

KENDALA PENYIDIK MENGUBAH BUKTI AUDIT MENJADI BUKTI HUKUM DALAM KASUS TINDAK PIDANA KORUPSI

Oleh: Muhammad Fuat Widyaiswara Utama pada Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP

Abstrak

Bukti audit investigatif yang dihasilkan oleh auditor APIP yang dituangkan dalam Laporan Hasil Audit Investigatif (LHAI) harus memenuhi syarat relevan, kompeten dan cukup. Bukti audit yang dihasilkan auditor APIP hanyalah merupakan informasi awal yang akan digunakan oleh penyidik (Polri/Kejaksaan) untuk dikembangkan menjadi bukti hukum (KUHAP). Penyidik harus mengubah bukti audit menjadi bukti hukum dalam kasus tindak pidana korupsi (TPK) apabila kasus tersebut akan dilanjutkan ke tahap penyidikan, yang pada akhirnya sampai pada penuntutan di sidang pengadilan. Penyidik dalam mengubah bukti audit yang dituangkan dalam LHAI menjadi bukti hukum (KUHAP) sering mengalami kendala yang disebabkan antara lain karena: sulitnya memanggil orang yang diduga terlibat, bukti audit sulit ditemukan kembali pada waktu penyidikan, adanya *splitcing* dalam pemeriksaan para saksi. Oleh karena itu untuk menghindari kendala tersebut, diusahakan agar jarak waktu audit investigatif dan penyidikan tidak terlalu lama agar bukti-bukti audit maupun pihak diduga terlibat mudah ditemukan atau dipanggil kembali.

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Audit investigatif dapat didefinisikan sebagai kegiatan pengumpulan fakta-fakta dari bukti-bukti yang dapat diterima dalam sistem hukum yang berlaku di Indonesia dengan tujuan untuk mengungkapkan terjadinya kecurangan (*fraud*) atau tindak pidana korupsi dan dituangkan dalam Laporan Hasil Audit Investigatif (LHAI).

Proses audit investigatif selalu didasarkan atas bukti-bukti audit yang dikumpulkan dan dievaluasi auditor APIP (Aparat Pengawas Intern Pemerintah). Auditor APIP harus memiliki pengetahuan dan keahlian untuk mengumpulkan bukti audit yang cukup kompeten dalam setiap proses auditnya untuk memenuhi standar audit APIP yang telah ditetapkan. Pengumpulan bukti audit sangat tergantung dari tujuan auditnya apakah audit reguler (operasional atau keuangan) atau audit investigatif. Bukti audit

reguler yang dikumpulkan auditor selama auditnya yang dijadikan dasar untuk penyusunan laporan, apabila terdapat indikasi tindak pidana korupsi laporan tersebut dapat dijadikan salah satu dasar pendalaman materi auditnya menjadi audit investigatif.

Dalam audit investigatif, bukti audit yang dikumpulkan akan lebih dalam tingkat kompetensinya agar dalam tahap berikutnya yaitu tahap penyidikan oleh aparat penegak hukum (dalam hal ini hanya dibatasi penyidik Kejaksaan dan Polri) bukti audit yang diperoleh dapat diubah penyidik menjadi bukti menurut hukum (KUHP) dalam rangka proses hukum.

Fakta-fakta berkaitan dengan kecurangan atau tindak pidana korupsi yang diungkapkan dalam LHAJ harus dapat diuji dengan bukti-bukti yang diperoleh selama audit investigatif berlangsung. Sistem hukum yang berlaku memberikan aturan yang ketat mengenai alat-alat bukti yang diakui dan diterima dalam proses hukum di Indonesia. Agar hasil audit investigatif dapat ditindaklanjuti dalam proses hukum, maka bukti-bukti tersebut harus memenuhi aturan hukum yang berlaku.

Fakta-fakta dan bukti-bukti audit investigatif yang harus dikumpulkan untuk dijadikan dasar dalam pengambilan simpulan akan terjadinya kecurangan atau tindak pidana korupsi antara lain adalah sebagai akibat dari seriusnya dampak yang akan dihadapi oleh pihak-pihak yang terlibat dan bertanggungjawab dalam kejadian kecurangan atau tindak pidana korupsi tersebut. Di samping itu auditor APJ dapat pula menghadapi tuntutan hukum dari pihak yang merasa dirugikan akibat kesalahan auditor yang mengambil simpulan dari fakta-fakta atau bukti-bukti audit yang tidak lengkap.

Dalam kenyataan LHAJ yang menginformasikan adanya penyimpangan yang berindikasi Tindak Pidana Korupsi (TPK), yang dilimpahkan ke aparat penegak hukum (Kejaksaan/Polri), ternyata tidak dapat diproses lebih lanjut menurut Hukum Acara Pidana oleh aparat penegak hukum. Salah satu penyebab terhentinya proses tersebut menurut pihak aparat penegak hukum bahwa kasus penyimpangan/temuan yang berindikasi TPK belum/tidak memenuhi unsur-unsur TPK atau bukti-bukti audit yang disampaikan oleh auditor tidak dapat mendukung atau sulit untuk diubah menjadi bukti hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 184 Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (yang selanjutnya disebut KUHP), meskipun dalam Audit Investigatif pelaksanaannya diarahkan untuk memperoleh bukti yang dapat diubah/dikembangkan oleh penyidik menjadi alat bukti menurut KUHP.

Merupakan suatu prosedur tetap, bahwa setiap LHAJ atau simpulan hasil audit investigatif harus didasarkan pada hasil evaluasi bukti audit. Bukti audit (*evidence*) yang

dimaksud dalam karya tulis ini ini adalah bukti audit dalam pengertian auditing. Jadi permasalahan yang sering dialami penyidik yaitu timbulnya kendala dalam merubah bukti audit menjadi bukti hukum menurut KUHAP. Berdasarkan permasalahan tersebut maka karya tulis ini diberikan judul "**Kendala Penyidik Mengubah Bukti Audit Menjadi Bukti Hukum Dalam Kasus Tindak Pidana Korupsi**"

B. Keandalan Bukti

Bukti menurut hukum dan bukti audit memiliki banyak kesamaan, karena keduanya memiliki tujuan yang sama yaitu memberikan bukti, untuk mendorong keyakinan tentang kebenaran atau kesalahan setiap pernyataan atas suatu masalah. Keyakinan dibangun dari pertimbangan atas informasi. Informasi tersebut yang kemudian disajikan dalam bentuk apapun yang merupakan bukti.

Keandalan bukti audit berbeda dengan bukti menurut hukum yaitu bukti menurut hukum sangat mengandalkan pengakuan lisan (di depan sidang pengadilan), sedangkan bukti audit lebih mengandalkan bukti-bukti dokumen. Bukti menurut hukum memungkinkan pernyataan-pernyataan tertentu, misalnya hukum dinyatakan bahwa fakta-fakta yang tertera pada instrumen tertulis antara pihak-pihak yang berkepentingan adalah benar (artinya tidak ada bukti lain, sebarangpun kuatnya, yang dapat menentang kebenaran dari fakta tertulis tersebut) sedangkan auditor tidak dibatasi pada anggapan atau pernyataan tertentu dalam memperoleh bukti audit.

BAB II

LANDASAN TEORI, KERANGKA BERFIKIR

A. Landasan Teori

1. Pengertian Bukti Audit

Menurut Arens (2008) mendefinisikan bukti audit sebagai berikut:

“Evidence is any information used by the auditor to determined whether the information being audited is stated in accordance with the established criteria”

(Bukti audit adalah setiap informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang sedang diaudit tersebut telah disajikan sesuai dengan kriteria yang ada)

a. Jenis Bukti Audit

Jenis bukti yang digunakan oleh auditor menurut Arens (2008) terdiri dari:

- 1) *Physical examination*
- 2) *Confirmation*
- 3) *Documentation*
- 4) *Observation*
- 5) *Inquires of the client*
- 6) *Reperformance*
- 7) *Analytical procedures.*

Ketujuh jenis bukti audit tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1) Pengujian Fisik (*Physical Examination*)

Pengujian Fisik adalah inspeksi atau penghitungan yang dilakukan oleh auditor terhadap suatu aset berwujud. Prosedur audit ini pada umumnya dilaksanakan oleh auditor pada saat melakukan audit terhadap kas, surat berharga, persediaan, pekerjaan fisik auditan, dan inventaris kantor yang hasilnya dituangkan dalam Berita Acara Pemeriksaan Fisik, Berita Acara Pemeriksaan Kas, Stock Opname Persediaan, dll. Pengujian secara fisik terhadap aset merupakan cara langsung untuk membuktikan kebenaran adanya aset tersebut . Oleh sebab itu, untuk jenis aset tertentu, bukti fisik dianggap sebagai bukti audit yang paling andal dan bermanfaat, sehingga pengujian fisik harus dilakukan.

Pada umumnya pengujian terhadap fisik aset merupakan cara obyektif untuk menentukan kuantitas aset yang bersangkutan. Selain itu, dalam kondisi tertentu pengujian fisik juga merupakan metode yang bermanfaat untuk menilai kondisi dan kualitas aset tertentu. Namun demikian hasil pengujian fisik belum merupakan bukti audit yang cukup untuk memverifikasi aset yang ada tersebut milik auditan. Oleh sebab itu, meskipun hasil pengujian fisik merupakan hal yang penting dalam audit atas aset, namun pada umumnya masih harus didukung dengan jenis bukti audit yang lain.

2) Konfirmasi (*Confirmation*)

Konfirmasi adalah jawaban tertulis atau jawaban lisan yang diterima dari pihak ketiga yang independen dalam rangka memverifikasi atas keakuratan informasi yang diminta oleh auditor, misalnya untuk membuktikan adanya aktiva (*asset*) ataupun kewajiban (*liability*) auditan berdasarkan pengakuan dari pihak ketiga yang independen.

3) Dokumentasi (*Documentation*)

Dokumentasi adalah pengujian yang dilakukan auditor terhadap dokumen dan catatan-catatan auditan yang mendukung informasi atau laporan keuangan auditan. Dokumen yang diuji oleh auditor adalah catatan yang digunakan oleh auditan untuk menyediakan informasi tentang pelaksanaan kegiatan dalam suatu cara terorganisasi.

4) Observasi (*Observation*)

Observasi adalah penggunaan indera untuk menilai aktivitas tertentu. Bukti audit dari hasil observasi ini merupakan kesan awal, sehingga memerlukan tindak lanjut melalui pembuktian dengan jenis bukti audit nyata yang lain.

5) Tanya Jawab dengan Auditan (*Inquires of the client*)

Tanya jawab adalah teknik penggalan informasi lisan atau tertulis dari auditan sebagai jawaban dari pertanyaan yang diajukan oleh auditor.

6) Pelaksanaan Ulang (*Reperformance*)

Pelaksanaan ulang merupakan bukti audit yang diperoleh dengan cara melakukan pengecekan kembali terhadap suatu sampel perhitungan dan pemindahan informasi yang dilakukan oleh auditan selama periode yang diaudit.

7) Prosedur Analitis (*Analytical Procedures*)

Prosedur analitis merupakan bukti audit yang diperoleh melalui perbandingan-perbandingan dan hubungan-hubungan data untuk menentukan apakah saldo perkiraan atau data lain menunjukkan kewajaran. Bukti audit yang diperoleh melalui ini, dapat

dipergunakan untuk memilah informasi atau data yang memerlukan investigasi lebih lanjut dalam rangka memperoleh, bukti audit yang cukup.

Menurut BPKP (2007) untuk mendapatkan bukti-bukti selama proses audit berlangsung, auditor harus memahami terlebih dahulu tingkatan bukti audit, yakni: bukti utama (*primary evidence*), bukti tambahan (*secondary evidence*), bukti langsung (*direct evidence*), bukti tak langsung (*circumstantial evidence*), bukti perbandingan (*comparative evidence*) dan bukti statistik (*statistical evidence*).

Berikut ini penjelasan masing-masing tingkatan bukti audit sebagai berikut:

a) Bukti Utama (*Primary Evidence*)

Bukti utama adalah bukti asli yang menunjang secara langsung suatu transaksi/kejadian. Bukti utama menghasilkan kepastian yang paling kuat atas fakta. Misalnya kontrak/SPK asli, kuitansi, faktur, Surat Perintah Membayar (SPM).

b) Bukti Tambahan (*Secondary Evidence*)

Bukti ini lebih rendah mutunya apabila dibandingkan dengan bukti utama dan tak dapat dipergunakan dengan tingkat keandalan yang sama dengan bukti utama. Bukti tambahan dapat berupa fotokopi kontrak dan keterangan lisan. Bukti ini dapat diterima jika bukti utama ternyata rusak atau hilang, atau dapat diterima jika ditunjukkan bahwa bukti ini merupakan pencerminan yang layak atas bukti utama.

c) Bukti langsung (*direct evidence*)

d) Bukti langsung merupakan fakta tanpa kesimpulan ataupun anggapan. Bukti ini cenderung untuk menunjukkan suatu fakta atau materi yang dipersoalkan. Suatu bukti dapat dikatakan langsung apabila dikuatkan oleh pihak-pihak yang mempunyai pengetahuan nyata mengenai persoalan yang bersangkutan dengan menyaksikan sendiri. Contohnya adalah bukti transfer/ cek yang berhubungan langsung dengan suatu tindak pidana.

2) Bukti Tidak Langsung (*Circumstantial Evidence*)

Bukti tidak langsung mengungkapkan secara tidak langsung atas suatu tindak pelanggaran atau fakta-fakta dari seseorang yang mungkin mempunyai niat atau motif melakukan pelanggaran.

Bukti tidak langsung cenderung untuk menetapkan suatu fakta dengan pembuktian fakta lainnya yang setaraf dengan fakta yang diaudit. Meskipun bukti ini mungkin benar, tetapi bukti tidak langsung sebenarnya tidak menetapkan suatu fakta secara meyakinkan.

3) Bukti Perbandingan (*Comparative Evidence*)

Bukti ini sering sekali diperlukan untuk mengidentifikasi perbedaan-perbedaan dalam perjanjian, seperti membandingkan produk jasa suatu perusahaan dengan perusahaan lainnya baik yang bersifat kualitas maupun kuantitas.

4) Bukti Statistik (*Statistical Evidence*)

Bukti statistik merupakan jenis bukti yang berguna walaupun tidak dapat digunakan untuk membuktikan suatu tuntutan kepada seseorang. Namun demikian bukti statistik dapat membantu dalam membuktikan suatu kasus sebab bukti tersebut dapat digunakan sebagai bukti tidak langsung untuk menetapkan adanya motif lain.

2. Pengertian Alat Bukti Menurut Hukum (KUHAP)

Menurut Soenarto (2001) bukti menurut hukum diatur pada ayat (1) pasal 184 KUHAP yang secara lengkapnya adalah sebagai berikut:

" *Alat bukti yang sah ialah: Keterangan saksi; Keterangan ahli; Surat; Petunjuk; Keterangan terdakwa.* "

a. Keterangan saksi

Ketentuan mengenai keterangan saksi diatur dalam pasal 1 butir 27 KUHAP yang berbunyi :

"*Keterangan saksi adalah, salah satu alat bukti dalam perkara pidana yang berupa keterangan dari saksi mengenai suatu peristiwa pidana yang ia dengar sendiri, ia lihat sendiri, dan ia alami sendiri dengan menyebut alasan dari pengetahuannya itu.*"

Dalam pasal 185 KUHAP diatur hal-hal yang berkaitan dengan keterangan saksi. Beberapa ketentuan dalam pasal 185 KUHAP yang perlu diperhatikan oleh auditor secara seksama adalah ketentuan ayat (1) dan (2). Pada ayat (1) dinyatakan bahwa keterangan saksi yang dapat dijadikan sebagai alat bukti adalah apa yang oleh saksi dinyatakan di sidang pengadilan. Ayat (2) pasal 185 KUHAP menyatakan bahwa keterangan seorang saksi saja tidak cukup untuk membuktikan terdakwa bersalah terhadap perbuatan yang didakwakan terhadapnya. Prinsip ini dalam ilmu hukum dikenal dengan apa yang disebut "*unus testis nullus testis*" atau satu saksi bukan saksi.

b. Keterangan ahli

Dalam rangka membantu hakim memahami fakta-fakta materiil atau memperoleh kebenaran, materiil, dapat dihadirkan ahli yang diharapkan dapat membuat terang suatu hal.

Pasal 1 butir 28 KUHAP menyatakan:

" 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 dapat diberikan baik di tingkat penyidikan maupun pada tahap pemeriksaan di sidang pengadilan. Keterangan ahli di tingkat penyidikan dilakukan berdasarkan ketentuan pasal 120 KUHAP dan penjelasan pasal 186 KUHAP. Keterangan ahli pada tahap pemeriksaan di sidang pengadilan didasarkan pada ketentuan pasal 186 KUHAP. Berdasarkan ketentuan tersebut juga dapat diketahui bahwa bentuk-bentuk keterangan ahli adalah :

- Laporan dengan mengingat sumpah jabatan (penjelasan pasal 186 KUHAP).
- Keterangan langsung secara lisan di sidang pengadilan yang dituangkan dalam berita acara pemeriksaan (pasal 186 dan pejelasananya).

Sehubungan dengan bentuk keterangan ahli yang pertama (laporan), perlu juga diperhatikan ketentuan pasal 187 huruf c KUHAP yang menyatakan bahwa salah satu bentuk alat bukti surat adalah surat keterangan dari seorang ahli yang membuat pendapat berdasarkan keahliannya mengenai suatu hal atau sesuatu keadaan yang diminta secara resmi kepadanya.

c. Surat

Alat bukti surat diatur dalam pasal 187 KUHAP yang membagi alat bukti surat dalam , 4 (empat) jenis surat yaitu:

- 1) Berita acara dan surat lain dalam bentuk surat resmi yang dibuat oleh pejabat umum yang berwenang atau yang dibuat dihadapannya yang memuat keterangan tentang kejadian atau keadaan yang didengar, dilihat, atau dialaminya sendiri disertai dengan alasan yang jelas dan tegas tentang keterangan itu

Contoh dari surat jenis ini adalah akta notaris, akta jual beli tanah oleh PPAT. Jenis surat ini biasa juga disebut dengan akta otentik atau surat resmi.

- 2). Surat yang dibuat menurut ketentuan peraturan Perundang-undangan atau surat yang dibuat oleh pejabat mengenai hal yang termasuk dalam tata laksana yang menjadi tanggungjawabnya dan yang diperuntukkan bagi pembuktian sesuatu hal atau sesuatu keadaan. Contoh dari surat ini adalah paspor, SIM, kartu tanda penduduk (KTP) dan sebagainya.
- 3). Surat keterangan dari seorang ahli yang memuat pendapat berdasarkan keahliannya mengenai sesuatu hal atau sesuatu keadaan yang diminta secara resmi daripadanya. Memperhatikan ketentuan pasal 186 beserta dengan penjelasannya dan pasal 187 huruf c KUHAP ini, ada pendapat yang menyatakan bahwa menyangkut keterangan ahli yang berupa laporan, terdapat sifat dualisme. Di satu sisi keterangan ahli diakui sebagai keterangan ahli (pasal 186 KUHAP dan penjelasannya) namun di sisi lain keterangan ahli, diakui sebagai bukti surat (pasal 187 huruf c). Contoh jenis surat ini adalah *visum et repertum* dari seorang dokter yang berwenang untuk itu.
- 4). Surat lain yang hanya dapat berlaku jika ada hubungannya dengan isi dari alat pembuktian yang lain contoh surat jenis ini adalah korespondensi, surat pernyataan dan sebagainya.

d. Petunjuk

Dalam pasal 188 ayat (1) KUHAP, yang dimaksud dengan 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.

Kata “menandakan” dipergunakan karena kepastian bahwa terdakwa benar-benar telah bersalah melakukan perbuatan yang didakwakan kepadanya tidak mungkin dapat diperoleh. Dengan demikian mengenai perbuatan yang dianggap sebagai petunjuk, tidak dapat disyaratkan lebih banyak selain adanya kesesuaian perbuatan, kejadian atau keadaan yang dapat menunjukkan adanya kesalahan terdakwa.

Pasal 188 ayat (2) KUHAP menjelaskan bahwa petunjuk sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) hanya dapat diperoleh dari:

- keterangan saksi
- surat
- keterangan terdakwa

Pasal 188 ayat (3) KUHAP menyebutkan bahwa peniaian atas kekuatan pembuktian dari suatu petunjuk dalam setiap keadaan tertentu dilakukan, oleh hakim dengan arif dan bijaksana setelah ia mengadakan pemeriksaan dengan penuh kecermatan dan keseksamaan berdasarkan hati nuraninya.

e. Keterangan terdakwa

Keterangan terdakwa diatur dalam pasal 189 KUHAP yang berbunyi :

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

Himpunan Peraturan Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (2005) di samping ketentuan yang terdapat dalam KUHAP, pengaturan tentang alat bukti dalam perkara pidana juga terdapat dalam UU No. 20 tahun 2001 Tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Pasal 26 A menyatakan bahwa alat bukti yang sah dalam bentuk Petunjuk sebagaimana dimaksud pasal 188 ayat (2) KUHAP, khusus untuk tindak pidana korupsi juga dapat diperoleh dari: alat bukti lain yang berupa informasi yang diucapkan, dikirim, diterima, atau disimpan secara elektronik dengan alat optik atau yang serupa dengan itu; dan dokumen, yakni setiap rekaman data atau informasi yang dapat dilihat, dibaca, dan atau didengar, yang dapat dikeluarkan, dengan atau tanpa bantuan suatu sarana; .baik yang tertuang di atas kertas; benda fisik apapun selain kertas; maupun yang terekam secara elektronik yang berupa tulisan, suara, gambar, peta, rancangan, foto, huruf, tanda, angka atau perforasi yang memiliki makna.

B. Kerangka Berfikir

Dalam audit investigatif Auditor APIP harus mengumpulkan bukti-bukti yang memenuhi syarat relevan, kompeten dan cukup (Re, Ko, Cu) sebagai berikut:

1. Relevan yaitu bukti-bukti dianggap relevan jika bukti tersebut merupakan salah satu bagian dari rangkaian bukti-bukti (*chain of evidence*) yang menggambarkan suatu proses kejadian atau jika bukti tersebut secara tidak langsung menunjukkan kenyataan dilakukan atau tidak dilakukannya suatu perbuatan.
2. Kompeten yaitu suatu bukti ditujukan pada proses pembuatan bukti tersebut dan proses perolehannya. Jika bukti dibuat oleh petugas yang tidak kompeten maka bukti tersebut dianggap tidak kompeten. Kompetensi suatu bukti juga didasarkan pada proses perolehan bukti tersebut oleh auditor. Bukti yang diperoleh secara ilegal tidak dapat diterima menurut hukum.
3. Cukup yaitu bukti-bukti yang dikumpulkan jumlahnya cukup dalam arti nilai bukti dan kuantitas bukti, atau nilai keseluruhan bukti. Bukti audit yang cukup berarti dapat mewakili/menggambarkan keseluruhan keadaan/kondisi yang dipermasalahkan, sehingga apabila bukti yang dikumpulkan banyak namun nilai dan kuantitas bukti tidak material maka bukti tersebut kurang mendukung simpulan yang ada dalam laporan hasil audit.

Namun dalam kenyataan pengumpulan bukti untuk mencapai 3 (tiga) syarat tersebut tidaklah mudah, sehingga untuk mencapai hasil audit yang bermutu dalam audit investigatif tidaklah mudah. Oleh karena itu auditor APIP dalam mengumpulkan bukti audit investigatif agar dapat diubah menjadi bukti menurut hukum oleh penyidik yaitu dengan cara sebagai berikut:

1. Auditor investigatif harus memberikan kesempatan kepada berbagai pihak untuk menyampaikan pendapat mereka berkenaan dengan peristiwa yang sebenarnya sesuai dengan versi masing-masing, dimana dan mengapa terjadi, sehingga ada kesempatan untuk membenarkan atau menolak semua tuduhan, pengaduan, dugaan, atau pelanggaran tersebut.
2. Auditor investigatif harus melakukan penelusuran yang mengarah pada upaya menemukan fakta. Penelusuran dapat berdasarkan pada dugaan, pengaduan, kecurigaan, dan fakta-fakta, yang selanjutnya dianalisa untuk membuktikan kebenaran adanya penyimpangan. Audit ini dapat berkenaan dengan tindakan kriminal, perdata, pelanggaran prosedur atau disiplin.

3. Auditor investigatif harus menerapkan pendekatan analitik yang fleksibel dengan memperhatikan berbagai pola yang dipakai dan berusaha menemukan alasan, kesempatan, dan rasionalisasi serta fakta. Oleh karena itu auditor perlu memahami berbagai istilah yang digunakan dalam lingkungan forensik.
4. Auditor investigatif dalam melaksanakan audit. atas kasus penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan negara sangat tergantung pada situasi, kondisi dan hasil pengembangan temuan di lapangan. Oleh karena itu, auditor dituntut untuk mengembangkan kreativitasnya dan menerapkan prosedur serta teknik-teknik audit investigatif secara tepat.
5. Dalam pelaksanaan audit investigatif, perlu ditelaah lebih dalam mengenai ketentuan/peraturan perundang-undangan dan pengendalian internal pada kasus yang merugikan keuangan negara.
6. Apabila dalam pelaksanaan audit investigatif dijumpai adanya indikasi penyimpangan lainnya diluar ruang lingkup penugasan maka perlu dilakukan pendalaman lebih lanjut atas peraturan perundang-undangan dan pengendalian internal.
7. Auditor investigatif harus mempunyai pemahaman bukti-bukti yang dapat diterima menurut hukum meliputi jenis-jenis bukti, sumber-sumber bukti, kuantitas dan kualitas bukti, dan metode perolehan bukti.

BAB III PEMBAHASAN

A. Perubahan Bukti Audit menjadi Bukti Menurut Hukum (KUHAP)

Dalam audit investigatif auditor APIP di dalam mengungkapkan fakta/kejadian akan mendasarkan pada bukti-bukti audit yang dikumpulkan. Bukti-bukti yang dikumpulkan tersebut harus memenuhi beberapa syarat sebagai bukti audit, yaitu relevan, kompeten, dan cukup untuk mendukung pengambilan suatu simpulan. Di dalam pengungkapan kasus yang berindikasi Tindak Pidana Korupsi (TPK), auditor APIP harus dapat mengupayakan bukti audit yang diperoleh dapat membantu pihak Penyidik untuk memperoleh alat bukti dalam penyidikan. Alat bukti yang dibutuhkan Penyidik untuk mengungkap TPK antara lain keterangan saksi, bukti surat, dan keterangan terdakwa. Untuk mendapatkan bukti-bukti selama proses audit berlangsung, auditor harus memahami terlebih dahulu tingkatan bukti audit, yakni: bukti utama (*primary evidence*), bukti tambahan (*secondary evidence*), bukti langsung (*direct evidence*), bukti tak langsung (*circumstantial evidence*), bukti perbandingan (*comparative evidence*) dan bukti statistik (*statistical evidence*).

Sebagai ilustrasi dapat digambarkan sebagai berikut:

Jika auditor APIP tidak dapat memperoleh dokumen kontrak asli (termasuk bukti utama) sebagai suatu alat bukti yang sah untuk mendukung terjadinya suatu transaksi yang berindikasi TPK karena alasan yang dikemukakan auditan dapat diterima (dokumen tersebut hilang/rusak), maka auditor harus berusaha mendapatkan salinan kontrak tersebut (termasuk bukti tambahan) yang telah dibubuhi/stempel auditan dengan kata-kata "sesuai dengan aslinya" dan seterusnya.

Hasil akhir dari suatu proses audit investigatif adalah penerbitan laporan yang disebut Laporan Hasil Audit Investigatif (LHAI). LHAI memuat kronologis terjadinya suatu kasus yang berindikasi TPK antara lain uraian pengungkapan fakta dan proses kejadian, pejabat yang diduga terkait, dan simpulan auditor berdasarkan bukti-bukti yang diperolehnya selama proses audit berlangsung.

Bukti audit yang merupakan pendukung LHAI sebenarnya tidak dapat digunakan secara langsung untuk pembuktian suatu tindak pidana korupsi, karena bukti audit merupakan informasi yang tidak dapat terpisahkan dengan LHAI. Namun demikian bukti audit tersebut dalam hubungannya dengan tindak pidana korupsi, dapat diubah oleh penyidik untuk memperoleh bukti baru dan atau bukti tambahan yang mengarah kepada alat bukti hukum. Untuk memperoleh gambaran yang jelas tentang perubahan masing-masing jenis bukti audit menjadi bukti hukum dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Pengujian Fisik (*Physical Examination*)

Dalam pengujian fisik ini, auditor APiP melakukan inspeksi/pemeriksaan atau penghitungan terhadap fisik asset/aktiva baik proyek, instansi, maupun badan usaha. Pemeriksaan fisik ini pada umumnya dilakukan auditor bersama-sama dengan auditan. Hasil pengujian fisik ini dituangkan dalam bentuk berita acara pemeriksaan fisik yang ditandatangani kedua belah pihak yaitu auditor dan auditan. Dari Berita Acara Pemeriksaan (BAP) Fisik ini menunjukkan adanya kesepakatan tentang fakta yang dimuat di dalam BAP tersebut.

Berdasarkan BAP ini pihak penyidik sebenarnya dapat memanfaatkan dan menggali lebih banyak keterangan dari pihak auditan yang memungkinkan penemuan alat bukti karena Berita Acara Pemeriksaan Fisik ini ditinjau dari tingkatan bukti audit merupakan bukti langsung (*direct evidence*) yang bersifat membuktikan fakta tanpa kesimpulan ataupun anggapan, sehingga cenderung menunjukkan suatu fakta atau materi yang dipersoalkan dengan cara menyaksikan atau melihat sendiri. Sebagai contoh: suatu pekerjaan fisik yang dikerjakan oleh penyedia/pemasok barang/jasa satuan kerja/proyek/badan usaha dinyatakan dalam Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan telah 100%, sehingga telah dilakukan pembayaran 100%. Pada saat auditor dan auditan melakukan pemeriksaan/pengujian fisik tersebut belum selesai 100%, maka kekurangan pekerjaan fisik tersebut disaksikan langsung baik oleh auditor maupun auditan.

Dari bukti audit Berita Acara Pemeriksaan (BAP) Fisik ini, penyidik dapat mengubah/mengembangkan menjadi alat bukti:

- a. keterangan saksi, apabila auditan:
 - mendengar, melihat, dan mengalami sendiri tindak pidana yang terjadi (Pasal 1 butir 27 KUHAP).
 - hanya mengetahui kejadian atau keadaan pada saat pengujian fisik dilakukan, namun apabila dihubungkan dengan saksi yang lain dapat membuktikan adanya suatu kejadian atau keadaan tertentu tersebut (Pasal 185 ayat (4) KUHAP).
- b. keterangan terdakwa, apabila auditan ternyata terlibat dalam tindak pidana yang terjadi. Apabila terdakwa menyangkal fakta atau perbuatan yang didakwakan, maka keterangan terdakwa pada bukti audit dalam bentuk Berita Acara Pemeriksaan Fisik dapat menjadi keterangan terdakwa di luar sidang yang dapat digunakan hakim membantu menemukan bukti (petunjuk) di sidang, asalkan

keterangan itu didukung oleh suatu alat bukti sah mengenai hal yang didakwakan kepadanya (Pasal 189 ayat (2) KUHAP).

Keterangan saksi dan keterangan terdakwa di persidangan dihubungkan dengan LHAJ yang di dalamnya memuat Berita Acara Pemeriksaan fisik, dapat ditemukan alat bukti petunjuk, sebagaimana yang diatur dalam Pasal 188 KUHAP jo Pasal 26A Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001.

Dengan demikian bukti pengujian fisik dapat dikembangkan oleh penyidik menjadi alat bukti keterangan saksi, dan keterangan terdakwa serta dapat dipersiapkan oleh auditor APIP untuk digunakan hakim menemukan alat bukti petunjuk.

2. Bukti Konfirmasi (*Confirmation*)

Bukti konfirmasi didapat dengan cara mengajukan pertanyaan dalam rangka memperoleh penegasan dari pihak ketiga independen. Pihak ketiga independen adalah pihak yang berada di luar sistem manajemen auditan. Pihak tersebut terlibat dalam suatu kejadian dengan auditan, dengan demikian tidak berarti lepas sama sekali.

Bukti konfirmasi ini lebih mengarah untuk diubah/dikembangkan oleh penyidik sebagai alat bukti keterangan saksi, apabila ternyata mempunyai atau pernah mempunyai hubungan hukum dengan kegiatan auditan. Pihak ketiga yang dikonfirmasi misalkan adalah unit kerja/instansi publik/nonpublik, pemasok barang/jasa, penerima dana bantuan pemerintah dan sebagainya.

3. Bukti Dokumen (*Document*)

Dokumen merupakan jenis bukti audit yang didapat dari hasil pengujian yang dilakukan oleh auditor terhadap dokumen dan catatan yang mendukung informasi audit. Dokumen atau catatan yang diuji oleh auditor ini adalah dokumen atau catatan mengenai pelaksanaan kegiatan auditan.

Dokumen-dokumen ini menurut sumber dan cara perolehannya, terbagi atas tiga jenis dokumen, yaitu:

- a. dokumen yang dibuat oleh pihak di luar auditan (ekstern) yang diperoleh secara langsung oleh auditor dari pihak di luar auditan tersebut;

- b. dokumen yang dibuat oleh pihak di luar auditan (ekstern) yang diperoleh melalui auditan (disimpan dalam arsip auditan);
- c. dokumen yang dibuat oleh auditan (intern) yang diperoleh secara langsung oleh auditor dari pihak di luar auditan ataupun melalui auditan (dalam arsip auditan).

Berkaitan dengan pembuktian menurut hukum pidana, maka bukti dokumen merupakan salah satu bukti audit yang dapat memenuhi-kriteria alat bukti surat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 187 KUHAP. Akan tetapi tidak seluruh bukti audit dokumen dapat menjadi alat bukti surat yang bersifat mandiri, karena adakalanya dokumen tersebut untuk menjadi alat bukti surat harus didukung dengan kesesuaian dari alat bukti lainnya. Hal ini dapat diilustrasikan sebagai berikut: dokumen yang sejenis dengan kontrak dan Berita Acara Rapat Umum Pemegang Saham dapat memenuhi kriteria Pasal 187 butir a KUHAP, karena pada umumnya untuk dokumen ini dibuat dalam bentuk resmi baik oleh pejabat umum ataupun dibuat di hadapan pejabat umum yang berwenang, dalam hal ini pejabat umum tersebut adalah notaris; dokumen yang sejenis dengan SKO dan SPMU dapat memenuhi kriteria Pasal 187 butir b KUHAP, karena pada umumnya untuk dokumen ini dibuat menurut peraturan perundang-undangan atau dibuat oleh pejabat mengenai hal yang termasuk dalam tata laksana yang menjadi tanggung jawabnya untuk membuktikan sesuatu hal atau keadaan; dokumen yang sejenis dengan catatan akuntansi ataupun faktur-faktur, dapat memenuhi kriteria Pasal 187 butir d KUHAP, tetapi harus memenuhi persyaratan bahwa dokumen tersebut ada kaitannya dengan alat pembuktian lain yang termasuk dalam Pasal 184 ayat (1) KUHAP. Misalnya faktur penjualan barang bersesuaian dengan pihak ketiga independen yang ditarik sebagai saksi, yang menerangkan bahwa memang saksi telah menjual barang-barang seperti yang tertulis dalam faktur pada tanggal, bulan, dan tahun tertentu, maka faktur tersebut dapat menjadi alat bukti petunjuk yang diperoleh dari keterangan saksi.

Dengan adanya ketentuan perubahan Undang-undang Pemberantasan TPK yang terbaru, UU nomor 20 tahun 2001, bahwa selain dari keterangan saksi; surat dan keterangan terdakwa, bukti petunjuk dapat diperoleh dari informasi dan dokumen. Namun demikian yang dapat menemukan dan menentukannya sebagai bukti petunjuk pada saat persidangan.

Dengan demikian bukti dokumen dapat dikembangkan oleh penyidik menjadi alat bukti keterangan saksi, surat, dan keterangan terdakwa, serta dapat dipersiapkan oleh auditor untuk menjadi sumber/referensi bagi hakim untuk menemukan alat bukti petunjuk.

4. Bukti Observasi (*Observation*)

Bukti audit observasi ini adalah kesan yang diperoleh auditor dari penilaian pengamatannya saja atau dengan kata lain merupakan dugaan dari auditor, sehingga dugaan tersebut tidak dapat diterima sebagai alat bukti keterangan saksi sesuai dengan Pasal 185 ayat (5) KUHAP, yang berbunyi:

“Baik pendapat maupun rekaan, yang diperoleh dari hasil pemikiran saja, bukan merupakan keterangan saksi”

5. Bukti Tanya Jawab dengan Auditan (*Inquires of the Client*)

Seperti halnya bukti audit observasi, bukti audit ini tingkat keandalannya rendah karena berasal dari jawaban pihak auditan, sehingga informasi yang diperoleh cenderung memihak kepentingan auditan dan kurang independen. Bukti audit ini mungkin berupa pernyataan tidak pasti (*hearsay*) oleh karena itu auditor perlu mendapatkan lebih lanjut bukti audit yang nyata dengan cara melaksanakan prosedur audit lainnya. Biasanya bukti tanya jawab dituangkan dalam Berita Acara Klarifikasi (BAK). Walaupun menurut auditor bukti ini rendah tingkat keandalannya, tetapi dalam konteks bukti hukum, bukti audit tanya jawab dengan auditan dapat juga dikembangkan oleh penyidik menjadi alat bukti keterangan saksi dan keterangan terdakwa.

Menjadi alat bukti keterangan saksi apabila dalam tanya jawab tersebut menunjuk pihak/orang tertentu sebagai yang melakukan suatu tindak pidana. Menjadi keterangan terdakwa apabila yang melakukan perbuatan pidana tersebut adalah pihak yang diminta keterangannya. Selain itu adanya Ketentuan UU Nomor 20 tahun 2001 yang memperluas sumber dari alat bukti petunjuk, maka bukti audit tanya jawab dengan auditan dapat dipersiapkan oleh auditor untuk nantinya menjadi sumber bagi hakim dalam mencari alat bukti petunjuk.

6. Pelaksanaan Ulang (*Reperformance*)

Pelaksanaan ulang merupakan jenis bukti audit yang diperoleh dengan cara melakukan pengecekan kembali terhadap suatu sample perhitungan dan pemindahan informasi yang dilakukan oleh auditan selama periode yang diaudit. Mengingat bukti audit pelaksanaan ulang ini erat kaitannya dengan bukti audit

dokumen transaksi maupun pembukuan/catatan satuan kerja/proyek/badan usaha, pemerintah, auditor melakukan pengecekan kembali terhadap suatu sample perhitungan, dan terkait dengan kegiatan penilaian auditor terhadap pembukuan/catatan satuan kerja/proyek/badan usaha pemerintah. Mengingat dalam alat bukti ini terdapat "penilaian oleh auditor" maka berdasarkan ketentuan Pasal 185 ayat (5) KUHAP tidak bisa diubah menjadi keterangan saksi, tetapi yang paling cocok adalah hasil penilaian ini ditanyakan dalam kapasitas sebagai pemberi keterangan ahli.

7. Prosedur Analisis (*Analytical Procedures*)

Prosedur analisis merupakan jenis bukti audit yang diperoleh melalui perbandingan dan hubungan untuk menentukan apakah data yang ada menunjukkan kewajaran. Bukti audit ini biasanya menghasilkan suatu indikasi, karenanya auditor perlu membuktikan kebenaran material indikasi tersebut. Dengan demikian jenis bukti audit Prosedur Analisis ini belum merupakan alat bukti yang nyata-nyata ada dan pasti sebagaimana dimaksud dalam hukum pidana yaitu mencari kebenaran material, maka sulit untuk diubah/dikembangkan menjadi alat bukti hukum.

B. Kendala-kendala penyidik dalam mengubah/mengembangkan bukti audit menjadi bukti hukum (KUHAP) adalah sebagai berikut:

Dalam hal ini penyidik (Kepolisian dan Kejaksaan) dalam mengonversi bukti audit auditor APIP/BPKP menjadi bukti hukum (menurut KUHAP) pada prinsipnya sama yaitu mengalami kesulitan dan perlu waktu yang cukup lama, kendalanya sebagai berikut:

1. Laporan Hasi Audit Investigasi (LHAI) APIP di dalamnya menyebutkan beberapa bukti, misalnya Berita Acara Klarifikasi (BAK), Berita Acara Pemeriksaan Fisik, Bukti-bukti dokumen yang diperoleh selama audit investigasi. Penyidik dalam pembuktian tidak harus semua bukti audit dijadikan bukti hukum tetapi untuk memenuhi KUHAP minimal dua alat bukti seseorang sudah dapat dihukum. bukti utama (*primary evidence*), bukti tambahan (*secondary evidence*), bukti langsung (*direct evidence*),

bukti tak langsung (*circumstantial evidence*), bukti perbandingan (*comparative evidence*) dan bukti statistik (*statistical evidence*). Apabila Hasil Pemeriksaan Fisik APIP akan dijadikan bukti hukum berupa keterangan saksi atau keterangan terdakwa, kendalanya adalah pada waktu tersangka dipanggil oleh penyidik dan datang tapi waktu diminta bukti/data sesuai yang ada dalam Berita Acara Pemeriksaan Fisik tidak bisa memberikan lagi data tersebut atau yang mau dijadikan saksi sudah pensiun sehingga waktu dipanggil tidak dapat hadir atau instansi tersebut pejabat lama sudah pindah dan diganti pejabat baru sehingga menyulitkan pemeriksaan oleh penyidik atau pejabat yang mau dijadikan saksi dipanggil tidak hadir sampai menunggu panggilan ke 3 atau dijemput paksa hal ini semua akan menghambat pembuatan bukti hukum berupa keterangan saksi oleh penyidik dan memerlukan waktu yang cukup lama.

2. Bukti Dokumentasi yang dikumpulkan auditor APIP selama audit investigatif kalau mau diubah menjadi bukti hukum oleh penyidik menjadi bukti surat, kendalanya sering sulit lagi ditemukan bukti-bukti yang ada dalam LHAJ karena perbedaan waktu yang terlalu lama antara peristiwa terjadinya korupsi, audit investigasi dan penyidikan.
3. Bukti hasil wawancara APIP dituangkan dalam BAK, dijadikan bukti hukum oleh penyidik berupa keterangan saksi atau terdakwa, kendalanya memerlukan waktu yang lama karena satu nama dalam BAK misalnya: A dapat dijadikan menjadi beberapa berkas sehubungan dengan kepentingan pembuktian dipersidangan, sehingga perlu waktu yang lama yaitu: A dapat dijadikan saksi beberapa tersangka dan berputar terus berikutnya nantinya A jadi tersangka saksinya orang lain (*splitcing*) hal ini diperlukan semata-mata untuk teknik pembuktian/mempermudah pembuktian dipengadilan, sehingga menambah kuantitas perkara yang harus diselesaikan dan menambah waktu penyidikan.
4. Dalam LHAJ terdapat bukti berupa perhitungan kerugian Negara (Bukti Pelaksanaan ulang), bukti audit tersebut dapat diubah menjadi bukti hukum keterangan ahli dari APIP, kendalanya kapan petugas APIP dapat memberikan penjelasan permasalahan tersebut dalam Berita Acara Pemeriksaan (BAP) yang dilakukan oleh penyidik, makin

cepat makin bagus. Namun, dalam kenyataannya petugas APIP sibuk dan masih dalam penugasan sehingga pembuatan BAP tertunda, atau petugas APIP mempunyai waktu penyidik sedang melaksanakan tugas lain, sebagai akibatnya waktu yang diperlukan untuk penyidikan bertambah.

5. Apabila terdapat bukti audit berupa analisis (Prosedur analitis) penyidik perlu klarifikasi apakah data tersebut valid dimana data tersebut diperoleh, penyidik akan melakukan klarifikasi untuk menentukan kebenaran data tersebut. Hal ini memakan waktu cukup lama karena sering data-data yang diperlukan sulit untuk dicari.
6. Khusus penyidik dari Kepolisian penyelesaian kasus lebih panjang lagi karena hasil penyidikan harus diserahkan kepada Kejaksaan sebagai penuntut umum. Dalam hal ini sering terjadi hasil penyidikan Kepolisian yang diserahkan kepada Kejaksaan beberapa kali dikembalikan dengan alasan belum lengkap, sedangkan hasil audit dan penghitungan kerugian keuangan Negara telah diselesaikan oleh APIP, sehingga waktu yang diperlukan tambah lama.
7. Sesuai pernyataan RM *On Line* (2010) menurut anggota Komisi Kejaksaan menyatakan bahwa hasil audit APIP (BPKP) merupakan informasi mentah yang harus diidentifikasi lebih lanjut agar menjadi alat bukti hukum. Laporan APIP (BPKP) adalah data awal untuk diteliti dengan mencari saksi-saksi, tujuannya mendukung bahan-bahan hukum menjadi barang bukti yang mempunyai nilai sebagai alat bukti di persidangan.
8. BAK auditor yang akan dijadikan Berita Acara Pemeriksaan (BAP) oleh penyidik perlu waktu cukup lama, karena kesulitan/ perlu waktu yang cukup lama untuk memanggil kembali orang yang diduga terlibat tersebut.
9. Pemanggilan seseorang untuk memberikan keterangan ahli perlu waktu yang lama, karena sering terjadi adanya perbedaan waktu yang terluang antara penyidik dan calon pemberi keterangan ahli.
10. Adanya perbedaan latar belakang keilmuan yaitu Auditor APIP berlatar belakang akuntansi dan auditing sedangkan penyidik berlatar belakang ilmu hukum, hal ini akan menyebabkan adanya perbedaan persepsi dalam mengartikan suatu bukti.

BAB IV SIMPULAN, SARAN, IMPLIKASI

A. Simpulan

Berdasarkan uraian dalam pembahasan, dapat ditarik beberapa kesimpulan dengan uraian sebagai berikut:

1. LHAI disusun atas dasar tugas audit investigatif, memuat simpulan auditor terhadap suatu kegiatan/perbuatan yang menyebabkan terjadinya kerugian keuangan negara berdasarkan bukti audit yang mendukung pengambilan simpulan.
2. Bukti audit yang mendukung LHAI tidak dapat secara langsung menjadi alat bukti hukum, akan tetapi bukti audit tersebut dapat dikembangkan oleh penyidik sehingga akan diperoleh alat bukti sah lainnya/bukti hukum.
3. Dari bukti audit pengujian fisik yang berupa Berita Acara Pemeriksaan Fisik, penyidik dapat mengembangkan menjadi alat bukti sah:
 - a. keterangan saksi
 - b. keterangan terdakwa
4. Bukti audit yang berupa konfirmasi didapat dengan cara mengajukan pertanyaan dalam rangka memperoleh penegasan dari pihak independen yang berada di luar sistem manajemen auditan. Bukti konfirmasi ini lebih mengarah untuk dikembangkan oleh penyidik sebagai alat bukti sah berupa keterangan saksi
5. Dokumen merupakan jenis bukti audit yang didapat dari hasil pengujian yang dilakukan oleh auditor terhadap dokumen dan catatan yang mendukung informasi audit. Bukti dokumen serta catatan yang mendukung informasi audit dapat dipersiapkan oleh auditor sebagai sumber hakim dalam mencari alat bukti petunjuk. Bukti dokumen dapat dikembangkan oleh penyidik menjadi alat bukti sah:
 - a. keterangan saksi;
 - b. surat;
 - c. keterangan terdakwa.
6. Bukti audit observasi adalah kesan yang diperoleh auditor dari penilaian pengamatannya saja, atau dengan kata lain merupakan dugaan dari auditor, sehingga dugaan tersebut tidak dapat diterima sebagai alat bukti keterangan saksi sesuai dengan Pasal 185 ayat (5) KUHAP.

7. Bukti audit tanya jawab dengan auditan (*Inquires of the Client*) selain dapat dipersiapkan oleh auditor untuk nantinya menjadi sumber bagi hakim dalam mencari alat bukti petunjuk, dapat pula dikembangkan penyidik menjadi alat bukti:
 - a. Keterangan saksi;
 - b. Keterangan terdakwa;
8. Pelaksanaan Ulang dan Prosedur Analisis adalah bukti audit yang memerlukan langkah auditan berupa penilaian auditor, sehingga lebih tepat apabila diajukan sebagai alat bukti keterangan ahli yang tertuang dalam LHAJ
9. LHAJ bukan merupakan alat bukti surat .sebagaimana dimaksud Pasal 187 KUHAP, akan tetapi dapat merupakan sumber perolehan bukti petunjuk yang berupa dokumen yang di dalamnya memuat rekaman data atau informasi mengenai adanya kerugian keuangan negara berdasarkan Pasal 26A Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001 jo. Pasal 188 ayat (2) KUHAP.
10. Tidak semua bukti audit dapat secara langsung diubah menjadi bukti hukum (KUHAP) hal ini disebabkan adanya kendala-kendala antara lain sebagai berikut:
 - a. perlu waktu yang lama untuk mengubah bukti audit menjadi bukti hukum (KUHAP)
 - b. sulitnya menghadirkan orang yang diduga terlibat untuk diperiksa penyidik dan dituangkan dalam BAP
 - c. seseorang dapat dijadikan saksi beberapa tersangka dan berputar terus berikutnya nantinya jadi tersangka saksinya orang lain (splitcing), sehingga perlu waktu lama untuk menyidik suatu kasus
 - d. bukti audit yang dituangkan dalam LHAJ sulit ditemukan lagi pada waktu penyidikan, karena selang waktu lama anantara audit investigatif dan penyidikan

B. Saran

Dari analisis perubahan bukti audit dan bukti menurut hukum (KUHAP) dapat disarankan sebagai berikut:

1. Karena bukti audit tidak selalu dapat dijadikan bukti menurut hukum, maka para auditor APIP yang melaksanakan audit investigatif harus mempunyai pengetahuan yang cukup tentang KUHAP khususnya pasal mengenai alat bukti hukum, agar dalam mengumpulkan bukti audit tidak salah arah atau atau salah tafsir.
2. Bukti audit yang dikumpulkan oleh auditor APIP pada saat melakukan audit (khususnya audit investigatif) harus benar-benar memenuhi syarat bukti yaitu: relevan, kompeten dan cukup supaya mudah diubah oleh penyidik menjadi bukti hukum (KUHAP)

3. Dalam setiap pengumpulan bukti audit, apabila hasil audit berupa LHAH akan diserahkan kepada aparat penegak hukum/penyidik maka sejak pengumpulan bukti harus sudah memperhatikan bahwa bukti audit nantinya akan dijadikan bukti hukum menurut KUHAP
4. Auditor harus memahami benar tentang tingkatan bukti audit yang akan digunakan untuk pembuktian yaitu: bukti utama (*primary evidence*), bukti tambahan (*secondary evidence*), bukti langsung (*direct evidence*), bukti tak langsung (*circumstantial evidence*), bukti perbandingan (*comparative evidence*) dan bukti statistik (*statistical evidence*) agar bukti-bukti yang dikumpulkan dapat digunakan sebagai dasar penyusunan LHAH yang akurat dan dapat digunakan dalam proses penyidikan oleh aparat penegak hukum.

C. Implikasi

Laporan Hasil Audit yang dihasilkan oleh auditor APIP yang mempunyai indikasi kerugian Negara (tindak pidana korupsi) sering tidak dapat dilanjutkan dengan pengusutan oleh penyidik dari kejaksaan/kepolisian karena bukti-bukti audit yang diperoleh auditor tidak dapat dijadikan bukti menurut hukum yang diatur dalam KUHAP.

Pembuktian memegang peranan penting dalam proses audit maupun proses penyidikan dan penuntutan di pengadilan. Apabila seorang auditor APIP dalam mengumpulkan bukti audit tidak memenuhi syarat bukti yaitu relevan, kompeten dan cukup maka hasil audit maupun laporan yang dihasilkan tidak akurat, sehingga apabila bukti audit dan laporan hasil audit dilanjutkan ke penyelidikan/penyidikan oleh aparat penegak hukum untuk dijadikan bukti menurut hukum akan mengalami kesulitan sehingga menyebabkan gagal menjadi proses hukum.

Jika bukti audit yang tidak kompeten dijadikan dasar untuk proses hukum dari adanya indikasi kerugian negara, dan proses tersebut sudah sampai ketingkat penuntutan di pengadilan, pada akhirnya orang yang didakwa korupsi dibebaskan oleh hakim karena alat bukti yang ditentukan undang-undang tidak cukup membuktikan kesalahan yang didakwakan maka terdakwa dibebaskan. Hal ini bisa menimbulkan akibat bagi auditor yang melakukan audit tersebut yaitu dapat dituduh mencemarkan nama baik dan dapat dituntut secara hukum.

DAFTAR PUSTAKA

Arrens, Alvin A; Elder, Randal j; Beasley, Mark S "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", 12th edition, New Jersey, Pearson Education, Inc. 2008

BPKP, Biro Hukum dan Humas, Hubungan Bukti Audit Dengan Alat Bukti Menurut KUHAP Dalam Mengungkap Tindak Pidana Korupsi, 2003,

-----, Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Modul Auditing, 2005

Himpunan Peraturan Korupsi, Kolusi dan Nepotisme, CV. Eka Jaya, Jakarta, 2005

RM On Line, Januari 2010, www.rakyatmerdeka.co.id

Soerodibroto, Soenarto KUHP dan KUHAP PT. Raja Grafindo Persada Jakarta Edisi Keempat, 2001