ISSN : 1979-6889

AUDITING FORENSIK DAN VALUE FOR MONEY AUDIT

Dwi Sudaryati, Nafi' Inayati Zahro [1]

ABSTRACT

The development of corporate world with full of varies complexity for this days, makes develop in economic area tended to accompanied with fraud appearance. It is claims thet the auditors especially must get to know about auditing fraud.

Fraud audit asseses the system to know or potency about fraud. Identification or mapping of region which gristle fraud communicated at institution is holding responsible in good corporate governance, this institution is audit committees.

Straightening of good governance is not easy and many challenging, the environment of corporation in government bearing too much motives to do corruption. So, Forensic accounting is appliying of accounting discipline in solving problem law and also outside by justice.

Keywords: *Audit Committees, Forensic Auditing, Corporate Governance, Fraudulent, Value for Money.*

ABSTRAK

Perkembangan dunia usaha yang demikian kompleks dan bervariasi dewasa ini, membuat kemajuan di bidang ekonomi cenderung diiringi pula dengan munculnya kejahatan-kejahatan. Hal tersebut menuntut para auditor khususnya, harus dapat memahami fraud audit.

Fraud audit yang proaktif menilai sistem yang ada untuk mengetahui resiko atau potensi terjadinya tindakan kecurangan. Identifikasi atau pemetaan wilayah yang rawan "fraud" dikomunikasikan pada instansi yang bertanggung jawab. dalam good corporate governance, instansi ini adalah komite audit.

Penegakan goog governance tidak mudah dan banyak menghadapi tantangan. Lingkungan usaha dan perubahan-perubahan dalam pemerintahan melahirkan terlalu banyak insentif dan motivasi untuk korupsi. Oleh karena itu, diperlukan Akuntansi forensik yang merupakan penerapan disiplin akuntansi dalam memecahkan masalah hukum di dalam maupun diluar pengadilan.

Kata kunci: *Komite Audit, Audit Forensik, tata kelola perusahaan, kecurangan, nilai waktu uang.*

I. PENDAHULUAN

Korupsi masih menjadi isu yang selalu menarik untuk dibahas baik di Indonesia maupun negara-negara lainnya. Meluasnya kejahatan korupsi di Indonesia telah terjadi sejak orde lama dan mencapai puncaknya pada masa orde baru. Semenjak runtuhnya era orde baru, masyarakat semakin terbuka dan kritis mencermati berbagai kebijakan terutama kebijakan

[1] Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Muria Kudus

penyelengaraan pemerintah yang penuh dengan unsur-unsur korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN). Berbagai upaya sebenarnya telah dilakukan pemerintah sejak dahulu (sebelum tumbangnya rezim orde baru) hingga saat ini untuk memberantas korupsi di tanah air ini. Hal ini setidaknya dapat dilihat dari latar belakang munculnya peraturan-peraturan tentang pemberantasan korupsi.

Setelah KUHP dirasa tidak mampu lagi menjerat pelaku kejahatan korupsi, peraturan perundangan yang menjadi dasar penanggulangan kejahatan datang silih berganti[2]. Secara yuridis berawal dengan dibentuknya Peraturan Penguasa Militer Angkatan Darat dan Laut RI Nomor PRT/PM/06/1957 yang kemudian pada perkembangannya dikeluarkan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 1971 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (TPK). Karena modus operandi perbuatan korupsi yang semakin canggih, Undang-Undang tersebut diganti menjadi UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Pada tanggal 21 Nopember 2001 UU No. 31 Tahun 1999 tersebut diubah lagi menjadi Undang-Undang No. 20 Tahun 2001. Penetapan kejahatan korupsi sebagai kejahatan luar biasa membuat pemerintah dirasa perlu membentuk badan khusus yang independen dan bebas dari kekuasaan manapun. Badan khusus tersebut adalah Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) yang berwenang melakukan koordinasi dan supervisi, termasuk melakukan penyelidikan, penyidikan, dan penuntutan. Sebenarnya pembentukan badan khusus tersebut telah diamanatkan oleh Pasal 43 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Lebih lanjut penjelasan mengenai KPK saat ini tertuang dalam Undang-Undang No. 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Korupsi. Selain itu, pemerintah juga memberi kuasa kepada Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) untuk menangani kasus berindikasi tindak pidana korupsi. Hal ini dibuktikan dengan dikeluarkannya Surat Ketetapan Bersama (SKB) Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Nomor: Juklak.001/JA/1989 dan Kep-145/K/1989 Tanggal 25 Februari 1989 tentang upaya menetapkan kerjasama Kejaksaan dan BPKP dalam penanganan kasus berindikasi Tindak Pidana Korupsi (TPK)[3].

Keinginan untuk mewujudkan pemerintahan yang bersih dari KKN juga ditandai ketika memasuki abad ke-21. Indonesia dan negara-negara lainnya bersepakat untuk saling bekerja sama dalam pemberantasan praktek-praktek korupsi. Hal ini dibuktikan dengan ditandatanganinya deklarasi pemberantasan korupsi di Lima, Peru pada tanggal 7-11

---

[2] Dani Krisnawati, Eddy O.S.Hiariej, Marcus Priyo Gunarto, Sigid Riyanto, dan Supriyadi, dalam bukunya "*Bunga Rampai Hukum Pidana Khusus*" Penerbit: Pena Pundi Aksara-Februari 2006, halm.38-39

[3] Pusat Pendidikan dan Latihan BPKP (1997), *Fraud Auditing,* Modul Pelatihan Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor

September 1997 dalam konferensi anti korupsi yang dihadiri oleh 93 negara[4]. Namun hingga saat ini korupsi masih tumbuh subur dan sepertinya sudah menjadi budaya yang mengakar kuat di Indonesia dan sukar untuk dihilangkan. Seperti dikemukakan oleh para pakar/pengamat ekonomi dan politik, serta para tokoh masyarakat baik melalui media massa maupun forum-forum lainnya bahwa korupsi telah menjadi suatu penyakit yang sangat parah dan sukar untuk disembuhkan. Era reformasi yang digalakkan setelah tumbangnya era orde baru juga tidak sepenuhnya dapat mencapai visinya yaitu memberantas praktek-praktek KKN di negeri tercinta ini.

Berbagai lembaga survey atau penelitian baik di Indonesia maupun di luar negeri menyebutkan bahwa fenomena korupsi di Indonesia sudah sangat parah dan kondisi tersebut sering menempatkan Indonesia pada posisi yang cukup rendah sebagai negara terkorup. Dari hasil pemeriksaan BPKP dan Kejaksaan Agung sebagai tindak lanjutnya, telah cukup banyak kasus korupsi ditemukan berasal dari sektor pemerintahan. Bahkan hasil jajak pendapat yang dilakukan oleh BPKP dengan mengambil responden dari berbagai kalangan di masyarakat menunjukkan bahwa instansi/lembaga atau kegiatan-kegiatan pemerintahan dianggap oleh masyarakat paling banyak melakukan korupsi[5]. Maka tak heran jika masyarakat menilai pemerintah sebagai lembaga yang seharusnya berpihak pada rakyat dan mengutamakan kesejahteraan rakyat hanyalah rekayasa belaka kalau pada akhirnya korupsi menjadi hal yang *lumrah* di kalangan pemerintahan. Berdasarkan fenomena permasalahan diatas, maka diperlukan pembahasan mengenai strategi-strategi yang dapat digunakan untuk memberantas korupsi ditinjau dari sudut pandang bidang auditing. Untuk itu dalam artikel ini penulis bermaksud untuk memberikan deskripsi tentang teknik-teknik dalam bidang auditing sebagai upaya dalam pemberantasan korupsi.

II. ANALISA PERMASALAHAN

2. 1 Pengertian Korupsi dan Sebab-sebab Terjadinya Korupsi

Istilah korupsi diduga berasal dari bahasa Belanda: *corruptie* yang kemudian diadopsi ke dalam bahasa Indonesia: ”korupsi”. Korupsi menurut Kamus Umum Bahasa Indonesia **Poerwadarminta** ialah perbuatan yang buruk seperti penggelapan uang, penerimaan uang sogok dan sebagainya. Mengutip tulisan Muhammad Husni Thamrin, konsepsi mengenai

---

[4] Dani Krisnawati, Eddy O.S.Hiariej, Marcus Priyo Gunarto, Sigid Riyanto, dan Supriyadi, dalam bukunya “*Bunga Rampai Hukum Pidana Khusus*” Penerbit: Pena Pundi Aksara-Februari 2006, halm.32-33

[5] Johan Arifin, (2001), “*Strategi Di Bidang Auditing Dalam Upaya Pemberantasan Korupsi Di Lingkungan Lembaga Pemerintahan”*, Media Akuntansi, UII, Yogyakarta

korupsi timbul setelah adanya pemisahan antara kepentingan keuangan pribadi dari seorang pejabat negara dan keuangan jabatannya. Prinsip ini muncul di Barat setelah adanya Revolusi Perancis dan di negara-negara Anglo-Saxon, seperti Inggris dan Amerika Serikat, timbul pada permulaan abad ke-19. Sejak itu penyalahgunaan wewenang demi kepentingan pribadi, khususnya dalam soal keuangan, dianggap sebagai tindak korupsi. Beliau juga mendefiniskan korupsi sebagai suatu tindak penyalahgunaan kekayaan negara (dalam konsep modern), yang melayani kepentingan umum, untuk kepentingan pribadi atau perorangan. Akan tetapi praktek korupsi sendiri, seperti suap atau sogok, kerap ditemui ditengah masyarakat tanpa harus melibatkan hubungan negara. Istilah korupsi dapat pula mengacu pada pemakaian dana pemerintah untuk tujuan pribadi[6].

Adapun sebab-sebab terjadinya korupsi dapat dilihat dalam tiga aspek:

1) Aspek Individu Perilaku Korupsi

   Apabila dilihat dari segi pelaku korupsi, sebab-sebab manusia terdorong melakukan korupsi antara lain: sifat tamak manusia, moral yang kurang kuat menghadapi godaan, penghasilan kurang mencukupi kebutuhan hidup yang wajar dan mendesak, gaya hidup konsumtif, tidak mau bekerja keras, serta ajaran-ajaran agama kurang diterapkan secara benar.

2) Aspek Organisasi

   Organisasi dapat memberi andil terjadinya praktek korupsi apabila ada kesempatan untuk berkorupsi di organisasi tersebut. Jika tidak ada kesempatan maka korupsi juga tidak akan terjadi. Dari sudut pandang organisasi, sebab-sebab terjadinya korupsi antara lain: kurangnya keteladanan pemimpin, kelemahan sistem pengendalian manajemen, sistem akuntabilitas di instansi pemerintah kurang memadai, dan tidak adanya kultur organisasi yang benar.

3) Aspek Masyarakat Tempat Individu dan Organisasi Berada

   Pada umumnya masyarakat beranggapan bahwa yang harus bertanggungjawab atas terjadinya perbuatan korupsi hanyalah aparat pemerintah saja. Padahal pihak swasta (anggota masyarakat itu sendiri) terkadang menjadi pemicu dan punya andil yang cukup dalam praktek korupsi. Misalnya penerimaan pajak penghasilan negara yang seharusnya besar ternyata menjadi lebih kecil karena sebagian masuk ke kantong aparat pemerintah, tentunya dengan kesepakatan si wajib pajak yang bersangkutan.

---

[6] Muhammad Husni Thamrin, "*Korupsi di Indonesia, Dimana Kita Harus Memberantasnya?*", ICW Materi Pelatihan Anti Korupsi, 2000

4) Aspek Perundang-undangan

Tindakan korupsi mudah timbul karena adanya kelemahan di dalam peraturan perundang-undangan, yang dapat mencakup: adanya peraturan perundang-undangan yang monopolistik, kualitas peraturan perundang-undangan yang kurang memadai, sosialisasi peraturan kurang, sanksi terlalu ringan, penerapan sanksi tidak konsisten dan pandang bulu, dan lemahnya bidang evaluasi dan revisi peraturan perundang-undangan.

2. 2 Sebab-sebab Kegagalan Penanggulangan Korupsi di Indonesia

Rezim Orde Baru Soeharto, dan diteruskan oleh "muridnya" Habibie, telah meningalkan banyak persoalan pelik bagi rezim Gus Dur-Megawati. Persoalan-persoalan tersebut bukan hanya persoalan krisis ekonomi, disintegrasi, kerusuhan (persoalan SARA), hak asasi manusia (HAM), ataupun utang luar negeri yang semakin menumpuk, namun juga persoalan pemberantasan dan pembersihan KKN yang merupakan "najis warisan" Orde Baru. Soeharto dipercaya meninggalkan banyak persoalan KKN, yang juga melibatkan diri dan keluarganya. Bahkan isu KKN merupakan salah satu isu yang diusung oleh para mahasiswa, saat melancarkan aksi reformasi yang menggulingkan Soeharto. Namun yang menjadi persoalan kini adalah lambannya proses penyelesaian persoalan KKN tersebut[7]. Hingga era Megawati-Hamsah Haz dan SBY-JK juga belum sepenuhnya berhasil menuntaskan kasus-kasus korupsi ataupun KKN .

Namun kita juga tidak dapat memberikan justifikasi bahwa kegagalan penanggulangan korupsi di Indonesia hanya dipengaruhi oleh kelemahan infrastruktur politik nasional selama Orde Baru saja, tetapi ada hal lainnya yang dapat ditinjau seperti pengaruh presiden selaku pimpinan tertinggi pemerintahan, tidak adanya strategi nasional yang jelas, kelemahan aparat pemerintah yang menangani korupsi, peraturan perundang-undangan tindak pidana korupsi kurang memadai, serta kurangnya partisipasi masyarakat dalam pemberantasan korupsi.

2. 3 Strategi Dibidang Auditing Dalam Upaya Pemberantasan Korupsi

Salah satu upaya yang dapat dilakukan memberantas tindak korupsi adalah dengan melakukan strategi dibidang auditing di lingkungan lembaga pemerintahan. Dalam mengungkap kasus-kasus korupsi yang berakibat merugikan pihak lain (rakyat atau negara), maka para auditor dituntut untuk tidak hanya paham prosedur akuntansi tetapi juga pengetahuan-pengetahuan lain yang mendukung seperti perdagangan, perpajakan,

---

[7] Muhammad Husni Thamrin, "*Korupsi di Indonesia, Dimana Kita Harus Memberantasnya?"*, ICW Materi Pelatihan Anti Korupsi, 2000

perdagangan saham, dan asuransi. Bidang ilmu auditing yang berhubungan dengan penyelesaian tindak pidana korupsi adalah auditing forensik. Disamping itu konsep *value for money* atau 3E (ekonomi, efisiensi, dan efektifitas) juga dapat dikembangkan dalam rangka menekan terjadinya tindakan korupsi. Dengan demikian strategi dibidang auditing dalam upaya pemberantasan korupsi ada dua macam yaitu auditing forensik dan *value for money audit.*

2. 3.1 Auditing Forensik

Pada dasarnya ilmu forensik adalah aplikasi ilmu untuk penyelidikan kriminal dalam rangka untuk mencari bukti yang dapat digunakan dalam penyelesaian kasus-kasus kriminal[8]. Tujuan auditing forensik sangat khusus sehingga penyusunan program maupun pelaksanaan auditnya sangat berbeda dengan audit biasa. Program audit forensik harus diarahkan untuk mengumpulkan bukti-bukti yang cukup dan kompeten sehingga kasus kriminal yang sedang ditangani dapat terungkap. Oleh sebab itu, dalam pelaksanaannya amat dibutuhkan auditor-auditor yang memiliki karakteristik khusus. Seorang auditor forensik dituntut mampu melihat keluar dan menelusuri hingga dibalik angka-angka yang tampak, serta dapat mengaitkan dengan situasi bisnis yang sedang berkembang agar bisa mengungkapkan informasi yang akurat, obyektif, dan dapat menemukan adanya penyimpangan. Kemampuan ini hanya dimiliki oleh auditor dengan pengalaman mengaudit yang tinggi sekaligus paham ilmu pengetahuan lain yang mendukung. Para auditor forensik biasa disebut *Certified Fraud Examiner* (CFE) selain memeriksa kasus-kasus penyelewengan terhadap catatan-catatan akuntansi, penyimpangan prosedur akuntansi dan korupsi, juga memeriksa kasus-kasus tuntutan perdata seperti ganti rugi, asuransi, persengketaan pemegang saham dan perusahaan sampai pada gugatan pembagian harta akibat perceraian.

Secara umum pekerjaan akuntan forensik meliputi kelompok *fraud auditor*, *expert witness,* dan konsultan litigasi[9]. Berikut ini uraian masing-masing profesi tersebut:

Fraud Auditor

Perkembangan dunia usaha yang demikian kompleks dan bervariasi dewasa ini, membuat kemajuan di bidang ekonomi cenderung diiringi pula dengan munculnya kejahatan-kejahatan seperti praktek-praktek *fraudulent* dan *misrepresentation*, pengelapan pajak,

---

[8] Arief Rahman, " *Auditing Forensik dan Kontribusi Akuntansi dalam Pemberantasan Korupsi"*, Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia Vol.3 No.1, Juni 1999

[9] Johan Arifin, (2001), "*Strategi Di Bidang Auditing Dalam Upaya Pemberantasan Korupsi Di Lingkungan Lembaga Pemerintahan"*, Media Akuntansi, UII, Yogyakarta

pemakaian kartu kredit oleh orang-orang yang tidak berhak, *money laundering*, *window dressing*, dan berbagai bentuk korupsi serta penipuan konsumen[10]. Hal tersebut menuntut para auditor khususnya harus dapat memahami *fraud.* Pada dasarnya fraud merupakan serangkaian *irregularities* dan perbuatan-perbuatan melanggar hukum (*illegal acts*) yang dilakukan dengan sengaja untuk tujuan-tujuan tertentu. Praktek ini mungkin dilakukan oleh orang-orang dari dalam ataupun dari luar organisasi, untuk mendapatkan keuntungan baik pribadi maupun kelompok dan secara langsung maupun tidak langsung merugikan pihak lain. Fraud auditor berperan untuk mencegah dan mengoreksi kecurangan-kecurangan dalam dunia bisnis pada umumnya, seperti yang telah disebutkan diatas.

Expert Witness (Saksi Ahli)

Auditor forensik yang bertindak sebagai *expert witness*, pekerjaannya adalah mengumpulkan informasi, melakukan analisis, dan memberikan kesaksian di pengadilan jika diminta. Jadi dalam pokja (kelompok kerja) saksi ahli, auditor forensik tidak hanya berperan untuk mengumpulkan bukti-bukti dan mengungkap kasus-kasus kriminal saja, tetapi juga berperan dalam penyelidikan dan persidangan kasus-kasus kriminal. Auditor forensik sebagai saksi ahli dapat dikontrak oleh pengacara atau penggugat, dan apabila pihak lawan meminta hasil analisanya, maka auditor forensik wajib menyajikannya. Auditor forensik harus bersikap jujur, terbuka, dan obyektif.

Konsultan Litigasi

Sebagai seorang konsultan, peran akuntan forensik terbatas pada pemberian nasehat dan konsultasi kepada pengacara. Akuntan tidak dipandang sebagai saksi ahli di dalam pengadilan, tetapi lebih dipandang sebagai seorang litigator yang bekerja sebagai konsultan. Kertas kerja akuntan forensik sebagai konsultan litigator tidak terbuka untuk umum. Akuntan forensik dapat menggunakan teori dan dasar analisis yang berbeda tanpa adanya rasa takut karena pengacara tersebut memilih dan menggunakan kertas kerja akuntan forensik untuk memenuhi kepentingannya.

Aplikasi Auditing Forensik Di Indonesia

Di Indonesia penerapan ilmu dan teknik auditing forensik belumlah luas. Institusi yang telah menerapkannya, yaitu Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP) terutama

[10] Pusat Pendidikan dan Latihan BPKP (1997), *Fraud Auditing,* Modul Pelatihan Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor

Deputi Kepala BPKP Bidang Pengawasan Khusus. Sesuai dengan tugasnya, maka penerapan auditing forensik (di BPKP dikenal dengan pemeriksaan khusus) hanya terbatas pada pemeriksaan kasus-kasus kriminal ekonomi dan gugatan perdata yang melibatkan lembaga-lembaga pemerintah atau dana pemerintah. Pemeriksaan khusus adalah pemeriksaan yang dilakukan terhadap kasus penyimpangan yang menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan negara, dan atau perekonomian negara sehingga pada akhirnya dapat ditarik kesimpulan mengenai ada tidaknya indikasi tindak pidana korupsi ataupun perdata pada kasus yang bersangkutan (BPKP, 1999) [11].

Dalam pemeriksaan ini terdapat empat karakteristik yang khas meliputi: *pertama,* dari segi teknis yaitu seperti yang dinyatakan dalam petunjuk pemeriksaan khusus bahwa dalam menghitung besarnya kerugian keuangan/kekayaan dan perekonomian negara, harus menyeluruh atau tidak menggunakan metode sampling. Tidak digunakannya metode sampling memberikan tiga implikasi, yaitu: (1) biaya akan menjadi besar dan sukar diprediksi, (2) membutuhkan tenaga auditor yang secara kuantitatif besar atau secara kualitatif amat handal, (3) dari segi waktu akan membutuhkan waktu yang relatif lama. Ketiga implikasi ini erat kaitannya dengan faktor efisiensi dan efektifitas yang seharusnya dipenuhi dalam proses audit.

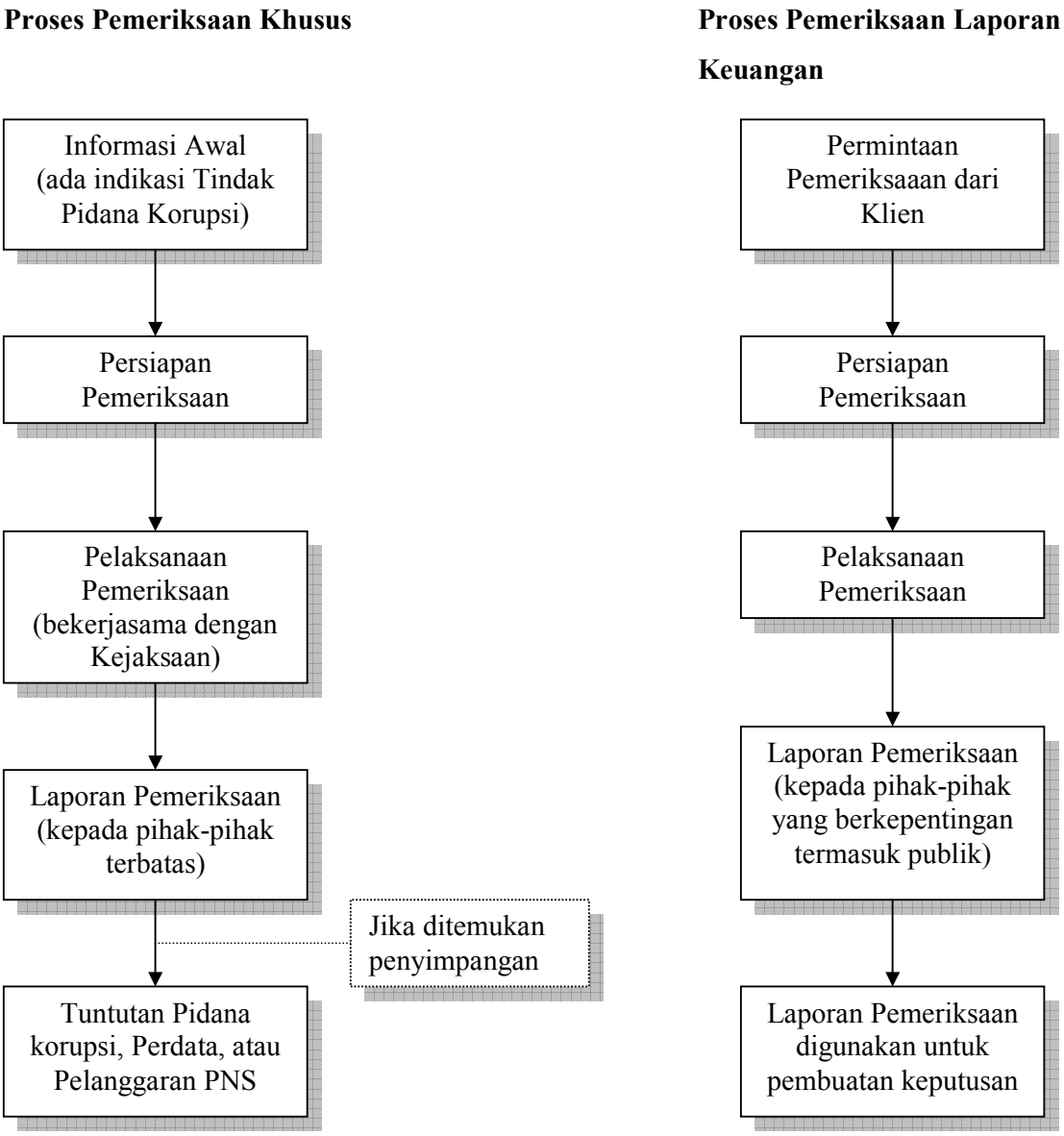
Karakteristik *kedua,* adanya kerjasama antara BPKP dengan aparat penegak hukum, dalam hal ini kejaksaan terutama Jaksa Agung Muda Bidang Tindak Pidana Korupsi (Jampidsus). Kerjasama ini terjalin dalam *ekspose* dan pelaksanaan pemeriksaan. Mekanisme *ekspose* dan pemeriksaan khusus merupakan suatu mekanisme diskusi atas suatu kasus, dimana masing-masing pihak yaitu Kejaksaan dan auditor BPKP memberikan pendapat sesuai dengan kapasitas profesional masing-masing. Hal ini sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang menjelaskan bahwa:

> *"Penentuan apakah secara nyata suatu perbuatan disebut melanggar hukum biasanya diluar kompetensi profesional seorang auditor. Auditor dalam hubungannya dengan penyajian laporan keuangan menempatkan dirinya sebagai pihak yang cakap dalam akuntansi dan auditing. Latihan, pengalaman, dan pemahaman auditor atas usaha klien dan lingkungan industrinya dapat memberikan dasar guna mengenali adanya perbutan klien yang merupakan unsur pelanggaran hukum. Namun, penentuan apakah suatu perbuatan merupakan pelanggaran hukum atau bukan*

[11] Johan Arifin, (2001), "*Strategi Di Bidang Auditing Dalam Upaya Pemberantasan Korupsi Di Lingkungan Lembaga Pemerintahan"*, Media Akuntansi, UII, Yogyakarta

biasanya didasarkan atas hasil penilaian atau nasihat ahli hukum yang telah mempelajari pokok persoalannya dan memiliki keahlian untuk itu atau penentuannya menunggu sampai adanya keputusan pengadilan (IAI, 2001, hal 317.1.par.03)."

Sedangkan dalam pemeriksaan khusus, kerjasama dengan aparat penegak hukum diperlukan, oleh karena auditor bukanlah merupaka aparat penyelidik ataupun penyidik.



Gambar 1

Perbedaan secara garis besar antara proses Pemeriksaan Khusus (kiri) dengan proses Auditing Laporan Keuangan (kanan). (Sumber Arifin, 2002)

Deputi bidang pengawasan khusus melaksanakan pemeriksaan khusus berangkat dari informasi awal yang diterima. BPKP dapat menerima informasi dari berbagai sumber mulai dari Presiden, para menteri, hingga masyarakat umum, sehingga BPKP dapat menetapkan prioritas sumber informasi. Informasi awal juga dapat diterima dari deputi lain di lingkungan BPKP. Informasi awal yang diterima Deputi Bidang Pengawasan Khusus harus didukung dengan bukti-bukti yang obyektif, legal, dan cukup. Hal inilah yang merupakan karakteristik khas pemeriksaan khusus *ketiga.* Sebelum melaksanakan pemeriksaan khusus, telah disepakati oleh tim pemeriksa khusus bahwa terdapat indikasi tindak pidana korupsi (TPK) sesuai dengan Undang-Undang No.3 Tahun 1971. Karakteristik pemeriksaan khusus yang *keempat* adalah adanya *follow up* atas laporan hasil pemeriksaan kecurangan berupa tindakan legal. Laporan hasil pemeriksaan dapat berupa hasil penghitungan besarnya kerugian negara atau hasil pengungkapan kasus kriminal ekonomi. Apabila kasus kecurangan tersebut berhubungan dengan TPK, maka laporan hasil pemeriksaan dapat ditindaklanjuti dengan tuntutan pidana sesuai dengan UU No.3 Tahun 1971. Revisi UU No. 3 Tahun 1971 tersebut adalah UU No. 20 Tahun 2001. Jika kasus yang ditangani oleh tim pemeriksaan khusus tersebut berupa kasus perdata, maka tindak lanjutnya sesuai dengan pasal 1365 KUH-Perdata.

Akan tetapi jika terdapat laporan hasil pemeriksaan itu terungkap adanya pelanggaran disiplin Pegawai Negeri Sipil (PNS), maka sanksi yang dapat diterapkan mengacu pada PP No. 30 Tahun 1980. Kepala BPKP melaporkanhasil pengawasannya atau pemeriksaannya kepada menteri atau pejabat lain yang bersangkutan, termasuk Jaksa Agung, jika terdapat unsur TPK. Pelaporan hasil pemeriksaan khusus diarahkan untuk menunjang kerjasama antara BPKP dengan Kejaksaan, serta untuk memudahkan pejabat yang berwenang dalam mengambil tindak lanjut yang diperlukan. Selanjutnya perbedaan secara garis besar antara audit forensik dengan audit laporan keuangan dapat dilihat pada Gambar 1. Meskipun pada dasarnya prosedur audit yang diterapkan dalam pelaksanaan audit forensik maupun pemeriksaan khusus sama dengan audit biasa yang meliputi inspeksi, observasi, konfirmasi, wawancara, *vouching*, *tracing*, dan sebagainya. Tetapi tentu saja, semua itu dilakukan dengan mempertimbangkan karakteristik kekeliruan, ketidakberesan serta pelanggaran hukum.

Pemberantasan Korupsi Dengan Pemeriksaan Khusus

Peran dan hasil pemeriksaan BPKP sangat jarang didengar oleh masyarakat, walaupun seharusnya masyarakat mengetahui kinerja lembaga pemerintah tersebut. Apabila, hasil-hasil pemeriksaan BPKP dipublikasikan kepada masyarakat luas, maka akan mengakibatkan tiga implikasi positif yaitu: (1) meningkatkan kredibilitas pemerintah terutama jika hasil

pemeriksaan tersebut diikuti dengan penegakan hukum. (2) masyarakat akan lebih antusias dalam memberikan informasi mengenai tindak pidana korupsi kepada BPKP. (3) secara psikologis mencegah aparat pemerintah yang berpotensi melakukan tindak pidana korupsi, atau merupakan efek preventif.

Sebenarnya kunci kesuksesan pelaksanaan audit forensik terletak pada pelaksananya, yaitu auditornya sendiri [12]. Seorang auditor forensik dituntut untuk selalu memperbaharui pengetahuannya secara terus menerus dan memperkaya pengetahuannya dengan kemampuan lain yang menunjang misalnya pengetahuan tentang perpajakan, asuransi, pasar uang dan saham, peraturan perbankan di Indonesia maupun negara-negara lainnya, dan sebagainya. Pengetahuan yang komprehensif terhadap suatu masalah akan mempertajam intuisi dan hal ini amat dibutuhkan dalam melakukan audit. Auditor khusus haruslah menutup semua celah yang mungkin dapat dimanfaatkan oleh para koruptor selain melalui kerjasama dengan para praktisi dan pakar bidang yang terkait, juga dengan pengetahuan terhadap permasalahan yang dihadapinya. Disamping itu membekali diri dengan mental yang kuat, tahan godaan, dan mempunyai motivasi yang kuat juga menjadi dasar seorang auditor forensik.

Namun akuntan forensik tidak dapat berjalan sendiri dan berhasil menuntaskan kasus-kasus korupsi tanpa peran penegak hukum dimana keduanya disebut sebagai pilar utama. Seorang auditor forensik bisa saja mengungkap adanya tindak pidana korupsi tetapi tidak berhak untuk melakukan proses hukum. Akuntan dan penegak hukum bekerja dengan perangkat peraturan-peraturan dan standar yang disusun dengan suatu proses politik. *Pressure groups* dan kalangan pers merupakan pilar lainnya yang secara aktif dan terus-menerus sebagai representasi dari masyarakat luas melempar *diskursus-diskursus* kepada publik untuk menjaga momentum dan menjaga pilar utama. Beberapa yang termasuk *pressure groups* (semacam LSM) adalah; ICW (*Indonesian Corruption Watch*), GEMPITA (Gerakan Masyarakat Peduli Harta Negara), KMPK (Komisi Masyarakat untuk Penyelidikan Korupsi), MTI (Masyarakat Transparasi Indonesia). Sedangkan pers sangat berperan menjadi penghubung atau alat komunikasi antara publik dengan elemen-elemen lainnya. Selain itu, para mahasiswa sebagai 'wakil' masyarakat di perguruan tinggi termasuk yang berperan amat penting dalam masalah ini. Hal penting yang perlu dicatat bahwa 'rumah itu berdiri di atas dasar kehidupan politik yang kondusif'.

---

[12] Johan Arifin, (2001), "*Strategi Di Bidang Auditing Dalam Upaya Pemberantasan Korupsi Di Lingkungan Lembaga Pemerintahan"*, Media Akuntansi, UII, Yogyakarta

Apabila ilmu auditing forensik ini sudah dikenal dan diaplikasikan secara luas oleh para akuntan, baik akuntan pemerintah maupun akuntan publik, maka kiprah akuntan akan lebih terdengar oleh masyarakat awam, karena selama ini seolah-olah timbul kesan dari masyarakat awam, bahwa akuntan merupakan profesi yang eksklusif dan lebih dekat dengan para pemilik kapital. Untuk menghilangkan kesan tersebut diperlukan kerjasama akuntan dari semua lini, baik akuntan pemerintah, akuntan publik, serta akuntan pendidik. Dewasa ini, para praktisi akuntan perlu lebih melakukan gerakan-gerakan publik termasuk menunjukkan perannya dalam mengungkap kasus-kasus korupsi untuk lebih mendekatkan profesi akuntan dengan masyarakat awam dan terus menerus meningkatkan profesionalismenya serta kemampuannya untuk mempersempit *expectation gap*, yang pada gilirannya akan mempertegas keberpihakan akuntan pada masyarakat. Pada masa ini sangatlah penting bagi para akuntan untuk memposisikan dirinya dan menciptakan ruang gerak yang lebih independen.

2.3.2 Value For Money Audit

Value For Money (VFM) merupakan ekspresi pelaksanaan lembaga sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen dasar yaitu: ekonomi, efisiensi, dan efektivitas [13].

- Ekonomi : pemerolehan input dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang termurah. Ekonomi merupakan perbandingan *input* dengan *input value.*
- Efisiensi : tercapainya *output* yang maksimum dengan *input* tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan *output/input* yang dikaitkan dengan standar kinerja yang telah ditetapkan.
- Efektivitas : tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Secara sederhana efektivitas adalah perbandingan *outcome* dengan *output* (target/*result*).

Ketiga elemen tersebut memberikan rerangka bagi pelaksanaan audit kinerja pada pemerintah daerah. Sebagaimana diatur dalam SAP 1995, audit kinerja mencakup audit tentang ekonomi, efisiensi, dan efektivitas/program. Audit tentang ekonomi dan efisiensi bertujuan untuk menentukan apakah: (1) suatu entitas telah memperoleh, melindungi, dan menggunakan sumber dayanya seperti karyawan, gedung, peralatan kantor, dan sebagainya secara hemat dan efisien; (2) penyebab ketidakhematan dan ketidakefisienan; (3) entitas tersebut telah mematuhi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan kehematan dan efisiensi.

---

[13] Mardiasmo, "*Value For Money Audit Dalam Pemeriksaan Keuangan Daerah Sebagai Upaya Memperkuat Akuntabilitas Publik"*, Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia Volume 4 No. 1, Juni 2000

Sedangkan audit efektivitas/audit program digunakan untuk menentukan: (1) tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau manfaat yang telah ditetapkan oleh Undang-Undang atau badan lain yang berwenang; (2) efektivitas kegiatan entitas, pelaksanaan program, kegiatan atau fungsi instansi yang bersangkutan; (3) apakah entitas yang diaudit telah mentaati peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan program/kegiatan. Dengan kata lain tujuan-tujuan audit tersebut adalah untuk meningkatkan akuntabilitas lembaga-lembaga pemerintahan. Akuntabilitas lembaga pemerintahan berarti bahwa lembaga-lembaga pemerintahan harus memberikan penjelasan kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas atas aktivitas yang dilakukan sebagai konsekuensi dari amanat yang diembannya.

Value for money dicapai ketika suatu badan publik melakukan tugasnya dengan standar tinggi dan biaya rendah. Dengan kata lain, segala tugas yang ada dilaksanakan secara ekonomis, efisien, dan efektif. Ekonomi dan efisiensi berkaitan dengan penghematan sumber daya. Ekonomis berarti meminimalkan input, efisiensi berarti mencapai output maksimum dengan tingkat minimum agar menjadi efektif [14]. Selain itu di lingkungan BPKP sendiri yang notabene adalah lembaga non departemen yang bertugas untuk melaksanakan tugas pemerintah di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, jelas menginginkan konsep 3E dapat terus ditingkatkan sebagai upaya dalam mencapai misinya yaitu meningkatnya manajemen yang baik di lingkungan BPKP sendiri[15].

Perlu kami kemukakan kembali bahwa maraknya konsep *value for money* atau 3E (ekonomis, efisien, dan efektif) ini berawal dari reformasi pemerintah atas penyelenggaraan sistem pemerintahan daerah secara otonomi yang menuntut lembaga-lembaga publik tidak hanya merubah format lembaganya saja, tetapi alat-alat yang digunakan untuk mendukung berjalannya lembaga-lembaga publik publik tersebut juga perlu diperbaharui secara ekonomis, efisien, efektif (3E), transparan dan akuntabel sehingga *good governance* dapat tercapai[16]. Kemudian adanya tuntutan sistem keuangan baik di daerah maupun pusat yaitu uang rakyat (*public money*) dapat dikelola secara transparan, menjadikan konsep 3E dipercaya sebagai dasar yang memadai dalam upaya menciptakan akuntabilitas publik (*public accountability*). Lalu apa gunanya *value for money* audit? *Value for money* audit atau 3E audit berguna untuk

---

[14] Johan Arifin, (2001), "*Strategi Di Bidang Auditing Dalam Upaya Pemberantasan Korupsi Di Lingkungan Lembaga Pemerintahan"*, Media Akuntansi, UII, Yogyakarta

[15] www.bpkp.go.id/unit/insperktorat

[16] Mardiasmo, "*Value For Money Audit Dalam Pemeriksaan Keuangan Daerah Sebagai Upaya Memperkuat Akuntabilitas Publik"*, Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia Volume 4 No. 1, Juni 2000

menjamin dikelolanya uang rakyat secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, akuntabel, dan berorientasi pada kepentingan publik.

Sebagaimana telah kita ketahui bahwa informasi manajemen dan akuntansi pada organisasi sektor publik kurang komprehensif dibandingkan dengan sektor swasta. Jasa publik seharusnya dapat menunjukkan apa saja yang telah diperoleh dengan uang publik dan berapa banyak uang yang telah digunakan. Dengan demikian *value for money* audit merupakan jenis audit yang tepat untuk diterapkan di lembaga-lembaga pemerintahan, karena tidak hanya melihat aspek Ketaatan dan Keuangan saja (audit 2K), melainkan sudah mengarah pada hubungan input dan output suatu aktivitas, serta pencapaian tujuan yang telah ditentukan. Diharapkan dengan diterapkannya *value for money* audit ini tindakan-tindakan yang mengarah pada perbuatan tindak pidana korupsi, atau yang memicu tindakan korupsi dapat terdeteksi sedini mungkin dan dapat diantisipasi secara cepat.

III. PENUTUP

Adanya Surat Ketetapan Bersama (SKB) Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Nomor: Juklak.001/JA/1989 dan Kep-145/K/1989 Tanggal 25 Februari 1989 tentang upaya menetapkan kerjasama Kejaksaan dan BPKP dalam penanganan kasus berindikasi Tindak Pidana Korupsi (TPK) dan dikeluarkannya Undang-Undang No. 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Korupsi membuktikan bahwa pemerintah benar-benar serius dalam menangani kasus tindak pidana korupsi. BPKP sebagai sebuah lembaga pemerintah memang bertugas untuk memeriksa apakah ada suatu tindakan atau perbuatan yang melanggar hukum seperti korupsi atau tidak. Tetapi BPKP tidak berhak untuk melakukan penyidikan atau mengadili pihak yang melanggar hukum tersebut. Penegak hukum seperti Kejaksaan dan Kepolisian yang berwenang untuk memproses secara hukum. Hal ini sebagaimana tertuang dalam SPAP-SA Seksi 317 tentang Unsur Tindakan Pelanggaran Hukum Oleh Klien.

Konsep auditing forensik yang merupakan jenis audit khusus seharusnya dapat memberikan dorongan bagi para akuntan pemerintah (BPKP) untuk selalu optimis dalam menghadapi tindakan korupsi. Para akuntan pemerintah dapat mengaplikasikan konsep auditing forensik dan konsep *value for money* audit pada pelaksanaan pemeriksaan keuangan di lingkungan lembaga pemerintahan. Meskipun untuk menghilangkan sama sekali praktek korupsi sangatlah kecil sekali harapannya, namun paling tidak metode dalam auditing yaitu auditing forensik dan *value for money* audit tersebut akan memberikan hasil yang lebih baik,

yaitu menekan terjadinya korupsi sekecil mungkin apabila keduanya diterapkan di Indonesia. Namun demikian kembali sikap mental dan moral auditor dan masyarakatlah yang akhirnya menentukan keberhasilan upaya pencegahan korupsi di Indonesia.

Untuk diketahui bahwa Transparency International untuk tahun 2006 mengeluarkan indeks persepsi korupsi (corruption perception index/CPI). Dalam hasil survei kali ini, peringkat korupsi Indonesia semakin baik dengan nilai indeks 2,4, meningkat dari tahun sebelumnya, 2,2. Nilai indeks ini juga ikut mendongkrak urutan Indonesia satu peringkat dari negara terkorup keenam (dari 159 negara) pada 2005 menjadi ketujuh (dari 163 negara) pada tahun ini. Hal ini cukup membuktikan bahwa kinerja para akuntan forensik di BPKP dan para penegak hukum beserta badan khusus yang dibentuk pemerintah yaitu Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) sudah ada usaha untuk meningkat dalam menangani kasus-kasus korupsi. Namun, nilai CPI 2,4 masih sangat kecil untuk dapat dibanggakan. Dalam kategori Transparency International, nilai CPI di bawah 3 masih dikategorikan sebagai negara yang kondisinya sangat parah dalam persoalan korupsi (*severe corruption problem*)[17]. Inilah yang membuat para akuntan forensik, para penegak hukum beserta KPK masih banyak mempunyai 'PR' mengenai pemeriksaan kasus-kasus tindak pidana korupsi di Indonesia. Kasus-kasus TPK terdahulupun masih banyak yang belum dituntaskan seperti kasus Golden Key Group tahun 1994, BLBI, Illegal Logging, dan masih banyak lagi. Masyarakat Indonesia mengharapkan pemerintah lebih serius dan lebih baik lagi dalam menangani kasus-kasus TPK serta adanya sanksi yang tegas dari setiap pelaku tindak pidana korupsi. Namun seperti yang penulis katakan tadi untuk menuntaskan kasus-kasus seperti korupsi kembali kepada sikap mental dan moral auditor, para penegak hukum serta masyarakat sendirilah yang akhirnya menentukan keberhasilan upaya pencegahan korupsi di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

Arifin Johan, (2001), "*Strategi Di Bidang Auditing Dalam Upaya Pemberantasan Korupsi Di Lingkungan Lembaga Pemerintahan*", Media Akuntansi, UII, Yogyakarta

Krisnawati Dani, Eddy O.S.Hiariej, Marcus Priyo Gunarto, Sigid Riyanto, dan Supriyadi, (2006), "*Bunga Rampai Hukum Pidana Khusus*", Pena Pundi Aksara, Jakarta: hal 32-33

Mardiasmo, (2000), "*Value For Money Audit Dalam Pemeriksaan Keuangan Daerah Sebagai Upaya Memperkuat Akuntabilitas Publik"*, Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, UII, Yogyakarta: Volume 4 No. 1, Juni 2000

[17] www.antikorupsi.org.id

Pusat Pendidikan dan Latihan BPKP (1997), *Fraud Auditing,* Modul Pelatihan Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor

Rahman Arief, (1999), " *Auditing Forensik dan Kontribusi Akuntansi dalam Pemberantasan Korupsi"*, Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, UII, Yogyakarta: Vol.3 No.1, Juni 1999

Thamrin Muh. Husni, (2000), "*Korupsi di Indonesia, Dimana Kita Harus Memberantasnya?"*, ICW Materi Pelatihan Anti Korupsi

www.bpkp.go.id/unit/inspektorat

www.antikorupsi.org.id

BIODATA DIRI

1. Nama : Dwi Sudaryati, SE., M.Acc, Ak.
   NIS : 0610701000001203
   Pangkat/Golongan : Penata Muda Tk.I / IIIB
   Jabatan : Asisten Ahli
   Tanggal Lahir : Yogyakarta, 25 Maret 1984
   Alamat : Jl. Sidikan No. 74 Umbulharjo Yogyakarta
   Jurusan : Akuntansi
   Fakultas : Ekonomi
   Publikasi Sebelumnya :
   1. "Managing Earnings: Earning Surprise Involved And Emphasing Net Assts In The Counting of Balance Sheet". Jurnal Analisis Manajemen Edisi Vol.2 No.2 Juli 2008.
   2. "Pencegahan dan Pendeteksian Kecurangan oleh Auditor Internal dalam Mendukung Good Corporate Governance". Jurnal Sosial dan Budaya Edisi Vol.2 No.2 Juni 2009.
   3. "Peningkatan Pendapatan Masyarakat Melalui Budidaya Tanaman Obat "Rosella" di Kabupaten Kudus. Jurnal Sains dan Teknologi Edisi Vol.2 No.2 Desember 2009.

2. Nama : Nafi' Inayati Zahro, SE., M.Si.
   NIS : 0610701000001206
   Pangkat/Golongan : Penata Muda Tk.I / IIIB
   Jabatan : Asisten Ahli
   Tanggal Lahir : Kudus, 3 Agustus 1985
   Alamat : Jl. Lingkar Utara, Desa Panjang RT 03 RW 02 Kec. Bae, Kab. Kudus.
   E-Mail : nafi_umk@yahoo.co.id
   Jurusan : Akuntansi
   Fakultas : Ekonomi
   Publikasi Sebelumnya :
   1. "Analisis Pengaruh Set Kesempatan Investasi Terhadap Kebijakan Dividen dan Leverage Perusahaan". Jurnal Sosial dan Budaya Edisi Vol.2 No.2 Juni 2009.

2. "Peran Aspek Perilaku (*Behavioral Aspect)* Dalam Keputusan Investasi Teknologi Informasi Perusahaan". Majalah Ilmiah "Mawas" Edisi Vol.22 No.2 Desember 2009.
3. "Teori dan Aplikasi Akuntansi Biaya". Buku Ajar. Edisi Pertama. Desember 2009.
4. "Sistem Akuntansi". Buku Ajar. Edisi Pertama. FE UMK. Januari 2010.