

SYAMSUDDIN

TENTANG PENULIS



Penulis buku ini dosen tetap pada Fakultas Ekonomi Jurusan akuntansi sejak tahun 1995, menyelesaikan S1 tahun 1994 di Universitas Hasanuddin Makassar, S2 tahun 2003 di Universitas Padjadjaran Bandung, S3 tahun 2014 di Universitas Hasanuddin.

Penulis pernah menjabat sebagai Sekretaris Jurusan Akuntansi Unhas 2005-2009, Direktur Keuangan DUE LIKE 2006-2007 Fak.

Kedokteran, kepala Bidang Keuangan Rumah sakit Pendidikan Unhas satu Peioride 2010-2014, Ketua Jurusan Akuntansi 2016 - 2020 STIE NUSANTARA Makassar tahun, 2017 sampai sekarang sebagai Komite Audit Bank Hasa Mitra Makassar, tahun 2018 sampai sekarang Internal Auditor Pesantren IMMIM Makassar, tahun 2018 sampai sekarang masih memegang jabatan Sekretaris senat.

Penulis sampai sekarang masih aktif melakukan penelitian dan pengabdian masyarakat, menulis jurnal, dan sejak tahun 2003 sampai sekarang masih menjadi konsultan keuangan daerah serta memberikan Bimbingan Teknis Penyusunan Anggaran Dan Pengelolaan Keuangan bagi PEMDA (SKPD/OPD) dan Anggota DPRD di wilayah Sulawesi, Kalimantan, Papua, dan Maluku.

KASUS-KASUS KHUSUS AUDIT DI PEMERINTAHAN



ISBN 978-623-7735-17-5



DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR.....	V
DAFTAR ISI	VII
BAGIAN PERTAMA:	
FRAUD PERENCANAAN ANGGARAN PEMERINTAHAN	1
0.1. Pengertian Fraud (Kecurangan)	1
0.2. Fraud dalam Perencanaan Anggaran Pemerintahan	2
0.3. Kasus Fraud Perencanaan Anggaran	5
BAGIAN KEDUA FRAUD	
PELAKSANAAN ANGGARAN	9
2.1. Pelaksanaan Anggaran	9
2.2. Kasus Pelaksanaan Anggaran di Indonesia	11
BAGIAN KETIGA	
FRAUD PENATAUSAHAAN DAN PERTANGGUNGJAWABAN KEUANGAN	13
3.1. Bendahara	13
3.2. Bendahara Pengeluaran	14
3.3. Bendahara Penerimaan	14
3.4. Permasalahan Penatausahaan dan Pertanggungjawaban Bendahara Pengeluaran	15
BAGIAN KEEMPAT	
FRAUD PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH.....	21
4.1. Pelaporan Keuangan Pemerintah	21
4.2. Peranan Pelaporan Keuangan	22
4.3. Tujuan pelaporan keuangan daerah	22
4.4. Standar Akuntansi Pemerintahan	22
4.5. Kasus Pelaporan Keuangan	23
BAGIAN KELIMA	
WHISTLEBLOWING	27
4.1. Whistleblowing (<i>Whistleblower</i>)	27
4.2. <i>Whistleblowing</i> di Indonesia	31
4.3. Contoh Kasus	31

**BAGIAN PERTAMA:
FRAUD PERENCANAAN ANGGARAN
PEMERINTAHAN**

BAGIAN KEENAM	
SKEPTISME	37
5.1 Konsep Skeptisisme	37
BAGIAN KETUJUHU	
AUDIT FORENSIK	43
7.1. Konsep Audit Forensik.....	43
7.2. Pentingnya Audit Forensik.....	44
7.3. Kasus Audi Forensik di Indonesia.....	45
BAGIAN DELAPAN	
AUDIT INVESTIGASI.....	49
8.1. Konsep Investigasi.....	49
8.2. Prinsip dan Standar Audit Investigatif.....	50
8.5. Kasus Audit Investigasi di Indonesia	52
BAGIAN KESEMBILAN	
JUSTICE COLLABORATOR.....	55
9.1. Latar Belakang	55
9.2. Pengertian justice collaborator	56
9.3. Perlindungan Hukum bagi Justice Collaborator.....	58
9.4. Kasus Justice Collaborator	60
RIWAYAT SINGKAT PENULIS	65

0.1. PENGERTIAN FRAUD (KECURANGAN)

Fraud merupakan persepsi hukum yang memiliki pemaknaan yang sangat luas. *Association of Certified Fraud Examiners* menyebutkan bahwa *fraud* adalah sebuah perbuatan melawan hukum yang dilakukan dengan sengaja untuk tujuan tertentu yang dilakukan oleh orang dari dalam atau luar organisasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi ataupun kelompok baik langsung atau tidak langsung merugikan pihak lain.

The Institute of Internal Auditor mendefinisikan *fraud* adalah "An array of irregularities and illegal acts characterized by intentional deception"; sekumpulan tindakan yang tidak diizinkan dan melanggar hukum yang ditandai dengan adanya unsur kecurangan yang disengaja. *Webster's New World Dictionary* mendefinisikan *fraud* sebagai suatu pembohongan atau penipuan (*deception*) yang dilakukan demi kepentingan pribadi, sementara *International Standards of Auditing* seksi 240 – *The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statement paragraph 6* mendefinisikan *fraud* sebagai "...tindakan yang disengaja oleh anggota manajemen perusahaan, pihak yang berperan dalam *governance* perusahaan, karyawan, atau pihak ketiga yang melakukan pembohongan atau penipuan untuk memperoleh keuntungan yang tidak adil atau ilegal". Motifnya sama, yaitu sama-sama memperkacaya diri sendiri/golongan dan modus operasinya sama, yaitu dengan melakukan cara-cara yang ilegal.

Wolfe dan Hermanson (2004) berpendapat bahwa banyak *fraud* yang umumnya bernominal besar tidak mungkin terjadi apabila tidak ada orang tertentu dengan kapabilitas khusus yang ada dalam perusahaan, begitupula di sektor pemerintahan biaya politik terlalu besar menyebabkan jika seseorang terpilih cenderung akan mengembalikan semua biaya yang dikeluarkan. Disisi lain kemiskinan dan gaji pegawai negeri yang rendah dapat memotivasi para pejabat publik untuk mendapatkan penghasilan tambahan melalui korupsi (Basyaib *et al.*, 2002). Teori *triangle fraud* Cressey (1953) bahwa ada 3 hal yang mendorong terjadinya *fraud*, yaitu *pressure* (dorongan), *opportunity* (peluang), dan *rationalization* (rasionalisasi).

Jenis fraud yang sulit terdeteksi yaitu adanya kerjasama dengan pihak lain seperti suap dan korupsi, ini merupakan jenis fraud yang paling banyak terjadi di negara-negara berkembang karena penegakan hukum masih lemah dan masih kurang kesadaran akan tata kelola yang baik sehingga faktor integritasnya masih dipertanyakan. Mengapa suap dan korupsi sulit terdeteksi karena para pihak bekerja sama menikmati keuntungan (*simbiosis mutualisme*), termasuk di dalamnya adalah penyalahgunaan wewenang/konflik kepentingan (*conflict of interest*), penyuapan (*bribery*), penerimaan yang tidak sah/ilegal (*illegal gratuities*), dan pemerasan secara ekonomi (*economic extortion*).

Association of Certified Fraud Examinations salah satu asosiasi di Amerika yang mengategorikan kecurangan dalam tiga kelompok diantaranya:

1. Pernyataan Palsu (*fraudulent statement*) tindakan yang dilakukan oleh pejabat instansi pemerintah atau eksekutif suatu perusahaan dengan melakukan rekayasa keuangan dengan tujuan menutupi kondisi keuangan yang sebenarnya baik bersifat finansial maupun non finansial.
2. Penyalahgunaan Aset (*asset misappropriation*), penyalahgunaan, berupa pengambilan aset atau harta perusahaan atau pihak lain.
3. Korupsi (*corruption*) kecurangan jenis ini banyak terjadi di sektor publik, korupsi ini sulit untuk dideteksi karena dilakukan oleh beberapa orang yang bekerjasama dalam melakukannya.

Korupsi merupakan salah satu jenis fraud yang paling sering terkepos ke publik karena berhubungan dengan penggunaan anggaran pemerintah. Korupsi merupakan penyalahgunaan jabatan di sektor publik untuk kepentingan pribadi (Tuanakotta). Korupsi berasal dari bahasa Latin yaitu *corruptio* yang bermakna merusak. Oleh karena sifatnya yang merusak, korupsi dapat dianalogikan sebagai wabah penyakit yang harus diberantas dan dicegah. Korupsi terjadi di semua negara, perbedaannya hanyalah seberapa mewabahnya korupsi tersebut di satu negara dibandingkan negara lainnya. Korupsi juga terjadi di Indonesia.

0.2. FRAUD DALAM PERENCANAAN ANGGARAN PEMERINTAHAN

Kebijakan pemerintah menempatkan daerah sebagai objek pembangunan dengan diterbitkannya UU Nomor 22 Tahun 1999 dan UU Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, yang menjadi landasan yuridis pengembangan otonomi daerah di Indonesia. Setelah satu dekade, fakta di lapangan menunjukkan bahwa otonomi daerah belum optimal. Dalam otonomi daerah, rendahnya kemampuan mengelola keuangan dan aset menjadi pekerjaan rumah sejumlah pemerintah daerah baik provinsi maupun kabupaten/kota. Lemahnya sistem perencanaan, penganggaran, pelaksanaan,

pengendalian, pengawasan dan pertanggungjawaban mengakibatkan munculnya indikasi *fraud* diantaranya korupsi, pemborosan, serta banyaknya berbagai macam pungutan yang justru menghambat upaya pertumbuhan perekonomian daerah.

Fraud dalam pemerintahan bukan saja terjadi pada saat pelaksanaan anggaran akan tetapi dalam tahap proses perencanaan fraud bahkan dibilang lebih kentel, karena pada tahap ini adanya kepentingan politik yang harus diakomodir. Dalam tahap awal proses perencanaan anggaran terdapat 5 aspek yang mewarnai, yaitu *top down*, *bottom up*, partisipasi, teknokrasi, dan politik. Proses *top down*, anggaran yang digelontorkan dari pusat ke daerah sudah diatur (*given*), sedangkan *bottom up* hanya formalitas, karena proses partisipasi dalam perencanaan yang dilakukan bukanlah proses negosiasi, namun hanya sosialisasi dan penyampaian informasi publik. Masyarakat belum dilibatkan dalam perencanaan secara utuh dari awal, dan hanya diberi sosialisasi hasil dari perencanaan yang sudah terbentuk.

Potensi fraud anggaran pada tingkat nasional di APBN maupun di tingkat daerah pada APBD sudah terjadi sejak tahap perencanaan. Dari lima tahapan pengelolaan keuangan daerah, yakni tahap perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, dan pengawasan, niat untuk melakukan fraud sudah terjadi pada tahap awal perencanaan. Fraud dalam perencanaan program, kegiatan dan manipulasi partisipasi masyarakat sering terjadi pada tahap perencanaan APBN/APBD. Dalam tahap perencanaan untuk penyusunan APBN/APBD dilakukan secara teknokratis oleh pemerintah, dengan memperhatikan dokumen rencana jangka menengah, dokumen usulan masyarakat dari proses perencanaan tahunan, rencana menengah OPD/SKPD (Dinas), dan lainnya. Proses penyusunan APBN/APBD oleh Pemerintah ini seandainya ideal, namun pada pelaksanaannya seringkali hanya memprioritaskan usulan OPD atau usulan politis dari kepala daerah. Dengan kata lain, mengesampingkan atau tidak memprioritaskan usulan masyarakat

Proses perencanaan penyusunan anggaran dipemerintahan adalah *bottom up* dimana semua OPD atau unit dalam satu organisasi diwajibkan membuat Rencana Kerja (RENJA) OPD dengan mengacu pada Rencana Strategi (RENSTRA) yang diturunkan pada Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah RPJMD), kenyataan dilapangan banyak OPD membuat perencanaan tidak sesuai dengan Renstra sehingga perencanaan anggaran yang dibuat bukan berbasis kinerja melainkan anggaran berbasis *incremental*, mengapa demikian karena Renstra disusun pada tatanan strategi atau melibatkan pimpinan sedangkan anggaran merupakan teknis dan melibatkan tim teknis anggaran, akibatnya tidak terjadi sinkronisasi antara Renstra dan Renja OPD dan pada akhirnya penyusunan perencanaan anggaran program kegiatan sudah disusupi berbagai kepentingan.

Sebagai contoh pada saat penyusunan program kegiatan anggaran yang terendah di tingkat desa bahkan sudah disusupi program-program dari instansi tertentu. Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) sebelumnya mengeluarkan kajian dalam perencanaan bantuan sosial dalam APBD. Dalam kajian itu, pada tahap perencanaan penganggaran KPK menemukan tidak ada kriteria yang jelas dalam menetapkan besaran pagu anggaran bansos dalam APBD. Selain itu, tidak semua objek belanja bantuan sosial dalam peraturan kepala daerah tentang APBD dilengkapi dengan perincian objek penerima belanja bansos. Masyarakat dipaksa untuk mengikuti keinginan instansi tertentu, yang terjadi selanjutnya adalah persaingan antar-instansi, termasuk di dalamnya pemerintah kecamatan dan desa. Mereka bersaing untuk menggolkan proyek-proyek. Di sinilah kemudian terjadi transaksi ekonomi-politik di belakang meja, atau *win-win solution*, (Wahyu pada Lokakarya Peningkatan Wawasan Media yang diselenggarakan KPK di Bandung, Sumber: Media Indonesia, Sabtu, 16 April 2011). Kemudian, terjadi pula transaksi ekonomi dan politik di belakang meja. Pada tahap ini ada oknum legislatif dan eksekutif bermain agar program-program tersebut diloloskan dalam anggaran, jika program itu lolos, akan menguntungkan kedua belah pihak.

Pada saat dilaksanakan forum Organisasi Perangkat Daerah (OPD) aroma egosentris sangat kental, disinilah celah untuk memasukkan keinginan melalui negosiasi, walaupun program dan kegiatan yang diusulkan tidak sesuai dengan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) atau Renstra pemerintah daerah. Begitu pula ketika proses penyusunan Kebijakan Umum Anggaran (KUA) dan Prioritas Plafon Anggaran Sementara (PPAS) yang dibuat oleh Sekretaris Daerah untuk disampaikan kepada Kepala Daerah, sebagai pedoman penyusunan APBD sering disusupkan program-program "siluman". Selain itu, usulan dari bawah (*bottom up*) melalui mekanisme Musrenbang selalu hanya menjadi formalitas saja. Usulan yang tidak sesuai dengan alokasi anggaran dari pemerintah pusat (*top down*) tidak diakomodir. Akibatnya proses perencanaan anggaran daerah di Indonesia umumnya hanya bersifat sosialisasi. Inilah yang menyebabkan belum adanya integrasi antara *bottom up* dan *top down*.

Kepala daerah memiliki peran menjalankan mata anggaran yang telah dibentuk, dan kepala daerah harus bertanggungjawab penuh dalam proses budgeting. Karena itu kepala daerah harus mampu melakukan monitoring dan evaluasi pelaksanaan pengelolaan anggaran daerah oleh OPD. Namun yang terjadi selama ini, pengelolaan yang dilakukan OPD ini rentan *fraud* baik melalui mekanisme *mark up* (biaya) maupun *mark down* (penerimaan/pendapatan) daerah. Karena itu, Kepala Daerah harus memiliki format

laporan monitoring dan evaluasi kinerja, bukan sekedar laporan penyerapan maupun penerimaan anggaran daerah saja.

Modus-modus *fraud* di pemerintahan paling banyak terjadi pada sektor infrastruktur, karena dari persentase alokasi anggaran, sektor inilah yang paling besar. Modus yang sering digunakan adalah *mark up*, *mark down*, laporan fiktif, penyalahgunaan wewenang, dan penggelapan. *Mark up* dilakukan pada pembiayaan atau pengeluaran anggaran dengan menaikkan jumlah pengeluaran yang seharusnya, untuk kepentingan pribadi, sehingga negara dirugikan. Sedangkan modus *mark down* dilakukan pada pengelolaan pendapatan daerah. Misalnya, potensi pendapatan yang ada sebenarnya besar, namun dalam perencanaan pendapatan dilakukan penurunan nilai potensi yang ada. Dalam laporan realisasi pendapatan daerah pun nilai yang dilaporkan sering tidak sesuai dengan realisasi sebenarnya.

0.3. KASUS FRAUD PERENCANAAN ANGGARAN

Pengadaan Barang dan Jasa (PBJ), titik rawan melakukan fraud PBJ selama ini dimulai dari tahap perencanaan pengadaan. Pada tahap ini, cenderung terjadi pengelembungan (*mark-up*) anggaran yang merugikan keuangan negara. Kerawanan penyimpangan juga terjadi pada tahap pembentukan lelang, pra kualifikasi perusahaan, penyusunan dokumen lelang, tahap pengumuman dokumen lelang, dan tahap penyusunan harga perkiraan sendiri. Hampir 80 persen kasus korupsi yang ditangani oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) berasal dari sektor pengadaan barang dan jasa (Kompas.com, 28/9/17). Wakil Ketua KPK, Basaria Panjaitan, dalam Laporan Tahunan KPK 2016 menyebutkan bahwa sektor pengadaan barang dan jasa adalah titik rawan tindak pidana korupsi, di samping sektor atau bidang perencanaan dan pengelolaan APBD (Anggaran Pemerintah dan Belanja Daerah), serta pelayanan perizinan (Lapiah KPK, 2016).

Berdasarkan hasil kajian KPK terhadap upaya pencegahan korupsi pada pengadaan barang dan jasa pemerintah ditemukan bahwa korupsi PBJ paling banyak terjadi pada 5 (lima) tahapan atau proses. Antara lain: (1) tahap perencanaan anggaran; (2) tahap perencanaan-persiapan PBJ Pemerintah; (3) tahap pelaksanaan PBJ Pemerintah; (4) tahap serah terima dan pembayaran; dan (5) tahap pengawasan dan pertanggungjawaban (Lapiah KPK, 2016). Pada proses perencanaan anggaran dan persiapan PBJ Pemerintah, unsur-unsur yang berpotensi terlibat korupsi meliputi DPR/DPRD, Kepala di Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah, Kementerian Keuangan (Kemenkeu), Pejabat Pembuat Kontrak (PPK), Pimpinan Proyek/Kelompok Kerja Unit Layanan Pengadaan (Pimpro/Pokja ULP), Pengusaha/Vendor.

Menteri Dalam Negeri (Mendagri) Tjahjoe Kumolo memberikan tanggapan-nya terkait korupsi massal yang terjadi di Malang Jawa Timur. Diketahui,

Wali Kota Malang 2013-2018 bersama 18 anggota DPRD diduga terlibat kasus suap pembahasan APBD-P Pemkot Malang Tahun Anggaran 2015. Ia pun tak kaget kasus korupsi di Malang, sama seperti Kebumen atau Jambi, di mana korupsi dilakukan pada tahapan perencanaan anggaran. "Sejak awal saya sampaikan area rawan korupsi itu pada perencanaan anggaran seperti di Malang, Kebumen, Jambi khususnya pada perencanaan anggaran," kata Tjahjo di kantor wapres RI, Jalan Medan Merdeka Utara, Jakarta Pusat. (TRIBUNNEWS.COM, JAKARTA-Senin, 26 Maret 2018). "Kasus ini menunjukkan bagaimana korupsi dilakukan secara massal melibatkan unsur kepala daerah dan jajarannya serta sejumlah anggota DPRD yang seharusnya melakukan fungsi pengawasan, anggaran, dan regulasi secara maksimal," kata Basaria saat konferensi pers di gedung KPK, Jakarta.

Kasus tersebut menunjukkan bahwa pada tahap perencanaan anggaran pihak eksekutif dan legislatif bekerjasama dalam melakukan *fraud* (kecurangan), satu sisi eksekutif ingin meloloskan program kegiatan yang sudah direncanakan untuk kepentingan pihak tertentu dan disisi lain legislatif meloloskan dengan imbalan tertentu, perilaku inilah yang disebut *fraud*, tetapi imbas dilaksanakannya *fraud* adalah terjadinya kasus korupsi dan suap seperti yang terjadi pada kasus di atas yang menjerat eksekutif dan legislatif.

DAFTAR PUSTAKA

1. *Association of Certified Fraud Examinations. (2016). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Austin: ACFE.*
2. *ACFE Indonesia Chapter #111. (2016). Survei Fraud Indonesia. Association of Certified fraud Examiners.*
3. Basyaib, H., Holloway R., dan Makarim NA. (ed.). 2002. Mencuri Uang Rakyat: 16 Kajian Korupsi di Indonesia, Buku 3. Yayasan Aksara dan Partnership for Good Governance Reform, Jakarta
4. *Element of Fraud. CPA Journal. 74.12: 38-42. The Fraud Diamond: Considering The Four Elements of Fraud. The New York State Society of CPAs.*
5. <http://seknasfitra.org/korupsi-sudah-terjadi-sejak-perencanaan-anggaran/> (diakses 24/10/2017)
6. *The Institute of Internal Auditors. (2009). International Professional Practices Framework (IPPF). Florida: The IIA Research Foundation.*
7. Undang-Undang Nomor 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah
8. Undang-Undang No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara
9. Undang - Undang No 25 Tahun 2004 Tentang Sistem Perencanaan pembangunan Nasional
10. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah
11. Undang - Undang Nomor 33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan Keuangan
12. PP Nomor 58 Tahun 2005, Pengelolaan Keuangan Daerah.
13. **Warta BPK (2013)** www.bpk.go.id/assets/files/magazine/_selengkapnya_1406188633.pdf
14. *Wolfe, David T. Dana R. Hermanson. 2004. The Fraud Diamond: Considering The Four*

BAGIAN KEDUA FRAUD PELAKSANAAN ANGGARAN

2.1. PELAKSANAAN ANGGARAN

Pada tahap pelaksanaan anggaran pemerintah mendapat mandat untuk melaksanakan anggaran. Semua institusi di pemerintahan menjalankan fungsinya, yakni membelanjakan anggaran dan mengumpulkan sumberdaya publik, sebagaimana otoritas yang diberikan melalui anggaran yang telah disahkan. Tahapan ini biasanya sering luput untuk melibatkan masyarakat karena ratusan program dan kegiatan dilaksanakan oleh berbagai institusi pemerintahan, tanpa ada kejelasan waktu dan tempat pelaksanaan kegiatan.

Pada tahap pelaksanaan anggaran disini ditemukan paling banyak terjadi fraud yaitu kasus korupsi belanja barang jasa. Korupsi dalam tahap pelaksanaan biasanya dilakukan dengan cara mark up anggaran proyek, tender tertutup, dan proyek/kegiatan tidak sesuai dengan spesifikasi atau rencana. Meskipun dalam praktik pengadaan barang dan jasa diatur oleh beberapa peraturan pemerintah mengenai pengadaan barang dan jasa ialah Kepres No 80 Tahun 2008, Perpres No 54 Tahun 2010, Perpres No 70 Tahun 2012, di dalam peraturan tersebut sudah sangat jelas membahas bagaimana tata cara dan tata kelola pengadaan yang baik dan benar. Tapi kenyataannya masih saja banyak terjadi fraud dalam bentuk korupsi, kolusi, dan nepotisme di dalam proses pengadaan barang dan jasa yang dilakukan oleh instansi pemerintah.

Menurut Tuanakotta (2010:165) mengungkapkan bahwa kecurangan dalam proses pengadaan barang dan jasa dibagi atas tiga tahapan yaitu *fraud* pada tahap sebelum tender, penawaran dan pelaksanaan. Masing-masing tahap mempunyai karakteristik yang berbeda. Pada tahapan sebelum tender skema kecurangan yang terjadi biasanya dalam penentuan kebutuhan dan penentuan aspek, pada tahap penawaran persekongkolan terjadi antara pembeli dengan pemasok, pada tahap pelaksanaan skema yang terjadi antara lain pengiriman barang dengan mutu atau kualitas rendah. *The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* atau Asosiasi Pemeriksa Kecurangan Bersertifikat, merupakan organisasi professional bergerak di bidang pemeriksaan atas kecurangan di AS mengklasifikasikan fraud (kecurangan) dikenal dengan istilah "*Fraud Tree*" antara lain: (1) Penyalahgunaan Aset

DAFTAR PUSTAKA

1. Artiningrum, Kurniasih; Nugroho, 2012, Etika Perilaku Profesional Sarjana, Graha Ilmu, Yogyakarta Srijanti, Purwanto, Artiningrum, 2007, Etika Membangun Sikap Profesionalisme Sarjana, Graha Ilmu, Yogyakarta
2. *Association of Certified Fraud Examinations. (2016). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Austin: ACFE.*
3. *Axel Dreber, Christos Kotsogiannis, Steve McCriston (2004), Corruption Around the World: Evidence from a Structural Model*
4. Heggstad Kari, Froystad Mona dan Isaksen. 2010. The Basics of Integrity in Procurement A Guidebook. Chr. Michelsen Institute Commissioned by DFID.
5. <https://id.wikipedia.org/wiki/Korupsi/> 30 Juni 2017, 22.00
6. <http://annisyulia.blogspot.co.id/2014/11/kecurangan-fraud-dalam-profesi-akuntansi.html>, 30 Juni 2017, 22.05
7. <https://arezky125.wordpress.com/> 30 Juni 2017, 22.10
8. http://www.bpkp.go.id/public/upload/unit/investigasi/files/uppk_apbn_apbd%281%29.pdf, 30 Juni 2017, 22.15
9. Singleton, Tommie.W, Singleton, Aaron.J. 2010. Fraud Auditing and Forensic Accounting Fourth Edition. Canada: John Willey & Sons.Inc.
10. Tim Penulis Buku Pendidikan Anti Korupsi (2011), Pendidikan Anti Korupsi untuk Perguruan Tinggi, Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi, Jakarta
11. Tuanakotta, Theodorus M.,2010. Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi. Edisi 2. Salemba Empat: Jakarta.

BAGIAN KETIGA FRAUD PENATAUSAHAAN DAN PERTANGGUNG- JAWABAN KEUANGAN

3.1. BENDAHARA

Reformasi tata kelola keuangan negara/daerah telah digulirkan oleh pemerintah pusat, yang merupakan langkah maju khususnya dalam menata sistem pemerintahannya. Reformasi tata kelola keuangan negara/daerah secara ideal tidak hanya mencakup reformasi akuntansi keuangannya. Namun demikian, reformasi menyeluruh pada sektor publik merupakan sesuatu yang sangat fundamental khususnya bagi pengelolaan keuangan daerah. Reformasi ini, secara substantif mengandung pengertian pengelolaan sumber-sumber daya daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel dalam rangka peningkatan kesejahteraan dan pemberdayaan daerah.

Era global menuntut kita untuk mengelola perbendaharaan secara cepat, tepat, terencana, komprehensif, dan terintegrasi. Pihak yang sangat berperan melaksanakan fungsi perbendaharaan tentunya adalah Pejabat Perbendaharaan, sebagai penanggungjawab kegiatan dan pengelola keuangan, harus pegawai yang kompeten dan berkualitas. Dan salah satu pejabat perbendaharaan, yang merupakan kunci sentral dalam pengelolaan dan tanggung jawab masalah keuangan negara, adalah Bendahara.

Secara umum bendahara merupakan pejabat fungsional yang terdiri dari bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran, keberadaannya begitu penting dalam setiap organisasi baik di sektor pemerintah maupun swasta karena merupakan jantung organisasi. Bendahara identik dengan istilah "orang basah", banyak orang yang ditunjuk jadi bendahara dan berakhir di sel tahanan, penyebabnya ketidak mampuan bendahara menghadapi tekanan dan kuasa Pengguna Anggaran (KPA) atau Pengguna Anggaran (PA) sehingga banyak pertanggungjawaban fiktif yang harus dibuat. Walaupun secara aturan bendahara adalah pejabat fungsional dan harus independen akan tetapi faktanya semua hanya bersifat normatif atau formalitas, hal ini disebabkan karena bendahara juga mempunyai kepentingan terhadap KPA/PA terutama dalam kenaikan pangkat/golongan yang yakni DP3 (Daftar Penilaian Pelaksanaan Pekerjaan Pegawai Negeri Sipil). Disinilah titik kelemahan bendahara jika tidak patuh atau loyal kepada atasan akan berdampak buruk

pada evaluasi kinerja pegawai. Dengan adanya kepentingan kedua belah pihak, maka semua kepentingan KPA/PA harus diakomodir oleh bendahara terutama bendahara pengeluaran dan disimilkan cikal bakal bendahara melakukan fraud dalam penatausahaan dan pertanggungjawaban anggaran pemerintah.

3.2. BENDAHARA PENGELUARAN

Secara konstitusional, tugas dan wewenang Bendahara Pengeluaran diatur dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pasal 21, dan dalam rangka pelaksanaan APBN tahun anggaran 2013, tugas-tugas Bendahara Pengeluaran telah dicantumkan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 190/PMK.05/2012 tentang Tata Cara Pembayaran Dalam Rangka Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Sedangkan di dalam APBD Pengelolaan keuangan daerah meliputi kekuasaan pengelolaan keuangan daerah, asas umum, struktur APBD serta rancangan sistem informasi akuntansi keuangan daerah yang dimulai dari tata cara penyusunan, penetapan, pelaksanaan, perubahan, pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD), pengelolaan kas, penatausahaan keuangan daerah, akuntansi keuangan daerah dan pembinaan serta pengawasan pengelolaan keuangan daerah. (Permendagri No.13 Tahun 2006)

Tugas pokok dan fungsi bendahara pengeluaran diatur dalam Permendagri Nomor 55 Tahun 2008 tentang Tata cara Penatausahaan dan Penyusunan Laporan Pertanggungjawaban Bendahara serta Penyampaiannya. Bendahara Pengeluaran adalah pejabat fungsional yang ditunjuk menerima, menyimpan, membayarkan, menatausahakan, dan mempertanggungjawabkan uang untuk keperluan belanja daerah dalam rangka pelaksanaan APBD pada OPD atau SKPD (Permendagri Nomor 55 Tahun 2008). Fungsi utama perbendaharaan meliputi perencanaan kas yang baik, pencegahan terjadinya kebocoran/penyimpangan, pencarian sumber pembiayaan yang paling murah, dan menghindari adanya dana yang menganggur.

3.3. BENDAHARA PENERIMAAN

Bendahara penerima diatur dalam Permendagri Nomor 55 Tahun 2008, Bendahara Penerimaan umumnya diartikan sebagai bendahara penerimaan di OPD/PPKD, Bendahara penerimaan secara fungsional bertanggung jawab atas pelaksanaan tugasnya kepada PPKD selaku BUD. Sedangkan secara administratif bertanggung jawab atas pelaksanaan tugasnya kepada Pengguna Anggaran (kepala OPD) atau Kuasa Pengguna Anggaran. Tugas pokok dan fungsi Bendahara penerimaan

- Menerima yang bersumber dari pendapatan asli daerah;
- Menyimpan seluruh penerimaan;
- Menyetorkan penerimaan yang diterima dari pihak ketiga ke rekening kas umum daerah paling lambat 1 hari kerja;
- Mendapatkan bukti transaksi atas pendapatan yang diterima melalui Bank

3.4. PERMASALAHAN PENATAUSAHAAN DAN PERTANGGUNGJAWABAN BENDAHARA PENGELUARAN

Penatausahaan keuangan daerah merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari pengelolaan keuangan daerah, baik menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 55 Tahun 2008 tentang Tata cara Penatausahaan dan Penyusunan Laporan Pertanggungjawaban Bendahara serta Penyampaiannya maupun Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah kemudian disempurnakan dengan terbitnya Permendagri Nomor 59 Tahun 2007 dan Permendagri 21 tahun 2011 Tentang Perubahan Kedua Atas Permendagri 13 tahun 2006. Penatausahaan keuangan daerah mencakup asas umum penatausahaan keuangan, pelaksanaan penatausahaan keuangan daerah, penatausahaan penerimaan, penatausahaan pengeluaran serta penatausahaan pendanaan dan tugas pembantuan.

Prosedur penatausahaan bendahara pengeluaran dimulai dari Surat Penyelesaian dana (SPD), Surat Permintaan Pembayaran (SPP), SPP-UP (Uang Penediaian), SPP-GU (Ganti Uang), SPP-TU (Tambah Uang), SPP-LS (Langsung), Surat Perintah Membayar (SPM), Surat Perintah Pencairan dana (SP2D) serta pertanggungjawaban penggunaan dana.

Penatausahaan anggaran dalam mewujudkan pemerintahan yang baik Permendagri Nomor 21 Tahun 2011 tentang perubahan kedua atas Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang pedoman pengelolaan keuangan daerah pasal 185 menyebutkan beberapa pejabat yang harus diperhatikan dalam proses anggaran yaitu: PPK, PPTK, bendahara penerimaan, pengeluaran, pembantu bendahara. Pejabat yang ada dengan kondisi dilapangan, Kabag administrasi antara aturan yang ada dengan kondisi dilapangan, Kabag keuangan sebagai PPK, Kabag lainnya berperan sebagai Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK) karena bertanggung jawab terhadap program-program sesuai dengan bagiannya, bendahara penerimaan mencatat semua penerimaan non APBN/APBD dipertanggung jawabkan selama 24 jam yang harus disetor ke kas negara/daerah.

Pertanggungjawaban anggaran dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang baik pertanggungjawaban merupakan tahap paling penting dari pemanfaatan anggaran karena pada tahap ini dapat diketahui tingkat

bahwa pengelolaan keuangan daerah pun (ternyata) menyimpan potret buram, kita perlu menyingkap "tirai gelap" dan menemukan esensi wilayah abu-abu ini. Menyingkap apa yang selama ini bersembunyi ("sengaja" disembunyikan lebih tepatnya) di bawah permukaan dokumentasi prosedural legal formal administratif.

Praktik lain dilapangan pembentukan dana taktis, dalam aturan keuangan tidak diperbolehkan membentuk dana taktis tapi kenyataan masih ada beberapa daerah masih melakukan penyiataan tersebut. Penyiataan masih ada akhirnya bermuara pada pembentukan "dana taktis" yang tersembunyi, dana taktis merupakan selisih antara total belanja yang dipertanggungjawabkan (istilah yang jamak dipakai: "di-SPJ-kan") secara administratif dan jumlah belanja riilnya.

Pada sebagian besar belanja barang/jasa hampir seluruhnya tidak 100% secara riil sesuai fakta, secara rata-rata, selisih ini berada pada kisaran 20%-30% per kegiatan sesuai kebutuhan. Ini (biasanya) berlaku pada belanja-belanja rutin barang/jasa yang secara nominal anggarannya kecil, namun kerap belanja-belanja ini pelaksanaannya langsung ditangani oleh bendahara pengeluaran dan/atau PPTK dalam mekanisme UP/GU. Contoh belanja barang/jasa yang paling sering menjadi objek "dana taktis" ini antara lain belanja perjalanan dinas, belanja mamin (makanan dan minuman) dan ATK (Alat Tulis Kantor).

Jika melihat fenomena yang ada, pada dasarnya, usaha untuk "memper-siapkan" penggunaan dana APBN/APBD yang tidak seluruhnya sesuai dengan pengeluaran kenyatannya sudah dimulai sejak fase perencanaan dan penganggaran. Tiap Bidang/Bagian dalam OPD/SKPD ini telah memahami titik-titik mana yang dapat "disiasati" agar kepentingan pribadi, juga kepentingan organisasi sama-sama berjalan dengan baik berkat dukungan dana yang memadai.

DAFTAR PUSTAKA

1. Bayou, Mohamed, E. dan Alan, Reinstein. 2001. Accounting for a system of corporate knowledge. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 Iss: 6 pp 331- 338.
2. Reinstein, A., and Bayou, M. E., 1998. A Comprehensive Structure to Help Analyse, Detect and Prevent Fraud. Working paper, mbyou@som. Umd-emich.edu
3. UU No. 20 Tahun 1999 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah
4. UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan daerah;
5. UU No. 1 Tahun 2004 tentang perbedahaaran
6. UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara;
7. UU No. 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional;
8. UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah;
9. UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah;
10. PP No 65 Tahun 2001 tentang Pajak Daerah;
11. PP No. 66 Tahun 2001 tentang Retribusi Daerah;
12. PP No. 24 Tahun 2004 tentang Keductukan Protokol dan Keuangan Pimpinan dan Anggota Dewan Perwakilan Rakyat Daerah yang telah diubah dengan PP No. 37 Tahun 2005, PP No. 37 Tahun 2006 dan PP No. 21 Tahun 2007;
13. PP No. 14 Tahun 2005 tentang Tatacara Penghapusan Piutang Negara/Daerah;
14. PP 23 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan;
15. PP No. 24 Tahun 2005 Standar Akuntansi Pemerintahan
16. PP No. 54 Tahun 2005 tentang Pinjaman Daerah;
17. PP No. 55 Tahun 2005 tentang Dana Perimbangan;
18. PP No. 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah;
19. PP No. 57 Tahun 2005 tentang Hibah Kepada Daerah;
20. PP No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah;
21. PP No. 65 Tahun 2005 tentang Pedoman Penyusunan dan Penerapan Standar Pelayanan Minimal;
22. PP No. 6 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah;

21. PP No. 8 Tahun 2006 tentang Laporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah;
22. Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah;
23. Permendagri No. 17 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah
24. Permendagri No. 23 Tahun 2007 tentang Pedoman Tata Cara Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah;
25. Permendagri No. 24 Tahun 2007 tentang Pedoman Pemeriksaan dalam rangka berakhirnya Masa Jabatan Kepala Daerah;
26. Permendagri No. 25 Tahun 2007 tentang Pedoman Penanganan Pengaduan Masyarakat di Lingkungan Departemen Dalam Negeri dan Pemerintah Daerah;
27. Permendagri No. 59 Tahun 2007 tentang Perubahan Peraturan Menteri Dalam Negara No. 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

BAGIAN KEEMPAT FRAUD PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

4.1. PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

Pemerintah Indonesia terus melakukan tata kelola keuangan yang baik untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas, salah satu upaya tersebut dengan melakukan pengembangan kebijakan akuntansi pemerintah berupa Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang bertujuan untuk memberikan pedoman pokok dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.

Pembaharuan manajemen keuangan di era otonomi ditandai dengan perubahan yang sangat mendasar, mulai dari sistem penganggarannya, perbendaharaan, sampai kepada pertanggungjawaban laporan keuangannya. Pertanggungjawaban laporan keuangan daerah sebelum bergulirnya otonomi daerah harus disiapkan oleh pemerintah daerah hanya berupa laporan perhitungan anggaran dan nota perhitungan dan sistem yang digunakan untuk menghasilkan laporan tersebut adalah Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA) yang berlaku sejak tahun 1981. Dengan diberlakukannya otonomi daerah sejak diterbitkannya Undang-Undang No. 22 tahun 1999 yang selanjutnya diganti dengan UU No. 32 tahun 2004 tentang pemerintahan daerah maka terjadi pelimpahan wewenang penyelenggaraan urusan dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah.

Laporan keuangan pemerintah merupakan wujud dan realisasi pengaturan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang transparan untuk mencapai *good governance*. Pemerintah mempublikasikan laporan keuangan bertujuan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan bagi para pemerintah, para wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa serta pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman. Bentuk pertanggungjawaban penyelenggaraan pemerintahan yang diatur dalam Undang-Undang No. 23 tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, Undang-undang ini memberikan kewenangan bagi daerah untuk menilai potensi lokal dan meningkatkan kinerja keuangannya dalam rangka mewujudkan kemandirian daerah

4.2. PERANAN PELAPORAN KEUANGAN

Menurut Hariadi, Restianto, & Bawono menjelaskan bahwa laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Suatu entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antargenerasi dan evaluasi kinerja.

4.3. TUJUAN PELAPORAN KEUANGAN DAERAH

Tujuan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (2012:7) Pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan cara.

1. Menyediakan informasi tentang sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya keuangan
2. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran.
3. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai.
4. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya.
5. Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman.
6. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengenai kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

4.4. STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

PP No. 71 Tahun 2010 pasal 1 ayat (3) tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, standar akuntansi pemerintahan yang selanjutnya disingkat SAP, adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian SAP merupakan persyaratan dan dasar yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas pelaporan keuangan pemerintah di Indonesia.

PP No 71 Tahun 2010 adalah standar akuntansi pemerintah yang berbasis akrual yang menggantikan PP No 24 Tahun 2005 yang berbasis kas menuju akrual. Basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi. Dengan berlakunya PP No. 71 Tahun 2010 maka penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual telah mempunyai landasan hukum dan hal tersebut juga berarti bahwa pemerintah baik pusat maupun daerah mempunyai kewajiban untuk dapat segera menerapkan SAP yang baru yaitu SAP berbasis akrual. Hal ini sesuai dengan pasal 32 Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 yang mengamanatkan bahwa bentuk dan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran baik pemerintah pusat maupun daerah APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan SAP. Dan hal tersebut ditekankan dalam pasal 4 ayat (1) PP No. 71 Tahun 2010 yang menyebutkan bahwa pemerintah menerapkan SAP berbasis akrual.

PP No. 71 Tahun 2010 adalah peraturan pemerintah berbasis akrual yang berlaku mulai dari tanggal ditetapkan yaitu 22 Oktober Tahun 2010 sampai sekarang. Akan tetapi karena pada awalnya sektor publik menggunakan standar akuntansi yang berbasis kas, jadi dalam peraktinya untuk PP No. 71 Tahun 2010 mulai diwajibkan mulai Tahun 2015 dikarenakan ada beberapa pertimbangan yang mendasari hal tersebut seperti salah satunya adalah instansi pemerintah kurang siap menerapkan standar akuntansi berbasis akrual ini karena belum terbiasa. Jadi untuk menyikapi hal tersebut pemerintah mengeluarkan suatu kebijakan yang dimana sebelum Tahun 2015 instansi pemerintahan bisa membuat laporan keuangan yang berbasis kas menuju akrual. Dengan diberlakukannya kebijakan tersebut diharapkan akan sangat membantu instansi pemerintah dalam hal memahami tentang bagaimana sistem akrul itu sendiri sebelum peraturan tersebut benar-benar diwajibkan. Lingkup PP No. 71 Tahun 2010 meliputi SAP berbasis akrual pada laporan keuangan seperti, Laporan Oprasional (LO), laporan perubahan saldo dan Neraca sedangkan SAP berbasis kas terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL).

4.5. KASUS PELAPORAN KEUANGAN

Penelitian Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah sebuah keniscayaan. Hal itu bisa dicapai sepanjang bentuk pengguna APBN/APBD bisa memenuhi kriteria yang ditetapkan BPK.

1. Website resmi BPK, www.bpk.go.id dijelaskan 4 tahapan perolehan pendapat WTP antara lain:
 1. Laporan keuangan harus sesuai standar akuntansi,
 2. terdapat bukti,

DAFTAR PUSTAKA

3. sistem pengendalian internal.
4. ketaatan perundang-undangan.

Sementara itu, dalam postingan di website tersebut dijelaskan pihak BPK melakukan tiga jenis pemeriksaan (1). Pemeriksaan keuangan, (2) pemeriksaan kinerja, dan (3) pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan keuangan dimaksudkan untuk memberikan opini apakah laporan keuangan sudah disajikan secara wajar sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Sementara, pemeriksaan kinerja dimaksudkan untuk menilai apakah pelaksanaan suatu program atau kegiatan entitas sudah ekonomis, efisien dan efektif. Lalu pemeriksaan dengan tujuan tertentu merupakan pemeriksaan investigatif untuk mengungkap adanya kecurangan (*fraud*) atau korupsi. Kemudian juga pemeriksaan lingkungan, pemeriksaan atas pengendalian intern, dan lainnya.

Contoh kasus pelaporan keuangan Pemda Jateng, dari empat kriteria pemeriksaan yang ditetapkan oleh BPK ada salah satu kriteria yang tidak memenuhi syarat yaitu *disclosure* atau kecukupan bukti. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menemukan sejumlah masalah dalam belanja modal bidang infrastruktur di 11 Pemerintah Daerah se-Provinsi Jawa Tengah. Temuan-temuan BPK untuk tahun anggaran 2019 itu berpotensi merugikan keuangan negara senilai puluhan miliar rupiah. Atas temuan-temuan tersebut BPK merekomendasikan kepada kepala daerah agar memerintahkan para Pengguna Anggaran (Kepala Organisasi Perangkat Daerah) untuk memproses dan mempertanggung jawabkan. Pada masalah belanja modal bidang infrastruktur ini BPK menemukan kekurangan volume pekerjaan, BPK menemukan pekerjaan tidak selesai tepat waktu yang belum dikenakan denda keterlambatan "BPK merekomendasikan kepala daerah memerintahkan pengguna anggaran agar memproses dan mempertanggung jawabkan penggunaan anggaran tersebut. Temuan-temuan di atas sudah tertuang dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK yang diserahkan ke Pemerintah Daerah Pemeriksaan BPK ini dilakukan pada Semester II tahun 2019. (Mutholih • 08 Januari 2020 17:38 medcom.id)

Dari kasus di atas ditarik kesimpulan bahwa hasil audit BPK menemukan adanya *fraud* pada bukti pertanggungjawaban administrasi yang menjadi dasar dalam membuat laporan keuangan, bukti yang dibuat tidak sesuai dengan relaisasi yang ada dilapangan.

1. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
2. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
3. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
4. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
5. Mutholih • 08 Januari 2020 17:38 medcom.id)
6. Peraturan pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
7. website resmi BPK, www.bpk.go.id
8. Undang-undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.
9. Undang-undang No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah.
10. Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA) tahun 1981

BAGIAN KELIMA

WHISTLEBLOWING

1.1. WHISTLEBLOWING (WHISTLEBLOWER)

Whistleblower dalam konsep yang disusun Komite Nasional Kebijakan Governance, (2008) ada dua kunci yang berkaitan dengan *whistleblowing system* yaitu pelapor dan pelanggaran. Dalam prakteknya, kedua kata ini dipadankan menjadi pelapor pelanggaran dan kemudian disebut *whistleblower* ialah peniup peluit (*whistle-blower*) pertama kali digunakan kepada pegawai pemerintah yang menyampaikan pengaduan ke publik (*go public*) tentang adanya korupsi atau salah kelola pada lembaga pemerintah. Saat ini pengertian peniup peluit telah digunakan secara meluas, peniup peluit juga digunakan dalam hubungan dengan aktivitas yang serupa yang terjadi pada sektor swasta. Peniup peluit sering harus membayar mahal atas tindakan ketidakjujurannya terhadap tindakan yang menyimpang. Watkin, Cooper, dan Rowley menyampaikan pengalamannya yang relatif terhindar tanpa cedera (*unscathed*), namun sebagian besar dari peniup peluit tidak beruntung dan bahkan dipecat dari pekerjaannya.

Whistleblowing muncul disebabkan *Sarbanes-Oxley Act* (SOX) mendorong pegawai untuk melaporkan pelanggaran yang terjadi tanpa adarasa takut tindakan balas dendam. Undang-undang yang muncul karena skandal-skandal besar yang terjadi di AS, seperti skandal Enron dan Worldcom dan, tidak balas dendam terhadap seorang *whistleblower* merupakan pelanggaran. Pengertian *whistleblowing* dalam UU No. 13 Tahun 2006 adalah orang yang dapat memberikan keterangan guna kepentingan penyelidikan, penyidikan, penuntutan, dan pemeriksaan di sidang pengadilan tentang suatu perkara pidana yang ia dengar sendiri, ia lihat sendiri, dan/atau ia alami sendiri, sedangkan menurut Vinten (2000) *whistleblowing* sebagai suatu pengungkapan oleh karyawan mengenai suatu informasi yang diyakini mengandung pelanggaran hukum, peraturan, pedoman praktis atau pernyataan profesional, atau berkaitan dengan kesalahan prosedur, korupsi, penyalahgunaan wewenang, atau membahayakan publik dan keselamatan tempat kerja. Pengertian lain dikemukakan oleh Bunge dkk. (2009) bahwa *whistleblowing* merupakan pengungkapan rahasia atas penipuan atau

penyalahgunaan tentang hal-hal ilegal dan tidak etis yang dilakukan oleh karyawan di lingkungan kerjanya.

Near dan Miceli (1985) mengartikan *whistleblowing* sebagai suatu pengungkapan yang dilakukan anggota organisasi atas suatu praktik-praktik ilegal atau tanpa legitimasi hukum di bawah kendali pimpinan mereka kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan. Jubb (2000) mengungkapkan bahwa *whistleblowing* merupakan suatu dilema karena harus memilih peran antara kewajiban yang berhubungan dengan organisasi, dan loyalitas terhadap bawahan atau atasan. Di lain pihak D George dalam Lindblom (2007) mengungkapkan bahwa tiga kondisi yang dapat dipertimbangkan tentang *whistleblowing* yaitu, mengungkap suatu rahasia secara moral dilarang, secara moral diijinkan dan secara moral sangat dibutuhkan.

Menurut Velasquez (2005) seseorang memiliki kewajiban untuk melakukan *whistleblowing* apabila (a) orang tersebut memiliki kewajiban untuk mencegah terjadinya pelanggaran, baik karena itu merupakan bagian dari tanggung jawab profesionalnya (misalnya sebagai seorang akuntan) atau karena tidak ada orang lain yang mampu atau bersedia mencegahnya; dan (b) pelanggaran tersebut bisa mengakibatkan kerugian serius terhadap kesejahteraan masyarakat, mengakibatkan ketidakadilan pada seseorang atau suatu kelompok, atau merupakan pelanggaran serius terhadap hak-hak moral seseorang atau banyak orang.

Di beberapa negara *whistleblowing* telah memiliki dasar hukum yang kuat. Di Australia ada Australian Standard AS8004 sedangkan di Inggris ada *Public Concern at Work*. Intinya sama dengan undang-undang yang berlaku di Amerika. Dalam konteks badan usaha, *whistleblower* diperlukan untuk mencegah terjadinya fraud melalui pengawasan lingkungan. Dengan adanya mekanisme *whistleblower* diharapkan perusahaan dapat menegakkan standar pelayanan dan etika, menerapkan sistem pencegahan dini (*early warning system*) dan meningkatkan *confidence* di dalam organisasi.

Penerapan *whistleblowing* di Indonesia tentu tidak semudah itu. Budaya umum pegawai mungkin belum mendukung terciptanya mekanisme *whistleblowing*. *Whistleblower* dianggap sebagai orang yang tidak loyal karena menajutukan perusahaannya sendiri atau mengungkapkan keburukan dari perusahaannya. Tetapi seiring berjalan waktu *whistleblowing* mulai mendapat pengakuan dari pemerintah, negara juga memberikan fasilitas perlindungan terhadap pelaku *whistleblowing* dengan konsekuensi bukti dan fakta akurat berisi kebenaran. *Whistleblowing* sering disamakan begitu saja dengan membuka rahasia perusahaan, padahal keduanya tidak sama. Rahasia perusahaan adalah sesuatu yang konfidensial dan harus dirahasiakan, dan

manunya tidak menyangkut efek yang merugikan apa pun bagi pihak lain, atau masyarakat atau perusahaan lain.

Whistleblowing merupakan fenomena yang marak terjadi di abad 21 terhadap ketidakpuasan karyawan terhadap manajemen. Pada awalnya, *whistleblower* dianggap sebagai orang yang tidak loyal karena menajutukan perusahaannya sendiri atau mengungkapkan keburukan dari perusahaannya. Tetapi seiring berjalan waktu, *whistleblowing* mulai mendapat pengakuan dari pemerintah. Negara juga memberikan fasilitas perlindungan terhadap pelaku *whistleblowing* dengan konsekuensi bukti dan fakta akurat berisi kebenaran. *Whistleblowing* sering disamakan begitu saja dengan membuka rahasia perusahaan, padahal keduanya tidak sama. Rahasia perusahaan adalah sesuatu yang konfidensial dan harus dirahasiakan, dan umumnya tidak menyangkut efek yang merugikan apa pun bagi pihak lain, entah itu masyarakat atau perusahaan lain.

Pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*).

Whistleblowing adalah tindakan seorang pekerja yang memutuskan untuk melapor kepada media, kekuasaan internal atau eksternal tentang hal hal ilegal dan tidak etis yang terjadi di lingkungan kerja, *whistleblower* adalah seorang pegawai (*employee*) atau karyawan dalam suatu organisasi yang melaporkan, menaksikan, mengetahui adanya kejahatan ataupun adanya praktik yang menyimpang dan mengancam kepentingan publik di dalam organisasinya dan yang memutuskan untuk mengungkap penyimpangan tersebut kepada publik atau instansi yang berwenang (wikipedia, *Columbia electronic encyclopedia*: 2005). Bagi organisasi yang menjalankan aktivitas utamanya secara etis, *whistleblowing* merupakan bagian dari sistem pengendalian, namun bagi organisasi yang tidak menjalankan aktivitas utamanya dengan tidak etis, maka *whistleblowing* dapat menjadi ancaman. Pada dasarnya pelapor pelanggaran (*whistleblower*) adalah karyawan dari organisasi itu sendiri (pihak internal), akan tetapi tidak tertutup adanya pelapor berasal dari pihak eksternal (pelanggan, pemasok, masyarakat). Pelapor seyyangnya memberikan bukti, informasi, atau indikasi yang jelas atau terjadinya pelanggaran yang dilaporkan, sehingga dapat ditelusuri atau ditindak lanjuti.

Padam Komite Nasional Kebijakan *Governance* (2008) perbuatan yang harus dilaporkan (pelanggaran) adalah perbuatan yang dalam pandangan

Berbagai pihak yang merasa terusik.

perundang-undangan berarti tindakan tersebut dianggap telah melanggar hukum, aturan, dan persyaratan yang bisa menjadi sebuah ancaman bagi publik atau ancaman terhadap keamanan publik, salah satu yang termasuk adalah tindak pidana korupsi. Sebenarnya istilah whistle blower bukanlah hal yang baru di Indonesia melainkan sesuatu yang sudah lama ada, namun dulunya hanya disebutkan sebagai saksi saja sehingga masih ada kalangan masyarakat yang belum memahami apa sebenarnya whistleblower itu sendiri.

Kasus Susno Duaji terkenal 'cicak-buaya' praktek mafia di jajar yudikatif, skandal Century, kasus Gayus sampai 'benalu' di institusi kepolisan berawal dari ungkapan kontroversial sang jendral lulusan Akademi Kepolisian 1977 ini, beliau mengungkap di intitusi internal Polri dan pihak-pihak yang merasa privasinya terganggu dan gerah sehingga berupaya untuk menghentikan sepak terjang orang yang pernah menyandang *call sign trun* 3 (28 Januari 2011 Kompasiana). Mengapa sosok Susno Duaji dianggap sebagai *whistleblower* (dikonotasikan sebagai peniup peluit/pengungkap pengungkap kasus), hal ini bisa dimaklumi karena beliau pernah menduduki jabatan penting dan strategis yang berkaitan dengan penanganan kasus bes di antaranya sebagai : (1) Kabareskrim Polri, yang dijabatnya tgl.24 Oktober 2008 sampai 24 November 2010, (2). Wakil kepala PPATK (Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan) dan (3) Kapolda Jawa Barat

Dari jabatan yang pernah pegang Susno memang memegang kunci dan berbagai skandal besar yang terjadi di negeri ini, dia tahu betul kronologi berbagai kasus besar yang bisa jadi menyeret beberapa petinggi, pejabat dan pegawai institusi yang terindikasi korup, terutama kasus Century. Dan salah satu nyanyian lain Susno adalah kasus pajak yang menyeret pegawai pajak saudara Gayus yang saat ini menjalani proses pengadilan ini. Menurut masyarakat awam, proses penahanan beliau seperti didramatisir dan kent sekali 'muatan kepentingan' untuk kelompok/oknum tertentu yang mak mencabik-cabik buramnya hukum di negeri ini.

Politisi Gayus Lumbuun yang duduk di komisi III (hukum dan HAM DPR-RI dalam kesempatan hearing rabu, 26 Januari 2011, melontarkan pernyataan bahwa Susno Duadji bisa dijadikan whistle blower skandal Century. Dengan begitu diharapkan para wakil rakyat yang duduk di komisi III nantinya dapat memperoleh data dan informasi baru dalam mengungkap skandal Century yang diduga 'bernilai' Rp. 6,762 Triliun itu.

Meskipun sudah dibentuk pansus sampai panwas kasus tersebut terkesan stagnan dan terlindungi 'tangan tangan perkasa' sekaligus masih tab tersentuh hukum. Beberapa nama seperti Robert tantular, Heshan Al Warri dan Ali Rivzi sudah terseret dalam kasus korupsi 'sealiran' skandal Century ini, tetapi anehnya dalam kasus ini sama sekali belum menyentuh pejabat dari lembaga dan instansi yang jelas terlibat dan harusnya bertanggung jawab

DAFTAR PUSTAKA

1. Instruksi Presiden RI.No. 17 Tahun 2011 tentang Aksi Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi 2012.
2. Instruksi Presiden Nomor 5 Tahun 2004 Tentang Percepatan Pemberantasan Korupsi. Klitgaard, R., 1999, Membasmi Korupsi, Jakarta: Yayasan Obor Indonesia,.
3. Kepres RI Nomor 73 Tahun 2003 Tentang Pembentukan Panitia Seleksi Calon Pimpinan
4. Keppres RI Nomor 127 Tahun 1999 Tentang Pembentukan Komisi Pemeriksa Kekayaan Penyelenggara Negara dan Sekretaris Jenderal Komisi Pemeriksa Kekayaan Penyelenggara Negara.
5. Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 222/KMK.09/2013 Tentang Strategi Komunikasi Pendidikan dan Budaya Anti Korupsi di Lingkungan Kementerian Keuangan.
6. Peraturan Pemerintah Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Tim Gabungan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
7. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2000 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Peran Serta Masyarakat dan Pemberian Penghargaan Dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
8. Peraturan Pemerintah Nomor 68 Tahun 1999 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Peran Serta Masyarakat Dalam Penyelenggaraan Negara
9. Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 103/PMK.09/2010 Tentang Tata Cara Pengelolaan dan tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (Whistleblowing) di Lingkungan Kementerian Keuangan.
10. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 6) Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4635);
11. UU RI Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
12. UU RI Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas UU Nomor 5 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak pidana Korupsi.
13. UU RI Nomor 19 Tahun 2000 tentang Tim Gabungan Pemberantasan Tindak pidana Korupsi. UU RI Nomor 71 Tahun 2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Peran Serta Masyarakat dan Pemberian Penghargaan Dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak pidana Korupsi. UU RI Nomor

65 Tahun 1999 tentang Tata Cara Pemeriksaan Kekayaan Penyelenggara Negara.

UU RI Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme.

Surat Edaran Menteri Keuangan Nomor SE-10/MK.01/2013 Tentang Program Pengendalian Gratifikasi di Lingkungan Kementerian Keuangan.

<http://www.bppk.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel/168-artikel-penembangan-sdm/10977-peran-peniup-peluit-dalam-pemberantasan-korupsi>

http://repository.unisba.ac.id/bitstream/handle/123456789/5658/06Bab2_Gabuyat_10040012133_skr_2016.

<http://www.haluankepri.com/tanjungpinang/36094-whistleblower-kasus-solar-pt-ganda-sari-cari-keadilan.html>

<http://www.kompasiana.com/didid/susno-duadji-sang-whistle-blower>

5400781a813311a219fa78ab

BAGIAN KEENAM SKEPTISME

1. KONSEP SKEPTISISME

Skeptisme profesional auditor adalah suatu sikap (*attitude*) dalam melakukan penugasan audit, maka hal pertama yang akan dibahas adalah mengenai sikap manusia. *Eagly dan Chaiken (1993)* dalam *The Handbook of Attitudes (2005)* mendefinisikan sikap sebagai "a psychological tendency that is expressed by evaluating a particular entity with some degree of favor or disfavor". Hal tersebut tidak berbeda jauh dari pakar psikologi lain (Siegel dan Hancock, 1989) yang juga mendefinisikan sikap sebagai tanggapan atau respon seseorang yang merupakan hasil evaluasi terhadap obyek yang dihadapinya seperti orang, obyek, ide, atau situasi tertentu. Tanggapan ini dapat berupa perasaan menyukai (*favorable*) atau perasaan tidak menyukai (*unfavorable*), dapat juga berupa derajat afek positif atau derajat afek negatif.

Skeptisme profesional menurut SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik, 2007) dalam Standar Umum juga diartikan sebagai sikap yang merupakan pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang dituntut oleh profesi untuk melaksanakan dengan cermat dan akurata, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif. Jadi, auditor tidak menganggap bahwa manajemen adalah tidak jujur, namun juga tidak menganggap bahwa penilaian manajemen tidak dipertanyakan lagi. Sikap ini dipersyaratkan juga dalam SPAP terkait ketentuan terkait kewajiban auditor dalam menggunakan penilaian profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Skeptisme profesional perlu dimiliki oleh auditor terutama pada saat merencanakan dan mengevaluasi bukti audit. Auditor tidak boleh mengasumsikan begitu saja bahwa manajemen adalah tidak jujur, tetapi auditor juga tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen sepenuhnya jujur (IAI, 2000, SA 200, IAI, AICPA, 2002, AU 230). Pernyataan yang hampir sama juga terdapat pada IIA No. 200 (IFAC, 2004) yang mengatakan bahwa auditor harus melaksanakan dan melaksanakan audit dengan sikap skeptisme profesional, bukan mengakui bahwa ada kemungkinan terjadinya salah saji dalam laporan keuangan.

Skeptisme profesional auditor merupakan sikap (*attitude*) auditor dalam melakukan penugasan audit dimana sikap ini mencakup pikiran yang selaras dan mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Karena bukti audit dikumpulkan dan dinilai selama proses audit, maka skeptisme profesional harus digunakan selama proses tersebut (IAI, 2002: 230; AICPA, 2002, AU 230). Skeptisme merupakan manifestasi dari obyektivitas. Skeptisme tidak berarti bersikap sinis, terlalu banyak mengkritik atau melakukan penghinaan.

Louwers dkk. (2005) mengatakan skeptisme profesional auditor mengarahkan untuk menanyakan setiap isyarat yang menunjukkan kemungkinan terjadinya fraud yang selalu mempertanyakan (*questioning mind*) terhadap validitas dari bukti audit yang diperoleh, waspada terhadap bukti audit yang bersifat kontradiksi, atau menimbulkan pertanyaan sehubungan dengan reliabilitas dari dokumen, dan memberikan tanggapan terhadap pertanyaan-pertanyaan dan informasi lain yang diperoleh dari manajemen dan pihak yang terkait.

Due professional care berbeda dengan skeptisme profesional, karena dalam skeptisme profesional, sikap kehati-hatian tersebut muncul pada saat memperoleh dan mengevaluasi bukti audit. *Due professional care* merupakan respek yang ditunjukkan kepada auditee dan bagaimana auditor melakukan diri selama proses audit atau dapat dikatakan *image professional* yang diharapkan dari sorang auditor terhadap auditee. *Due professional care* merupakan komponen dari proses audit. *Due professional care* merupakan fondasi yang dapat memastikan klien menerima kualitas review yang tinggi. Beberapa faktor yang dapat mempengaruhi *Due professional care* diantaranya *peer review*, *auditor conduct*, *communication*, *technical competence*, *judgement*, *business knowledge*, *training*, *certification*, *standards independence*, *continuous reassessment*, dan *high ethical standard*.

Kee dan Knox's (1970) dalam model "Professional Scepticism Audit" menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor dipengaruhi oleh beberapa faktor:

1. Faktor-faktor kecondongan etika
- Faktor-faktor kecondongan etika memiliki pengaruh yang signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor. *The American Heritage Dictionary* menyatakan etika sebagai suatu aturan atau standar yang menentukan tingkah laku para anggota dari suatu profesi. Pengembangan kesadaran etis/moral memainkan peranan kunci dalam semua aktivitas profesi akuntan (Louwers, 1997), termasuk dalam melatih sikap skeptisisme profesional akuntan.

Faktor-faktor situasi

Faktor-faktor situasi berpengaruh secara positif terhadap skeptisisme profesional auditor. Faktor situasi seperti situasi audit yang memiliki risiko tinggi (situasi *irregularities*) mempengaruhi auditor untuk meningkatkan sikap skeptisisme profesionalnya.

Pengalaman

Pengalaman yang dimaksudkan disini adalah pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan. Butt (1988) memperkirakan dalam penelitiannya bahwa auditor yang berpengalaman akan membuat *judgement* yang relatif lebih baik dalam tugas-tugas profesionalnya, daripada auditor yang kurang berpengalaman. Jadi sorang auditor yang lebih berpengalaman akan lebih tinggi tingkat kepatensi profesionalnya dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman.

Dalam praktiknya, auditor seringkali diwarnai secara psikologis yang dapat mempengaruhi, atau sebaliknya terkadang terlalu percaya terhadap *judgement*. Padahal seharusnya seorang auditor secara profesional menggunakan kecakapannya untuk *'balance'* antara sikap cuniga dan sikap yang tersebut. Ini yang kadang sulit diharapkan, apalagi pengaruh-pengaruh di luar diri auditor yang bisa mengurangi sikap skeptisisme profesional tersebut. Pengaruh itu bisa berupa *'self-serving bias'* karena auditor dalam melaksanakan tugasnya mendapatkan imbalan dari auditee. Ketika dalam auditnya harus menggunakan kemahirannya secara profesional, sikap dan tekunnya.

Auditor harus menggunakan kemahiran profesional secara cermat dan benar dalam menentukan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan dan prosedur yang akan diterapkan terhadap pemeriksaan; menentukan lingkup pemeriksaan, memilih metodologi, menentukan jenis dan jumlah bukti yang akan dikumpulkan, atau dalam memilih pengujian dan prosedur untuk melaksanakan pemeriksaan. Kemahiran profesional harus diterapkan juga dalam melakukan pengujian dan prosedur, serta dalam melakukan penilaian dan pelaporan hasil pemeriksaan. Jadi sebuah sikap yang menyeimbangkan antara sikap cuniga dan sikap percaya. Keseimbangan sikap antara percaya dan cuniga ini tergantung dalam perencanaan audit dengan prosedur audit yang dipilih akan dilakukannya.

DAFTAR PUSTAKA

1. Eagly, A.H. and Chaiken, S. (1993). *The Psychology of Attitudes*. Worth: Harcourt Brace Jovanovich College Publishers
2. IAI (Ikatan Akuntansi Indonesia). (2011). *Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)*. Jakarta: Salemba Empat
3. International Federation of Accountants (IFAC). 2006. *Handbook International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*. New York, NY: International Federation of Accountants.
4. Institut Akuntan Publik Indonesia. 2001. *Standar Audit ("SA") 200*: Standar Umum. Jakarta: Institut Akuntan Publik Indonesia.
5. Kee, H. W., Knox, R. E. 1970. "Conceptual and Methodologic Consideration in the Study of Trust and Suspicion." *The Journal Conflict Resolution*, Vol.14, No.3.
6. Louwers, Timothy J., Ramsay, Robert J., Sinason, David H., and Straws Jerry R. *Auditing and Assurance Service*. New York: Mc Graw Hill, 2000
7. Louwers, Timothy J., dkk. (2008). *Auditing & Assurance Services*. The edition. New York: Mc Graw Hill.
8. Siegel, G., dan H.R. Marconi, 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing, Co. Cincinnati, OH.
9. Standar Pemeriksaan keuangan Negara 2007 tentang Indikator Kualitas Audit.
10. <http://adithbodong.wordpress.com/2010/09/03/professional-skepticism/seorang-auditor/>

BAGIAN KETUJUH
AUDIT FORENSIK

1. KONSEP AUDIT FORENSIK

Audit Forensik terdiri dari dua kata, yaitu audit dan forensik. Audit adalah tindakan untuk membandingkan kesesuaian antara kondisi dan kriteria. Sementara forensik adalah segala hal yang bisa diperdebatkan di muka pengadilan.

Yunakotta (2017) akuntansi forensik sebagai penerapan disiplin hukum dalam arti luas, termasuk dalam bidang auditing pada masalah hukum untuk penyelesaian hukum di dalam atau di luar pengadilan, di sektor publik maupun privat. Akuntansi forensik dapat dipraktikkan pada bidang seperti penyelesaian sengketa antar individu, di perusahaan swasta, di perusahaan milik negara, maupun di departemen atau kementerian, pemerintah pusat atau daerah.

Menurut *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*, *forensic accounting/auditing* merujuk kepada *fraud examination*. Dengan kata lain keduanya merupakan hal yang sama, yaitu: "*Forensic accounting is the application of accounting, auditing, and investigative skills to provide investigative financial information about matters before the courts.*" Menurut *John Crumley, editor-in-chief dari Journal of Forensic Accounting (JFA)* Akuntansi forensik adalah akuntansi yang akurat (cocok) untuk tujuan hukum. Artinya, akuntansi yang dapat bertahan dalam kancan perseteruan selama proses pengadilan, atau dalam proses peninjauan judicial atau administratif". Dengan demikian, audit forensik bisa didefinisikan sebagai tindakan menganalisis dan membandingkan antara kondisi di lapangan dengan kriteria, untuk menghasilkan informasi atau bukti kuantitatif yang bisa digunakan di muka pengadilan.

Akuntansi forensik menggabungkan antara ilmu akuntansi, hukum dan audit. Yunakotta (2017) mengistilahkan Segitiga Akuntansi Forensik sebagai salah satu model untuk melihat akuntansi forensik. Ada tiga titik dalam hubungan Akuntansi Forensik ini: Perbuatan melawan hukum, kerugian, dan hubungan kausalitas. Kerugian merupakan titik awal dalam Segitiga Akuntansi Forensik. Kerugian akan ditetapkan dan kemudian dihitung seberapa besar kerugian yang timbul akibat *fraud*.

Ilmu akuntansi forensik berkembang seiring meningkatnya tingginya kejahatan, korupsi, kurang berfungsinya pembuat kebijakan atau peraturan sistem keamanan yang lemah, dan lain-lain. Hal ini juga merupakan indikator yang menunjukkan peningkatan permintaan akuntan forensik. Akuntan forensik membutuhkan keahlian dan pengetahuan selain pengetahuan akuntansi untuk melaksanakan tugas-tugasnya.

Pusat pelaporan dan analisis transaksi keuangan atau PPATK ya berperan sebagai Unit Intelijen Keuangan Indonesia berhasil membuktitkan kepada pengadilan bahwa pelaku yang terlibat dalam penggelapan sukredit BNI dengan menggunakan metode yang disebut "Ikuti Jejak Uang" (*follow the money trail*) (PPATK 2004, 2005). "

7.2. PENTINGNYA AUDIT FORENSIK

Tujuan dari audit forensik adalah mendeteksi atau mencegah berbagai jenis kecurangan (*fraud*), memberikan pendapat hukum dalam pengadilan (*litigation*) misalnya dalam membantu merumuskan alternatif penyelesaian perkara dalam sengketa, perumusan perhitungan ganti rugi dan upaya menghitung dampak pemutusan/pelanggaran kontrak. Serta membar proses identifikasi alat bukti dalam waktu yang relatif cepat, agar dapat diperhitungkan perkiraan potensi dampak yang ditimbulkan akibat perilaku jahat yang dilakukan oleh kriminal terhadap korbannya, sekaligus mengungkapkan alasan dan motivasi tindakan tersebut sambil menepihak-pihak terkait yang terlibat secara langsung maupun tidak langsung dengan perbuatan tidak menyenangkan dimaksud.

Pentingnya akuntansi forensik dalam memerangi kecurangan seperti tindak pidana pencucian uang dan korupsi telah terlihat pada beberapa studi akuntansi forensik. Penerapan terhadap pola pikir dan keahlian akuntansi forensik sangat penting untuk mencegah, mendeteksi dan menanggulangi kecurangan pada kinerja tugas terhadap penilaian resiko tindak kejahatan kecurangan di sektor publik.

Audit forensik berfungsi untuk memberikan bukti di muka pengadilan maka fungsi utama audit forensik adalah untuk melakukan audit investigatif terhadap tindak kriminal dan untuk memberikan keterangan saksi atau (*litigation support*) di pengadilan.

Penilaian risiko terjadinya fraud atau kecurangan adalah penggunaannya ilmu audit forensik yang paling luas. Dalam praktiknya, hal ini juga digunakan dalam perusahaan-perusahaan swasta untuk menyusun sistem pengendalian intern yang memadai. Dengan dimulainya risiko terjadinya fraud, maka perusahaan untuk selanjutnya bisa menyusun sistem yang bisa menepuh celah-celah yang memungkinkan terjadinya fraud tersebut. Audit forensik juga bisa digunakan untuk mendeteksi dan mencegah fraud.

kejahatan yang disebabkan tindakan *fraud*. Seorang auditor forensik bisa menjadi saksi ahli di pengadilan hal ini dilakukan setelah auditor menganalisa data dan data-data pendukung untuk bisa memberikan penjelasan di muka pengadilan.

1. KASUS AUDIT FORENSIK DI INDONESIA

1.1 Kasus Bank Century Audit forensik Bank Century oleh Badan Penyelidik Keuangan (BPK) RI menemukan 13 transaksi tidak wajar baik dalam maupun sesudah diambil alih oleh Lembaga Penjamin Simpanan yang termasuk mengungkapkan pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi tersebut. Ketua BPK Hadi Purnomo saat memaparkan hasil audit forensik tersebut kepada pimpinan DPR di Kompleks DPR, Jakarta, Jumat (23/12/2011) mengatakan menemukan temuan-temuan tersebut telah merugikan negara dan masyarakat. Hasil audit forensik Bank Century tersebut tertuang dalam surat BPK Nomor 100/VI/2011 tertanggal 22 Desember 2011. Saat menyampaikan hasil audit forensik Hadi Purnomo didampingi para wakil ketua BPK. Aliran dana dari Bank Century ke PT Media Nusa Pradana (MNP) yang menerbitkan surat perintah penyaliran (Surat Perintah Penyaliran Nasional) (SPN) selama periode 2006 sampai dengan 2009 terdapat aliran dana dari seorang pengusaha berinisial BS. Pengaliran tersebut melalui proses berbagai tahap, dana dari BS kepada anak perusahaannya yang dipegang anaknya (SS) itu masuk sejak 2006-2009 untuk penanaman PT MNP sebesar Rp. 100,95 miliar. Namun, BPK belum menjabarkan hubungan antara aliran dana tersebut dengan kasus BC.

Berikut ini uraian singkat 13 temuan dan kesimpulan serta dua fakta penting hasil audit forensik Bank Century oleh BPK yang telah disampaikan kepada DPR.

1. Dana hasil penjualan Surat-Surat Berharga (SSB) US Treasury Strips Bank Century (BC) sebesar 29,77 juta dollar AS digelapkan oleh FGAH (Sdr. HAW dan Sdr. RAR). BPK berkesimpulan bahwa patut diduga telah terjadi pengalangan hasil penjualan US Treasury Strips (UTS) yang menjadi hak BC sebesar 29,77 juta dollar AS oleh HAW dan RAR sebagai pemilik FGAH yang merugikan BC karena telah membebani Penyertaan Modal Bank Century (PMS).

2. Temuan pengalihan dana hasil penjualan SSB US Treasury Strips (UTS) BC sebesar USD 7 juta dijadikan deposito PT AI di BC dan merugikan BC. BPK berkesimpulan pengalihan dana hasil penjualan SSB oleh Kepala Dept Treasury BC berinisial DHI menjadi deposito PT AI di BC sebesar USD 7 juta tidak wajar karena diduga tidak ada transaksi yang mencairkannya, dan merugikan BC sehingga akhirnya membebani PMS. BPK yang diperjelaskan dalam skema Assets Management Agreement

DAFTAR PUSTAKA

1. ACFE. (2016). Report to Nations. Association of Certified Fraud Examiners. Austin. Retrieved from <https://www.acfe.com/rtrn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>
2. Crumbley, D. Larry. "Journal of Forensic Accounting", dari home page nya. Diambil dari: <http://www.amazon.com/Forensic-Accounting-Investigative-Accounting-Second/dp/0808013653>, pada tanggal 27 Mei 2015.
3. Global Forensic Audit & Investigation. *Handbook on Forensic Accounting & Fraud Prevention*. India.
4. Jack Bologna, Jack and R.J. Lindquist (1987), *Fraud Auditing and Forensic Accounting: New Tools and Techniques*, John Wiley & Sons
5. PPATK Temukan 23 Transaksi Mencurigakan, dilansir dari Suara Pembaruan tanggal 6 Juni 2012 yang diakses tanggal 5 November 2017.
6. Tuankotta, T.M. 2017. Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Jakarta: Salemba Empat.

BAGIAN DELAPAN AUDIT INVESTIGASI

1. KONSEP INVESTIGASI

Audit Investigatif merupakan sebuah kegiatan sistematis dan terukur untuk mengungkap kecurangan sejak diketahui, atau diindikasikan oleh pihak perantara atau kejadian yang dapat memberikan cukup keyakinan, yang dapat digunakan sebagai bukti yang memenuhi pemastian suatu tindakan dalam menjelaskan kejadian yang telah diastumsikan sebelumnya dalam rangka mencapai keadilan (Pusdiklatwas BPKP, 2008:76).

Audit investigatif adalah proses mencari, menemukan, mengumpulkan dan menganalisa serta mengevaluasi bukti-bukti secara sistematis oleh pihak yang kompeten dan independen untuk mengungkapkan fakta atau kejadian yang sebenarnya tentang indikasi tindak pidana korupsi dan/atau tujuan audit lainnya sesuai peraturan yang berlaku. Sasaran audit investigatif adalah kegiatan-kegiatan yang di dalamnya diduga terjadi penyimpangan dari prosedur yang berlaku. Ruang lingkup audit investigatif adalah batasan antara kasus, tempo, dan hal-hal lain yang relevan dengan kegiatan yang menjadi sasaran audit investigatif. (Peraturan Kepala BPKP No 17 Tahun 2017 tentang Peraturan Pengelolaan Kegiatan Bidang Investigasi)

Popandang dari segi profesi penegak hukum atau kepolisian, Engkesman (1990) dalam buku Kriminologi Pusdik Reserse Direktorat Pendidikan (1990), investigasi adalah:

...suatu kegiatan yang dilakukan berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku untuk mendengarkan dan menanyai seseorang mengenai suatu kejadian peristiwa tertentu yang bersangkutan paut dengan masalah fraud atau masalah hukum".

Paut beberapa pengertian yang dikemukakan di atas berbeda tentang audit investigatif, namun mempunyai tujuan yang sama yaitu menyangkut masalah hukum yaitu pada proses investigasi dilakukan kegiatan-kegiatan untuk mengungkap kebenaran suatu fakta. Langkah-langkah dalam investigasi adalah menentukan apakah kejadian tindak kecurangan benar-benar telah terjadi atau kemungkinan (secara potensial) akan terjadi atau memang tidak terjadi. Proses ini menuntut investigator untuk memahami situasi kejadian dan memahami nilai-nilai keadilan yang seharusnya tersirat

akan membawa dampak positif yaitu pelaksanaannya akan lebih efektif. Hal ini sejalan dengan pendekatan audit terhadap individu dan benda yang terkait dengan penilaian.

Standar SPAP tidak mengantar secara sederhana sebagai standar audit. Standar dapat digambarkan secara sederhana sebagai standar yang oleh sebab itu dalam pekerjaan audit, para auditor ingin memastikan adanya standar tersebut sehingga pihak-pihak terkait yang dapat menilai kinerja daripada auditor tersebut. Jennifer Pickett dan Jennifer Pickett seperti dikutip dalam Tuanakotta (2010:349) merumuskan beberapa standar dalam melakukan investigasi sebagai berikut (konteks yang dirujuk adalah investigasi atas *fraud* yang dilakukan oleh pegawai di perusahaan) sebagai berikut:

Standar investigasi harus dilandasi praktik terbaik yang diakui (*accepted best practices*), istilah "best practices" sering digunakan dalam penetapan standar.

1. Kumpulkan bukti-bukti dengan prinsip kehati-hatian (*due care*), sehingga bukti-bukti tersebut dapat diterima dipengadilan.

2. Pastikan bahwa seluruh dokumentasi dalam keadaan aman, terlindungi dan dilindungi, dan jejak audit tersedia.

3. Pastikan bahwa para investigator mengerti hak-hak asasi pegawai dan menghormati menghormatinya.

4. Pastikan pembuktian berada pada yang menduga pegawainya melakukan pelanggaran, dan pada penuntut umum yang mendakwa pegawai tersebut, baik dalam kasus hukum administratif maupun dalam hukum pidana.

5. Pastikan seluruh substansi investigasi dan menguasai seluruh target yang sangat kritis ditinjau dari segi waktu.

6. Pastikan seluruh tahapan kunci dalam seluruh proses investigasi, termasuk perencanaan, pengumpulan bukti dan barang bukti, wawancara, kontak dengan pihak ketiga, pengamanan mengenai hal-hal yang bersifat rahasia, dan tata cara atau protokol, dokumentasi dan penyelenggaraan penyidikan, melibatkan dan atau melapor kepolisi, kewajiban hukum dan persyaratan mengenai pelaporan.

Standar audit investigatif adalah proses hukum dipengadilan atau sidang. Hal ini untuk menimbulkan efek jera, untuk menciptakan kebenaran, keadilan dan hasil audit investigatif mempunyai daya kerja preventif. Sistem pembuktian yang diamut Indonesia adalah sistem pembuktian berdasarkan

dalam aturan dimaksud. Bila kejadian ternyata telah terjadi atau berpotensi akan terjadi maka langkah berikutnya menentukan adanya kerugian atau ketidak-adilan bagi organisasi atau lingkungannya. Bila terbukti kerugian dan ketidak-adilan, langkah berikutnya adalah menentukan pihak yang menyebabkan disertai peran atau kontribusinya. Langkah berikutnya adalah menentukan peraturan yang dilanggar berkaitan dengan kejadian tersebut.

Efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigasi dapat tercapai apabila auditor mampu mematuhi standar-standar pelaksanaannya. Jika auditor independen bekerja tanpa standar audit, ia menempatkan dirinya dalam posisi yang sangat lemah, terutama ketika ia memberikan audit yang diharapkan menemukan *fraud*. Seorang auditor investigatif harus dididik dengan kompetensi yang memadai, untuk menunjang keberhasilannya suatu audit investigasi diantaranya memiliki pengetahuan dasar, kemampuan teknis, dan sikap mental (Tuanakotta 2010:349).

8.2. PRINSIP DAN STANDAR AUDIT INVESTIGATIF

Prinsip-prinsip pelaksanaan audit investigatif menurut Karyo (2013:134) Mengatakan bahwa:

1. Mencari kebenaran berdasarkan peraturan perundang-undangan.
 2. Pemanfaatan sumber bukti pendukung fakta yang dipermasalahkan
 3. Selang waktu kejadian dengan respon, semakin cepat merespon semakin besar kemungkinan untuk dapat mengungkap tindak fraud besar.
 4. Dikumpulkan fakta terjadinya sedemikian rupa sehingga bukti-bukti yang diperoleh dapat mengungkap terjadinya fraud dan menunjukkan pelakunya.
 5. Tenaga ahli hanya sebagai bantuan bagi pelaksanaan audit investigasi bukan merupakan pengganti audit investigasi.
 6. Bukti fisik merupakan bukti nyata dan akan selalu mengungkap hal yang sama.
 7. Keterangan saksi perlu dikonfirmasi karena hasil wawancara dengan saksi dipengaruhi oleh faktor kelemahan manusia.
 8. Pengamatan, informasi dan wawancara merupakan bagian penting dari audit investigasi.
 9. Pelaku penyimpangan adalah manusia, jika diperlakukan dengan bijaksana sebagaimana layaknya ia akan merespon sebagaimana manusia.
- Prinsip-prinsip itu sebagai acuan dan perlu dilaksanakan pada setiap pelaksanaan audit investigasi. Pelaksanaan prinsip-prinsip audit investigatif terutama pada proses pembuktian kejadian fraud berupa pengumpulan

DAFTAR PUSTAKA

1. Audit Investigatif menurut G. Jack Balogna dan Robert J. Lindquist (1999) yang dikutip Karyono (2013:131) adalah: "Investigative auditing involving reviewing
2. Bologna, G. Jack dan Robert J. Lindquist. 1999. Audit Kecurangan dan Audit Forensik. Terjemahan oleh Karyono. 2013. Yogyakarta: Penerbit Andi.
3. Karyono. Forensic Fraud. Yogyakarta: CV. Andi Offset, 2013.
4. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan. 2008. Kode Etik dan Standar Audit Etik. Kelima. Pusdiklatwas BPKP. Bogor.
5. Penyidikan tindak pidana anggota Polri oleh Bareskrim Polri: studi kasus penyidikan terhadap perwira tinggi Polri/Engkesman R. Hillep Program Studi Kajian Ilmu Kepolisian Program Pascasarjana Universitas Indonesia 2007
6. Peraturan Kepala BPKP No 17 Tahun 2017 tentang Pedoman Pengelolaan Kegiatan Bidang Investigasi
7. Tuanakotta, T.M. (2014). Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif (Edisi 2). Jakarta: Salemba Empat.
8. Tuanakotta Theodoros M. Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi Sistem Departemen Akuntansi FEUI. Bogor: LP-FEUI, 2006.

BAGIAN KESEMBILAN JUSTICE COLLABORATOR

1.1.1. LATAR BELAKANG

Peran *Justice Collaborator* yaitu seseorang sebagai tersangka namun bukan pelaku utama dan dapat membongkar orang yang terlibat di atasnya. Dalam hal ini, sekalipun ia telah korupsi namun ia juga mendapat keringanan hukuman telah membantu dalam suatu proses pembongkaran fakta dan peranan telah melakukan *Justice Collaborator* yang dapat membantu penegakan tindakan yang dilakukan *Justice Collaborator* yang dapat membantu penegakan hukum lainnya yang dapat meringankan dia.

Justice Collaborator dan *Whistleblower* yang melaporkan kasus korupsi menjadi bagian yang memiliki keberanian dan mental yang kuat. Sebab, mereka harus pada dasarnya sudah mengetahui hal-hal buruk yang menimpa mereka karena laporan tersebut, seperti diancam, diintimidasi, dianiaya, dan mereka harus laporan tersebut, seperti diancam atau bahkan dibunuh.³ Keberanian secara tidak terhormat dari jabatannya atau bahkan keberanian tersebut LPKK memiliki peran yang penting dan strategis agar keberanian itu dapat yang kuat itu terus berlanjut hingga orang tersebut memberikan keterangan atau kesaksian di penyidikan atau bahkan di persidangan kasus korupsi.

Seseorang ideal yang juga tersangka dalam kasus yang sama tidak dapat dibedakan dari tuntutan pidana apabila ia ternyata terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah, tetapi kesaksiannya dapat meringankan pidana yang akan dipidakan terhadapnya.

Undang-Undang No. 13 Tahun 2006 tidak memberikan panduan untuk memberikan laporan seseorang dapat disebut sebagai pelaku yang bekerjasama; istilah yang menentukan bahwa seorang pelaku telah bekerjasama; ukuran bagi siapa seseorang yang mengaku sebagai pelaku bekerjasama atau ukuran penghargaan yang akan diberikan.

Undang-Undang *Justice Collaborator*, seorang tersangka atau terdakwa harus memiliki keinginan untuk bekerja sama dengan aparat penegak hukum, bukan hanya dipaksa oleh pihak lain. Bila memilih untuk menjadi *justice collaborator* dan dianggap memenuhi syarat, maka hak-haknya sebagai tersangka atau terdakwa tidak akan dirugikan dan justru akan memperoleh

oleh pelaku lainnya yang tidak berstatus sebagai *justice collaborator*: Dengan demikian aparat penegak hukum mendapat keuntungan dengan kerja sama tersebut sehingga dapat membongkar kejahatan serius.

9.2. PENGERTIAN JUSTICE COLLABORATOR

Pengertian *justice collaborator* berdasarkan *Council of Europe Committee of Ministers*, yaitu: "*collaborator of justice*" means any person who faces criminal charges, or has been convicted of taking part in a criminal association or other criminal organisation of any kind, or in offences of organised crime, but who agrees to cooperate with criminal justice authorities, particularly by giving testimony about a criminal association or organisation, or about any offence connected with organised crime or other serious crimes." Pada intinya *collaborator of justice* menurut *Council of Europe Committee of Ministers* yaitu setiap orang yang berperan sebagai pelaku tindak pidana atau diyakini merupakan bagian dari tindak pidana dilakukan secara bersama-sama atau kejahatan terorganisir, tetapi bersedia untuk bekerjasama dengan penegak hukum dengan cara memberikan kesaksian mengenai bentuk-bentuk tindak pidana menyangkut kejahatan terorganisir atau kejahatan serius lainnya.

Konsep *Justice Collaborator* pada hakikatnya ini sama dengan konsep delik penyertaan dalam ketentuan pasal 55 dan 56 KUHP, dimana keterlibatan seseorang dalam suatu kasus korupsi dan dia sendiri melaporkan kasus tersebut kepada aparat penegak hukum terjadi dalam beberapa kemungkinan seperti, sebagai orang yang turut serta dengan orang lain melakukan korupsi, orang yang melakukan korupsi atas anjuran orang dan orang yang membantu orang lain melakukan korupsi. Seorang

Mas Achmad Santosa memberi pengertian mengenai *justice collaborator* yaitu: "*justice collaborator* atau pelaku yang bekerjasama adalah seseorang yang membantu aparat penegak hukum dengan memberi laporan, informasi, atau kesaksian yang dapat mengungkap suatu tindak pidana dimana orang tersebut terlibat di dalam tindak pidana tersebut atau tindak pidana lain. Hal yang diungkap oleh pelaku yang bekerja sama ini antara lain adalah pelaku utama tindak pidana, aset hasil tindak pidana, modus tindak pidana, dan jaringan tindak pidana."

Justice Collaborator atau pelapor tersangka adalah saksi yang juga sebagai tersangka dalam kasus yang sama. Saksi seperti ini juga biasa disebut "saksi mahkota", "saksi kolaborator", dan "kolaborator hukum." Pasal 10 ayat (2) Undang-Undang No. 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban mengatur hubungan antara kesaksian *justice collaborator* dan hukuman yang diberikan. Pasal ini berbunyi atau pelapor tersangka adalah saksi yang juga sebagai tersangka dalam kasus yang sama. Saksi

seperti ini juga biasa disebut "saksi mahkota", "saksi kolaborator", dan "kolaborator hukum." Pasal 10 ayat (2) Undang-Undang No. 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban mengatur hubungan antara kesaksian *justice collaborator* dan hukuman yang diberikan. Pasal ini berbunyi Pada 2011 Mahkamah Agung mengeluarkan Sema (Surat Edaran Mahkamah Agung) tentang *justice collaborator* dan *whistleblower* yang diharapkan menjadi pegangan hakim dalam memutus perkara.

Dalam Sema No.4 Tahun 2011 tersebut *justice collaborator* disebutkan sebagai salah satu pelaku tindak pidana tertentu bukan pelaku utama kejahatan- yang mengakui kejahatan yang dilakukannya, serta memberikan kesaksian sebagai saksi dalam proses peradilan. Ada pun *whistle blower* merupakan pihak yang mengetahui dan melaporkan tindak pidana tertentu dan bukan merupakan bagian dari pelaku kejahatan yang dilaporkannya.

Salah satu acuan SEMA adalah Pasal 37 Ayat (2) dan Ayat (3) Konvensi PBB Anti Korupsi (*United Nations Convention Against Corruption*) tahun 2003. Ayat (2) pasal tersebut berbunyi, "Setiap negara peserta wajib mempertimbangkan, memberikan kemungkinan dalam kasus-kasus tertentu mengurangi hukuman dari seorang pelaku yang memberikan kerjasama yang substansial dalam penyelidikan atau penuntutan suatu kejahatan yang diterapkan dalam konvensi ini."

Dalam SEMA dijelaskan bahwa keberadaan dua istilah ini bertujuan untuk menumbuhkan partisipasi publik dalam mengungkap suatu tindak pidana tertentu tersebut. Salah satu acuan SEMA adalah Pasal 37 Ayat (2) dan Ayat (3) Konvensi PBB Anti Korupsi (*United Nations Convention Against Corruption*) tahun 2003. Ayat (2) pasal tersebut berbunyi, setiap negara peserta wajib mempertimbangkan, memberikan kemungkinan dalam kasus-kasus tertentu mengurangi hukuman dari seorang pelaku yang memberikan kerjasama yang substansial dalam penyelidikan atau penuntutan suatu kejahatan yang diterapkan dalam konvensi ini. Sedangkan Ayat (3) pasal tersebut adalah, setiap negara peserta wajib mempertimbangkan kemungkinan sesuai prinsip-prinsip dasar hukum nasionalnya untuk memberikan kekebalan dari penuntutan bagi orang yang memberikan kerjasama substansial dalam penyelidikan atau penuntutan (*justice collaborator*) suatu tindak pidana yang ditetapkan berdasarkan konvensi ini.

Istilah *whistle blower* dan *justice collaborator* kini kerap muncul dalam penanganan kasus korupsi di KPK. Istilah keduanya dikutip dari Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan Bagi Pelapor Tindak Pidana (*Whistle Blower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama (*Justice Collaborator*) di dalam Perkara Tindak Pidana Tertentu. Tindak pidana tertentu yang dimaksud SEMA adalah tindak pidana korupsi, terorisme, tindak

(MOU) yang di dalamnya terkandung maksud untuk memberikan perlindungan dan perlakuan yang khusus kepada WB dan JC.

Reward atau penghargaan bagi JC merupakan bentuk imbalan yang diberikan atas kerjasama yang bersangkutan dalam membongkar kejahatan yang terorganisir seperti korupsi. Penghargaan layak diberikan sebagai penegasan bahwa yang bersangkutan telah berjasa bagi upaya penegakan hukum, implikasinya ketika terdapat penghargaan terhadap JC, pelaku-pelaku yang lain akan berani juga mengungkap suatu tindak pidana kepada penegak hukum.

Di Indonesia penghargaan bagi Justice Collaborator diatur dalam Pasal 10A UU Nomor 13 Tahun 2006 *jo.* UU Nomor 31 Tahun 2014 tentang Perlindungan Saksi dan Korban yakni untuk memperoleh penghargaan berupa keringanan penjurusan pidana. Pihak LPSK memberikan rekomendasi secara tertulis kepada penuntut umum untuk dimuat dalam tuntutanannya kepada hakim.

9.4. KASUS JUSTICE COLLABORATOR

Artikel KOMPAS.com, terdakwa kasus korupsi pada proyek e-KTP Andi Agustinus alias Andi Narogong mengajukan permohonan menjadi justice collaborator (JC) kepada Komisi Pemberantasan Korupsi. Andi disebut mengajukan JC pada September 2017 kemarin. "KPK telah menerima permohonan terdakwa Andi Agustinus sebagai JC pada bulan September 2017," kata Juru Bicara KPK, Febri Diansyah, saat dikonfirmasi, Kamis (7/12/2017).

Justice collaborator memiliki pengertian saksi pelaku yang bekerja sama dengan penegak hukum. Febri melanjutkan, sejak diajukan permohonan tersebut, KPK kemudian mempertimbangkan sejumlah hal untuk menerima permohonan tersebut. Beberapa pertimbangan yang dipikirkan KPK di antaranya apakah Andi Narogong dalam kasus ini kooperatif dan mengakui perbuatannya, konsistensi di persidangan hingga membuka peran aktor yang lebih tinggi. Andi Narogong: Saya dijadikan seperti Sampah, seperti Bantar Gebang "Seluruh pertimbangan tersebut dijadikan dasar keputusan pemberian JC atau tidak," ujar Febri. Dia melanjutkan, sikap KPK tersebut akan disampaikan sebagai salah satu pertimbangan jaksa penuntut umum KPK dalam tuntutan terhadap Andi Narogong.

Dengan pengajuan dari Andi, lanjut Febri, seluruh terdakwa kasus e-KTP yang diajukan ke persidangan telah mengajukan diri sebagai JC dan mengakui perbuatannya. Bahkan dua orang di antaranya telah mengembalikan uang ke KPK. KPK mengingatkan, jika posisi JC dikembalikan hingga di pengadilan, hal tersebut nantinya akan menguntungkan terdakwa. Status itu dapat menjadi pertimbangan yang meringankan dan mendapatkan hak jika diputus bersalah

seperti remisi dan pembebasan bersyarat sesuai aturan yg berlaku. Baca juga: Awal 2017, Novanto Kembalikan Arloji Rp. 1.3 Miliar ke Andi Narogong "Bagi penanganan perkara pokok, hal ini juga bagus karena dapat membongkar pelaku yang lebih besar," ujar Febri. Andi Narogong sebelumnya didakwa merugikan negara sebesar Rp. 2.3 triliun dalam proyek pengadaan KTP elektronik.

Andi juga didakwa memperkaya diri sendiri, korporasi dan sejumlah anggota DPR RI. Menurut jaksa, Andi diduga terlibat dalam pemberian suap terkait proses penganggaran proyek e-KTP di DPR RI, untuk tahun anggaran 2011-2013. Selain itu, Andi berperan dalam mengarahkan dan memenangkan Konsorsium PNRI menjadi pelaksana proyek pengadaan e-KTP. "Dalam pengadaan e-KTP tahun 2011-2013, terdakwa telah mengatur dan mengarahkan untuk memenangkan perusahaan tertentu," ujar jaksa Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) Irene Putrie di Pengadilan Tipikor Jakarta, Senin (14/8/2017).

Patungan dengan Johannes Marliem, Andi Narogong Beri Arloji Rp. 1,3 Miliar untuk Novanto Selain itu, menurut jaksa, Andi telah memperkaya diri sendiri dan orang lain, yakni memperkaya mantan Menteri Dalam Negeri, mantan Direktur Jenderal Kependudukan dan Pencatatan Sipil dan mantan pejabat pembuat komitmen (PPK) proyek e-KTP. Kemudian, memperkaya mantan Sekretaris Jenderal Kemendagri, dan enam anggota panitia pengadaan. Selain itu, memperkaya Ketua Tim Teknis e-KTP beserta anggota tim teknis lainnya. Selain itu, menurut jaksa, Andi juga memperkaya Perusahaan Umum Percetakan Negara Republik Indonesia (Perum PNRI). Kemudian, masing-masing anggota konsorsium, yakni PT Superintending Company of Indonesia (Sucohndo persero), PT LEN Industri (persero), PT Quadra Solution, dan PT Sandipala Arthaputra. "Kemudian memperkaya manajemen bersama Konsorsium PNRI, yang dapat merugikan negara Rp. 2,3 triliun," kata Irene.

Andi didakwa melanggar Pasal 2 ayat 1 atau Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dalam UU Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi jo Pasal 55 ayat 1 ke-1 KUHP

DAFTAR PUSTAKA

1. AKURAT.CO Selasa, 19 November 2019
2. Abdul Haris Semendawai. "Pokok-Pokok Pikiran mengenai Pengaturan Justice Collaborator dalam Pelaksanaan Perlindungan Saksi di Indonesia", op.cit., hlm. 1.
3. Detik News, 12 Mei 2012, konvensi" bersama antara MA, Kemenkumham, Kejaksaan, KPK, Polri dan LPSK per tanggal 19 Juli 2011.
4. HUKUMONLINE.COM Sabtu, 19 Mei 2012
5. <https://nasional.kompas.com/read/2017/12/07/11430671/andi-narogong-ajukan-diri-jadi-justice-collaborator-kasus-e-ktip?page=all>
6. <https://www.hukumonline.com/berita/baca/1t524570cd2b728/penerapan-justice-collaborator-i-harus-diperketat>
7. <https://www.kompasiana.com/amirudinmahmud/57eaf85f4d7a611d058b4569/apa-penting-justice-collaborator?page=all>
8. http://thezmoonstr.blogspot.com/2013/01/whistleblower-dan-justice-collaborator_24.html diakses pada tanggal 17 November 2019
9. <http://news.detik.com/read/2013/03/09/131018/2190269/10/belajar-tentang-justice-collaborator-dari-belanda> Diakses pada tanggal 17 November 2019
10. Top of Form
11. Bottom of Form
12. JUSTICE COLLABORATOR DALAM TINDAK PIDANA KORUPSI Oleh: River Yohanes Manalu Lex Crimen Vol. IV/No. 1/Jan-Mar/2015
13. Kompas.com 07/12/2017 Artikel Andi Narogong Ajukan Diri Jadi Justice Collaborator kasus e-KTP
14. Lilik Mulyadi, *Perlindungan Hukum Whistleblower & Justice Collaborator*, (Bandung: PT. Alumsis, 2015),
- 15.
16. Mas Achmad Santosa. Perlindungan terhadap Pelaku yang Bekerjasama (justice collaborator), makalah disampaikan pada international workshop on the protection of whistleblower as justice collaborator, Jakarta, 2011.
17. Recommendation Rec(2005)9 of the Committee of Ministers, to member states on the protection of witnesses and collaborators of justice, Adopted by the Committee of Ministers on 20 April 2005 at the 924th meeting of the Ministers' Deputies, hlm. 7
18. SEMA Nomor 4 Tahun 2011 Tentang Perlakuan bagi Whistle Blower dan Justice Collaborator.
19. Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan Bagi Pelapor Tindak Pidana (Whistleblower) dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama (Justice Collaborators) di dalam Perkara Tindak Pidana Tertentu.
20. TEMPO.CO, Jakarta -TEMPO.CO, Jakarta Minggu, 20 September 2020
21. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2014 Tentang Perlindungan Saksi dan Korban
22. www. Detk News.com. *Justice Collaboration*., <https://www.coursehero.com/file/35158904/Urgensi-Perlindungan-Hukum-Whistleblower-dan-Justice-Collaborator/docx/>

RIWAYAT SINGKAT PENULIS



Penulis buku ini dosen tetap pada Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi sejak tahun 1995, menyelesaikan S1 tahun 1994 di Universitas Hasanuddin Makassar, S2 tahun 2003 di Universitas Padjadjaran Bandung, S3 tahun 2014 di Universitas Hasanuddin.

Penulis pernah menjabat sebagai Sekretaris Jurusan Akuntansi Unhas 2005-2009, Direktur Keuangan DUE LIKE 2006-2007 Fak. Kedokteran, kepala Bidang Keuangan Rumah sakit Pendidikan Unhas satu Peioride 2010-2014, Ketua Jurusan Akunansi 2016 – 2020 STIE NUSANTARA Makassar tahun, 2017 sampai sekarang sebagai Komite Audit Bank Hasa Mitra Makassar, tahun 2018 sampai sekarang Internal Auditor Pesantren IMMIM Makassar, tahun 2018 sampai sekarang masih memegang jabatan Sekretaris senat.

Penulis sampai sekarang masih aktif melakukan penelitian dan pengabdian masyarakat, menulis jurnal, dan sejak tahun 2003 sampai sekarang masih menjadi konsultan keuangan daerah serta memberikan Bimbingan Teknis Penyusunan Anggaran Dan Pengelolaan Keuangan bagi PEMDA (SKPD/OPD) dan Anggota DPRD di wilayah Sulawesi, Kalimantan, Papua, dan Maluku.