

BAB III

KAJIAN PUSTAKA

3.1 Istilah

3.1.1 Pengertian Audit Investigasi

Audit investigasi secara umum adalah proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya. (Drs. Madijono, Pelaporan Hasil Audit Investigasi: 2010)

Karena tujuan audit investigasi adalah untuk mengidentifikasi dan mengungkap kecurangan atau kejahatan, maka pendekatan, prosedur dan teknik yang digunakan di dalam audit investigatif relatif berbeda dengan pendekatan, prosedur dan teknik yang digunakan di dalam audit keuangan, audit kinerja atau audit dengan tujuan tertentu lainnya.

3.1.2 Pengertian Audit Investigasi IBI

Definisi audit investigasi yang mengacu kepada terminologi investigasi sebagaimana tercantum dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 462/KMK.09/2004 tentang Tata Cara Investigasi pada Inspektorat Bidang Investigasi (IBI) yaitu *“serangkaian tindakan untuk mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti yang dengan barang bukti itu membuat terang dan jelas suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya”*.

3.1.3 Auditor IBI

Istilah *Investigative Auditor* atau *Auditor* yang telah dikenal secara luas, pada Inspektorat Bidang Investigasi diistilahkan sebagai Investigator, didefinisikan sebagai *“Pejabat/pegawai Inspektorat Bidang Investigasi yang memenuhi kualifikasi dan diberi wewenang untuk melakukan investigasi”*. (R.B. Permana Agung, M.Sc., Ph.D, Pedoman Audit Investigasi: 2008)

Istilah *Investigator* tidak mengacu kepada istilah Penyidik sebagaimana disebutkan dan didefinisikan di dalam Kitab Undang - Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP).

Dalam audit investigatif, seorang auditor memulai suatu audit dengan praduga/ indikasi akan adanya kemungkinan kecurangan dan kejahatan yang akan diidentifikasi dan diungkap melalui audit yang akan dilaksanakan. Kondisi tersebut, misalnya, akan mempengaruhi siapa yang akan diwawancarai terlebih dahulu atau dokumen apa yang harus dikumpulkan terlebih dahulu. Selain itu, dalam audit investigatif, jika memiliki kewenangan, auditor dapat menggunakan prosedur dan teknik yang umumnya digunakan dalam proses penyelidikan dan penyidikan kejahatan, seperti pengintaian dan pengeledahan.

3.1.4 Fraud

Istilah *fraud* dalam kaitannya dengan tugas pokok dan wewenang Inspektorat Bidang Investigasi mengacu kepada "*Tindak penyimpangan dan/atau penyalahgunaan wewenang yang berkaitan dengan tugas dan fungsi Unsur Kementerian Keuangan yang dilakukan oleh Unsur Kementerian Keuangan*". (R.B. Permana Agung, M.Sc., Ph.D, Pedoman Audit Investigasi: 2008)

3.1.5 Pemeriksa Pajak/fiskus

Pemeriksaan Pajak dilakukan oleh Pemeriksa Pajak yaitu Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak, yang diberi tugas, wewenang, dan tanggung jawab untuk melaksanakan Pemeriksaan. (Waluyo, Perpajakan:2010)

3.1.6 Pengusaha Kena Pajak (PKP)

Sesuai dengan UU Republik Indonesia Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan definisi Pengusaha Kena Pajak (PKP) adalah Pengusaha yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang Pajak Pertambahan

Nilai, tidak termasuk Pengusaha Kecil, yang batasannya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan, kecuali Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

3.1.7 Pengusaha Kawasan Berikat (PKB)

Pengusaha Kawasan Berikat adalah pengusaha suatu bangunan, tempat, atau kawasan dengan batas-batas tertentu yang didalamnya dilakukan kegiatan usaha industri pengolahan barang dan bahan, kegiatan rancangan, perekayasaan, penyortiran, pemeriksaan awal, pemeriksaan akhir, pengepakan atas barang dan bahan impor atau bahan dari dalam Daerah Pabean Indonesia lainnya yang hasilnya terutama untuk tujuan ekspor.

3.1.8 Pengusaha Dalam Kawasan Berikat (PDKB)

Kegiatan utamanya adalah kegiatan pengolahan, yaitu kegiatan yang memproses bahan mentah, bahan baku, setengah jadi, dan/atau barang jadi menjadi barang dengan nilai yang lebih tinggi untuk penggunaannya.

3.2 Pra Audit Investigasi

Berdasarkan hasil wawancara dengan Kepala Subbagian Tata Usaha Inspektorat Bidang Investigasi, sumber Audit Investigasi dapat dibagi menjadi 4 yaitu:

- 1) Pengaduan masyarakat.
- 2) Pelimpahan hasil audit rutin/reguler dari Inspektorat Bidang I – VII.
- 3) Permintaan dari Unit Eselon I di Lingkungan Kementerian Keuangan.
- 4) Permintaan dari luar kementerian Keuangan.
- 5) Kajian terhadap media/kajian mandiri.
- 6) Hasil pengumpulan bahan dan keterangan.

Dalam proses menangani informasi awal, harus diperhatikan unsur-unsur adanya indikasi perbuatan yang merugikan keuangan negara dan/atau unsur pidana dalam ruang lingkup mandat IBI. Dengan memperhatikan rumusan keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 31 tahun 1999, kerugian negara tersebut dapat berbentuk:

- 1) Pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara (dapat berupa uang, barang) yang seharusnya tidak dikeluarkan.
- 2) Pengeluaran suatu sumber/kekayaan Negara lebih besar dari yang seharusnya menurut kriteria yang berlaku.
- 3) Hilangnya sumber/kekayaan negara yang seharusnya diterima (termasuk diantaranya penerimaan dengan uang palsu, barang fiktif).
- 4) Penerimaan sumber/kekayaan negara lebih kecil/rendah dari yang seharusnya diterima (termasuk penerimaan barang rusak, kualitas tidak sesuai).
- 5) Timbulnya suatu kewajiban negara yang seharusnya tidak ada.
- 6) Timbulnya suatu kewajiban negara yang lebih besar dari yang seharusnya.
- 7) Hilangnya suatu hak negara yang seharusnya dimiliki/ diterima menurut aturan yang berlaku.
- 8) Hak negara yang diterima lebih kecil dari yang seharusnya diterima.

3.3 Perencanaan Audit Investigasi

Menurut M. Rahman Ritza (Inspektur Bidang Investigasi Tahun 2012) dalam mengembangkan Proposal Audit Investigasi dan Rencana Audit Investigasi harus mencakup seluruh elemen dasar kegiatan atau operasi yang dapat digunakan sebagai kerangka kerja untuk mengembangkan perencanaan audit investigasi yang lebih rinci sesuai dengan keadaan. Lima Elemen dasar yang dimaksud adalah:

1) Situasi

Merupakan gambaran tentang keadaan yang sedang terjadi yang dituangkan dalam suatu pernyataan situasi (*situation statement*). Pernyataan situasi memuat tentang apa yang telah terjadi dan bagaimana keadaannya pada saat ini. Dikaitkan dengan audit investigasi, situasi disini pada dasarnya menggambarkan substansi pengaduan/*fraud* yang akan dibuktikan.

2) Misi

Merupakan harapan yang hendak dicapai. Misi ini dituangkan dalam suatu pernyataan (*mission statement*) yang secara ringkas menggambarkan hal-hal yang diharapkan akan dicapai dalam pelaksanaan audit investigasi. Dalam suatu kasus yang kompleks, misi dapat dijabarkan lebih lanjut ke dalam sub-

sub komponen yang saling terkait untuk mencapai misi secara keseluruhan. Misi disini dapat dianalogikan sebagai upaya untuk membuktikan hipotesis.

3) Eksekusi

Merupakan bagian utama dari persiapan yang memuat suatu uraian rinci tentang bagaimana misi dapat dicapai (rencana audit investigasi). Bagian ini memuat komponen-komponen perencanaan audit yang menggambarkan secara rinci langkah - langkah pelaksanaan audit investigasi beserta jangka waktu pelaksanaannya.

4) Administrasi dan logistik

Administrasi dan logistik memuat beberapa hal seperti: komposisi tim investigator, yang mencakup uraian rinci mengenai nama, jabatan, kualifikasi yang dibutuhkan, lokasi dari individu-individu yang terlibat dalam kegiatan audit investigasi, jangka waktu dan anggaran biaya audit investigasi.

5) Komunikasi

Masalah komunikasi dapat menyebabkan kegagalan pelaksanaan suatu audit investigasi atau kegiatan operasional. Dalam komunikasi diperlukan adanya matriks komunikasi yang menguraikan secara rinci mengenai arus informasi (siapa melapor kepada siapa), waktu pelaporan serta kepada siapa laporan harus diserahkan.

3.4 Pelaksanaan Audit Investigasi

3.4.1 Pengujian Fisik

Dalam pengujian fisik, investigator memeriksa fisik atau penghitungan terhadap fisik aset dari instansi yang diperiksa. Dokumen hasil pemeriksaan fisik adalah Berita Acara Pemeriksaan fisik (BAP) yang ditandatangani oleh investigator maupun pejabat dari instansi yang diperiksa. Sasaran utama dari pengujian fisik adalah membuktikan keberadaan (*existence*), penilaian (*valuation*), dan juga asersi kelengkapan (*completeness*).

3.4.2 Konfirmasi

Bukti konfirmasi diperoleh dengan mengajukan pertanyaan dalam rangka mendapatkan penegasan dari pihak lain. Bukti konfirmasi tertulis yang

diperoleh saat audit merupakan bukti surat sepanjang didukung dengan bukti lain yang sah. (pasal 187 huruf d KUHAP)

Bukti audit yang diperoleh dari konfirmasi memiliki keandalan yang sangat tinggi karena bukti audit dari teknik audit ini diperoleh dari pihak ketiga yang independen terhadap klien. Oleh karena bukti audit yang diperoleh dari konfirmasi sangat tinggi, teknik audit ini adalah teknik audit yang paling banyak digunakan.

3.4.3 Dokumentasi

Dokumentasi merupakan bukti audit yang diperoleh dari hasil pengujian yang dilakukan oleh investigator terhadap dokumen dan catatan yang mendukung informasi audit.

Dokumen dapat menjadi bukti surat jika sesuai dengan pengertian bukti surat menurut huruf a, b, c atau d dari pasal 187 KUHAP. Dokumen yang diperoleh harus asli.

Dalam praktik, umumnya investigator memperoleh dokumen *fotocopy*. Dari sisi hukum pidana agar *fotocopy* tersebut dapat diterima sebagai alat bukti yang mendukung dakwaan, maka harus dilegalisasi oleh pejabat yang berwenang.

3.4.4 Observasi

Observasi adalah jenis bukti audit yang digunakan untuk menilai aktivitas tertentu dari instansi yang diperiksa oleh investigator dengan menggunakan indera. Dengan keahliannya, investigator menyimpulkan hasil observasi yang dilakukannya. Dalam pengungkapan dugaan tindak pidana korupsi atau pencucian uang, hasil observasi yang dituangkan dalam kertas kerja audit.

3.4.5 Tanya jawab dengan instansi yang diperiksa

Tanya jawab merupakan salah satu cara investigator melakukan pengujian atas apa yang menjadi obyek audit. Bukti audit yang berasal dari tanya jawab ini mempunyai tingkat keandalan yang lebih rendah dibandingkan bukti audit lain.

3.4.6 Prosedur analitis

Prosedur analitis merupakan jenis bukti audit yang diperoleh melalui perbandingan antara satu data dengan data lainnya. Hasil perbandingan ini dapat digunakan investigator untuk menyimpulkan apakah suatu transaksi mengandung penyimpangan atau tidak. Hasil dari prosedur analitis biasanya menghasilkan suatu indikasi. Investigator perlu membuktikan kebenaran material atas indikasi tersebut. Dalam pengungkapan dugaan tindak pidana korupsi atau pencucian uang, hasil prosedur analitis dituangkan dalam kertas kerja audit.

3.4.7 Penganalisisan dan Pengevaluasian Bukti

Setiap bukti yang diperoleh, dianalisis untuk menilai kesesuaian bukti (relevansi) dengan hipotesis serta sebagai landasan perlu tidaknya mengembangkan bukti lebih lanjut.

Hasil analisis bukti dapat memberikan petunjuk untuk memperoleh bukti-bukti lain yang relevan sebagai bukti dukungan atas validitas bukti yang kita peroleh.

3.4.8 Teknik Mengevaluasi Bukti

Menurut Don Rabon & Tanya Chapman dalam bukunya yang berjudul *Interviewing and Interrogating* (edisi kedua) tahun 2009, penyusunan bagan arus dan kronologi fakta kejadian sangat bermanfaat bagi investigator untuk memahami kondisi sesungguhnya dari kasus yang ditangani.

Hal yang perlu diantisipasi dalam melakukan evaluasi bukti, yaitu mengenai urutan proses kejadian dan kerangka waktu kejadian. Kedua hal tersebut dijabarkan dalam bentuk bagan arus kejadian/ modus operandi atau dalam bentuk naratif yang menggambarkan kronologi fakta kejadian.

Penyusunan bagan arus dan kronologi fakta kejadian sangat bermanfaat bagi investigator untuk memahami kondisi sesungguhnya dari kasus yang ditangani. Bagan arus kejadian merupakan salah satu teknik untuk memudahkan pemahaman suatu proses kejadian. Melalui penyusunan bagan arus kejadian

dapat diketahui: Apa, Siapa, Bilamana, dan Bagaimana suatu proses kejadian terjadi.

Kasus posisi merupakan suatu titik awal dan akhir dari perbuatan tindak pidana korupsi. Posisi awal perbuatan umumnya ditandai dengan suatu perbuatan yang tidak sesuai dengan ketentuan (perbuatan melawan hukum), sedang posisi akhir dari perbuatan adalah adanya keuntungan pribadi atau pihak lain atau golongan. Dalam melakukan evaluasi bukti, kasus posisi harus didukung dengan kualitas dan kuantitas bukti yang dapat diterima.

3.5 Pelaporan Audit Investigasi

Menurut Drs. Madijono dalam bukunya yang berjudul Pelaporan Hasil Audit Investigasi tahun 2010, pengungkapan informasi dalam laporan audit investigasi perlu mempertimbangkan prinsip berikut ini:

1) Akurat (*Accurate*)

Seluruh materi laporan termasuk tanggal, data, informasi serta pihak terkait, harus dikonfirmasi sebelum penulisan laporan. Informasi yang dilaporkan adalah fakta yang benar dan dapat diverifikasi. Informasi dan fakta yang relevan dari auditan harus dicatat dalam kertas kerja audit investigasi untuk mendukung laporan. Konfirmasi/penegasan merupakan salah satu ukuran untuk memastikan bahwa seluruh fakta yang relevan telah dikumpulkan secara akurat sebelum dituangkan dalam laporan hasil audit investigasi.

2) Jelas (*Clear*).

Laporan disusun dengan jelas, yaitu tidak banyak menyajikan rincian serta kalimat atau bagian yang secara tidak jelas berhubungan dengan informasi yang ingin disampaikan. Istilah teknis hanya digunakan dalam konteks kalimat dan harus dijelaskan seperlunya.

3) Tidak memihak (*Independent*).

Laporan yang disusun tidak bias atau prasangka dari penyusun laporan, tetapi harus berdasarkan fakta yang didukung oleh bukti yang cukup yang dituangkan dalam kertas kerja audit.

4) Relevan (*Relevant*)

Laporan audit investigasi hanya mengungkap informasi yang relevan dengan masalah atau kasus yang ditangani. Memasukan informasi yang tidak relevan dalam laporan audit investigasi hanya akan membingungkan pembaca laporan, membuat rumit laporan dan mengakibatkan investigator dikritik atas metodologi kerjanya.

5) Tepat waktu (*timely*)

Setelah selesai pekerjaan lapangan laporan audit segera disusun. Laporan yang sudah ditandatangani segera disampaikan, agar informasi yang disajikan dalam laporan dapat sepenuhnya digunakan dan memenuhi tujuannya.

6) Tidak Boleh Ada Pendapat (*opinion is not allowed*)

Investigator tidak boleh memasukkan pendapat atas keterangan saksi yang diperolehnya, walaupun investigator yakin bahwa pernyataan saksi tersebut tidak jujur. Kebohongan dapat terungkap pada saat timbul perbedaan dari pernyataan para saksi ataupun dari tersangka.