

Peranan Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

Neni Maryani

Program Studi Akuntansi, Universitas Jenderal Achmad Yani, 40531, Indonesia
nenimaryani@lecture.unjani.ac.id

Usman Sastradipraja

Program Studi Akuntansi, Universitas Jenderal Achmad Yani, 40531, Indonesia

Abstract

This study aims to determine the implementation of investigative audits, how the procedures for collecting audit evidence and its development into legal evidence related to proof of Corruption Crimes, and how the role of investigative audits in making audit evidence as legal evidence to prove Corruption Crimes by the Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) Center. Investigative audit includes the review of financial documentation for specific purposes related to litigation and criminal matters, where the practice is prioritized in two areas of activity, namely looking for evidence of criminal acts and causes or supporters of losses. Proof in an audit perspective and evidence in law is different.

But, based on Law no. 8 of 1981, from now on referred to as KUHP, audit evidence can be developed into legal evidence. Can obtain instructional evidence from the Audit Working Paper, documentary evidence from the Investigative Audit Result Report, can get expert evidence from the investigative auditor's statement, and the Investigative Audit Result Report? The method used in this research is a case study. Based on the research results from the discussion, it can be concluded that the implementation of investigative audits plays a role in making audit evidence legal evidence for proving Corruption Crimes. The performance of an outstanding investigative audit will produce relevant, competent, and valid audit evidence, which in the end can be developed into legally valid evidence (based on the Criminal Procedure Code). Still, audit evidence is not the only evidence used in making decisions. Not all audit evidence can be used as legal evidence.

Keywords: *investigative audit, audit evidence, legal evidence.*

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pelaksanaan audit investigatif, bagaimana prosedur pengumpulan bukti audit dan pengembangannya menjadi alat bukti hukum terkait pembuktian Tindak Pidana Korupsi, dan bagaimana peran audit investigatif dalam menjadikan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Pusat. Audit Investigatif mencakup reviu dokumentasi keuangan untuk tujuan tertentu yang mungkin saja berhubungan dengan masalah litigasi dan pidana, dimana praktiknya lebih diutamakan pada dua bidang kegiatan, yaitu mencari bukti perbuatan kriminal dan penyebab atau pendukung kerugian. Bukti dalam perspektif audit dan alat bukti dalam hukum berbeda.

Namun pada dasarnya, berdasarkan Undang undang No. 8 Tahun 1981 yang selanjutnya disebut KUHAP, bukti audit dapat dikembangkan menjadi alat bukti hukum. Alat bukti petunjuk dapat diperoleh dari Kertas Kerja Audit, alat bukti surat dapat diperoleh dari Laporan Hasil Audit Investigatif, alat bukti keterangan ahli dapat diperoleh dari keterangan auditor investigatif dan Laporan Hasil Audit Investigatif. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus. Berdasarkan hasil penelitian dari pembahasan dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan audit investigatif berperan dalam menjadikan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi. Pelaksanaan audit investigatif yang sangat baik akan menghasilkan bukti audit yang relevan, kompeten dan sah, yang pada akhirnya bukti audit tersebut dapat dikembangkan menjadi alat bukti yang sah secara hukum (berdasarkan KUHAP),tetapi bukti audit bukan satu-satunya bukti yang digunakan dalam menetapkan keputusan tindak pidana korupsi. Bukti audit tidak semuanya dapat dijadikan sebagai bukti hukum.

Kata Kunci: audit investigatif, bukti audit, alat bukti hukum.

I. PENDAHULUAN

Korupsi di Indonesia sudah sangat meluas dalam masyarakat mulai level pejabat tinggi sampai layanan masyarakat terendah dan perkembangannya pun terus meningkat dari tahun ke tahun, baik dari jumlah kasus yang terjadi dan jumlah kerugian keuangan negara maupun dari segi kualitas tindak pidana yang dilakukan semakin sistematis, terstruktur, massif serta lingkupnya yang memasuki seluruh aspek kehidupan masyarakat bahkan sampai lintas negara. Meningkatnya Tindak Pidana Korupsi yang tidak terkendali akan membawa bencana tidak saja terhadap tatanan kehidupan perekonomian nasional tetapi juga pada tata nilai kehidupan berbangsa dan bernegara pada umumnya. Tindak Pidana Korupsi yang sangat meluas dan sistematis juga merupakan pelanggaran terhadap hak-hak sosial dan hak-hak ekonomi seluruh masyarakat, dan karenanya Tindak Pidana Korupsi tidak lagi dapat digolongkan sebagai kejahatan biasa melainkan telah menjadi suatu kejahatan luar biasa.

Demikian pun dalam upaya pemberantasannya tidak lagi dapat dilakukan secara biasa, tetapi dituntut cara-cara yang luar biasa. Pasca krisis keuangan yang melanda Asia tahun 1997 dan krisis ekonomi global tahun 2008, tak terkecuali di Indonesia adalah cikal bakal lahirnya profesi baru di bidang Akuntansi dan Keuangan, yaitu Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Praktik profesi yang menggabungkan antara bidang akuntansi, audit, dan hukum ini sebenarnya bukanlah merupakan hal yang baru. Akuntansi forensik dan audit investigatif memiliki persamaan dan memanfaatkan disiplin ilmu lain. Didasarkan dorongan situasi dan kondisi, juga kebutuhan mempertahankan kekuasaan yang tinggi semakin marak berbagai jenis *fraud* yang muncul terutama *white-collar crime* dan *corporate crime*, maka sudah menjadi kewajiban dikembangkannya bidang ini baik secara teoritis maupun praksis.

Titik berat akuntansi forensik dan audit investigatif yaitu upaya untuk penegakan supremasi hukum (litigasi) terkait *fraud* yang muncul dengan metode forensik dan investigasi. Khusus untuk lingkup sektor publik atau lembaga pemerintahan, bidang ini dicetuskan sebagai upaya untuk memberantas korupsi untuk mencapai tujuan *Good Governance*. Banyaknya kasus-kasus *fraud* (termasuk korupsi) telah menyemangati dan memotivasi berbagai pihak untuk mengungkapnya melalui audit investigatif. Dalam rangka mewujudkan supremasi hukum di dalam penegakan hukum, pemerintah Indonesia telah meletakkan landasan kebijakan yang kuat dalam usaha memberantas Tindak Pidana Korupsi. Berbagai kebijakan tersebut dituangkan dalam berbagai peraturan perundang-undangan, yaitu dalam Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Nomor XI/MPR/1998 tentang Penyelenggara Negara yang Bersih dan Bebas Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme, Undang Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggara Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme, serta Undang Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Namun dengan demikian banyaknya ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan dalam penanganan tindak pidana korupsi, dalam kenyataannya, upaya pemberantasan korupsi di Indonesia bukannya tanpa hambatan. Banyak kasus korupsi yang sulit diselesaikan bahkan beberapa kasus berakhir pada bebasnya terdakwa. Salah satu penyebabnya adalah terbentur dengan masalah tingkat kesulitan dalam pembuktian. Hal ini dikarenakan korupsi merupakan kejahatan yang dilakukan oleh orang-orang berpendidikan tinggi bahkan ada yang menyandang Guru Besar suatu perguruan tinggi ternama yang memiliki intelektualitas tinggi (*white collar crime*). Kasus-kasus yang terkini yang ramai diberitakan media antara lain kasus yang terjadi pada PT. Garuda Indonesia Tbk yang menetapkan mantan CEO-nya Emirsyah Satar, kasus e-KTP yang diduga merugikan negara sebesar Rp.2 triliun, kasus yang menjerat mantan Menteri BUMN, Dahlan Iskan dan banyak lagi skandal-skandal mega korupsi yang sedang ditangani penegak hukum.

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

Undang Undang No.31 Tahun 1971 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi diberlakukan dengan tujuan agar proses penanganan dan penyelesaian perkara tindak pidana korupsi dapat dilakukan dengan cepat, karena berdasarkan peraturan perundang-undangan sebelumnya ternyata penyidik mengalami berbagai kendala dan kesulitan dalam membuktikan suatu perbuatan korupsi. Namun pada kenyataannya, pihak penyidik yakni, KPK, kepolisian maupun pengacara negara sampai saat ini masih mengalami berbagai kendala yang salah satu diantaranya terutama dalam hal menerapkan hukum pembuktian di pengadilan. Selain, KPK, kepolisian dan pengacara negara sebagai pihak penyidik, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai pemeriksa (auditor investigatif) dan lembaga pengawasan pun dalam pengalamannya melakukan pemeriksaan khusus atas kasus berindikasi tindak pidana korupsi juga mengalami hal yang sama, yaitu mengalami kesulitan dalam hal hukum pembuktian. Hal tersebut dijelaskan secara eksplisit dalam buku berjudul Strategi Pemberantasan Korupsi Nasional yang diterbitkan oleh BPKP sendiri.

Sebut saja, dugaan mangkraknya pembangunan 32 sarana dan prasarana PLN di berbagai wilayah Indonesia. Kasus tersebut telah dilakukan penyelidikan sejak tahun 2015, dilakukan audit investigatif oleh BPKP tetapi belum bisa ditindaklanjuti ke ranah hukum (litigasi). Penanganan litigasi dan pemberantasan korupsi dimulai dari tahap penyelidikan, penyidikan, hingga penuntutan, yang saat ini ketiga hal tersebut menjadi wewenang Kepolisian, Pengacara Negara, serta Komisi Pemberantasan Korupsi. Pada tahap penyelidikan, penegak hukum akan mengumpulkan bukti permulaan minimal 2 alat bukti hukum sebagai dasar bahwa Tindak Pidana Korupsi telah terjadi. Pada tahap penyidikan inilah diterbitkan SPDP (Surat Perintah Dimulainya Penyidikan) dan dikumpulkan bukti bukti yang akan dijadikan sebagai dasar penuntutan oleh jaksa penuntut umum. Kecukupan, kelengkapan, dan keandalan alat bukti menjadi hal yang sangat utama agar pelaku atau terdakwa akhirnya bisa diputuskan oleh hakim bersalah secara sah dan meyakinkan melakukan Tindak Pidana Korupsi. Pemberantasan Korupsi (KPK) sendiri pun tidak jarang mengalami kendala pada masalah pembuktian hukum. Pada akhir Mei 2006, 11 perkara besar dugaan tindak pidana korupsi yang ditangani KPK pada waktu itu telah memasuki tahap penuntutan.

Namun sayang, empat dari sebelas kasus itu dakwaan utamanya tidak dapat dibuktikan oleh jaksa penuntut umum KPK di pengadilan, dan alhasil hakim hanya menjatuhkan setengah dari vonis yang seharusnya. Hal ini membuktikan bahwa pembuktian di pengadilan adalah salah satu hal yang paling sulit dalam upaya memerangi korupsi di Indonesia. Hal tersebut sesuai dengan penjelasan bapak Laode selaku pimpinan KPK yang menjelaskan di hadapan Komisi III DPR bahwa kesulitan menghadirkan saksi-saksi yang sulit ditemukan sebagai alat bukti utama untuk menangani perkara lama yang dilanjutkan pimpinan KPK sekarang.

Ungkapan populer yang paling sering digunakan sebagai pedoman dalam melaksanakan audit atau pemeriksaan dengan tujuan tertentu termasuk audit investigatif adalah *“without evidence, there is no case”*. Ungkapan populer tersebut menggambarkan bahwa betapa sangat pentingnya alat bukti hukum. Kesalahan dan kekeliruan dalam memberikan dan menghadirkan alat bukti hukum terutama saksi-saksi pada proses peradilan di pengadilan, akan berakibat pada ditolaknya kasus yang diajukan atau bebasnya tersangka dari segala tuduhan. Oleh karena itu auditor investigatif wajib memahami dengan cermat dan seksama alat bukti apa saja yang dapat diterima menurut hukum dalam rangka untuk mendukung ke arah proses hukum (litigasi) dan bukan hanya memahami, namun auditor investigatif harus bisa mengembangkan bukti audit menjadi alat bukti. Praktisi hukum seperti penyidik (kepolisian dan pengacara negara) perlu memahami bahwa auditor bekerja dengan bukti audit, bukan alat bukti hukum, oleh karenanya perlu pemahaman mengenai perbedaan bukti audit dan alat bukti hukum. Beberapa penelitian sebelumnya lebih banyak memfokuskan pada peranan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan. Dengan kata lain penelitian-penelitian sebelumnya lebih membahas dari sisi proses audit investigatifnya, namun penelitian ini berbeda dengan sebelumnya karena lebih menitikberatkan pada masalah pembuktian pada audit investigatif, terutama bukti audit yang terkait dengan alat bukti hukum. Alasan penulis tertarik untuk mengkaji bukti audit yang terkait dengan alat bukti hukum ini adalah karena dalam proses pembuktian kasus-kasus korupsi di pengadilan, alat bukti yang diperoleh dari bukti audit dari proses audit investigatif sering memegang peranan yang cukup sentral, dan juga pemberian keterangan ahli oleh auditor investigatif pun sering menjadi alat bukti hukum yang sangat diandalkan.

Fenomena diatas menjadi ketertarikan bagi peneliti untuk mengetahui :

1. Apakah Audit Investigatif berperan dalam menjadikan bukti audit sebagai alat bukti hukum.
2. Apakah Audit Investigatif berperan dalam pembuktian Tindak Pidana Korupsi.
3. Bagaimana peran Audit Investigatif dalam menjadikan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi.

II. LANDASAN TEORI

Audit investigatif dalam terminologi pemeriksaan investigasi itu sendiri muncul dalam Undang-Undang (UU) Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan dalam penjelasan UU tersebut. Audit investigasi ini termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu, yaitu pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan kinerja. Secara garis besar Audit Investigatif mirip dengan istilah *“Fraud Examination”* sebagaimana yang di maksud dalam *Fraud Examination Manual* yang diterbitkan oleh *“Association of Certified Fraud Examiners”* (ACFE).

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

Menurut panduan/manual para “*fraud examiners*” tersebut, yang dimaksud dengan Audit Investigatif: “*Methodologi for resolving fraud allegations from inception to disposition. More specifically, fraud examination involves obtaining evidence and taking statements, writing reports, testifying findings and assisting in the detection and prevention of fraud*” Menurut G. Jack Bologna dan Robert J. Lindquist: “*Investigative Auditing involves reviewing financial documentation for a specific purpose, which could relate to litigation support and insurance claims, as well as criminal matters*”. Kemudian menurut Amin Widjaja (2001:36) yang mengutip dari G Jack Bologna “*Forensic Accounting sometimes called fraud auditing or investigative accounting, is a skill that goes beyond the realm of corporation and management fraud, embezzlement, or commercial bribery indeed, forensic accounting skills go beyond the general realm of white collar crime*”. Dengan demikian audit investigatif mencakup review dokumentasi keuangan untuk tujuan tertentu yang mungkin saja berhubungan dengan masalah litigasi dan pidana. Praktik investigatif atau *fraud accountant* diutamakan pada dua bidang kegiatan yaitu mencari bukti perbuatan kriminal dan penyebab atau pendukung kerugian (*damages*).

Metodologi audit investigatif secara garis besar terdiri dari 4 tahap. Metode ini digunakan oleh *Association of Certified Fraud Examiners* yang menjadi rujukan internasional dalam melaksanakan *Fraud Examination*. Metodologi tersebut menekankan kepada kapan dan bagaimana melaksanakan suatu Pemeriksaan Investigatif atas kasus yang memiliki indikasi tindak kecurangan dan berimplikasi kepada aspek hukum, serta bagaimana tindak lanjutnya. Garis besar tahapan tersebut terdiri dari :

1. Penelaahan Informasi Awal

Pada proses ini pemeriksa melakukan: pengumpulan informasi tambahan, penyusunan fakta & proses kejadian, penetapan dan penghitungan tentatif kerugian keuangan, penetapan tentatif penyimpangan, dan penyusunan hipotesa awal.

2. Perencanaan Pemeriksaan Investigatif

Pada tahapan perencanaan dilakukan: pengujian hipotesa awal, identifikasi bukti-bukti, menentukan tempat/sumber bukti, analisa hubungan bukti dengan pihak terkait, dan penyusunan program pemeriksaan investigatif.

3. Pelaksanaan

Pada tahapan pelaksanaan dilakukan: pengumpulan bukti-bukti, pengujian fisik, konfirmasi, observasi, analisa dan pengujian dokumen, interview, penyempurnaan hipotesa, dan review kertas kerja.

4. Pelaporan.

Dengan isi laporan hasil Pemeriksaan Investigatif kurang lebih memuat: unsur-unsur melawan hukum, fakta dan proses kejadian, dampak kerugian keuangan akibat penyimpangan/tindakan melawan hukum, sebab-sebab terjadinya tindakan melawan hukum, pihak-pihak yang terkait dalam penyimpangan/tindakan melawan hukum yang terjadi, dan bentuk kerja sama pihak-pihak yang terkait dalam penyimpangan/tindakan melawan hukum. Fase pelaporan merupakan fase terakhir pemeriksaan investigatif secara garis besar, namun perlu adanya tahap tindak lanjut, yaitu tahap dimana proses sudah diserahkan dari tim audit kepada pimpinan organisasi dan secara formal selanjutnya diserahkan kepada penegak hukum.

Audit Investigatif dalam praktiknya, termasuk di Indonesia lebih banyak terfokus pada entitas publik, karena yang melibatkan entitas publik dan berkaitan dengan dana publik (keuangan negara) dari sisi nominal biasanya cukup besar dan bagi entitas tersebut menjadi sebuah tuntutan transparansi ditambah lagi sekarang ini dengan iklim reformasi dengan pemberantasan korupsi sebagai andalannya. Istilah audit investigatif di lingkungan lembaga pemerintahan seperti BPK sudah umum dan sering dipakai oleh BPK, BPKP dan KPK. Menurut *Indonesian Corruption Watch* (2004:1) pelaku investigatif digolongkan menjadi dua yaitu Investigatif internal dilakukan oleh BPK, BPKP, KPK, Inteljen, SPI dan Investigatif eksternal (publik) dilakukan oleh Ormas, LSM, Parpol, dan wartawan.

Berbicara mengenai bukti pasti sangat luas cakupannya. Bukti dapat didefinisikan secara beragam, tergantung dari persepsi bidang ilmu yang mendefinisikannya. Begitu pula dengan bidang ilmu audit dan hukum, bukti didefinisikan berbeda. Menurut Alvin A. Arens (2014:206): "Bukti audit didefinisikan sebagai setiap informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit telah dinyatakan sesuai dengan kriteria yang ditetapkan". Dijelaskan pula Arens mengenai jenis-jenis bukti audit secara garis besar, yang antara lain terdiri dari pemeriksaan fisik, konfirmasi, inspeksi, prosedur analitis, wawancara, rekalkulasi, pelaksanaan ulang dan observasi. Menurut SA 500 (IAPI,2013:2) "Bukti audit: informasi yang digunakan oleh auditor dalam menarik kesimpulan sebagai basis opini auditor. Prosedur audit untuk memperoleh bukti audit dapat mencakup inspeksi,observasi,konfirmasi penghitungan kembali,pelaksanaan ulang dan prosedur analitis".Sedangkan Alat bukti dalam perspektif hukum biasanya terdiri dari pernyataan atau kesaksian, dan benda sejenis seperti dokumen, peta, sketsa, rencana, sidik jari dll, yang mana akan menunjukkan benar atau salah mungkin atau tidak mungkin dari fakta yang terungkap. Berdasarkan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) pasal 184 ayat (1) dinyatakan bahwa alat bukti yang sah ialah keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk dan keterangan terdakwa".

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

Keterangan saksi sebagai alat bukti ialah apa yang saksi nyatakan di sidang pengadilan. Dalam keterangan saksi ini harus diperhatikan yaitu persesuaian antara keterangan saksi satu dengan yang lain, persesuaian antara keterangan saksi dengan alat bukti, alasan yang dipergunakan oleh saksi untuk memberi keterangan yang tertentu serta cara hidup dan kesusilaan saksi serta segala sesuatu yang apada umumnya dapat mempengaruhi dapat tidaknya keterangan itu dipercaya. Sedangkan keterangan ahli ialah apa yang seorang ahli nyatakan dalam sidang pengadilan yang sebelumnya diambil sumpah terlebih dahulu. Adapun yang di maksud surat di sini adalah Berita Acara (BAP) dan surat lain yang berbentuk surat resmi.

Petunjuk adalah perbuatan, kejadian atau keadaan, yang karena persesuaiannya, baik antara satu dengan yanglain, maupun dengan tindak pidana itu sendiri, menandakan telah terjadinya suatu tindak pidana dan siapa pelakunya. Petunjuk dapat diperoleh dari keterangan saksi, surat, keterangan terdakwa. Keterangan terdakwa ialah apa yang terdakwa nyatakan dalam persidangan tentang perbuatan yang ia lakukan “pengakuan” atau yang ia ketahui sendiri atau alami sendiri. Pembuktian dalam Tindak Pidana Khusus Korupsi, menurut pasal 37A ayat 2 UU No. 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan atas UU No. 31 Tahun 1999 Tentang Tindak Pidana Korupsi, Dalam hal terdakwa tidak dapat membuktikan tentang kekayaan yang tidak seimbang dengan penghasilannya atau sumber penambahan kekayaannya, maka keterangan tersebut dapat digunakan untuk memperkuat alat bukti yang sudah ada bahwa terdakwa telah melakukan tindak pidana korupsi.

Kemudian menurut UU No. 15 tahun 2002 tentang Tindak Pidana Pencucian Uang Pasal 38 menyebutkan Alat bukti pemeriksaan tindak pidana pencucian uang berupa alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Hukum Acara Pidana, alat bukti lain berupa informasi yang diucapkan, dikirimkan, diterima, atau disimpan secara elektronik dengan alat optik atau yang serupa dengan itu; dan dokumen. Pembuktian dalam konteks hukum pidana adalah pembuktian bahwa benar suatu peristiwa pidana telah terjadi dan terdakwa secara sah dan menyakinkan dinyatakan bersalah melakukannya. Untuk membuktikan kesalahan terdakwa didepan pengadilan, sistem hukum peradilan yang dipimpin oleh majelis hakim terikat pada cara-cara atau ketentuan-ketentuan pembuktian sebagaimana diatur dalam undang-undang peradilan. Pembuktian yang sah harus dilakukan di sidang yang memeriksa terdakwa serta memeriksa alat-alat bukti dan keseluruhannya dilakukan di depan pengadilan (Carpenter & Reimers, 2013; Dee, et al., 2014; Kouakou, et al., 2013).

Beberapa peneliti (Dilla, 2013; Hammersley, et al., 2010; Shil, 2008; Yoon, et al., 2015) menggunakan empat macam teori atau sistem tentang pembuktian. Pertama, *teori pembuktian positif*. Teori ini menyatakan bahwa diputuskannya seorang terdakwa bersalah atau tidak bersalah bergantung sepenuhnya pada sejumlah alat bukti yang telah ditetapkan terlebih dahulu, keyakinan hakim menurut teori ini harus dikesampingkan (Dila, 2013).

Kedua, *teori pembuktian negatif*, yang menyatakan bahwa hakim hanya boleh menjatuhkan pidana apabila sedikit-dikitnya alat bukti yang telah ditentukan oleh undang-undang terpenuhi ditambah keyakinan hakim yang diperoleh berdasarkan alat-alat bukti tersebut (Hammersley, et al., 2010). Ketiga, *teori pembuktian bebas*, yang menyatakan bahwa alat-alat dan cara pembuktian tidak ditentukan dalam undang-undang (Shil, 2008).

Keempat, *teori pembuktian berdasarkan keyakinan*, yang menyatakan bahwa hakim menjatuhkan pidana semata-mata berdasarkan keyakinan pribadinya dan dalam putusannya tidak perlu menyebutkan alasan-alasan putusannya (Yoon, Hoogduin & Zhang, 2015). Bukti dalam persepsi hukum dan bukti audit terdapat kesamaan dalam tujuannya yaitu menyajikan bukti-bukti yang dapat meningkatkan keyakinan mengenai kebenaran atau kesalahan setiap pernyataan /asersi atas suatu masalah.

Keyakinan (*assurance*) dibentuk atas (*judgement professional*) dari informasi yang tersedia. Informasi tersebut kemudian disajikan dalam bentuk apapun yang dapat dipersamakan dengan bukti/alat bukti. (Butcher, Harrison & Ross, 2013; Cohen & Leventis, 2013; Holm & Thinggaard, 2016). Suatu bukti memiliki tingkat keandalan yang berbeda antara bukti audit dengan bukti hukum, dimana keandalan bukti hukum diperoleh dari pengakuan lisan para saksi di depan pengadilan, sedangkan bukti audit lebih mengandalkan pada bukti-bukti yang disajikan dalam bentuk dokumen. Untuk itulah penting dipahami oleh pihak auditor, baik BPK maupun BPKP bahwa untuk membantun penyidik terkait pengumpulan alat bukti yang dibutuhkan dalam pengungkapan tindak pidana korupsi, maka auditor harus mengetahui dan paham mengenai tingkatan bukti audit, yakni bukti utama (*primary evidence*), bukti tambahan (*secondary evidence*), bukti langsung (*direct evidence*), bukti tidak langsung (*circumstansial evidence*), bukti pembandingan (*comparative evidence*) dan bukti statistik (*statistical evidence*) (Rufus & Hahn, 2011; Zerni, et al., 2012).

Beberapa peneliti juga mengatakan bahwa terdapat beberapa kendala atau hambatan yang ditemui dalam pengembangan bukti audit menjadi bukti menurut menurut hukum pada saat persidangan (Dickins & Reisch, 2012; Halbouni, 2015; Kern & Weber, 2016) Bukti tersebut dapat berupa ketersediaan data bukti pendukung yang tidak sesuai dengan yang tertera pada berita acara pemeriksaan (BAP) atau saksi yang tidak dapat dihadirkan di dalam persidangan karena telah meninggal, perbedaan waktu yang relative lama antara peristiwa terjadinya korupsi dengan investigasi audit dan penyidikan menyulitkan pengumpulan bukti dokumentasi, permintaan keterangan saksi ahli yang dalam hal ini orang bertugas sebagai pihak yang membuat LHPKKN dimana bukti tersebut dapat diubah menjadi bukti hukum. Meskipun demikian, petugas pembuat LHPKKN seringkali sibuk dan masih dalam penugasan, sehingga pembuatan BAP tertunda, dan adanya perbedaan latar belakang keilmuan, yaitu auditor BPK dan BPKP memiliki latar belakang ilmu akuntansi dan auditing sedangkan penyidik memiliki latar belakang ilmu hukum (Tuanakotta, 2014). Hal ini akan menyebabkan adanya perbedaan persepsi dalam mengartikan suatu bukti.

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

Perbedaan mengenai bukti dalam terminologi audit dengan hukum ini menyebabkan tidak semua bukti dapat diterima atau dengan kata lain sah di mata hukum, termasuk bukti audit dalam pembuktian tindak pidana korupsi. Dalam suatu audit investigatif atas kasus yang berindikasi tindak pidana korupsi, auditor harus mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti audit yang relevan, kompeten dan cukup. Bukti audit yang merupakan pendukung laporan hasil audit tidak dapat digunakan secara langsung untuk membuktikan suatu perkara pidana, namun bukti audit tersebut dalam hubungannya dengan perkara pidana harus dikembangkan untuk memperoleh bukti baru dan atau bukti tambahan yang mengarah sebagai bukti hukum (bukti/alat bukti menurut KUHAP). Theodorus M. Tuanakota (2007) menyatakan bahwa titik berat Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif adalah upaya untuk penegakan supremasi hukum terkait *fraud* yang muncul dengan metode forensik dan investigasi. Berbicara mengenai forensik dan investigasi pasti akan selalu bersinggungan dengan hukum. Mengingat akuntansi forensik selalu bersinggungan dengan hukum, dalam pengumpulan bukti audit seorang akuntan forensik harus memahami masalah hukum pembuktian. Bukti yang dikumpulkan harus dapat diterima di pengadilan. Cara perolehan bukti pun tidak boleh melanggar hukum, karena dapat berakibat ditolaknya alat bukti tersebut. Beban pembuktian dalam kasus fraud haruslah *beyond reasonable doubt* atau melampaui keraguan yang layak.

Selain itu, menurut Ketua Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) Cabang Lampung Yeyen Hundaryanto (2005), bagian terpenting dari suatu audit investigatif adalah masalah pembuktian, terutama bukti audit yang terkait alat bukti hukum. Pembuktian merupakan satu aspek yang memegang peranan sentral dalam suatu proses peradilan. Audit Investigatif tidak seperti dengan audit operasional atau audit atas laporan keuangan biasa. Audit Investigatif selalu bersinggungan dengan masalah hukum, oleh karena itu proses audit investigatif nantinya akan berakhir pada mempertimbangkan penggunaan bukti audit sebagai alat bukti hukum dalam proses peradilan. Selain bukti audit yang terdapat dalam Kertas Kerja Audit (*Audit Working Papers*), Auditor Investigatif pun bisa menjadi alat bukti hukum yang sah dalam proses pembuktian peradilan Tindak Pidana Korupsi, yakni dalam memberikan keterangan ahli. Materialitas dalam audit investigatif menekankan pada hubungan bukti terhadap sangkaan yang diindikasikan. Menurut Theodorus M. Tuanakotta bahwa teknik audit yang biasa diterapkan dalam audit umum seperti pemeriksaan fisik, konfirmasi, memeriksa dokumen, review analitikal, meminta penjelasan tertulis atau lisan kepada auditan, menghitung kembali dan mengamati pada dasarnya dapat digunakan untuk audit investigatif. Hanya dalam audit investigatif, teknik-teknik audit tersebut bersifat eksploratif, mencari “wilayah garapan”, atau probing maupun pendalaman. Disinilah bukti audit yang dihasilkan dari prosedur audit umum tadi dapat dipertimbangkan oleh auditor investigatif sebagai alat bukti hukum untuk kepentingan pembuktian, atau dipertimbangkan materialitasnya yaitu hubungan bukti terhadap dugaan yang diindikasikan.

III. METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif analisis dengan pendekatan kuantitatif, yaitu hasil penelitian yang kemudian diolah dan dianalisis untuk diambil kesimpulannya, artinya penelitian yang dilakukan adalah penelitian yang menekankan analisisnya pada data-data *numeric* (Angka), dengan menggunakan metode penelitian ini akan diketahui hubungan yang signifikan antara variabel yang diteliti, sehingga menghasilkan kesimpulan yang akan memperjelas gambaran mengenai objek yang diteliti. Variabel-variabel penelitian yang akan dioperasionalkan adalah variabel independen (x) yaitu audit investigative dan variabel dependen (Y) adalah bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian tindak pidana korupsi.

Populasi merupakan obyek atau subyek yang berada pada suatu wilayah dan memenuhi syarat tertentu yang berkaitan dengan masalah penelitian. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh pejabat fungsional auditor bidang investigasi pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Pusat yang berjumlah 25 orang.

Penelitian ini pada dasarnya menggunakan *Probability Sampling*, dan pada khususnya menggunakan *Simple Random Sampling*. Bagian dari populasi yang dijadikan sampel adalah sampel yang ditentukan secara acak dengan panduan tabel yang ditulis oleh Krejcie dan Morgan untuk menentukan jumlah sampel dari suatu populasi dengan taraf kepercayaan 95%. Jumlah populasi adalah 25 orang pejabat fungsional auditor bidang investigasi, dan sampel diambil secara acak dengan panduan tabel, yakni sebanyak 20 orang yang dijadikan responden.

Data-data penelitian merupakan data primer yaitu data yang diperoleh secara langsung dari objek yang diteliti dalam bentuk kuesioner.

Metode analisis data berdasarkan rencana pencapaian tujuan penelitian adalah sebagai berikut:

1. Merumuskan masalah penelitian yang diteliti dalam penelitian ini yaitu peranan audit investigatif (Variabel X) sebagai variabel bebas dan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian tindak pidana korupsi (Variabel Y) sebagai variabel terikat.
2. Memilih serta memberi pengukuran variabel. Pengukuran variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengukuran dengan skala ordinal karena data yang diukurnya berupa tingkatan.
3. Memilih prosedur dan teknik yang digunakan. Teknik yang digunakan untuk mengubah data-data kualitatif yang diperoleh menjadi suatu urutan kuantitatif yaitu dengan menggunakan skala Likert yang digunakan untuk mengukur sikap.
4. Menyusun alat serta teknik pengumpulan data dengan menggunakan angket dan kuesioner.

5. Kuesioner ini nantinya akan disebarakan kepada responden yang pertanyaan di dalamnya .
6. Kuesioner yang digunakan dalam mendukung penelitian ini, nantinya akan dihitung dengan menggunakan statistika hitung korelasi Spearman.
7. Uji hipotesis menggunakan 2 pengujian yaitu : Uji Validitas dan Uji Reliabilitas.
8. Uji statistik menggunakan rumus statistik uji t dengan membandingkan harga t_{hitung} dan t_{tabel}

IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan data kualitatif pada dua variabel, yaitu Audit Investigatif, dan Bukti Audit sebagai Alat Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi. Responden dalam penelitian ini adalah sebanyak 20 orang responden Auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Pusat yang bergerak di bidang Investigasi. Data yang telah diperoleh berupa jawaban dari responden harus diolah terlebih dahulu agar dapat dianalisis dan dapat digunakan untuk pengujian hipotesis. Dalam analisis pelaksanaan audit investigatif pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Pusat ini, peneliti membandingkan pelaksanaan audit investigatif di lapangan dengan teori-teori yang berkaitan dengan hal tersebut.

Penelaahan Informasi Awal

Audit investigatif akan diputuskan untuk dilaksanakan atau tidak adalah tergantung dari fase penelaahan informasi awal ini. Informasi awal diterima mengenai indikasi kecurangan, termasuk Tindak Pidana Korupsi akan ditelaah oleh Bidang Investigasi Kantor BPKP Pusat. Informasi yang biasanya diterima berupa surat pengaduan dari masyarakat atau instansi/lembaga lain, ataupun surat permintaan dari penyidik (Kepolisian atau Kejaksaan). Namun sebagian besar biasanya berasal dari informasi dan permintaan penyidik untuk melakukan suatu audit investigatif atas suatu kasus yang berindikasi Tindak Pidana Korupsi. Selain dari pengaduan atau permintaan, audit investigatif juga biasa dilakukan BPKP atas dasar pengembangan temuan audit reguler.

Informasi yang diterima oleh BPKP kemudian akan ditelaah dan dievaluasi mengenai *what, where, when, why, who*, dan *how* (5W+1H) terkait dengan kasus yang diindikasikan ada kecurangan atau tindak pidana korupsi di dalamnya, untuk kemudian disusun suatu hipotesis awal. Hasil pengaduan yang diterima diuraikan dalam suatu Formulir Telaahan Pengaduan. Dari hasil telaah yang dilakukan, Bidang Investigasi BPKP akan memutuskan apakah melaksanakan audit investigatif atau tidak.

Berdasarkan penelitian pada Perwakilan BPKP Pusat mengenai penelaahan informasi awal adalah sebagai berikut:

1. Auditor investigatif memiliki pemahaman mengenai kecurangan, termasuk Tindak Pidana Korupsi menurut undang undang. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 78,9% dan yang menjawab setuju sebesar 21,1%.
2. Auditor investigatif menelaah informasi penyimpangan yang diterima untuk menyusun hipotesis awal. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 60% dan yang menjawab setuju sebesar 40%.
3. Auditor investigatif membutuhkan informasi tambahan untuk menetapkan hipotesis awal. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 65,2% dan yang menjawab setuju sebesar 34,8%.
4. Informasi mengenai penyimpangan “apa”, “siapa”, “kapan”, “di mana”, dan “bagaimana” penting untuk memperkuat hipotesis awal. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 74,5% dan yang menjawab setuju sebesar 25,5%.
5. Dalam menyusun hipotesis awal, auditor juga menganalisis apakah penyimpangan yang terjadi mengakibatkan dampak adanya kerugian keuangan negara. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 69,9% dan yang menjawab setuju sebesar 30,1%.
6. Auditor tidak harus mempertimbangkan ada atau tidaknya indikasi kecurangan, untuk memutuskan melaksanakan audit investigatif atau tidak. Pernyataan ini salah, dan dapat dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab tidak setuju sebesar 69,9% dan yang menjawab kurang setuju sebesar 30,1%.
7. Auditor harus mempertimbangkan ada atau tidaknya indikasi kecurangan, untuk memutuskan melaksanakan audit investigatif atau tidak. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 55,6% dan yang menjawab setuju sebesar 44,1%.

Perencanaan Pemeriksaan Investigatif

Jika BPKP memutuskan untuk melaksanakan audit investigatif, baik atas pengaduan, permintaan penyidik, atau pengembangan temuan audit reguler, dilakukan perencanaan pemeriksaan, antara lain menguji hipotesis awal, identifikasi bukti-bukti, sumber bukti, serta hubungan bukti dengan pihak terkait. Program audit investigatif serta tim audit akan dibentuk. Komposisi tim audit bisa terdiri atas auditor BPKP sendiri ataupun terdiri atas pihak auditor BPKP dan beberapa penyidik (biasanya kepolisian).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan pada BPKP Pusat adalah sebagai berikut:

1. Auditor Investigatif menguji hipotesis yang telah ditetapkan untuk upaya membuktikan hipotesis tersebut. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 65,2% dan yang menjawab setuju sebesar 34,8%.

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

2. Auditor menentukan sasaran atau tujuan yang ingin dicapai sebelum melaksanakan audit investigatif. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 65,2% dan yang menjawab setuju sebesar 34,8%.
3. Auditor mengidentifikasi bukti-bukti yang akan diperlukan, termasuk sumber bukti, serta analisis hubungan bukti dengan pihak terkait. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 65,2% dan yang menjawab setuju sebesar 34,8%.
4. Auditor menyusun program audit investigatif sebelum pelaksanaan audit investigatif. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 60,4% dan yang menjawab setuju sebesar 39,6%.

Pelaksanaan Investigasi

Tim audit investigatif BPKP mengumpulkan bukti-bukti yang diperlukan untuk membuktikan adanya indikasi kecurangan atau Tindak Pidana Korupsi atas suatu kasus. Teknik pengumpulan bukti yang digunakan oleh auditor investigatif BPKP tidak lain pada dasarnya adalah teknik audit secara umum. Namun dalam investigasi, teknik ini digunakan adalah lebih untuk eksplorasi atau mendalami indikasi penyimpangan yang terjadi.

Pada institusi BPKP sendiri, ruang lingkup pelaksanaan investigasi sendiri dibagi atas dua kegiatan, antara lain audit investigatif dan penghitungan kerugian keuangan negara. Audit investigatif dilakukan oleh BPKP jika informasi awal yang diterima belum memiliki bukti yang cukup untuk membuktikan adanya indikasi Tindak Pidana Korupsi. Auditor BPKP kemudian melaksanakan audit investigatif dari tahap awal, pengumpulan bukti, hingga pelaporan. Sedangkan penghitungan kerugian keuangan negara dilakukan jika penyidik (kepolisian atau kejaksaan) hanya meminta BPKP untuk menghitung kerugian keuangan Negara dan pengumpulan bukti-bukti terkait dilakukan oleh penyidik sendiri.

Pada audit investigatif, temuan-temuan atau bukti-bukti yang didapatkan oleh auditor BPKP kemudian didokumentasikan dalam kertas kerja audit. Jika audit investigatif dilakukan atas dasar permintaan penyidik, maka dalam pengumpulan bukti, auditor BPKP selalu berkoordinasi dengan penyidik. Pelaksanaan audit investigatif oleh instansi BPKP di lapangan berpegang pada metodologi audit investigatif secara umum dan juga pedoman internal BPKP, yaitu Pedoman Pengelolaan Bidang Investigasi.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan pada Perwakilan BPKP Pusat mengenai pelaksanaan investigasi adalah sebagai berikut:

1. Auditor mengumpulkan bukti-bukti yang cukup dan relevan dengan objek yang diinvestigasi. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 69,9% dan yang menjawab setuju sebesar 30,1%.

2. Audit investigatif pada dasarnya dilaksanakan dengan menggunakan teknik audit, seperti pengujian fisik, pengujian dokumen, observasi, atau wawancara/interogasi. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 69,9% dan yang menjawab setuju sebesar 30,1%.
3. Dalam pengumpulan bukti, auditor mempertimbangkan materialitas bukti, yakni hubungan bukti dengan sangkaan yang diindikasikan. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 69,9% dan yang menjawab setuju sebesar 30,1%.
4. Auditor tidak mencatat hasil audit investigatif dalam kertas kerja audit. Pernyataan ini salah, dan dapat dibuktikan dengan jawaban responden yang menyatakan tidak setuju sebesar 78,9% dan yang menjawab kurang setuju sebesar 21,1%.
5. Auditor mencatat hasil audit investigatif dalam kertas kerja audit. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 69,9% dan yang menjawab setuju sebesar 30,1%.

Pelaporan Hasil Audit Investigatif

Setelah audit investigatif selesai dilakukan oleh BPKP, maka disusun Laporan Hasil Audit Investigatif. Laporan Hasil Audit Investigatif yang disusun oleh tim audit BPKP ini seperti halnya laporan audit investigatif pada umumnya, yakni didalamnya dibuat suatu simpulan auditor dari hasil audit investigatif, juga bukti-bukti yang ditemukan serta sudah diarahkan dan dikembangkan menjadi alat bukti hukum yang sah untuk memperkuat simpulan auditor. Pengkomunikasian laporan audit investigatif oleh BPKP Pusat diserahkan kepada penyidik atau penuntut umum (kepolisian atau kejaksaan). Berdasarkan penelitian yang dilakukan pada Perwakilan BPKP Pusat mengenai pelaporan hasil audit investigatif adalah sebagai berikut:

1. Laporan Hasil Audit Investigatif kurang lebih memuat: unsur-unsur melawan hukum, fakta dan proses kejadian, dampak kerugian keuangan negara akibat tindakan melawan hukum, sebab-sebab terjadinya tindakan melawan hukum, pihak-pihak yang terkait dalam tindakan melawan hukum yang terjadi, dan bentuk kerjasama pihak-pihak yang terkait dalam tindakan melawan hukum. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 60,4% dan yang menjawab setuju sebesar 39,6%.
2. Laporan Hasil Audit Investigatif disampaikan kepada pihak yang relevan dan berkepentingan. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 50,6% dan yang menjawab setuju sebesar 49,4%.
3. Dalam laporan yang hasilnya adalah ditemukan penyimpangan, khususnya tindak pidana korupsi, bukti audit akan dipertimbangkan untuk dikembangkan menjadi alat bukti hukum.
Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab setuju sebesar 50,6% dan yang menjawab sangat setuju sebesar 46%, meskipun ada yang menyatakan ragu-ragu sebesar 3,4%.

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

4. Laporan Hasil Audit Investigatif tidak menyajikan informasi yang objektif. Pernyataan ini salah, dan dapat dibuktikan dengan jawaban responden yang menyatakan tidak setuju sebesar 60,4% dan yang menjawab kurang setuju sebesar 39,6%.
5. Laporan Hasil Audit Investigatif menyajikan informasi yang objektif. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 60,4% dan yang menjawab setuju sebesar 39,6%.

Tindak Lanjut

Laporan Hasil Audit Investigatif yang telah diserahkan oleh auditor kepada penyidik atau penuntut tentunya memerlukan tindak lanjut, yang tidak lain upaya pembuktian dari tingkat penyidikan hingga penuntutan di pengadilan. Auditor telah menyelesaikan audit investigatifnya dan tinggal menunggu apakah akan dipanggil oleh kepolisian atau kejaksaan untuk menjadi saksi ahli di pengadilan atau tidak. Meskipun wewenang penyidikan dan penuntutan dimiliki oleh kepolisian dan kejaksaan, auditor investigatif BPKP pun memiliki hak penuh untuk meminta tindak lanjut dari kepolisian atau kejaksaan atas laporan hasil audit investigatif yang diberikan. Hak untuk meminta keterangan tindak lanjut tersebut sangat penting bagi auditor BPKP, karena auditor telah membuat simpulan dalam laporannya yang tentunya didukung oleh bukti-bukti kuat yang ditemukan. Distribusi laporan, termasuk tindak lanjut dari penyidik (kepolisian atau kejaksaan) terhadap laporan hasil audit investigatif yang dilakukan oleh BPKP, diuraikan dalam Formulir Pengorganisasian Laporan Audit.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan pada Perwakilan BPKP Pusat mengenai tindak lanjut laporan hasil audit investigatif adalah sebagai berikut:

1. Laporan hasil audit investigatif perlu diserahkan kepada penegak hukum/penyidik. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 60,4% dan yang menjawab setuju sebesar 39,6%.
2. Penyampaian Laporan Hasil Audit Investigatif kepada pengguna laporan tidak perlu memasuki tahap penyidikan. Pernyataan ini salah dan dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab kurang setuju sebesar 57,2% dan yang menjawab tidak setuju sebesar 35,7%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 7,1%.
3. Penyampaian laporan Hasil Audit Investigatif kepada pengguna laporan perlu memasuki tahap penyidikan. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab setuju sebesar 68,3% dan yang menjawab sangat setuju sebesar 24,4%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 7,3%.
4. Pada proses tindak lanjut dalam peradilan, tim audit investigatif memberikan keterangan ahli jika diperlukan, sesuai dengan penunjukan oleh institusi atau penyidik. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab setuju sebesar 65,1% dan yang menjawab sangat setuju sebesar 34,9%.

Setelah diuraikan gambaran hasil penelitian seluruh responden terhadap pernyataan-pernyataan tersebut, selanjutnya dibuat kesimpulan dari keseluruhan mengenai audit investigatif pada BPKP Pusat.

Penentuan kriteria akumulasi jumlah skor adalah skor maksimal $5 \times 20 \times 25 = 2500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling tinggi) dan skor minimal $1 \times 20 \times 25 = 500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling rendah). Kemudian rentang dari nilai maksimal dan minimal tersebut dibagi 5 untuk menentukan kriteria audit investigatif, maka rentang skor antar tingkat dapat dihitung dengan:

Skor maksimal	: $5 \times 20 \times 25 = 2500$
Skor minimal	: $1 \times 20 \times 25 = 500$
Range	: $2500 - 500 = 2000$
Jenang range	: $2000 : 5 = 400$

Kriteria yang digunakan dalam penilaian yaitu sangat baik, baik, cukup baik, kurang baik, dan tidak baik, yang disusun berdasarkan rentang skor seperti yang digambarkan di bawah ini:

Tabel 1. Rentang Klasifikasi Pelaksanaan Audit Investigatif

RENTANG KLASIFIKASI	KRITERIA
500 – 900	Tidak Baik
901 – 1300	Kurang Baik
1301 – 1700	Cukup Baik
1701 – 2100	Baik
2101 – 2500	Sangat Baik

Sumber: Jenis Tanggapan Disesuaikan Penulis

Dari pernyataan mengenai pelaksanaan audit investigatif pada BPKP Pusat, diperoleh jumlah skor tanggapan responden sebesar 2275, yang terletak pada garis antara 2101 dan 2500, maka termasuk dalam kategori sangat baik. Dalam analisis pengumpulan bukti audit dan pengembangannya sebagai alat bukti hukum dalam pelaksanaan audit investigatif pada BPKP Pusat ini, peneliti membandingkan pengumpulan bukti dan pengembangannya sebagai alat bukti hukum di lapangan dengan teori-teori yang berkaitan dengan hal tersebut.

Kecukupan Bukti Audit

Bukti dalam audit adalah bukti yang cukup, kompeten/relevan, dan sah. Bukti audit dikumpulkan melalui investigasi dengan teknik audit. Dalam menentukan kecukupan bukti terhadap suatu dugaan, auditor BPKP menggunakan *value judgement* nya. Kecukupan bukti sangat penting untuk mendukung simpulan auditor dalam laporan hasil audit investigatif.

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

Berdasarkan penelitian yang dilakukan pada BPKP Pusat mengenai kecukupan bukti audit adalah sebagai berikut:

1. Auditor investigatif mengumpulkan bukti yang cukup selama pelaksanaan audit investigatif. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 69,9% dan yang menjawab setuju sebesar 30,1%.
2. Auditor tidak menggunakan *value judgement* nya dalam menentukan kecukupan bukti audit. Pernyataan ini tidak benar, dan dapat dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab tidak setuju sebesar 70,6% dan yang menjawab kurang setuju sebesar 26,1%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 3,3%.
3. Auditor menggunakan *value judgement* nya dalam menentukan kecukupan bukti audit. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 60,4% dan yang menjawab setuju sebesar 39,6%.
4. Auditor mempertimbangkan berbagai faktor yang mempengaruhi kecukupan bukti dalam pelaksanaan audit investigatif. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 65,2%, dan yang menjawab setuju sebesar 34,8%.
5. Simpulan yang diambil dari hasil investigasi telah didukung bukti-bukti yang cukup. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 65,2% dan yang menjawab setuju sebesar 34,8%.

Kompetensi Bukti Audit

Bukti audit investigatif dianggap kompeten apabila bukti tersebut sangat relevan dengan sangkaan yang diindikasikan, serta objektif. Untuk memperoleh bukti audit yang dapat diandalkan, auditor investigatif BPKP memahami masalah *fraud* termasuk Tindak Pidana Korupsi, serta hukum yang mengaturnya. Bukti-bukti yang berhasil ditemukan, dikumpulkan dan didokumentasikan dalam kertas kerja audit.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan pada BPKP Pusat mengenai kompetensi bukti audit adalah sebagai berikut:

1. Teknik investigasi yang digunakan dapat menghasilkan bukti yang dapat diandalkan. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 50,6% dan yang menjawab setuju sebesar 49,4%.
2. Bukti yang dikumpulkan telah sesuai/relevan dengan tujuan tertentu yang ingin diuji. Hal ini dapat dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 55,6% dan yang menjawab setuju sebesar 44,4%.
3. Untuk pengumpulan bukti yang kompeten, auditor investigatif memahami *fraud*, termasuk Tindak Pidana Korupsi. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 60,4% dan yang menjawab setuju sebesar 39,6%.

4. Bukti kompeten diperoleh dari pihak atau saksi pihak ketiga yang netral. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab setuju sebesar 55,8%, dan yang menjawab sangat setuju sebesar 40,7%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 3,5%
5. Auditor melakukan sendiri pengujian fisik, pengujian dokumen, penghitungan ulang, atau inspeksi untuk memperoleh bukti kompeten. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 56,8% dan yang menjawab setuju sebesar 36,4%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 6,8%.
6. Proses pengumpulan bukti tidak dilakukan dengan cara yang benar dan sah. Pernyataan ini salah, dan dapat dibuktikan dari banyaknya responden yang menjawab tidak setuju sebesar 69,9%, dan yang menjawab kurang setuju sebesar 30,1%.
7. Proses pengumpulan bukti dilakukan dengan cara yang benar dan sah. Hal ini dibuktikan dari banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 65,2%, dan yang menjawab setuju sebesar 34,8%.
8. Bukti-bukti yang telah dikumpulkan didokumentasikan dengan baik. Hal ini dibuktikan dari banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 74,5%, dan yang menjawab setuju sebesar 25,5%.

Minimum Alat Bukti Hukum

Masalah pembuktian adalah inti dari audit investigatif. Oleh karena itu, audit investigatif akan selalu bersinggungan dengan masalah hukum. Ada beberapa undang-undang yang mengatur tentang Tindak Pidana Korupsi, termasuk tentang alat bukti hukum, salah satunya adalah KUHAP. Dalam KUHAP diatur mengenai minimum alat bukti hukum, yakni 2 alat bukti yang sah.

Auditor investigatif BPKP sebagian besar berlatar belakang pendidikan akuntansi dan audit. Namun bukan berarti mereka tidak memiliki pemahaman mengenai hukum Tindak Pidana Korupsi. BPKP sering mengadakan pelatihan masalah hukum untuk memberikan pemahaman yang kuat kepada auditor investigatif BPKP. Berdasarkan penelitian yang dilakukan pada BPKP Pusat mengenai minimum alat bukti hukum adalah sebagai berikut:

1. Audit investigatif akan selalu bersinggungan dengan masalah hukum. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 50,6% dan yang menjawab setuju sebesar 49,4%.
2. Auditor memahami masalah hukum pembuktian perkara pidana, khususnya mengenai alat bukti yang sah menurut KUHAP. Hal ini dapat dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 51,1% dan yang menjawab setuju sebesar 45,5% meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 3,4%.

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

3. Auditor memahami perbedaan antara bukti audit dengan alat bukti yang dapat diterima hukum Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 56,2% dan yang menjawab setuju sebesar 40,4%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 3,4%.
4. Untuk upaya pembuktian jika ditemukan indikasi Tindak Pidana Korupsi, auditor dapat ikut memberikan minimum 2 alat bukti hukum yang sah menurut KUHAP. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab setuju sebesar 61,2%, dan yang menjawab sangat setuju sebesar 35,3%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 3,5%
5. Auditor tidak berupaya mengembangkan bukti audit hasil temuannya menjadi alat bukti hukum yang sah untuk kepentingan pembuktian. Pernyataan ini salah, dan dapat dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab tidak setuju sebesar 65,2% dan yang menjawab kurang setuju sebesar 34,8%.
6. Auditor berupaya mengembangkan bukti audit hasil temuannya menjadi alat bukti hukum yang sah untuk kepentingan pembuktian. Hal ini dibuktikan dari banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 55,6%, dan yang menjawab setuju sebesar 44,4%.

Alat Bukti Sah dan Meyakinkan

Laporan Hasil Audit Investigatif yang disusun oleh auditor investigatif BPKP memerlukan tindak lanjut, mulai dari tingkat penyidikan hingga penuntutan di pengadilan jika memang terdapat indikasi kuat terjadinya Tindak Pidana Korupsi. Oleh karena itu, jika diperlukan nantinya auditor BPKP harus dapat turut memberikan alat bukti hukum yang sah dan dapat meyakinkan hakim di pengadilan, terkait laporan hasil audit investigatif yang dibuat. Alat bukti hukum yang sah sebagaimana diatur dalam KUHAP antara lain adalah keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk, dan keterangan terdakwa. Kertas kerja audit yang didalamnya didokumentasikan bukti-bukti audit yang ditemukan selama pelaksanaan investigasi oleh BPKP dapat menjadi bukti petunjuk. Laporan hasil audit investigatif dapat menjadi alat bukti surat dan keterangan ahli. Terakhir adalah kehadiran auditor BPKP di sidang pengadilan untuk memberikan keterangan terkait audit yang ia lakukan dapat menjadi alat bukti keterangan ahli.

Melalui alat-alat bukti tersebut, auditor BPKP akan berusaha untuk meyakinkan hakim di sidang pengadilan.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan pada BPKP Pusat mengenai alat bukti sah dan meyakinkan adalah sebagai berikut:

1. Auditor memahami alat bukti apa saja yang sah menurut hukum (KUHAP). Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab setuju sebesar 61,2% dan yang menjawab sangat setuju sebesar 35,3%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 3,5%.

2. Bukti audit tidak dapat langsung digunakan untuk pembuktian, tetapi harus dikembangkan menjadi alat bukti hukum yang sah. Hal ini dapat dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 56,8% dan yang menjawab setuju sebesar 36,4% meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 6,8%.
3. Auditor dapat turut memberikan alat bukti melalui pemberian keterangan ahli, baik kepada penyidik maupun dipengadilan jika diperlukan. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 74,5% dan yang menjawab setuju sebesar 25,5%.
4. Bukti-bukti yang diperoleh selama proses audit investigatif, pada dasarnya dapat menjadi alat bukti petunjuk. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 56,2%, dan yang menjawab setuju sebesar 40,4%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 3,4%
5. Jika diminta secara resmi, auditor memberikan laporan audit investigatifnya untuk dijadikan sebagai alat bukti surat. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 61,1% dan yang menjawab setuju sebesar 35,6%, meskipun ada yang menjawab ragu-ragu sebesar 3,3%.
6. Bukti audit investigatif dikumpulkan tidak hanya untuk membuat simpulan auditor, tetapi juga untuk ditindaklanjuti untuk dijadikan sebagai alat bukti yang sah serta dapat meyakinkan hakim di pengadilan. Hal ini dibuktikan dari banyaknya responden yang menjawab sangat setuju sebesar 65,2%, dan yang menjawab setuju sebesar 34,8%.

Setelah diuraikan gambaran hasil penelitian seluruh responden terhadap pernyataan-pernyataan tersebut, selanjutnya dibuat kesimpulan dari keseluruhan mengenai bukti audit dan pengembangannya menjadi alat bukti hukum dalam pelaksanaan audit investigatif pada BPKP Pusat. Penentuan kriteria akumulasi jumlah skor adalah skor maksimal $5 \times 20 \times 25 = 2500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling tinggi) dan skor minimal $1 \times 20 \times 25 = 500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling rendah). Kemudian rentang dari nilai maksimal dan minimal tersebut dibagi 5 untuk menentukan kriteria pengumpulan bukti audit dan pengembangannya menjadi alat bukti hukum dalam pelaksanaan audit investigatif oleh BPKP Pusat, maka rentang skor antar tingkat dapat dihitung dengan:

Skor maksimal	: $5 \times 20 \times 25 = 2500$
Skor minimal	: $1 \times 20 \times 25 = 500$
<i>Range</i>	: $2500 - 500 = 2000$
Jenang <i>range</i>	: $2000 : 5 = 400$

Kriteria yang digunakan dalam penilaian yaitu sangat baik, baik, cukup baik, kurang baik, dan tidak baik, yang disusun berdasarkan rentang skor seperti yang digambarkan di bawah ini:

Tabel 2. Rentang Klasifikasi Pelaksanaan Audit Investigatif

RENTANG KLASIFIKASI	KRITERIA
500 – 900	Tidak Baik
901 – 1300	Kurang Baik
RENTANG KLASIFIKASI	KRITERIA
1301 – 1700	Cukup Baik
1701 – 2100	Baik
2101 – 2500	Sangat Baik

Sumber: Jenis Tanggapan Disesuaikan Penulis

Dari pernyataan mengenai bukti audit dan pengembangannya menjadi alat bukti hukum dalam pelaksanaan audit investigatif pada BPKP Pusat, diperoleh jumlah skor tanggapan responden sebesar 2255, yang terletak pada garis antara 2100 dan 2500, maka termasuk dalam kategori sangat baik. Untuk mengukur sejauh mana peranan audit investigatif dalam menjadikan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi, di bawah ini akan disajikan hasil pengujiannya. Pengujian ini dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

Uji Validitas Instrumen Penelitian

Uji validitas ini bertujuan untuk menguji sejauh mana alat ukur, dalam hal ini kuesioner mengukur apa yang hendak diukur untuk menghitung korelasi antara masing-masing pernyataan dengan skor total dan uji validitas data dilakukan untuk mengetahui tingkat validitas dan derajat kebenaran suatu proses pengukuran atau pengumpulan data pada instrumen penelitian untuk mengetahui pernyataan mana yang valid. Pengujian validitas tiap butir pernyataan digunakan analisis item, yaitu dengan mengkorelasikan skor tiap butir pernyataan dengan skor total yang merupakan jumlah tiap skor butir (*Corrected Item to Total Correlation*).

Uji validitas dilakukan dengan bantuan program *SPSS 25.0 for windows*. Untuk menguji validitas variabel X dan Y terhadap totalnya digunakan model *pearson*. Model *Pearson* adalah perhitungan validitas dengan metode korelasi untuk mengetahui tingkat hubungan antara setiap pernyataan dengan total skor yang diperoleh. Kriteria yang digunakan untuk menentukan suatu butir valid atau tidak adalah dengan membandingkan r hitung yang diperoleh dengan nilai r pada tabel nilai r *product moment*. Jika r hitung lebih besar dari r tabel (r hitung $>$ r tabel), maka butir pernyataan tersebut dinyatakan valid.

Di bawah ini adalah hasil perhitungan uji validitas instrumen untuk audit investigatif (Variabel X) dan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian tindak pidana korupsi (Variabel Y) dengan menggunakan *SPSS 25.0 for windows* dengan teknik *korelasi pearson*.

**Tabel 3. Hasil Uji Validitas Instrumen Audit Investigatif
(Variabel X)**

NO. ITEM	<i>r</i> HITUNG	<i>r</i> TABEL (5%)	KETERANGAN
1	0,737	0,444	Valid
2	0,729		Valid
3	0,943		Valid
4	0,819		Valid
5	0,652		Valid
6	0,542		Valid
7	0,845		Valid
8	0,943		Valid
9	0,943		Valid
10	0,958		Valid
11	0,652		Valid
12	0,894		Valid
13	0,828		Valid
14	0,872		Valid
15	0,724		Valid
16	0,762		Valid
17	0,789		Valid
18	0,826		Valid
19	0,723		Valid
20	0,799		Valid
21	0,958		Valid
22	0,863		Valid
23	0,525		Valid
24	0,453		Valid
25	0,670		Valid

Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 25.0

Berdasarkan tabel 3 terlihat bahwa dengan jumlah sampel 20 dan taraf kesalahan 5%, *r* tabelnya adalah sebesar 0,444, maka dapat disimpulkan bahwa semua pernyataan audit investigatif (Variabel X) valid untuk digunakan dalam proses pengolahan analisis data, karena semua hasil korelasi tiap item menghasilkan nilai *r* hitung > *r* tabel, sehingga validitas instrumen telah terpenuhi.

**Tabel 4. Hasil Uji Validitas Instrumen Bukti Audit sebagai Alat Bukti
Hukum Untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi (Variabel Y)**

NO. ITEM	<i>r</i> HITUNG	<i>r</i> TABEL (5%)	KETERANGAN
1	0,759	0,444	Valid
2	0,462		Valid

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

3	0,753		Valid
4	0,913		Valid
5	0,820		Valid
6	0,810		Valid
7	0,879		Valid
8	0,743		Valid
9	0,707		Valid
10	0,703		Valid
11	0,759		Valid
12	0,820		Valid
13	0,616		Valid
14	0,779		Valid
15	0,793		Valid
16	0,735	0,444	Valid
17	0,790		Valid
18	0,612		Valid
19	0,788		Valid
20	0,808		Valid
21	0,628		Valid
22	0,804		Valid
23	0,813		Valid
24	0,683		Valid
25	0,705		Valid

Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 25.0

Berdasarkan tabel 4 terlihat bahwa dengan jumlah sampel 20 dan taraf kesalahan 5%, r tabelnya adalah sebesar 0,444, maka dapat disimpulkan bahwa semua pernyataan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi (Variabel Y) valid untuk digunakan dalam proses pengolahan analisis data, karena semua hasil korelasi tiap item menghasilkan nilai r hitung $>$ r tabel, sehingga validitas instrumen telah terpenuhi.

Uji Reliabilitas Instrumen Penelitian

Uji reliabilitas instrumen bertujuan untuk mengukur suatu hasil pengukuran relatif konsisten apabila pengukuran diulangi 2 kali atau lebih. Untuk menguji reliabilitas variabel X dan Y, digunakan perhitungan model *Cronbach Alpha*. Model *Cronbach Alpha* adalah perhitungan reliabilitas yang sering digunakan sebagai metode untuk menguji keandalan dari kuesioner (Ghozali, 2016:130). Adapun cara perhitungannya adalah dengan menggunakan bantuan program *SPSS 25.0 for windows*.

Kriteria yang digunakan untuk menentukan reliabilitas instrumen adalah instrumen memiliki tingkat reliabilitas yang tinggi jika nilai koefisien yang diperoleh $>0,60$ (Imam Ghozali,2016:133). Hasil dari pengujian reliabilitas instrumen kuesioner dengan menggunakan model *Cronbach Alpha* dengan bantuan *SPSS 25.0 for windows* untuk variable X dan Y terlihat sebagai berikut:

Tabel 5. Hasil Uji Reliabilitas Instrumen Audit Investigatif (Variabel X)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,972	25

Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 25.0

Dari hasil pengujian reliabilitas instrumen untuk audit investigatif dengan menggunakan *SPSS*, terlihat bahwa nilai *r cronbach alpha* adalah sebesar 0,972 lebih besar dari 0,6 ($0,972 > 0,6$), maka dapat disimpulkan bahwa instrumen penelitian untuk audit investigatif (variabel X) adalah reliabel untuk digunakan dalam penelitian.

Tabel 6. Hasil Uji Reliabilitas Instrumen Bukti Audit sebagai Alat Bukti Hukum Untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi (Variabel Y)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,965	25

Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 25.0

Dari hasil pengujian reliabilitas instrumen untuk bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi dgn menggunakan *SPSS*, terlihat bahwa nilai *r cronbach alpha* adalah sebesar 0,965 lebih besar dari 0,6 ($0,965 > 0,6$), maka dapat disimpulkan bahwa instrumen penelitian untuk bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi (variabel Y) adalah reliabel untuk digunakan dalam penelitian.

Pengujian Hipotesis

Dalam menguji peranan audit investigatif dalam menjadikan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi, digunakan teknik pengujian korelasi *Rank Spearman*. Uji korelasi *rank Spearman* digunakan untuk menguji signifikansi hipotesis asosiatif untuk statistik nonparametrik dan data yang bersifat ordinal.

Audit Investigatif dalam menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi

Selain dilakukan perhitungan secara manual, juga dilakukan perhitungan koefisien korelasi dengan bantuan *SPSS 25.0 for windows*. Langkah pengujian korelasi *rank Spearman* adalah dengan terlebih dahulu membuat tabel penolong untuk menghitung koefisien korelasi *rank Spearman*. Data yang semula berbentuk kualitatif yang berasal dari jawaban responden dalam kuesioner diubah terlebih dahulu menjadi data ordinal yang berbentuk ranking.

Perhitungan skor variabel X dan Y masing-masing responden dan totalnya disajikan pada lampiran. Rangking variabel X dan Y dari melihat tabel skor perhitungan kuesioner dan tabel penolong untuk menghitung koefisien korelasi *rank Spearman* adalah sebagai berikut:

Tabel 7. Tabel Perhitungan Korelasi Rank Spearman

RESPONDEN	X	Y	R (X _i)	R (Y _i)	b _i	b _i ²
1	104	114	15	11	4	16
2	121	122	6	6	0	0
3	121	120	6	7	-1	1
4	125	125	2	2,5	-0,5	0,25
5	105	105	14	13,5	0,5	0,25
6	120	123	9,5	5	4,5	20,25
7	102	101	16,5	18	-1,5	2,25
8	125	125	2	2,5	-0,5	0,25
9	107	96	13	20	-7	49
10	120	116	9,5	9,5	0	0
11	120	111	9,5	12	-2,5	6,25
12	102	102	16,5	16,5	0	0
13	120	116	9,5	9,5	0	0
14	121	119	6	8	-2	4
15	101	103	18,5	15	3,5	12,25
16	125	125	2	2,5	-0,5	0,25
17	101	105	18,5	13,5	5	25
18	100	100	20	19	1	1
19	124	125	4	2,5	1,5	2,25
20	111	102	12	16,5	-4,5	20,25
Total	2275	2255	210	210	0	160,5

Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 25.0

Koefisien Korelasi

Perhitungan koefisien korelasi dari data yang disajikan pada tabel penolong di atas dilakukan dengan menggunakan rumus Korelasi *rank Spearman* adalah sebagai berikut:

$$\rho = 1 - \frac{6\sum b_i^2}{n(n^2 - 1)}$$

$$\begin{aligned}
 &= 1 - \frac{6 \times 160,5}{20(20^2 - 1)} \\
 &= 1 - \frac{963}{20(399)} \\
 &= 1 - \frac{963}{7980} \\
 &= 1 - 0,1217 \\
 &= 0,8783 \\
 &= 0,878
 \end{aligned}$$

Dimana:

- ρ = Koefisien Korelasi *Rank Spearman*
 X_i = Variabel X untuk data ke-i
 Y_i = Variabel Y untuk data ke-i
 $R(X_i)$ = Ranking pada X untuk data ke-i
 $R(Y_i)$ = Ranking pada Y untuk data ke-i
 b_i = Selisih antara $R(X)$ dan $R(Y)$ untuk data ke-i

Dari perhitungan koefisien korelasi dengan menggunakan rumus korelasi *rank Spearman* di atas, didapatkan koefisien korelasi antara audit investigatif dengan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi adalah sebesar 0,879. Di atas telah dilakukan pengukuran hipotesis secara manual, dan berikut ini hasil koefisien korelasi *rank Spearman* yang diperoleh dengan menggunakan *SPSS 25.0 for windows*.

Tabel 8. Hasil Uji Rank Spearman

Correlations				
			Total_X	Total_Y
Spearman's rho	Total_X	Correlation Coefficient	1,000	,878**
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	20	20
	Total_Y	Correlation Coefficient	,878**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	.
		N	20	20

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 25.0

Hasil penghitungan koefisien korelasi dengan bantuan *SPSS 25.0 for windows* dengan model *Spearman* menunjukkan nilai *rho* hitung sama dengan yang telah dilakukan secara manual dengan rumus *rank Spearman*, yaitu sebesar 0,878.

Uji Statistik

Uji statistik atau pengujian atas hipotesis statistik digunakan dengan uji korelasi *rank Spearman*, yakni dengan membandingkan nilai *rho* hitung dengan *rho* tabel. Pada tabel *Rho Spearman* dengan jumlah sampel 20 ($n=20$) dan dengan taraf kesalahan 5%, nilai *rho* adalah sebesar 0,450. Nilai *rho* yang telah dihitung sebelumnya adalah sebesar 0,878, lebih besar dari *rho* tabel ($0,878 > 0,450$). Sebagai tambahan, pada penghitungan koefisien korelasi dengan *SPSS* menunjukkan bahwa koefisien korelasi adalah signifikan, baik pada taraf kesalahan 5% dan 1%. Maka, H_0 ditolak dan H_a diterima.

Kesimpulan Pengujian Hipotesis

Dari hasil pengolahan data melalui pengujian hipotesis dengan uji korelasi *rank Spearman*, baik secara manual maupun dengan bantuan *SPSS 25.0 for windows* dapat dilihat bahwa nilai koefisien korelasi *rank Spearman* yang didapatkan adalah sebesar 0,878.

Dengan membandingkan antara nilai koefisien korelasi yang dihitung dengan nilai koefisien dalam tabel *Rho Spearman* pada $n=20$ dan taraf kesalahan 5%, jelas bahwa nilai koefisien korelasi *rank Spearman* atau *rho* hitung lebih besar daripada nilai *rho* tabel ($0,878 > 0,450$). Bahkan nilai *rho* hitung signifikan pula pada taraf kesalahan 1%. Oleh karena itu, H_0 ditolak dan H_a diterima. Ini artinya bahwa hubungan (korelasi) tersebut dapat digeneralisasikan dari sampel ke populasi. Maka dapat ditarik kesimpulan bahwa H_a diterima, artinya adalah audit investigatif memiliki peranan yang signifikan dalam menjadikan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi.

V. KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai peranan audit investigatif dalam menjadikan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Pusat yang bergerak di bidang Investigasi, maka penulis menarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Pelaksanaan audit investigatif pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Pusat yang bergerak di bidang Investigasi, penulis menilai sangat baik. Hal ini dapat dilihat dari penelaahan informasi awal, perencanaan audit investigatif, pelaksanaan investigasi, pelaporan hasil audit investigatif, serta tindak lanjut, yang tentunya dapat mengungkapkan kasus-kasus yang berindikasi kecurangan, khususnya Tindak Pidana Korupsi di lingkungan pemerintahan.

Sekaligus dapat membantu instansi penyidik dan penuntut (Kepolisian dan Kejaksaan) sebagai upaya bersama dalam memberantas korupsi di Indonesia, khususnya di lingkungan pemerintahan.

2. Pengumpulan bukti audit dan pengembangannya sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi yang dilakukan melalui audit investigatif oleh Auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Pusat yang bergerak di bidang Investigasi, penulis menilai sangat baik. Hal ini dapat karena bukti-bukti audit yang dikumpulkan memenuhi unsur kecukupan, kompeten, dan sah dalam cara pengumpulannya, serta pengembangannya menjadi alat bukti hukum memenuhi unsur minimum, sah secara hukum, serta meyakinkan (berdasarkan KUHAP), yang tentunya diharapkan dapat membuktikan suatu kasus yang berindikasi Tindak Pidana Korupsi.
3. Dari hasil perhitungan serta pengujian hipotesis yang telah diuraikan di atas, bahwa audit investigatif secara signifikan berperan dalam menjadikan bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi. Pelaksanaan audit investigatif yang sangat baik akan menghasilkan bukti audit yang relevan, kompeten dan sah, yang pada akhirnya bukti audit tersebut dapat dikembangkan menjadi alat bukti yang sah secara hukum (berdasarkan KUHAP).

Saran

Setelah melakukan penelitian mengenai Peranan Audit Investigatif dalam Menjadikan Bukti Audit sebagai Alat Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi, selanjutnya penulis mencoba mengemukakan beberapa saran yang dimaksudkan untuk dijadikan bahan pertimbangan bagi beberapa pihak, terutama bagi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) pusat maupun perwakilan tentunya, yakni sebagai berikut:

1. Mengingat profesi auditor adalah profesi yang identik dengan latar belakang akuntansi dan audit, sedangkan investigasi sangat erat kaitannya dengan masalah hukum, maka pelatihan tentang hukum, khususnya mengenai Tindak Pidana Korupsi, apa itu korupsi menurut undang undang, unsur-unsur Tindak Pidana Korupsi menurut undang undang, bagaimana mengungkap Tindak Pidana Korupsi, serta alat bukti hukum apa saja yang dibutuhkan untuk pembuktian, perlu lebih diintensifkan.
2. Bukti-bukti yang ditemukan dari hasil audit investigatif oleh BPKP sering telah menunjukkan adanya indikasi tindak pidana korupsi di dalamnya, serta pada dasarnya dapat dijadikan sebagai petunjuk awal. Selain itu laporan hasil audit investigatifnya pun pada dasarnya dapat menjadi alat bukti surat, serta keterangan auditor dapat menjadi keterangan ahli. Namun seringkali dalam proses pembuktiannya di pengadilan menemui kebuntuan. Hal tersebut terjadi karena auditor investigatif, yang berlatar belakang pendidikan akuntansi dan audit.

Sebagian besar belum mampu menyusun bukti-bukti yang ditemukan dalam proses auditnya menjadi sebuah rangkaian petunjuk yang telah menjadi fakta hukum, karena untuk meyakinkan hakim, bukan hanya data yang diperlukan, tetapi juga fakta. Oleh karena itu, masalah hukum, khususnya mengenai fakta hukum atau *jurisprudensial* sangat perlu diperdalam oleh seluruh auditor investigatif BPKP, seperti melalui fasilitas pelatihan.

3. Penanganan kasus Tindak Pidana Korupsi melalui audit investigatif oleh BPKP, intinya tidak lain adalah masalah pembuktian. Oleh karena itu, auditor investigatif BPKP harus dapat mendalami masalah hukum pembuktian, termasuk sistem pembuktian, dalam hal ini adalah sistem pembuktian terbalik sebagaimana dianut oleh Indonesia. Namun, dalam menerapkannya, auditor harus selalu berpedoman pada kode etik dan standar profesional, agar hal-hal seperti pemerasan dengan memanfaatkan pembuktian terbalik ini tidak terjadi.
4. Bagi Penelitian Selanjutnya
5. Dapat melakukan penelitian dengan tinjauan yang berbeda atau bahkan lebih luas dari penelitian ini, atau dengan pemilihan variabel lain yang dikaitkan dengan audit investigatif, sehingga dapat menambah wawasan dan pengetahuan.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A. Alvin, 2014, *Auditing dan Jasa Assurance*, Jakarta: Erlangga.
- Butcher, K., Harrison, G., & Ross, P. (2013). *Perceptions of Audit Service Quality and Auditor Retention*. *International Journal of Auditing*, 17 (1), 54-74. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00457.x>
- Carpenter, T. D., & Reimers, J.L. (2013). *Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions*. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45-69. <https://doi.org/10.2308/bria-50468>
- Cohen, S., & Leventis, S. (2013). *An Empirical Investigation of Audit Pricing in the Public Sektor : The Case of Greek LGOs*. *Financial Accountability & Management*, 29(1), 74-98. <https://doi.org/10.1111/faam.12003>
- Dee, C.C., Durtschi, C., & Mindak, M.P. (2014). *Grand Teton Candy Company: Connecting the Dots in a Fraud Investigation*. *Issues in Accounting Education*, 29 (3), 446-458. <https://doi.org/10.2308/iace-50763>
- Dickins, D., & Reisch, J. T. (2012). *Enhancing Auditors' Ability to Identify Opportunities to Commit Fraud: Instructional Resource Cases*. *Issues in Accounting Education*, 27(4), 1153-1169. <https://doi.org/10.2308/iace-50178>
- Dilla, W. N. (2013). *Can Avatars Fight Fraud? How Virtual Business Environments Facilitate and Learning More About Fraud Investigation and Prevention*. *Journal of Information System*, 27(2), 127-130. <https://doi.org/10.2308/isys-10371>

- Dilla, W. N., Harrison, A.J., Mennecke, B. E., & Janvi, D. J. (2013). The Assets Are Virtual but the Behavior Is Real: An Analysis of Fraud in Virtual Worlds and Its Implication for the Real World. *Journal of Information Systems*, 27(2), 131-158. <https://doi.org/10.2308/isys-50572>
- Ghozali, Imam 2016, *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21*, Edisi Ketujuh, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halbouni, S. S. (2015). *The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Report Emirates (UAE)*. *International Journal of Auditing*, 19(2),117-130. <https://doi.org/10.1111/ijau.12040>
- Hammersley, J.S., Bamber, E.M., & Carpenter, T. D. (2010). *The Influence of Documentation Specificity and Priming on Auditors 'Fraud Risk Assessments and Evidence Evaluation Decisions*. *The Accounting Review*, 85(2),547-571. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.2.547>
- Harian Lampung Pos, 2005, *Laporan Keuangan 'entry point auditor'*, diakses dari <http://www.lampusngpost.com>.
- Holm, C., & Thinggaard, F. (2016). *Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency*. *International Journal of Auditing*, 20(1), 1-16. <http://doi.org/10.1111/ijau.12050>
- Indonesia, 1981, *Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981*, Jakarta, Lembaran Negara Republik Indonesia.
- Indonesia, 1998, *Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Nomor XI/MPR/1998 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme*, Jakarta, Lembaran Negara Republik Indonesia.
- Indonesia, 1999, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme*, Jakarta, Lembaran Negara Republik Indonesia.
- Indonesia, 2001, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, Jakarta, Lembaran Negara Republik Indonesia.
- Indonesia, 2003, *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2002 tentang Tindak Pidana Pencucian Uang, sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2003*, Jakarta, Lembaran Negara Republik Indonesia.
- Indonesia, 2004, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*, Jakarta, Lembaran Negara Republik Indonesia.
- Indonesian Corruption Watch*, 2009, *Data 40 kasus korupsi kakap yang belum dituntaskan Hendarman*, diakses dari <http://pukatkorupsi.org>.

- Kouakou, D., Boiral, O., & Gendron, Y. (2013). *ISO Auditing and the Construction of Trust in Auditor Independence*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(8), 1279-1305. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1264>
- Kern, S. M., & Weber, G.J. (2016). *Implementing a "Real-World" Fraud Investigation Class: The Justice for Fraud Victims Project*. *Issues in Accounting Education*, 31(3), 255-258. <https://doi.org/10.2308/iace-51287>
- Jambi Independent online, 2009, *Perlu Koordinasi Penegakan Tindak Pidana Korupsi*, diakses dari <http://www.jambi-independent.co.id>.
- Made Dudy Satyana dan Khusna, 2017, *Mengungkap Korupsi Melalui Bukti Audit Menjadi Bukti Menurut Hukum*, *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*.
- Muhammad Busrol Karim dan Usman Sastradipraja, 2010, *Peranan Audit Investigatif Dalam Pengungkapan Tindak Pidana Pencucian Uang (Money Laundering)*, Universitas Widyatama, Skripsi.
- Muhammad Fuat, 2013, *Kendala Penyidik Mengubah Bukti Audit Menjadi Bukti Hukum Dalam Kasus Tindak Pidana Korupsi*, Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawas BPKP.
- Narendra Aryo B, 2014, *Laporan Audit Investigatif Sebagai Bukti Permulaan Penyidikan Tindak Pidana Korupsi*, Universitas Brawijaya, Skripsi.
- Prinst, Darwan, 1998, *Hukum Acara Pidana dalam Praktik*, Jakarta, Djambatan.
- Ratna Kusuma Dewi, 2009, *Kekuatan Pembuktian Audit Investigasi oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Sebagai Keterangan Ahli Terhadap Penanganan Tindak Pidana Korupsi (Studi Kasus Korupsi Pimpinan DPRD Kota Surakarta)*, Universitas Sebelas Maret Surakarta, Skripsi.
- Rufus, R.J. & Hahn, W. (2011). *Mountain State Sporting Goods: A Case of Fraud? A Case Study in Fraud Examination*. *Issues in Accounting Education*, 26 (1), 201-217. <https://doi.org/10.2308/iace.2011.26.1.201>
- Shil, N.C. (2008). *Accounting for Good Corporate Governance*. *Journal of Administration & Governance*, 3(1), 22-31
- Standar Profesional Akuntan Publik., 2013. *Standar Audit (SA) 500*. Jakarta : Salemba Empat.
- Tuanakotta, Theodorus M, 2007, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*, Jakarta, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Tunggal, Amin Widjaja, 2001. *Audit Kecurangan, Suatu Pengantar*, Jakarta, Harvarindo.
- Uminah Hakim, 2014, *Eksistensi Akuntansi Forensik Dalam Penyidikan dan Pembuktian Pidana Korupsi*, *Unnes Law Journal* 3(1).
- Yoon, K., Hoogduin, L., & Zhang, L. (2015). *Big data as Complementary Audit Evidence*. *Accounting Horizons*, 29(2), 431-438. <https://doi.org/10.2308/acch-51076>
- Zerni, M., Haapamaki, E., Jarvinen, T., & Niemi, L. (2012). *Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits*. *European Accounting Review*, 21(4), 731-765. <https://dx.doi.org/10.1080/09638180.2012.678599>