentu; (d) cara hidup dan kesusilaan saksi serta segala sesuatu yang pada umumnya dapat mempengaruhi dapat tidaknya keterangan itu dipercaya. Hal ini untuk mengingatkan hakim agar memperhatikan keterangan saksi harus benar-benar diberikan secara bebas, jujur dan obyektif. Keterangan dari saksi yang tidak disumpah meskipun sesuai satu dengan yang lain, tidak merupakan alat bukti, namun apabila keterangan itu sesuai dengan keterangan dari saksi yang disumpah dapat dipergunakan sebagai tambahan alat bukti sah yang lain.

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. Keterangan ahli ialah apa yang seorang ahli nyatakan di sidang pengadilan. Keterangan ahli ini dapat juga sudah diberikan pada waktu pemeriksaan oleh penyidik atau penuntut umum yang dituangkan dalam suatu bentuk laporan dan dibuat dengan mengingat sumpah di waktu ia menerima jabatan atau pekerjaan. Jika hal itu tidak diberikan pada waktu pemeriksaan oleh penyidik atau penuntut umum, maka pada pemeriksaan di sidang, diminta untuk memberikan keterangan dan dicatat dalam berita acara pemeriksaan. Keterangan tersebut diberikan setelah ia mengucapkan sumpah atau janji di hadapan hakim.

Surat 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 di hadapannya yang memuat keterangan tentang kejadian atau keadaan yang didengar, dilihat atau yang dialaminya sendiri disertai dengan alasan yang jelas dan tegas tentang keterangan itu; (b). surat yang dibuat menurut ketentuan peraturan perundang-undangan atau surat yang dibuat oleh pejabat (termasuk surat yang dikeluarkan oleh suatu majelis yang berwenang untuk itu) mengenai hal yang termasuk dalam tata laksana yang menjadi tanggung jawabnya dan yang diperuntukkan bagi pembuktian sesuatu hal atau 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.

Petunjuk adalah perbuatan, kejadian atau keadaan, yang karena persesuaiannya, baik antara yang satu dengan yang lain, maupun dengan tindak pidana itu sendiri, menandakan bahwa telah terjadi suatu tindak pidana dan siapa pelakunya. Petunjuk tersebut hanya dapat diperoleh dari : (a). keterangan saksi; (b). surat; (c). keterangan terdakwa. Penilaian atas kekuatan pembuktian dari suatu petunjuk dalam setiap keadaan tertentu dilakukan oleh hakim dengan arif lagi bijaksana, setelah ia mengadakan pemeriksaan dengan penuh kecermatan dan kesaksamaan berdasarkan hati nuraninya.

Keterangan terdakwa ialah apa yang terdakwa nyatakan di sidang tentang perbuatan yang ia lakukan atau yang ia ketahui sendiri atau alami sendiri. Keterangan terdakwa yang diberikan di luar sidang dapat digunakan untuk membantu menemukan bukti di sidang, asalkan keterangan itu didukung oleh suatu alat bukti yang sah sepanjang mengenai hal yang didakwakan kepadanya. Keterangan terdakwa hanya dapat digunakan terhadap dirinya sendiri. Keterangan terdakwa saja tidak cukup untuk membuktikan bahwa ia bersalah melakukan perbuatan yang didakwakan kepadanya, melainkan harus disertai dengan alat bukti yang lain.

Barang Bukti

Dalam tindak pidana dikenal istilah barang bukti tetapi KUHAP tidak menjelaskan apa yang dimaksud dengan barang bukti. Oleh karena itu, penulis menggunakan doktrin, pendapat dari Hamzah (1986 : 100) yang mengatakan : “barang bukti dalam perkara pidana, yaitu barang mengenai mana delik dilakukan (objek delik) dan dan barang dengan mana delik dilakukan, yaitu alat yang dipakai melakukan delik, misalnya pisau yang dipakai menikam orang. Termasuk juga barang bukti ialah hasil dari delik, misalnya uang negara yang dipakai (korupsi) untuk membeli rumah pribadi, maka rumah itu merupakan barang bukti, atau hasil delik”.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa barang bukti yang diajukan ke depan sidang pengadilan (pidana) dapat diperoleh atau berasal dari : (1). objek delik; (2). alat yang dipakai untuk melakukan delik; (3). hasil dari delik; (4). barang-barang tertentu yang mempunyai hubungan langsung dengan delik yang terjadi. Kualifikasi barang bukti sebagai alat bukti dapat disimak pada Pasal 181 ayat (1) dan (2) KUHAP yang menyatakan bahwa hakim ketua sidang memperlihatkan kepada terdakwa segala barang bukti dan menanyakan kepadanya apakah ia mengenal benda itu; Jika perlu benda itu diperlihatkan juga oleh hakim ketua sidang kepada saksi. Jika keterangan barang bukti itu diberikan oleh terdakwa, disebut keterangan terdakwa dan jika keterangan mengenai barang bukti itu berasal dari saksi, disebut keterangan saksi. (Waluyo, 1996 : 4).

Hiariej (2012 : 77) mengatakan bahwa barang bukti merupakan segala sesuatu yang dapat dijadikan bukti, baik barang berwujud maupun tidak berwujud, baik barang bergerak maupun barang tidak bergerak. Fungsi barang ini untuk memperlihatkan kepada terdakwa dan juga saksi di persidangan guna memperkuat keyakinan hakim. Dalam perkara pidana pada umumnya barang bukti dihadirkan di pengadilan oleh jaksa penuntut umum.

Dalam hukum acara pidana dikenal asas *actori incumbit onus probandi*. Artinya, siapa yang menuntut, dialah yang wajib membuktikan. Dalam hukum pidana, yang melakukan penuntutan adalah jaksa penuntut umum sehingga jaksa penuntut umumlah yang diwajibkan membuktikan kesalahan terdakwa. Asas yang lain adalah asas *actore non probante, reus absolvitur* yang berarti jika tidak dapat dibuktikan, terdakwa harus dibebaskan. Jika jaksa penuntut umum dalam perkara pidana tidak dapat membuktikan kesalahan terdakwa (*actore non probante*), terdakwa harus diputus bebas (*reus absolvitur*). Berkaitan dengan pembuktian,

putusan hakim dalam perkara pidana dapat dibagi menjadi 3 jenis yaitu terdakwa diputus bersalah dan dijatuhi pidana jika dakwaan jaksa penuntut umum terbukti secara sah dan meyakinkan; diputus bebas (*vrijspraak*); dan terdakwa diputus lepas dari segala tuntutan hukum (*onslag van rechtsvervolging*). Hiariej (2012 : 43).

Dalam konteks, audit investigatif, bukti harus memenuhi tiga syarat yaitu *sufficient* (cukup), *competent* (kompeten), *relevant* (relevan), dan *material* (penting). Bukti yang cukup adalah bukti yang berkaitan dengan jumlah dan nilai keseluruhan dari bukti yang diperoleh atau yang diuji. Bukti yang kompeten berkaitan dengan sumber, cara mendapatkan dan kelengkapan persyaratan yuridis dari bukti tersebut. Relevan berarti secara logis ada hubungan dengan permasalahan. Materialitas dalam audit investigatif menekankan hubungan antara bukti dengan sangkaan yang diajukan

Hubungan Alat Bukti Audit dan Alat Bukti KUHAP

Pemeriksaan fisik

Hasil pemeriksaan fisik yang dituangkan dalam Berita Acara Pemeriksaan (BAP) dapat dijadikan sebagai alat bukti keterangan saksi atau keterangan terdakwa. Auditan (*auditee*) yang mendengar sendiri, melihat sendiri dan mengalami sendiri suatu perkara pidana ketika pengujian fisik dilakukan dapat dianggap sebagai keterangan saksi. Auditan (*auditee*) yang menjadi terdakwa kemudian memberikan keterangan tentang perbuatan yang ia lakukan atau yang ia ketahui sendiri atau alami sendiri disebut sebagai keterangan terdakwa. Keterangan terdakwa yang diberikan di luar sidang dapat digunakan untuk membantu menemukan bukti di sidang, asalkan keterangan itu didukung oleh suatu alat bukti yang sah sepanjang mengenai hal yang didakwakan kepadanya (Pasal 189 ayat (2) KUHAP).

Bukti Konfirmasi

Jika pihak yang dikonfirmasi (pemasok, pelanggan) mempunyai hubungan atau pernah mempunyai hubungan hukum dengan auditan (*auditee*) yang menjadi terdakwa, dapat dijadikan sebagai alat bukti keterangan saksi. Jika pihak yang dikonfirmasi adalah ahli di bidang tertentu mengenai kegiatan dari auditan, misalnya KAP (Kantor Akuntan Publik), juru lelang dan sebagainya dapat dijadikan sebagai alat bukti keterangan ahli. Konfirmasi juga bisa dikembangkan menjadi alat bukti surat.

Bukti Dokumen

Berita acara RUPS dan kontrak dapat dijadikan bukti dokumen jika dibuat dalam bentuk resmi dan atau dibuat di hadapan pejabat umum (notaris). Dokumen seperti kontrak, surat perintah membayar (SPM), atau surat keputusan otorisasi (SKO) dapat dijadikan sebagai alat bukti seperti yang termaktub dalam Pasal 187 butir b KUHAP karena dibuat berdasarkan peraturan perundang-undangan atau oleh pejabat dalam tata laksana yang menjadi tanggung jawabnya dan yang diperuntukkan bagi pembuktian sesuatu hal atau sesuatu keadaan. Dokumen audit seperti catatan akuntansi dan faktur memenuhi kriteria seperti yang termaktub dalam Pasal 187 butir d KUHAP apabila dokumen tersebut mempunyai kaitan dengan dokumen lain sebagai alat bukti yang sah sesuai Pasal 184 ayat 1 KUHAP. Faktur penjualan / pembelian dapat dipergunakan sebagai bukti jika ada saksi lain yang menerangkan bahwa saksi benar-benar telah membeli

barang sesuai faktor baik tanggal dan harganya. Dokumen audit dapat berfungsi sebagai alat bukti surat, alat bukti petunjuk, alat bukti keterangan saksi atau alat bukti keterangan terdakwa.

Prosedur Analitis

Prosedur analitis dilakukan pada saat perencanaan audit, sebelum *substantive test* dan pada akhir pekerjaan lapangan dengan cara membandingkan saldo-saldo akun dan data-data lain. Contohnya adalah analisis rasio, analisis horisontal, analisis vertikal. Prosedur analitis menunjukkan adanya indikasi tetapi bisa dikembangkan menjadi alat bukti keterangan ahli.

Bukti Tanya Jawab dengan Audit

Bukti tanya jawab dengan audit karena tingkat keandalannya rendah yaitu informasi yang disajikan dianggap kurang independen dan sering berupa pernyataan tidak pasti sehingga diperlukan bukti audit lainnya tetapi masih bisa dikembangkan sebagai alat bukti saksi atau alat bukti keterangan terdakwa.

Penghitungan ulang

Penghitungan ulang bersumber pada dokumen seperti laporan keuangan, rekonsiliasi bank, rekonsiliasi akun antar perusahaan. Dalam hubungannya dengan alat bukti menurut KUHAP, dari penghitungan ulang dapat ditemukan indikasi adanya suatu transaksi atau peristiwa sehingga perlu dilengkapi dengan bukti yang lain tetapi dapat dikembangkan sebagai alat bukti surat.

Pengerjaan Ulang

Pengerjaan ulang berhubungan dengan pengujian yang dilakukan oleh auditor mengenai prosedur pembukuan yang pada awalnya dilakukan sebagai bagian dari pembukuan dan sistem pengendalian internal. Pengerjaan ulang menyangkut bukti audit dokumen transaksi dan pembukuan sehingga dapat digunakan sebagai pelengkap alat bukti surat.

Bukti Observasi

Bukti observasi karena diperoleh dari hasil pengamatan, atau hanya merupakan dugaan, tidak dapat dijadikan sebagai alat bukti. Hal ini sesuai dengan ketentuan Pasal 185 ayat 5 KUHAP yang berbunyi “*Baik pendapat maupun rekaan yang diperoleh dari hasil pemikiran saja, bukan merupakan keterangan saksi*”

KESIMPULAN

Dalam persidangan tindak pidana korupsi, kasus litigasi lainnya serta dalam aktivitas audit, bukti memiliki peranan yang penting bagi hakim, jaksa dan auditor. Auditing merupakan proses sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti dengan cara membandingkan antara kondisi dan kriteria. Dalam hukum pidana, bukti yang diperoleh harus dapat diterima oleh hakim dan relevan. Berdasarkan Pasal 184 ayat (1) KUHAP (Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana), alat bukti terdiri dari : (a). keterangan saksi; (b). keterangan ahli; (c). surat; (d). petunjuk; (e). keterangan terdakwa.

Arens et.al (2011 : 158) mengelompokkan bukti audit ke dalam 8 kategori yaitu : (a). pemeriksaan fisik; (b). konfirmasi; (c). dokumentasi; (d). prosedur analitis; (e). tanya jawab dengan klien; (f). penghitungan ulang; (g). pengerjaan ulang; (h). pengamatan. Beberapa bukti audit dapat digunakan untuk mendukung alat bukti yang ada di Pasal 184 ayat (1) KUHAP yaitu : (1). pemeriksaan fisik dapat digunakan sebagai pendukung alat bukti keterangan saksi dan keterangan terdakwa; (2). konfirmasi dapat digunakan sebagai alat bukti surat, keterangan saksi dan keterangan ahli; (3). dokumentasi dapat dimanfaatkan untuk mendukung alat bukti surat; alat bukti keterangan saksi, alat bukti keterangan terdakwa, dan alat bukti petunjuk. (4). prosedur analitis dapat dikembangkan menjadi alat bukti keterangan ahli; (5). tanya jawab dengan klien dapat dikembangkan sebagai alat bukti keterangan saksi dan alat bukti keterangan terdakwa; (6). penghitungan ulang dapat dikembangkan sebagai alat bukti surat; (7). pengerjaan ulang dapat dikembangkan dengan alat bukti surat; (8). Pengamatan tidak dapat digunakan sebagai alat bukti menurut KUHAP karena informasinya diperoleh berdasarkan dugaan atau pengamatan.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Sukrisno. 2012. *Auditing Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik*. Jakarta : Penerbit Salemba Empat.
- Anonim. *Pedoman Diklat Audit Kecurangan*. Jakarta : Pusat Pengembangan Akuntansi dan Keuangan Sekolah Tinggi Akuntansi Negara.
- Anonim. 2015. *Modul Diklat Pengelolaan Tugas-Tugas Audit*. Jakarta : Pendidikan dan Pelatihan Internal Auditor.
- Arens et.al. *Jasa Audit dan Assurance*. 2011. *Pendekatan Terpadu Adaptasi Indonesia (Buku 1)*. Jakarta : Penerbit Salemba Empat.
- Bologna, Jack dan Lindquist, Robert J. 2006. *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. Third Edition. Canada : John Wiley & Sons, Inc.
- Hamzah, Andi. 1985. *Pengantar Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta : Ghalia Indonesia.
- Hiariej, Eddy O.S. 2012. *Teori dan Hukum Pembuktian*. Jakarta : Penerbit Erlangga.
- Mertokusumo, Sudikno. 1981. *Hukum Acara Perdata Indonesia*. Yogyakarta : Liberty.
- Moeljatno. 1996. *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP)*. Jakarta : Bumi Aksara.

- Rasuli, M. Desember 2000. Mengungkap Tindak Kecurangan (Korupsi) dengan Bantuan *Forensic Accountant (Fraud Auditor)*. *Media Akuntansi*, No. 25/TH. VII November – Desember 2000.
- Statement on Auditing Standards (SAS) No.99 : “*Consideration of Fraud in A Financial Statement Audit*”
- Subekti. 1999. *Kitab Undang-Undang Hukum Perdata*. Jakarta. PT Pradnya Paramita.
- Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana. 1996. Semarang. Penerbit CV. Aneka Ilmu.
- Undang-Undang No. 31 Tahun 1996 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Waluyo, Bambang. 1996. *Sistem Pembuktian Dalam Peradilan Indonesia*. Jakarta : Sinar Grafika.
- Wells, Joseph T. 1992, *Fraud Examination : Investigative and Audit Procedures*.
- Wolfenshon, J.D. 1999. *Foundation for a more stable global system. Symposium on Global Finance and Development*, The World Bank Group, Tokyo, March 1.