

# BUKU-1

## PEDOMAN PERIKATAN INVESTIGASI UNTUK AKUNTAN PUBLIK

<b>URAIAN</b>	<b>KODE</b>	<b>HAL</b>
KATA PENGANTAR	KP	02 – 02
KATA SAMBUTAN	KS	03 – 04
DAFTAR ISI	DI	05 – 07
BAB.I. PENDAHULUAN	PD	08 – 11
BAB.II. PEDOMAN UMUM	PU	12 – 16
BAB.III. PEDOMAN PERENCANAAN	PR	18 – 29
BAB.IV. PEDOMAN PELAKSANAAN	PP	32 – 44
BAB.V. PEDOMAN PELAPORAN	PL	47 – 51
DAFTAR PUSTAKA	DP	52 – 53
DAFTAR REGULASI	DR	54 – 55
TIM PENYUSUN	TP	56 – 56

>

## **KATA PENGANTAR**

---

**DARI TIM PENYUSUN**

<

>

## KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadirat Allah SWT sehingga Pedoman Perikatan Investigasi Untuk Akuntan Publik ini telah dapat diselesaikan. Pedoman ini terdiri dari Buku-1 Pedoman Umum Perikatan Investigasi; Buku-2 Perikatan Untuk Audit Investigasi (SPAP SPA.3000); Buku-3 Perikatan Untuk Penghitungan Kerugian Keuangan (SPAP SJT.4400); dan Buku-4 Perikatan untuk Pemberian Keterangan Ahli (SPAP SJK.100).

Pedoman ini bertujuan, a) memberikan norma yang menjadi pedoman minimal bagi Praktisi di Kantor Akuntan Publik dalam mengelola perikatan bidang investigasi, b) tercapainya *output* kegiatan investigasi yang berkualitas dan memberikan nilai tambah bagi pihak yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan yang terkait dengan penanganan masalah, kasus, perkara atas penyimpangan keuangan.

Terima kasih disampaikan kepada yang terhormat nara sumber *focus group discussion* (FGD) terdiri dari Bpk. M. Yasin dan Bpk. Haryono Umar (Mantan Wakil Ketua KPK); Bpk. Undang Mugopal (Kejaksaan Agung RI); Bpk. Eko Hari Susatyo dan Bpk. Mulya Hakim (Bareskrim Polri); Ibu. Najmatuzzahrah (BPK RI); Bpk. Ernadi Sudarmanto dan Bpk. Agung Sapto Riyadi (BPKP RI); Bpk. Asih Ariyanto dan Bpk. Eko Suprpto (PPPK Kemenkeu RI); yang memberi masukan berarti demi penyempurnaan pedoman.

Terima kasih disampaikan pula kepada Pengurus Institut Akuntan Publik Indonesia yang telah memberikan mandat dan arahan, serta seluruh Akuntan Publik peserta sosialisasi sekaligus diskusi terbatas di beberapa kota meliputi Jakarta, Bandung, Semarang, Surabaya, Medan, dan Makasar yang dengan segala kontribusinya semakin menambah kekayaan konsep dalam penyelesaian pedoman.

Kami menyadari masih terdapat kekurangan dalam pedoman ini, untuk itu kritik dan saran demi penyempurnaan sangat diharapkan. Semoga pedoman ini dapat memberi manfaat bagi Akuntan Publik dan bagi semua yang membutuhkan.

### **Hormat Kami, Komite Investigasi dan Tim Adhoc Penyusunan Pedoman**

Ketua : M. Achsin  
Anggota : 1. Tarkosunaryo  
2. Rachmad Wahyudi  
3. Anton Silalahi  
4. Andy Eldes  
5. Handoko Tomo  
6. Irwanto

<

>

## **SAMBUTAN -1**

---

**KETUA UMUM INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA**

<

>

=====

## **KATA SAMBUTAN**

=====

### **KETUA UMUM INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA**

Penerbitan Pedoman Perikatan Investigasi Untuk Akuntan Publik ini adalah sebuah jawaban untuk menegaskan secara normatif tentang pedoman minimal bagi Akuntan Publik dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan segala kegiatan di bidang jasa investigasi keuangan.

Pedoman ini juga menjelaskan tentang pembatasan-pembatasan yang harus ada dan harus dipedomani dalam rangka memitigasi risiko ketika Akuntan Publik melaksanakan penugasan dibidang investigasi maupun pasca pelaksanaannya.

Diharapkan Pedoman ini dapat dipedomani oleh seluruh akuntan publik yang melakukan perikatan di bidang investigasi, dan dapat berpengaruh dalam meningkatkan kualitas *output* kegiatan investigasi, yang pada akhirnya akan dapat dipertanggung jawabkan secara profesional.

Ucapan terima kasih kepada tim penyusun yang dalam hal ini adalah komite jasa investigasi IAPI dan phak-pihak yang telah membantu dengan sepenuh hati sehingga dapat terselesainya pedoman ini. Semoga dengan terbitnya pedoman ini akan memberikan manfaat bagi akuntan publik dalam melaksanakan perikatan dibidang jasa investigasi keuangan.

**Jakarta, Medio Agustus 2017**

**Hormat Kami,  
Institut Akuntan Publik Indonesia**

**Tarkosunaryo., MBA., CPA  
Ketua Umum**

>

<

## **SAMBUTAN - 2**

---

**KEPALA PUSAT PEMBINAAN PROFESI KEUANGAN**

>

<

=====

## **KATA SAMBUTAN**

=====

### **PUSAT PEMBINAAN PROFESI KEUANGAN KEMENTERIAN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA**

Sebagai salah satu profesi pendukung kegiatan dunia usaha, maka kebutuhan pengguna jasa Akuntan Publik tidak saja pada jasa asurans yang terkait dengan jasa audit atau reuiu atas informasi keuangan historis namun juga kebutuhan terhadap jasa asurans lainnya sebagaimana yang dijelaskan pada huruf (c) ayat (1) pasal 3 Undang-undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Selain jasa asurans, Akuntan Publik juga dapat memberikan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen, sebagaimana yang dijelaskan pada ayat (3) pasal 3 Undang-undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

Meskipun Akuntan Publik terus berupaya untuk senantiasa memutakhirkan kompetensi dan meningkatkan profesionalisme namun kemungkinan terjadinya risiko kegagalan dalam pemberian jasa akan tetap ada, terlebih pada pemberian jasa di bidang investigasi keuangan.

Untuk melindungi kepentingan masyarakat dan sekaligus melindungi kepentingan Akuntan Publik maka inisiatif pengurus IAPI untuk menerbitkan Pedoman Perikatan Investigasi Untuk Akuntan Publik ini patut diapresiasi.

Semoga pedoman ini dapat meningkatkan integritas, kompetensi dan kualitas profesi Akuntan Publik, yang pada gilirannya akan dapat mendukung perekonomian nasional secara sehat, efisien, transparan dan akuntabel.

**Jakarta, Medio Agustus 2017**

**Hormat Kami,  
Pusat Pembinaan Profesi Keuangan  
Kementerian Keuangan Republik Indonesia**

**Langgeng Subur  
Kepala**

>



<b>KATA PENGANTAR</b> .....	-02-
<b>SAMBUTAN KETUA UMUM IAPI</b> .....	-04-
<b>SAMBUTAN KEPALA PUSAT PEMBINAAN PROFESI KEUANGAN</b> .....	-06-
 <b>DAFTAR ISI</b>	 -08-
 <b>ROADMAP PEDOMAN</b>	 -11-
<b>BAB. I. PENDAHULUAN (PD)</b> .....	-12-
PD.01 Latar Belakang .....	-12-
PD.02 Dasar Dan Rujukan .....	-14-
PD.03 Maksud Dan Tujuan .....	-15-
 <b>BAB. II. PEDOMAN UMUM (PU)</b> .....	 -16-
PU.01 Pengertian .....	-16-
PU.02 Ruang Lingkup Perikatan Investigasi .....	-19-
PU.03 Independensi Dan Objektivitas .....	-20-
PU.04 Keahlian .....	-20-
PU.05 Kecermatan Profesional Dan Kode Etik .....	-20-

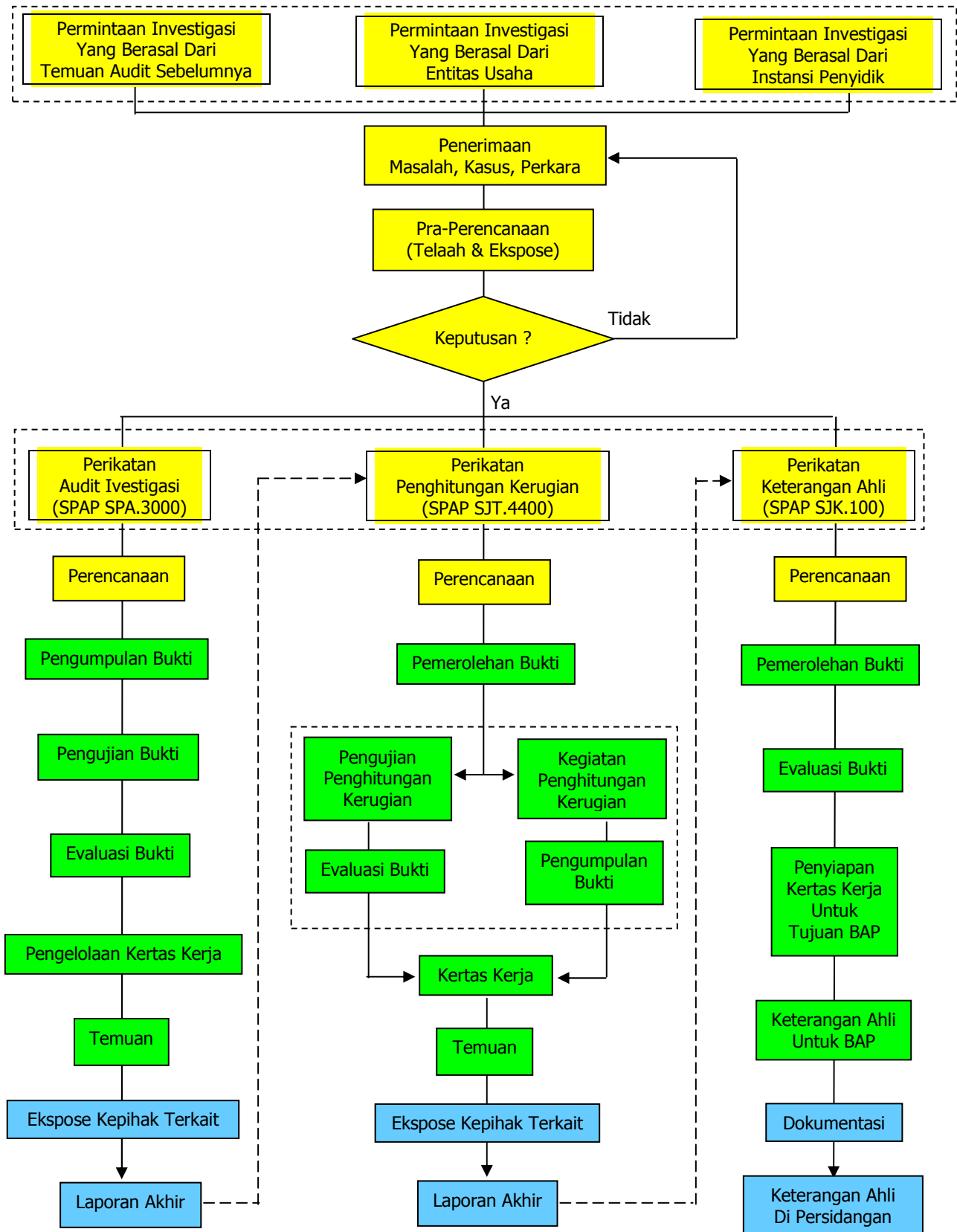


<b>BAB. III. PEDOMAN PERENCANAAN (PR)</b> .....	-22-
PR.01 Umum .....	-22-
PR.02 Penerimaan masalah, kasus, perkara .....	-22-
PR.03 Pra-Perencanaan Dalam Hal Permintaan Investigasi Berasal Dari Temuan Audit Sebelumnya .....	-23-
PR.04 Pra-Perencanaan Dalam Hal Permintaan Investigasi Berasal Dari Entitas Usaha .....	-25-
PR.05 Pra-Perencanaan Dalam Hal Permintaan Investigasi Berasal Dari Instansi Penyidik/Penetapan Pengadilan .....	-27-
PR.06 Pertimbangan Penerimaan Perikatan .....	-31-
PR.07 Perencanaan Perikatan .....	-33-
<b>BAB. IV. PEDOMAN PELAKSANAAN (PP)</b> .....	-36-
PP.01 Umum .....	-36-
PP.02 Sifat, Saat dan Luas Prosedur .....	-36-
PP.03 Pengumpulan Bukti .....	-41-
PP.04 Evaluasi Bukti .....	-43-
PP.05 Pengelolaan Kertas Kerja .....	-46-
PP.06 Ekspose Temuan Kepada Pihak Berkepentingan .....	-48-
<b>BAB. V. PEDOMAN PELAPORAN (PL)</b> .....	-51-
PL.01 Umum .....	-51-
PL.02 Simpulan .....	-51-
PL.03 Kriteria Pelaporan .....	-52-
PL.04 Pengelolaan Laporan .....	-53-

PL.05	Sistematika Laporan Bentuk Bab .....	-54-
PL.06	Sistematika Laporan Bentuk Surat .....	-55-
PL.07	Pengelolaan Laporan Penghitungan Kerugian Keuangan...	-55-
<b>DAFTAR PUSTAKA (DP) .....</b>		<b>-56-</b>
<b>DAFTAR REGULASI (DR) .....</b>		<b>-58-</b>

# ROADMAP

## PEDOMAN PERIKATAN INVESTIGASI UNTUK AKUNTAN PUBLIK



## **BAB. I. PENDAHULUAN**

### **PD. 01. LATAR BELAKANG**

---

- 01 Profesi Akuntan Publik merupakan suatu profesi yang hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan.
- 02 Dengan demikian, profesi Akuntan Publik memiliki peranan yang besar dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta meningkatkan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan.
- 03 Akuntan Publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa asurans maupun jasa non asurans sebagaimana diatur pada ayat (1), (2) dan (3) pasal 3 Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.
- 04 Dalam memberikan jasanya Akuntan Publik wajib melalui KAP dan wajib mematuhi serta melaksanakan SPAP dan kode etik profesi serta peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan.
- 05 Peraturan perundangan-undangan dan rujukan peraturan yang terkait dengan jasa investigasi yang dapat diberikan akuntan publik meliputi :
  - 1) Penjelasan atas Ayat (1) Pasal 32 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menyatakan sebagai berikut :

*"Yang dimaksud dengan "secara nyata telah ada kerugian keuangan negara" adalah kerugian negara yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau Akuntan Publik yang ditunjuk."*
  - 2) Alinea 7 Paragraf (3.14) Putusan Nomor 31/PUU-X/2012 Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia menyatakan sebagai berikut :

*"Oleh sebab itu menurut Mahkamah, KPK bukan hanya dapat berkoordinasi dengan BPKP dan BPK dalam rangka pembuktian suatu tindak pidana korupsi, melainkan dapat juga berkoordinasi dengan instansi lain, bahkan bisa membuktikan sendiri diluar temuan BPKP dan BPK, misalnya dengan mengundang ahli atau dengan meminta bahan dari Inspektorat*

*Jenderal atau badan yang mempunyai fungsi yang sama dengan itu dari masing-masing instansi pemerintah, bahkan dari pihak-pihak lain (termasuk dari perusahaan), yang dapat menunjukkan kebenaran materil dalam penghitungan kerugian keuangan negara dan/atau dapat membuktikan perkara yang sedang ditanganinya"*

3) UU Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana :

Ayat (1) dan ayat (2) Pasal 179 menyatakan sebagai berikut :

- (1) *"Setiap orang yang diminta pendapatnya sebagai ahli kedokteran kehakiman atau dokter atau ahli lainnya wajib memberikan keterangan ahli demi keadilan"*
- (2) *"Semua ketentuan tersebut diatas untuk saksi berlaku juga sebagai mereka yang memberikan keterangan ahli, dengan ketentuan bahwa mengucapkan sumpah dan janji akan memberikan keterangan yang sebaik-baiknya dan yang sebenarnya menurut pengetahuan dalam bidang keahliannya"*

Ayat (1) Pasal 184 menyatakan sebagai berikut :

- (1) *"Alat bukti yang sah ialah :*
  - a. *Keterangan Saksi;*
  - b. *Keterangan Ahli;*
  - c. *Surat;*
  - d. *Petunjuk;*
  - e. *Keterangan Terdakwa."*

Alinea-1 Pasal 186 menyatakan sebagai berikut :

*"Keterangan Ahli ialah apa yang seorang ahli nyatakan di sidang pengadilan"*

Huruf (c) Alinea-2 Pasal 186 menyatakan sebagai berikut :

*"Surat sebagaimana dimaksud pasal 184 ayat (1) huruf c, dibuat atas sumpah jabatan atau dilakukan dengan sumpah, adalah :*

- (c) *Surat keterangan dari seorang ahli yang memuat pendapat berdasarkan keahliannya mengenai sesuatu hal atau sesuatu keadaan yang diminta secara resmi daripadanya"*

- 06 Sebagai salah satu profesi pendukung pada kegiatan yang terkait dengan investigasi maka Akuntan Publik dituntut untuk senantiasa meningkatkan kompetensi dan profesionalisme agar dapat memenuhi kebutuhan pengguna jasa dan mengemban kepercayaan publik.
- 07 Untuk menjaga kualitas produk penugasan investigasi di atas, diperlukan Pedoman Perikatan Investigasi untuk Akuntan Publik yaitu pedoman yang mengatur pengelolaan penugasan investigasi sebagai ukuran mutu minimal yang berlaku bagi Akuntan Publik dalam melaksanakan jasa investigasi.
- 08 Pedoman Perikatan Investigasi ini wajib dipedomani oleh seluruh Akuntan Publik yang melakukan perikatan bidang investigasi untuk memastikan bahwa *output* yang dihasilkan dapat dipertanggungjawabkan secara profesional.

09 Pedoman ini terdiri dari :

- 1) Buku-1  
Pedoman Perikatan Investigasi Untuk Akuntan Publik

Memuat pendahuluan, pedoman umum, pedoman perencanaan, pedoman pelaksanaan dan pedoman pelaporan yang mengacu pada praktik-praktik terbaik (*best practises*) profesi bidang akuntansi dan audit.

- 2) Buku-2  
Perikatan Investigasi Untuk Tujuan Audit Investigasi (berbasis SPAP SPA.3000)

Memuat pendahuluan, perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan tentang perikatan asurans untuk tujuan audit investigasi yang mengacu pada standar dan praktik-praktik terbaik (*best practices*) profesi bidang akuntansi dan audit.

- 3) Buku-3  
Perikatan Investigasi Untuk Tujuan Penghitungan Kerugian Keuangan (berbasis SPAP SJT.4400)

Memuat pendahuluan, perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan tentang perikatan atas prosedur yang disepakati untuk tujuan penghitungan kerugian keuangan yang mengacu pada standar dan praktik-praktik terbaik (*best practices*) profesi bidang akuntansi dan audit.

- 4) Buku-4  
Perikatan Investigasi Untuk Tujuan Pemberian Keterangan Ahli (berbasis SPAP SJK.100)

Memuat pendahuluan, perencanaan, dan pelaksanaan tentang perikatan jasa konsultansi untuk tujuan pemberian keterangan ahli yang mengacu pada standar dan praktik-praktik terbaik (*best practices*) profesi bidang akuntansi dan audit.

- 10 Dengan diberlakukannya Pedoman Perikatan Investigasi ini diharapkan terdapat keseragaman dalam perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan dalam perikatan yang terkait dengan jasa investigasi di lingkungan Akuntan Publik.

## **PD. 02. DASAR DAN RUJUKAN**

---

- 01 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik;

- 02 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi;
- 03 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
- 04 Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik;
- 05 Putusan Nomor 31/PUU-X/2012 Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- 06 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 443/KMK.01/2011 tentang Penetapan Institut Akuntan Publik Indonesia sebagai Asosiasi Profesi Akuntan Publik;
- 07 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik;
- 08 Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-1314/K/D6/2012 tentang Pedoman Penugasan Bidang Investigasi;
- 09 Makalah Pusdiklat BPKP Kode MA : 2.140 Edisi Kelima Tahun 2008 tentang Fraud Auditing;
- 10 Anggaran Dasar Institut Akuntan Publik Indonesia;
- 11 Anggaran Rumah Tangga Institut Akuntan Publik Indonesia;
- 12 Keputusan Pengurus Institut Akuntan Publik Indonesia Nomor 15 Tahun 2016 tentang Tim Adhoc Penyusunan Prosedur Investigasi untuk keperluan pengungkapan dugaan kasus kerugian dalam jabatan atau kerugian negara sesuai ketentuan peraturan Perundang-Undangan yang berlaku.

### **PD. 03. MAKSUD DAN TUJUAN**

---

- 01 Maksud penyusunan perikatan investigasi untuk Akuntan Publik adalah memberikan norma yang menjadi pedoman minimal bagi Praktisi di Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam merencanakan, melaksanakan, dan melaporkan segala kegiatan di bidang jasa investigasi.
- 02 Tujuan penyusunan pedoman perikatan investigasi untuk Akuntan Publik adalah tercapainya *output* kegiatan investigasi yang berkualitas dan memberikan nilai tambah (*value added*) bagi pihak-pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) dalam pengambilan keputusan dan penetapan kebijakan yang berkaitan dengan penanganan masalah, kasus, perkara atas penyimpangan keuangan.



INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA  
*Indonesian Institute of Certified Public Accountants*

Associate Member of:



International  
Federation  
of Accountants

## **BAB. II. PEDOMAN UMUM**

### **PU. 01. PENGERTIAN**

---

- 01 Akuntan Publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa, sebagaimana diatur pada angka (1) pasal 1 Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.
- 02 Kantor Akuntan Publik, yang selanjutnya disingkat KAP, adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha sebagaimana diatur pada angka (5) pasal 1 Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.
- 03 Akuntan Publik memberikan jasa asurans, yang meliputi :
  - a. Jasa audit atas informasi keuangan historis
  - b. Jasa reviu atas informasi keuangan historis; dan
  - c. Jasa asurans lainnya.  
Yang dimaksud jasa asurans lainnya adalah perikatan asurans selain jasa audit atau reviu atas informasi keuangan historis diantaranya adalah perikatan asurans untuk melakukan evaluasi atas kepatuhan terhadap peraturan sebagaimana yang telah dijelaskan pada huruf (c) ayat (1) pasal 3 Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.
- 04 Selain jasa asurans, Akuntan Publik dapat memberikan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen, antara lain adalah jasa prosedur yang disepakati atas informasi keuangan sebagaimana yang telah diatur pada ayat (3) pasal 3 Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.
- 05 Akuntan Publik dalam memberikan jasanya wajib :
  - a. melalui KAP;
  - b. mematuhi dan melaksanakan SPAP dan kode etik profesi, serta peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan;
  - c. membuat kertas kerja dan bertanggung jawab atas kertas kerja tersebut.  
Sebagaimana yang telah diatur pada huruf (a), (b), (c) angka (2) pasal 25 Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.



- 06 Standar Profesional Akuntan Publik, yang selanjutnya disingkat SPAP, adalah acuan yang ditetapkan menjadi ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh Akuntan Publik dalam pemberian jasanya sebagaimana diatur pada angka (11) pasal 1 Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.
- 07 Audit adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai satuan usaha yang dilakukan seseorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria yang telah ditetapkan.
- 08 Audit Dengan Tujuan Tertentu adalah audit yang dilakukan dengan tujuan khusus di luar audit keuangan dan audit kinerja. Termasuk dalam audit tujuan tertentu ini adalah audit investigasi dan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan negara.
- 09 Perikatan Investigasi adalah proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis dan terukur yang bertujuan untuk mengungkapkan terjadi tidaknya suatu perbuatan penyimpangan keuangan.
- 10 Perikatan dalam rangka Penghitungan Kerugian Keuangan adalah perikatan dengan tujuan tertentu yang dimaksudkan untuk menyatakan pendapat mengenai nilai kerugian keuangan negara atau entitas usaha non negara (*private*) yang timbul dari suatu kasus/perkara penyimpangan dan digunakan untuk mendukung tindakan litigasi.
- 11 Masalah adalah kondisi yang menunjukkan adanya perbedaan antara yang terjadi dengan yang seharusnya terjadi dalam pengelolaan keuangan.
- 12 Kasus adalah dugaan adanya perbuatan penyimpangan pengelolaan keuangan yang dapat menghambat kegiatan entitas usaha dalam mencapai tujuannya.
- 13 Perkara adalah perbuatan penyimpangan keuangan yang berindikasi tindak pidana.
- 14 Hipotesis adalah suatu praduga yang dirumuskan serta diterima untuk sementara yang dapat menerangkan fakta-fakta atau pun kondisi-kondisi yang diduga mengandung penyimpangan dan digunakan sebagai petunjuk untuk menentukan langkah-langkah Investigasi selanjutnya.
- 15 Kriteria adalah pembanding yang digunakan untuk mengevaluasi atau mengukur hal pokok, termasuk jika relevan, pembanding untuk penyajian dan pengungkapan.
- 16 Riwayat Penugasan adalah kumpulan dokumentasi riwayat penugasan investigasi mulai dari surat permintaan penugasan sampai penyelesaian penugasan dan dokumen lain yang relevan dengan riwayat suatu penugasan.

- 17 Entitas usaha adalah kelembagaan/organisasi yang berorientasi laba atau non laba, perusahaan sektor *private*, perusahaan negara dan/atau perusahaan milik negara, perusahaan daerah dan/atau perusahaan milik daerah, sebagaimana yang diatur dalam ketentuan perundangan tentang lembaga terkait.
- 18 Instansi Penyidik adalah Kepolisian Negara Republik Indonesia (POLRI), Kejaksaan Republik Indonesia, dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) serta lembaga/instansi lainnya sesuai dengan ketentuan perundangan yang berlaku.
- 19 Kerugian Keuangan Negara adalah berkurangnya kekayaan negara atau bertambahnya kewajiban negara tanpa diimbangi dengan prestasi yang setara, yang disebabkan oleh suatu perbuatan melawan hukum, penyalahgunaan wewenang/kesempatan atau sarana yang ada pada seseorang karena jabatan atau kedudukan, kelalaian seseorang, dan atau disebabkan oleh keadaan di luar kemampuan manusia (*force majeure*). Dalam konteks pasal 2 dan 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 *jo* Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, maka kerugian keuangan negara yang dimaksud adalah yang disebabkan perbuatan melawan hukum (pasal 2), tindakan menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada pada seseorang karena jabatan atau kedudukannya (pasal 3).
- 20 Keuangan Negara adalah sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 *jo* Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- 21 Kerugian Keuangan Perusahaan (sektor *private*) adalah berkurangnya kekayaan perusahaan atau bertambahnya kewajiban perusahaan tanpa diimbangi dengan prestasi yang setara, yang disebabkan oleh suatu perbuatan melawan hukum, penyalahgunaan wewenang/kesempatan atau sarana yang ada pada seseorang karena jabatan atau kedudukan, kelalaian seseorang, dan/atau disebabkan oleh keadaan di luar kemampuan manusia (*force majeure*).
- 22 Keterangan Ahli adalah pemberian pendapat berdasarkan keahlian profesi dalam suatu kasus tindak pidana dan/atau perdata untuk membuat terang suatu kasus bagi Penyidik dan/atau Hakim.
- 23 Pedoman Perikatan Investigasi untuk Akuntan Publik adalah pedoman yang mengatur pengelolaan perikatan di bidang investigasi sebagai ukuran mutu minimal yang berlaku di Akuntan Publik untuk melakukan perikatan investigasi.
- 24 Sistematika Pedoman Perikatan Investigasi ini adalah sebagai berikut :
  - a. Bab I            Pedoman Umum            Disingkat    PU
  - b. Bab II          Pedoman Perencanaan        Disingkat    PR
  - c. Bab III        Pedoman Pelaksanaan        Disingkat    PP
  - d. Bab IV        Pedoman Pelaporan          Disingkat    PL

## **PU. 02. RUANG LINGKUP PERIKATAN INVESTIGASI**

---

01 Ruang lingkup pedoman perikatan investigasi adalah :

- 1) Pedoman perikatan investigasi untuk akuntan publik (Buku-1)
- 2) Perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi (Buku-2)
- 2) Perikatan investigasi untuk tujuan penghitungan kerugian keuangan (Buku-3)
- 3) Perikatan investigasi untuk tujuan pemberian keterangan ahli (Buku-4)

02 Ruang Lingkup permintaan investigasi dapat berasal dari :

- 1) Pengembangan temuan hasil audit sebelumnya

Apabila dalam pelaksanaan audit sebelumnya ditemukan adanya dugaan kuat penyimpangan yang terindikasi dapat merugikan keuangan, maka berdasarkan permintaan yang berwenang, hal tersebut dapat ditindaklanjuti dengan perikatan investigasi.

- 2) Permintaan pihak entitas usaha atas dugaan penyimpangan keuangan

Permintaan pihak entitas usaha yang menemukan telah terjadi dugaan penyimpangan keuangan, dapat ditindaklanjuti dengan perikatan investigasi.

- 3) Permintaan Instansi Penyidik dan/atau Penetapan Pengadilan

Atas permintaan Instansi Penyidik baik secara langsung maupun melalui penetapan pengadilan dapat ditindaklanjuti dengan perikatan investigasi dan/atau perikatan dalam rangka penghitungan kerugian keuangan dan/atau pemberian keterangan ahli.

Atas permintaan instansi non penyidik melalui penetapan pengadilan dapat ditindaklanjuti dengan perikatan investigasi.

03 Sejalan dengan peran Akuntan Publik yang dapat memberikan jasa konsultasi (*consulting*) dan jasa asurans (*assurance*), maka perikatan investigasi dapat terbagi sebagai berikut :

- 1) Penugasan yang bersifat konsultasi (*consulting*) bisa berupa melakukan kegiatan evaluasi berupa pengkajian segala ketentuan peraturan yang membuka peluang terjadinya tindak pidana, atau sebagai narasumber dan pemberian pendapat.
- 2) Penugasan yang bersifat jasa asurans (*assurance*) adalah bisa berupa perikatan investigasi dan/atau perikatan penghitungan kerugian keuangan.
- 3) Penugasan yang bersifat kombinasi antara jasa konsultasi (*consulting*) dan jasa asurans (*assurance*) bisa berupa pemberian keterangan ahli.

Penugasan pemberian keterangan ahli yang merupakan kelanjutan perikatan penghitungan kerugian keuangan dalam perkara tindak pidana bersifat jasa asurans (*assurance*), sementara pemberian keterangan ahli yang bukan merupakan kelanjutan perikatan investigasi penghitungan kerugian keuangan negara bersifat non asurans yaitu konsultatif (*consulting*).

- 04 Pedoman Umum yang diatur dalam Pedoman Perikatan Investigasi ini berlaku untuk seluruh jenis perikatan baik berupa jasa konsultasi (*consulting*) dan jasa asurans (*assurance*), sedangkan Pedoman Perencanaan, Pedoman Pelaksanaan, dan Pedoman Pelaporan berlaku untuk penugasan yang bersifat asurans (*assurance*).

### **PU. 03. INDEPENDENSI DAN OBJEKTIVITAS**

---

- 01 Dalam melaksanakan perikatan investigasi, akuntan publik harus independen dan objektif, baik secara faktual (*in fact*) maupun secara penampilan (*performance*).
- 02 Dalam hal terjadi situasi adanya dan/atau interpretasi adanya gangguan terhadap independensi dan objektivitas, maka akuntan publik harus mempertimbangkan keberlanjutan penugasannya.

### **PU. 04. KEAHLIAN**

---

- 01 Praktisi di bidang investigasi harus mempunyai pengetahuan, keterampilan dan kompetensi yang diperlukan untuk melaksanakan tugasnya, yang diperoleh dari pendidikan formal, pelatihan, sertifikasi dan pengalaman kerja.
- 02 Dalam hal praktisi tidak memiliki keahlian tertentu yang dibutuhkan atas suatu perikatan, maka praktisi dapat menggunakan tenaga ahli lain yang dibutuhkan.
- 03 Dalam hal penggunaan tenaga ahli, praktisi harus menilai kualifikasi profesional, kompetensi dan pengalaman yang relevan, independensi, dan proses pengendalian kualitas tenaga ahli tersebut sebelum menerima penugasan. Penggunaan tenaga ahli harus disupervisi untuk meyakini bahwa ruang lingkup penugasan tenaga ahli telah sesuai dengan kebutuhan penugasan.

### **PU. 05. KECERMATAN PROFESIONAL DAN KODE ETIK**

---

- 01 Praktisi harus menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan.
- 02 *Due professional care* dilakukan dalam setiap proses penugasan, di antaranya :
- 1) Formulasi tujuan penugasan;

- 2) Penentuan ruang lingkup penugasan termasuk evaluasi risiko penugasan;
  - 3) Pemilihan pengujian dan hasilnya;
  - 4) Pemilihan jenis dan sumber daya yang tersedia untuk mencapai tujuan
  - 5) Penentuan signifikan tidaknya risiko yang diidentifikasi dalam investigasi, dampak dan mitigasi risiko;
  - 6) Pengumpulan dan evaluasi bukti-bukti investigasi;
  - 7) Penentuan kompetensi, integritas dan kesimpulan yang diambil pihak lain (ahli lain) yang berkaitan dengan penugasan bidang investigasi.
- 03 Praktisi harus mematuhi Kode Etik sesuai ketentuan standar yang berlaku.



INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA  
*Indonesian Institute of Certified Public Accountants*



## **BAB III PEDOMAN PERENCANAAN**

### **PR. 01. UMUM**

---

- 01 Pedoman perencanaan menjelaskan tentang :
  - 1) Aspek umum
  - 2) Penerimaan masalah, kasus, perkara
  - 3) Pra-perencanaan dalam hal permintaan investigasi berasal dari temuan hasil audit sebelumnya
  - 4) Pra-perencanaan dalam hal permintaan investigasi berasal dari entitas usaha
  - 5) Pra-perencanaan dalam hal permintaan investigasi berasal dari Instansi Penyidik dan/atau Penetapan Pengadilan
  - 6) Pertimbangan Penerimaan Perikatan
  - 7) Perencanaan Perikatan
  
- 02 Pedoman perencanaan ini dapat digunakan dalam hal melaksanakan perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi, penghitungan kerugian keuangan, dan pemberian keterangan ahli.

### **PR. 02. PENERIMAAN MASALAH, KASUS ATAU PERKARA**

---

- 01 Penerimaan masalah, kasus, perkara merupakan tahap awal proses perikatan investigasi dalam rangka menentukan apakah melakukan atau tidak melakukan perikatan investigasi.
- 02 Perikatan investigasi dilaksanakan setelah melalui proses penelaahan atau ekspose masalah, kasus, dan/atau perkara.
- 03 Hasil penelaahan atau ekspose dituangkan dalam dokumen hasil penelaahan atau risalah hasil ekspose yang ditandatangani pihak yang terkait dengan kegiatan penelaahan atau ekspose.
- 04 Dalam menerima perikatan, praktisi harus mempertimbangkan risiko penugasan dan mitigasi risiko tersebut.

- 05 Apabila dipandang perlu, praktisi dapat berkonsultasi dengan ahli hukum untuk meminta pertimbangan dalam menerima atau tidak menerima permintaan perikatan.
- 06 Apabila dipandang perlu, ahli hukum dapat diikutsertakan dalam telaah (ekspose) masalah, kasus, perkara dan dimintakan pendapatnya.
- 07 Perikatan investigasi dapat dilakukan atas permintaan sebagai berikut :
  - 1) Permintaan karena temuan hasil audit sebelumnya;
  - 2) Permintaan entitas usaha;
  - 3) Permintaan instansi penyidik dan/atau penetapan pengadilan;

### **PR. 03. PRA-PERENCANAAN DALAM HAL PERMINTAAN INVESTIGASI BERASAL DARI TEMUAN HASIL AUDIT SEBELUMNYA**

---

- 01 Dalam hal permintaan investigasi berasal dari klien yang sebelumnya telah dilakukan audit maka lakukan kegiatan sebagai berikut :
  - 1) Dengan pertimbangan tertentu, pihak klien meminta praktisi KAP yang selanjutnya disingkat "praktisi" melakukan penelaahan atas dugaan temuan penyimpangan keuangan.
  - 2) Praktisi melakukan telaah dan ekspose terhadap laporan hasil audit sebelumnya yang akan dikembangkan menjadi perikatan investigasi.
  - 3) Tujuan telaah dan ekspose adalah untuk meyakini layak tidaknya penyimpangan tersebut ditindaklanjuti dengan perikatan investigasi.
  - 4) Layak tidaknya penyimpangan diukur berdasarkan kecukupan informasi yang memenuhi kriteria 5W+2H sebagai berikut :

(1) *What* (Apa - jenis penyimpangan dan dampaknya)

Informasi yang ingin diperoleh adalah substansi penyimpangan yang terjadi. Informasi ini berguna dalam hipotesis awal untuk mengungkapkan jenis-jenis penyimpangan yang tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan serta dampak adanya penyimpangan.

(2) *Who* (Siapa - pihak yang terkait)

Informasi ini berkaitan dengan substansi siapa yang diduga melakukan penyimpangan atau kemungkinan siapa saja yang dapat diduga melakukan penyimpangan, dan pihak-pihak terkait yang nantinya perlu dimintakan keterangan/penjelasan.

(3) *Where* (Dimana - tempat terjadinya penyimpangan)

Informasi ini berkaitan dengan tempat dimana terjadinya penyimpangan, khususnya institusi/unit kerja tempat terjadinya penyimpangan. Informasi ini sangat berguna dalam menetapkan ruang lingkup penugasan bidang investigasi serta membantu dalam menentukan *locus* (tempat dimana penyimpangan tersebut terjadi).

(4) *When* (Kapan - waktu terjadinya penyimpangan)

Informasi ini berkaitan dengan kapan penyimpangan ini terjadi yang akan mempengaruhi penetapan ruang lingkup penugasan bidang investigasi. Penentuan *tempus* (saat/waktu terjadinya penyimpangan) membantu pemahaman praktisi atas peraturan perundang-undangan yang berlaku saat terjadinya penyimpangan, sehingga dalam mengungkapkan fakta dan proses kejadian serta pengumpulan bukti dapat diselaraskan dengan kriteria yang berlaku.

(5) *Why* (Mengapa - penyebab terjadinya penyimpangan)

Informasi yang ingin diperoleh adalah mengapa seseorang melakukan penyimpangan. Hal ini berkaitan dengan motivasi seseorang melakukan penyimpangan yang akan dapat mengarah kepada pembuktian unsur niat (*intent*).

(6) *How* (Bagaimana - modus penyimpangan)

Informasi ini berkaitan dengan bagaimana penyimpangan tersebut terjadi yang akan membantu dalam menyusun modus operandi penyimpangan tersebut serta meyakini penyembunyian (*concealment*), dan pengkonversian (*conversion*) hasil penyimpangan.

(7) *How Much* (Berapa Banyak)

Informasi ini berkaitan dengan berapa banyak nilai nominatif keuangan yang diduga dan/atau patut diduga terjadi sebagai akibat dari perbuatan penyimpangan keuangan tersebut diatas.

Dalam kondisi tertentu, yaitu informasi yang diperoleh sangat terbatas namun terdapat keyakinan berdasarkan pertimbangan profesional praktisi layak ditindaklanjuti untuk diinvestigasi, maka minimal informasi harus memenuhi kriteria 3W dari 6W+2H (*what, who, where, when, why, how, how much*). Pertimbangan profesional dimaksud adalah pendapat penelaah yang didasarkan pada data empiris kasus sejenis dan/atau berdasarkan informasi lain yang mendukung laporan tersebut.

- 02 Hasil ekspose diatas harus dituangkan dalam risalah hasil penelaahan atau ekspose dan ditandatangani pihak terkait.



- 03 Praktisi melakukan koordinasi dengan pimpinan yang berwenang pada entitas usaha dalam rangka tindak lanjut berupa surat permintaan perikatan investigasi.

#### **PR. 04. PRA-PERENCANAAN DALAM HAL PERMINTAAN INVESTIGASI BERASAL DARI ENTITAS USAHA**

---

- 01 Dalam hal permintaan perikatan investigasi berasal dari pihak entitas usaha dalam hal menindak lanjuti temuan awal adanya dugaan penyimpangan keuangan maka lakukan kegiatan sebagai berikut :

- 1) Informasi tentang dugaan awal penyimpangan keuangan yang dapat ditindaklanjuti dengan perikatan investigasi adalah informasi yang langsung disampaikan kepada pihak Kantor Akuntan Publik (KAP).
- 2) Informasi yang didapat namun tidak ditujukan langsung kepada Kantor Akuntan Publik (KAP) misalnya berupa tembusan surat maka hanya disimpan sebagai bahan/informasi apabila Kantor Akuntan Publik (KAP) dilibatkan dalam tindak lanjut dikemudian hari.
- 3) Terhadap informasi yang disampaikan langsung ke Kantor Akuntan Publik (KAP) maka praktisi melakukan proses penelaahan atau ekspose.
- 4) Hasil telaah yang memenuhi kecukupan informasi dapat ditindaklanjuti dengan perikatan investigasi.
- 5) Kecukupan informasi adalah yang memenuhi kriteria 5W+1H sebagai berikut :

- (1) *What* (Apa - jenis penyimpangan dan dampaknya)

Informasi yang ingin diperoleh adalah substansi penyimpangan yang terjadi. Informasi ini berguna dalam hipotesis awal untuk mengungkapkan jenis-jenis penyimpangan yang tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan serta dampak adanya penyimpangan.

- (2) *Who* (Siapa - pihak yang terkait)

Informasi ini berkaitan dengan substansi siapa yang diduga melakukan penyimpangan atau kemungkinan siapa saja yang dapat diduga melakukan penyimpangan, dan pihak-pihak terkait yang nantinya perlu dimintakan keterangan/penjelasan.

- (3) *Where* (Dimana - tempat terjadinya penyimpangan)

Informasi ini berkaitan dengan tempat dimana terjadinya penyimpangan, khususnya institusi/unit kerja tempat terjadinya penyimpangan. Informasi ini sangat berguna dalam menetapkan ruang lingkup penugasan bidang investigasi serta membantu dalam menentukan *locus* (tempat dimana penyimpangan tersebut terjadi).

(4) *When* (Kapan - waktu terjadinya penyimpangan)

Informasi ini berkaitan dengan kapan penyimpangan ini terjadi yang akan mempengaruhi penetapan ruang lingkup penugasan bidang investigasi. Penentuan *tempus* (saat/waktu terjadinya penyimpangan) membantu pemahaman praktisi atas peraturan perundang-undangan yang berlaku saat terjadinya penyimpangan, sehingga dalam mengungkapkan fakta dan proses kejadian serta pengumpulan bukti dapat diselaraskan dengan kriteria yang berlaku.

(5) *Why* (Mengapa - penyebab terjadinya penyimpangan)

Informasi yang ingin diperoleh adalah mengapa seseorang melakukan penyimpangan. Hal ini berkaitan dengan motivasi seseorang melakukan penyimpangan yang akan dapat mengarah kepada pembuktian unsur niat (*intent*).

(6) *How* (Bagaimana - modus penyimpangan)

Informasi ini berkaitan dengan bagaimana penyimpangan tersebut terjadi yang akan membantu dalam menyusun modus operandi penyimpangan tersebut serta meyakini penyembunyian (*concealment*), dan pengkonversian (*convention*) hasil penyimpangan.

(7) *How Much* (Berapa Banyak)

Informasi ini berkaitan dengan berapa banyak nilai nominatif keuangan yang diduga dan/atau patut diduga terjadi sebagai akibat dari perbuatan penyimpangan keuangan tersebut diatas.

Dalam kondisi tertentu, yaitu informasi yang diperoleh sangat terbatas namun terdapat keyakinan berdasarkan pertimbangan profesional auditor layak ditindaklanjuti untuk diinvestigasi, maka minimal informasi harus memenuhi kriteria 3W dari 6W+2H (*what, who, where, when, why, how, how much*). Pertimbangan profesional dimaksud adalah pendapat penelaah yang didasarkan pada data empiris kasus sejenis dan/atau berdasarkan informasi lain yang mendukung laporan tersebut.

- 02 Jika dipandang perlu hasil telaah yang memenuhi kecukupan informasi dapat dikonsultasikan dengan ahli hukum yang selanjutnya dapat dikoordinasikan dengan instansi penyidik untuk ditentukan tindak lanjutnya.

- 03 Apabila instansi penyidik sepakat agar dilakukan perikatan investigasi maka dibuat risalah kesepakatan dengan instansi penyidik yang diikuti dengan permintaan perikatan investigasi secara tertulis dari instansi penyidik tersebut.

#### **PR. 05. PRA-PERENCANAAN DALAM HAL PERMINTAAN INVESTIGASI BERASAL DARI INSTANSI PENYIDIK DAN/ATAU PENETAPAN PENGADILAN**

---

- 01 Dalam hal perikatan investigasi berasal dari permintaan Instansi Penyidik dan/atau Penetapan Pengadilan maka lakukan kegiatan sebagai berikut :

- 1) Permintaan Instansi Penyidik baik secara langsung maupun melalui Penetapan Pengadilan dapat dipenuhi dengan jenis perikatan antara lain :
  - (1) Perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi
  - (2) Perikatan investigasi untuk tujuan penghitungan kerugian keuangan
  - (3) Perikatan investigasi untuk tujuan Pemberian keterangan ahli
- 2) Permintaan Instansi Penyidik dan/atau Penetapan Pengadilan harus disampaikan secara tertulis kepada Kantor Akuntan Publik (KAP).
- 3) Kantor Akuntan Publik (KAP) mengadministrasikan surat permintaan dari Instansi Penyidik dan/atau Pengadilan.

- 02 Dalam hal permintaan instansi penyidik berupa perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi maka lakukan kegiatan sebagai berikut :

- 1) Apabila permintaan perikatan diajukan Instansi Penyidik pada saat kasus diproses baru pada tingkat penyelidikan, maka praktisi dapat memenuhi permintaan perikatan investigasi.
- 2) Apabila kasus telah diproses oleh penyidik pada tingkat penyidikan, maka praktisi dapat memenuhi permintaan dengan perikatan investigasi untuk tujuan penghitungan kerugian keuangan.
- 3) Permintaan perikatan investigasi dari Instansi Penyidik tidak dapat dipenuhi pada kondisi berikut :
  - (1) Diketahui bahwa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (BPKP), atau lembaga APIP lainnya, yaitu Inspektorat Jenderal Kementerian/Inspektorat LPNK/Inspektorat Pemerintah Daerah sedang atau sudah melakukan perikatan investigasi atas kasus yang sama.
  - (2) Diketahui bahwa salah satu Instansi Penyidik lainnya sedang atau sudah

melakukan penyelidikan/penyidikan atas kasus yang sama.

- 4) Praktisi menyampaikan surat pemberitahuan yang ditujukan kepada Instansi Penyidik mengenai tidak dapat dipenuhinya perikatan investigasi dengan menyebutkan alasan sebagaimana tersebut di atas.
- 5) Dalam hal permintaan perikatan investigasi dari Instansi Penyidik berkaitan dengan penyimpangan atas suatu kegiatan yang ternyata dananya di luar lingkup keuangan negara, maka perikatan investigasi dapat dipenuhi.
- 6) Proses kegiatan perencanaan dilaksanakan melalui penelaahan dan/atau ekspose dengan Instansi Penyidik yang bertujuan untuk memperoleh kecukupan informasi sebelum diterbitkannya Surat Perikatan.
- 7) Hasil telaah yang memenuhi kecukupan informasi dapat ditindaklanjuti dengan perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi.
- 8) Kecukupan informasi adalah memenuhi kriteria 5W+1H sebagai berikut :

(1) *What* (Apa - jenis penyimpangan dan dampaknya)

Informasi yang ingin diperoleh adalah substansi penyimpangan yang terjadi. Informasi ini berguna dalam hipotesis awal untuk mengungkapkan jenis-jenis penyimpangan yang tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan serta dampak adanya penyimpangan.

(2) *Who* (Siapa - pihak yang terkait)

Informasi ini berkaitan dengan substansi siapa yang diduga melakukan penyimpangan atau kemungkinan siapa saja yang dapat diduga melakukan penyimpangan, dan pihak-pihak terkait yang nantinya perlu dimintakan keterangan/penjelasan.

(3) *Where* (Dimana - tempat terjadinya penyimpangan)

Informasi ini berkaitan dengan tempat dimana terjadinya penyimpangan, khususnya institusi/unit kerja tempat terjadinya penyimpangan. Informasi ini sangat berguna dalam menetapkan ruang lingkup penugasan bidang investigasi serta membantu dalam menentukan *locus* (tempat dimana penyimpangan tersebut terjadi).

(4) *When* (Kapan - waktu terjadinya penyimpangan)

Informasi ini berkaitan dengan kapan penyimpangan ini terjadi yang akan mempengaruhi penetapan ruang lingkup penugasan bidang investigasi. Penentuan *tempus* (saat/waktu terjadinya penyimpangan) membantu pemahaman praktisi atas peraturan perundang-undangan

yang berlaku saat terjadinya penyimpangan, sehingga dalam mengungkapkan fakta dan proses kejadian serta pengumpulan bukti dapat diselaraskan dengan kriteria yang berlaku.

(5) *Why* (Mengapa - penyebab terjadinya penyimpangan)

Informasi yang ingin diperoleh adalah mengapa seseorang melakukan penyimpangan. Hal ini berkaitan dengan motivasi seseorang melakukan penyimpangan yang akan dapat mengarah kepada pembuktian unsur niat (*intent*).

(6) *How* (Bagaimana - modus penyimpangan)

Informasi ini berkaitan dengan bagaimana penyimpangan tersebut terjadi yang akan membantu dalam menyusun modus operandi penyimpangan tersebut serta meyakini penyembunyian (*concealment*), dan pengkonversian (*convention*) hasil penyimpangan.

(7) *How Much* (Berapa Banyak)

Informasi ini berkaitan dengan berapa banyak nilai nominatif keuangan yang diduga dan/atau patut diduga terjadi sebagai akibat dari perbuatan penyimpangan keuangan tersebut diatas.

Dalam kondisi tertentu, yaitu informasi yang diperoleh sangat terbatas namun terdapat keyakinan berdasarkan pertimbangan profesional auditor layak ditindaklanjuti untuk diinvestigasi, maka minimal informasi harus memenuhi kriteria 3W dari 6W+2H (*what, who, where, when, why, how, how much*). Pertimbangan profesional dimaksud adalah pendapat penelaah yang didasarkan pada data empiris kasus sejenis dan/atau berdasarkan informasi lain yang mendukung laporan tersebut.

9) Dokumen penelaahan dan/atau risalah ekspose wajib didokumentasikan.

03 Dalam hal permintaan instansi penyidik berupa penghitungan kerugian keuangan maka lakukan hal sebagai berikut :

- 1) Atas satu kasus yang telah dilakukan audit investigasi dan telah diterbitkan Laporan Hasil Audit Investigasi, kemudian kasus tersebut ditingkatkan ke penyidikan oleh Penyidik maka atas kasus tersebut dapat dilakukan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan apabila diminta secara tertulis oleh Instansi Penyidik.
- 2) Penugasan harus didahului dengan penelaahan atau ekspose oleh Penyidik.
- 3) Ekspose dapat menghasilkan simpulan bahwa permintaan audit dalam rangka

penghitungan kerugian keuangan dapat dipenuhi, belum dapat dipenuhi, dan/atau tidak dapat dipenuhi.

- 4) Permintaan perikatan dalam rangka penghitungan kerugian keuangan dapat dipenuhi dengan kriteria sebagai berikut :
  - (1) Penyimpangan yang menimbulkan kerugian keuangan telah cukup jelas berdasarkan pendapat Penyidik.
  - (2) Indikasi kerugian keuangan dapat diperkirakan.
  - (3) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) atau Inspektorat Jenderal Kementerian/ Inspektorat LPNK/Inspektorat Pemda belum melakukan penghitungan kerugian keuangan atas perkara yang sama.
  - (4) Bukti-bukti yang diperlukan untuk menghitung kerugian keuangan sudah diperoleh oleh penyidik yang secara relatif telah memenuhi unsur relevan, kompeten dan cukup.
- 5) Apabila dalam proses telaah atau ekspose, praktisi berpendapat segala persyaratan di atas terpenuhi, maka lakukan hal berikut :
  - (1) Praktisi KAP menyampaikan masukan kepada Penyidik untuk menyiapkan dan melengkapi bukti-bukti yang diperlukan dalam rangka menghitung kerugian keuangan.
  - (2) Menyepakati waktu pemenuhan bukti-bukti yang diminta.
  - (3) Menunjuk/menugaskan praktisi yang bertindak sebagai penanggung jawab atau *Person In Charge* (PIC) yang memantau tindak lanjut hasil ekspose secara informal.
  - (4) Kesepakatan atas segala kegiatan diatas dituangkan dalam risalah hasil penelaahan atau ekspose.
  - (5) Proses koordinasi selanjutnya antara praktisi KAP dan Penyidik dapat dilakukan sampai bukti yang diserahkan Penyidik kepada Kantor Akuntan Publik (KAP) telah cukup untuk dilakukan penghitungan kerugian keuangan.
- 6) Apabila dalam proses telaah dan ekspose, praktisi berpendapat segala persyaratan tidak dapat terpenuhi, maka permintaan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan tidak dapat dipenuhi.
- 7) Apabila dalam telaah dan ekspose, praktisi berpendapat segala persyaratan telah sebagian terpenuhi maka praktisi dapat melakukan penelaahan lebih

mendalam untuk meyakinkan dapat atau tidaknya penghitungan kerugian keuangan dilakukan. Apabila diperlukan, ekspose dapat dilakukan lebih dari 1 (satu) kali.

- 8) Namun, apabila praktisi meyakini bahwa kondisi persyaratan juga tidak dapat terpenuhi, maka penyampaian penolakan untuk melakukan penghitungan kerugian keuangan dituangkan dalam risalah ekspose dan secara formal dikirim melalui surat pemberitahuan yang ditandatangani oleh praktisi ditujukan kepada Instansi Penyidik dan/atau pejabat yang melakukan Penetapan Pengadilan.
- 9) Dalam hal berdasarkan hasil ekspose ternyata kasus bersifat tidak material berdasarkan pertimbangan KAP, maka audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan tidak dapat dipenuhi, namun Kantor Akuntan Publik (KAP) dapat memberikan bantuan berupa pemberian keterangan ahli, baik untuk kepentingan penyidikan maupun persidangan kasus tersebut.
- 10) Dalam hal permintaan penghitungan kerugian keuangan atas Penetapan Pengadilan dan pada saat perkara dalam proses persidangan, maka penerimaan perikatan didasarkan pada hasil penelaahan terhadap kecukupan bukti-bukti yang sudah diperoleh pada saat persidangan perkara tersebut. Namun demikian, karena Penetapan Pengadilan mempunyai kekuatan memaksa (harus dipenuhi) maka penelaahan tersebut lebih ditujukan untuk menentukan langkah lebih lanjut yang harus dilakukan oleh Praktisi.

## **PR. 06. PERTIMBANGAN PENERIMAAN PERIKATAN**

---

- 01 Praktisi dapat menerima perikatan asurans jika pemetaan kondisi menunjukkan bahwa :
  - 1) Ketentuan etika profesi yang relevan, seperti independensi dan kompetensi profesional akan terpenuhi.
  - 2) Perikatan tersebut memiliki karakteristik sebagai berikut :
    - (1) Hal pokok adalah semestinya
    - (2) Kriteria yang digunakan adalah tepat dan tersedia bagi pengguna laporan yang dituju (*user*)
    - (3) Praktisi memiliki akses untuk mendapatkan bukti yang cukup dan tepat untuk mendukung kesimpulan
    - (4) Simpulan tentang pemberian keyakinan yang memadai atau keyakinan terbatas harus dimasukkan dalam laporan tertulis

- (5) Praktisi yakin bahwa ada tujuan rasional untuk perikatan tersebut, jika terdapat pembatasan signifikan terhadap ruang lingkup pekerjaan maka kemungkinan perikatan tersebut tidak memiliki tujuan yang rasional.
- 3) Jika rencana perikatan berpotensi tidak dapat dikategorikan sebagai suatu perikatan asurans karena tidak memiliki seluruh karakteristik kondisi diatas, maka dapat dipertimbangkan hal berikut :
  - (1) Jika kriteria awal tidak sesuai, perikatan asurans masih tetap dapat dilakukan jika :
    - (a) Praktisi dan pihak yang melakukan perikatan dapat mengidentifikasi suatu aspek hal pokok awal yang sesuai dengan kriteria perikatan asurans, dalam kasus ini laporan asurans mencantumkan secara jelas bahwa laporan tersebut tidak terkait dengan hal pokok awal secara keseluruhan
    - (b) Kriteria alternatif yang tepat untuk hal pokok awal dapat dipilih atau dikembangkan.
  - (2) Pihak yang melakukan perikatan dapat meminta suatu perikatan yang bukan perikatan asurans, seperti perikatan jasa konsultasi atau prosedur yang disepakati.
- 02 Jika perikatan asurans telah diterima, maka praktisi tidak dapat mengubah perikatan tersebut menjadi perikatan non asurans, atau dari perikatan yang memberikan keyakinan memadai menjadi perikatan yang memberikan keyakinan terbatas tanpa alasan yang masuk akal.
- 03 Unsur-unsur perikatan asurans :
  - 1) Hubungan tiga pihak yang melibatkan praktisi KAP, pihak yang bertanggung jawab, dan pengguna yang dituju.
  - 2) Suatu hal pokok yang semestinya
  - 3) Kriteria yang sesuai
  - 4) Bukti yang cukup dan tepat
  - 5) Suatu laporan asurans yang sesuai dengan perikatan yang memberikan keyakinan memadai atau perikatan yang memberikan keyakinan terbatas.
- 04 Segala hal yang terkait dengan perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan atas perikatan investigasi maka Kantor Akuntan Publik harus merujuk pada Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) dan/atau Standar Praktis yang berlaku bagi perikatan



investigasi dan yang relevan sesuai dengan jenis perikatan investigasi yang menjadi dasar dalam pelaksanaan penugasan.

## **PR. 07. PERENCANAAN PERIKATAN**

---

- 01 Dalam setiap perikatan investigasi, praktisi harus menyusun rencana perikatan.
- 02 Dalam membuat rencana, praktisi harus menetapkan sasaran, ruang lingkup, dan alokasi sumber daya.
- 03 Perencanaan perikatan investigasi bersifat unik dan khusus sehingga perencanaan untuk masing-masing penugasan harus disusun dan dikembangkan sesuai jenis penugasan dan membutuhkan pertimbangan profesional, yaitu:
  - 1) mengidentifikasi tujuan penugasan;
  - 2) memperoleh pemahaman yang cukup atas kondisi penugasan dan kejadian-kejadian yang menunjang penugasan;
  - 3) memperoleh pemahaman yang cukup atas hal-hal yang berkaitan dengan penugasan yang dilaksanakan (sebagai contoh, proses peradilan, hukum, peraturan, kontrak, ataupun kebijakan yang berhubungan dengan penugasan);
  - 4) mengidentifikasi adanya pembatasan ruang lingkup penugasan akibat penolakan akses ataupun tidak dapat diperolehnya informasi; dan
  - 5) mengevaluasi sumber daya yang dibutuhkan dan mengidentifikasi tim penugasan yang sesuai.
- 04 Dalam merencanakan perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi, praktisi harus:
  - 1) mengembangkan hipotesis untuk mengarahkan proses pembuktian suatu penyimpangan;
  - 2) mengidentifikasi pendekatan, prosedur dan teknik audit yang akan digunakan untuk menguji hipotesis;
  - 3) merumuskan prosedur dan langkah kerja yang akan dilakukan dalam bentuk program audit;
  - 4) mengidentifikasi risiko dan merencanakan mitigasi risiko penugasan;
  - 5) mendokumentasikan seluruh proses perencanaan.

- 05 Dalam merencanakan perikatan investigasi untuk tujuan penghitungan kerugian keuangan, praktisi harus :
  - 1) mengidentifikasi pendekatan, prosedur dan teknik audit yang akan digunakan untuk menguji penyimpangan;
  - 2) merumuskan prosedur dan langkah kerja yang akan dilakukan dalam bentuk program audit;
  - 3) merencanakan metode penghitungan kerugian keuangan negara;
  - 4) merencanakan perolehan bukti keterangan Ahli lain, apabila diperlukan.
- 06 Apabila diperlukan, penugasan di bidang investigasi dapat direncanakan penggunaan tenaga ahli lain yang berkompeten di bidang tertentu.
- 07 Praktisi merencanakan prosedur audit untuk melakukan pengendalian yang memadai atas tenaga ahli lain yang digunakan tersebut guna memperoleh keyakinan bahwa hasil pekerjaan tenaga ahli dapat digunakan sebagai bahan penugasan bidang investigasi.
- 08 Setiap perikatan di bidang investigasi harus dinyatakan dalam Surat Tugas sebagaimana yang berlaku di masing-masing Kantor Akuntan Publik untuk dijadikan dasar dalam pelaksanaan kegiatan.
- 09 Surat Tugas disampaikan kepada entitas dan/atau bagian dari entitas yang diaudit kecuali untuk penugasan audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan.
- 10 Surat Tugas dalam rangka penghitungan kerugian keuangan disampaikan kepada Instansi Penyidik.
- 11 Setiap penugasan bidang investigasi harus diselesaikan tepat waktu.
- 12 Setiap perpanjangan waktu pelaksanaan audit harus didasarkan pada alasan yang dapat diterima dan waktu perpanjangan dapat diberikan sesuai dengan kebutuhannya. Kondisi tersebut dituangkan dalam laporan kemajuan penugasan (*progress report*), yang memuat secara kronologis kegiatan-kegiatan yang telah dijalankan hingga laporan progres diterbitkan.
- 13 Surat Tugas harus mencantumkan sasaran penugasan bidang investigasi yang akan dilakukan. Untuk kelancaran penugasan bidang investigasi, praktisi dapat berkoordinasi dengan tim internal audit.
- 14 Semua biaya audit menjadi beban pemberi penugasan investigasi.
- 15 Dalam hal terdapat penolakan audit oleh objek penugasan atau bagian dari objek penugasan, maka praktisi melakukan koordinasi dengan pimpinan objek

penugasan yang meminta dilakukan audit.

- 16 Dalam hal objek penugasan atau bagian dari objek penugasan tetap menolak, praktisi membuat surat pemberitahuan kepada pimpinan objek penugasan yang berisi alasan penolakan yang dinyatakan secara jelas dalam surat pemberitahuan dimaksud.
- 17 Dalam hal hambatan tersebut dapat diatasi, audit dilanjutkan. Untuk kelancaran penugasan, praktisi dapat berkoordinasi dengan pimpinan Satuan Pengawasan Interen (SPI) atau yang setara dengan pengawasan di entitas yang bersangkutan.

## **BAB IV**

### **PEDOMAN PELAKSANAAN**

#### **PP. 01. UMUM**

---

- 01 Pedoman pelaksanaan mencakup :
- (1) Umum
  - (2) Sifat, Saat dan Luas Prosedur
  - (3) Pengumpulan Bukti
  - (4) Evaluasi Bukti
  - (5) Pengelolaan Kertas Kerja
  - (6) Ekspose hasil audit kepada pihak yang berkepentingan.
- 02 Pedoman pelaksanaan ini mengatur perikatan investigasi yang bersifat asurans (*assurance*) meliputi perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi dan perikatan investigasi untuk tujuan penghitungan kerugian keuangan.

#### **PP. 02. SIFAT, SAAT DAN LUAS PROSEDUR**

---

- 01 Dalam hal perikatan yang bersifat asurans, maka praktisi harus bersikap skeptisisme profesional untuk memperoleh bukti yang cukup dan tepat.
- 02 Suatu sikap skeptisisme profesional berarti praktisi membuat suatu penilaian kriteria (*critical assesment*) dengan pikiran yang selalu mempertanyakan tentang validitas bukti-bukti yang diperoleh, dan waspada terhadap bukti yang kontradiktif atau keandalan dokumen atau representasi yang diberikan oleh pihak yang bertanggung jawab.
- 03 Praktisi harus mempertimbangkan materialitas, risiko perikatan asurans, serta kuantitas dan kualitas bukti yang tersedia ketika melakukan perencanaan dan pelaksanaan perikatan, khususnya ketika menentukan sifat, saat dan luas prosedur pengumpulan bukti.
- 04 Dalam audit investigasi, praktisi perlu mempertimbangkan pelaksanaan prosedur pengujian atas baik/buruk nya sistem pengendalian yang mempengaruhi besar kecilnya peluang atau kesempatan terjadinya perbuatan penyimpangan keuangan, dengan melakukan *Test of Controle (ToC)* meliputi :
- 1) ToC tentang struktur organisasi dan sistem pelaporan manajemen
  - 2) ToC tentang Pergerakan Uang

- 3) ToC tentang Pergerakan Barang
- 4) ToC tentang Kesempatan/Peluang Keterjadian Penyimpangan

05 Dalam menentukan sifat, saat, dan luas prosedur, praktisi harus mempertimbangkan hal berikut :

- 1) Dalam hal lingkup audit terkait dengan perbuatan penggelapan (pasal 372 s/d 375 KUHP) maka pertimbangkan unsur-unsur yang menjadi indikator terjadinya perbuatan penggelapan (pasal 372 s/d 375 KUHP), dengan indikator keterjadian sebagai berikut :

NO	UNSUR PENGGELAPAN (PASAL. 372 s/d 377) BAB XXIV (buku II) KUHP		INDIKATOR
01	Unsur Objektif	a. Perbuatan Memiliki	01. Unsur tingkah laku atau perbuatan dilarang
			02. Unsur bentuk dan/atau wujudnya
			03. Unsur perbuatan menguasai suatu benda
		b. Sesuatu Benda	04. Melakukan secara langsung
			05. Terhadap benda yg berwujud/bergerak
		c. Yang sebagian atau seluruhnya milik orang lain	06. Benda yang ada pemiliknya
			07. Siapa saja asal bukan petindak sendiri
			08. Sebagian benda atau seluruhnya milik org lain
		d. Yang berada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan	09. Petindak berada dalam hubungan langsung dengan benda itu
			10. Benda tersebut berada dalam kekuasaannya
			11. Sifat bukan kejahatan tapi perbuatan memiliki
02	Unsur Subjektif	a. Unsur Kesengajaan	12. Adanya suatu kehendak/kesengajaan
			13. Mengetahui dan sadar berbuat memiliki
		b. Unsur Melawan Hukum	14. Penyimpangan Kebijakan
			15. Penyimpangan Kegiatan

- 2) Dalam hal lingkup audit terkait dengan perbuatan penipuan (pasal 378 KUHP) maka pertimbangkan unsur-unsur yang menjadi indikator terjadinya perbuatan penipuan (pasal 378 KUHP), dengan indikator keterjadian sebagai berikut :

NO	UNSUR PENIPUAN (PASAL. 378 s/d 395) BAB XXV (buku II) KUHP		INDIKATOR
01	Unsur Objektif	a. Perbuatan menggerakkan	01. Perbuatan mempengaruhi
			02. Bersifat membohongi dan menipu
			03. Bersifat menipu
		b. Yang digerakkan orang	04. Untuk kepentingan si petindak
			05. Untuk kepentingan orang lain
		c. Tujuan Perbuatan	06. Orang lain menyerahkan benda
			07. Orang lain memberi hutang
			08. Orang lain menghapuskan piutang
		d. Cara melakukan perbuatan, menggerakkan dengan :	09. Memakai nama palsu
			10. Memakai tipu muslihat
			11. Memakai martabat palsu; dan
			12. Memakai rangkaian kebohongan
02	Unsur Subjektif	a. Adanya maksud	13. Untuk menguntungkan diri sendiri
			14. Untuk menguntungkan orang lain
		b. Dengan melawan hukum	15. Dalam Kebijakan
			16. Dalam Kegiatan

- 3) Dalam hal lingkup audit terkait dengan perbuatan tindak pidana korupsi (Tipikor) maka pertimbangkan unsur-unsur yang menjadi indikator terjadinya perbuatan tipikor (Pasal 2 dan pasal 3 UU Nomor 31 Tahun 1999 Jo UU Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi), dengan indikator keterjadian sebagai berikut :

NO	UNSUR KORUPSI (PASAL. 2 & 4 UU. 31/99 Jo. UU. 20/2001)		INDIKATOR	SUB INDIKATOR
01	Unsur Perbuatan Melawan Hukum	Formil	Perbuatan Yang Bertentangan Dengan Ketentuan Perundangan	Penyimpangan Kebijakan
				Penyimpangan Kegiatan
		Materiil	Perbuatan Tercela	Melawan Keadilan
				Melawan Norma Sosial
02	Unsur Memperkaya Diri Sendiri	Kejadian Ekonomis	Perbuatan Memperkaya	Memperkaya Diri Sendiri
				Memperkaya Orang Lain
				Memperkaya Korporasi
03	Unsur "Dapat" Merugikan Keuangan Negara	Delik Formil	"Dapat" Merugikan Keuangan Negara	Sebab & Akibat Perbuatan
		Delik Aduan		Pihak-Pihak Yang Terkait

- 4) Dalam hal lingkup audit terkait dengan perbuatan penyimpangan keuangan di sektor *private*, maka pertimbangkan unsur-unsur yang menjadi indikator terjadinya perbuatan penyimpangan keuangan, sebagai berikut :

No	BENTUK KEJAHATAN	UNSUR OBYEKTIF	UNSUR SUBYEKTIF
01	PENCURIAN Pasal 362 KUHP	a. Perbuatan mengambil; b. Objeknya suatu benda; c. Unsur keadaan yang menyertai/melekat pada benda, yaitu benda tersebut sebagian atau seluruhnya milik orang lain.	a. adanya maksud; b. yang ditujukan untuk memiliki; c. dengan melawan hukum.
02	PEMERASAN DAN PENGANCAMAN Pasal 368 (1) KUHP	a. Perbuatan memaksa; b. Yang dipaksa : seseorang; c. Upaya memaksa dengan: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kekerasan atau</li> <li>• Ancaman kekerasan;</li> </ul> d. Tujuan, sekaligus merupakan akibat dari perbuatan memaksa dengan menggunakan upaya kekerasan atau ancaman kekerasan yaitu : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Orang menyerahkan benda;</li> <li>• Orang memberi hutang;</li> <li>• Orang menghapus piutang.</li> </ul>	a. Dengan maksud untuk menguntungkan : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Diri sendiri atau;</li> <li>• Orang lain;</li> </ul> b. Dengan melawan hukum.
03	PENGGELAPAN Pasal 372 s/d 377 KUHP	a. Perbuatan memiliki; b. Sesuatu benda; c. Yang sebagian atau seluruhnya milik orang lain; d. Yang berada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan;	a. Dengan sengaja; b. Dan melawan hukum
04	PENIPUAN Pasal 378 s/d 395 KUHP	a. Perbuatan menggerakkan; b. Yang digerakkan orang. c. Perbuatan itu ditujukan pada: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Orang lain meyerahkan benda;</li> <li>• Orang lain memberi hutang dan;</li> <li>• Orang lain menghapuskan piutang;</li> </ul> d. Cara melakukan perbuatan menggerakkan dengan : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Memakai nama palsu;</li> <li>• Memakai tipu muslihat;</li> <li>• Memakai martabat palsu dan;</li> <li>• Memakai rangkaian kebohongan.</li> </ul>	a. Dengan maksud untuk menguntungkan orang lain. b. Dengan melawan hukum.
05	PERUSAKAN DAN PENGHANCURAN BENDA Pasal 406 s/d 412 KUHP	a. Perbuatan : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Menghancurkan,</li> <li>• Merusakkan</li> <li>• Membikin tidak dapat dipakai, dan</li> <li>• Menghilangkan</li> </ul> b. Objeknya : suatu benda; c. Yang seluruhnya atau sebagian milik orang lain.	a. Dengan sengaja, dan b. Melawan hukum.



06	PENADAHAN Pasal 480 s/d 482 KUHP	<p>a. Perbuatan kelompok 1 yakni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Membeli;</li> <li>• Menyewa;</li> <li>• Menukar;</li> <li>• Menerima gadai;</li> <li>• Menerima hadiah atau</li> </ul> <p>Kelompok 2, untuk menarik keuntungan :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Menjual;</li> <li>• Meyewakan;</li> <li>• Menukarkan;</li> <li>• Menggadaikan;</li> <li>• Mengangkut;</li> <li>• Menyimpan dan menyembunyikan</li> </ul> <p>b. Objeknya : suatu benda</p> <p>c. Yang diperolehnya dari suatu kejahatan.</p>	<p>a. Yang diketahuinya, atau</p> <p>b. Yang sepatutnya dapat diduga bahwa benda itu diperoleh dari kejahatan.</p>
----	-------------------------------------	--	--

### **PP. 03. PENGUMPULAN BUKTI**

- 01 Dalam melaksanakan perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi, praktisi harus mempertimbangkan kecukupan dan ketepatan bukti.
- 02 Kecukupan adalah ukuran kuantitas bukti, ketepatan adalah ukuran kualitas bukti yaitu relevansi, keandalan, dan kompetensi bukti tersebut.
- 03 Bukti audit disebut cukup jika jumlah bukti yang dikumpulkan dapat dijadikan dasar untuk penarikan kesimpulan audit. Untuk menentukan kecukupan bukti audit, praktisi harus menerapkan pertimbangan keahliannya secara profesional dan objektif. Dalam audit investigatif, jumlah bukti audit yang dikumpulkan tidak dapat menggunakan metode *sampling*, melainkan keseluruhan populasi yang merepresentasikan kecukupan bukti atas perbuatan penyimpangan.
- 04 Bukti audit disebut relevan jika bukti tersebut secara logis mendukung atau menguatkan pendapat atau argumen yang berhubungan dengan tujuan dan kesimpulan audit.
- 05 Bukti audit disebut kompeten jika bukti tersebut sah dan dapat diandalkan untuk menjamin kesesuaian dengan faktanya. Bukti yang sah adalah bukti yang memenuhi persyaratan hukum dan peraturan perundang-undangan. Bukti yang dapat diandalkan berkaitan dengan sumber dan cara perolehan bukti.
- 06 Bukti audit dikumpulkan dengan menggunakan prosedur, teknik, dan metodologi audit yang memadai termasuk teknik pengumpulan dan evaluasi bukti berupa dokumen elektronik (apabila diperlukan).
- 07 Praktisi dilarang menerbitkan laporan investigasi apabila tidak diperoleh bukti-bukti yang cukup dan tepat (relevansi, keandalan, kompetensi) yang dapat memberikan keyakinan memadai serta menjadi dasar untuk pertimbangan dan simpulan penugasan audit investigasi.

- 08 Praktisi menetapkan sistem pengendalian kertas kerja dan prosedur intern untuk mengamankan kerahasiaan, integritas, dan keterjagaan semua bukti yang menjadi miliknya atau yang disusunnya selama dalam penugasan investigasi.
- 09 Dalam audit investigatif, pengumpulan dan evaluasi bukti dimaksudkan untuk mendukung kesimpulan dan temuan audit investigatif, dengan pedoman sebagai berikut :
- 1) Pelaksanaan pengumpulan dan evaluasi bukti harus difokuskan pada upaya pengujian hipotesis untuk mengungkapkan:
    - (1) fakta-fakta dan proses kejadian (termasuk didalamnya dengan membandingkan antara kejadian yang senyatanya terjadi dengan kejadian yang seharusnya terjadi).
    - (2) sebab dan dampak penyimpangan;
    - (3) pihak-pihak yang terkait (terlibat atas penyimpangan dan dampaknya).
  - 2) Pengumpulan dan evaluasi bukti ditujukan untuk menghindari risiko dari kemungkinan salah, bias, tidak dapat diyakini, dan atau tidak lengkapnya bukti-bukti yang diperlukan.
  - 3) Dalam pengumpulan bukti, praktisi harus :
    - (1) mengkaji waktu yang dibutuhkan, metodologi, prosedur, dan teknik yang digunakan;
    - (2) mengantisipasi untuk memperoleh informasi yang berhubungan dengan fakta mengenai motivasi yang melatarbelakangi permasalahan (*intent*), penyembunyian (*concealment*), pengkonversian (*convention*);
    - (3) memaksimalkan sumber-sumber bukti, termasuk dengan melakukan koordinasi dengan instansi yang memberikan mandat penugasan baik Pimpinan/Atasan Pimpinan Objek Penugasan maupun Instansi Penyidik;
    - (4) melakukan permintaan bukti secara tertulis kepada pihak yang berkompeten mengeluarkan atau menguasai bukti-bukti tersebut dengan memperhatikan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
    - (5) Dalam hal Objek Penugasan yang mempunyai kewajiban menyediakan bukti-bukti setelah diminta secara tertulis oleh tim yang bertugas tidak segera memenuhi bukti-bukti yang diminta, maka ketua tim yang bertugas membuat surat permintaan ke-2 yang ditujukan kepada *auditee* dengan menyebutkan batas waktu untuk memenuhi permintaan bukti-bukti tersebut.

- (6) Batas waktu yang dimaksud di atas maksimum 2 (dua) minggu atau selama waktu tertentu sesuai pertimbangan tim yang ditugaskan.
  - (7) Dalam hal setelah permintaan ke-2 dan dalam jangka waktu yang telah ditetapkan permintaan bukti-bukti tersebut belum dipenuhi, maka praktisi dapat menghentikan sementara audit investigatif dengan surat yang ditujukan kepada pimpinan Objek Penugasan.
- 4) Setiap bukti yang diterima dibuatkan daftarnya dan dicatat berdasarkan sumber informasi yang mengeluarkan bukti-bukti tersebut.
  - 5) Praktisi menjaga kesinambungan penguasaan (*chain of custody*) bukti dan mengembangkan serangkaian pengawasan atas sumber, kepemilikan, dan penyimpanan semua bukti yang berkaitan dengan penugasan.

#### **PP. 04. EVALUASI BUKTI**

---

01 Dalam mengevaluasi bukti, praktisi harus :

- 1) Menguji atau mengevaluasi seluruh bukti yang dikumpulkan dengan memperhatikan urutan proses kejadian (*sequences*) atau rekonstruksi kejadian dan kerangka waktu kejadian (*time frame*) yang dijabarkan dalam bentuk bagan arus kejadian (*flow chart*) atau narasi pengungkapan fakta dan proses kejadian;
- 2) Menilai keabsahan bukti yang dikumpulkan selama pekerjaan audit;
- 3) Menilai kesesuaian bukti dengan kriteria yang dijadikan acuan;
- 4) Mengidentifikasi, mengkaji, dan membandingkan semua bukti yang relevan dan pengutamaan hakikat daripada bentuk (*substance over form*), serta mengembangkan dan menguji hipotesis dengan maksud untuk mengevaluasi permasalahan selama dalam penugasan.

02 Dalam melakukan pengumpulan dan evaluasi bukti, praktisi harus melakukan klarifikasi dan konfirmasi yang memadai kepada pihak-pihak terkait untuk memastikan kecukupan dan ketepatan bukti (relevansi bukti, keandalan bukti dan kompetensi bukti).

03 Hasil klarifikasi dituangkan dalam Berita Acara Klarifikasi dan ditandatangani oleh praktisi yang meminta klarifikasi dan pihak yang diklarifikasi.

04 Permintaan klarifikasi kepada pihak-pihak yang terkait sekaligus sebagai permintaan tanggapan kepada yang bersangkutan atas fakta-fakta yang diperoleh praktisi berdasarkan bukti lain yang didapat.

- 05 Apabila tanggapan dari pihak yang diklarifikasi bertentangan dengan bukti yang lain yang didapat, praktisi harus melakukan evaluasi kembali tanggapan tersebut secara seimbang dan objektif.
- 06 Berdasarkan pengujian hipotesis dengan melakukan evaluasi terhadap bukti-bukti yang diperoleh, praktisi mengidentifikasi jenis penyimpangan, fakta dan proses kejadian, kriteria yang seharusnya dipatuhi, penyebab dan dampak yang ditimbulkan, serta pihak-pihak yang terkait.
- 07 Dalam hal pengumpulan dan evaluasi bukti memerlukan bantuan teknis yang dimiliki ahli lain, maka dapat menggunakan tenaga ahli sesuai dengan kebutuhan penugasan bidang investigasi.
- 08 Dalam hal tenaga ahli digunakan untuk penugasan bidang investigasi, maka harus ada pemahaman dan komunikasi yang cukup antara praktisi dengan tenaga ahli tersebut untuk meminimalkan kesalahpahaman yang dapat menyebabkan salah menafsirkan hasil pekerjaan dan/atau informasi dari tenaga ahli tersebut.
- 09 Dalam hal diperlukan pengumpulan dan evaluasi bukti berupa dokumen elektronik, praktisi harus memperhatikan prinsip dasar prosedur pengumpulan bukti dokumen elektronik, yaitu :
  - 1) tidak boleh melakukan kegiatan apapun yang menyebabkan terjadinya perubahan data baik pada komputer atau media penyimpanan;
  - 2) pada kondisi ketika seseorang merasa perlu untuk melakukan akses ke data asli, harus dipastikan dilakukan oleh orang yang ahli dan kompeten serta dapat memberikan penjelasan yang cukup terhadap tindakan yang dilakukannya serta penjelasan mengapa hal tersebut dilakukan;
  - 3) harus dilakukan jejak audit (*audit trail*) yang bisa menggambarkan bahwa proses kesinambungan penguasaan (*chain of custody*) dapat dipertanggungjawabkan bahkan jika menggunakan alat bantu lain;
  - 4) Praktisi harus memiliki tanggung jawab untuk memastikan tidak ada pelanggaran hukum atau aturan lain yang terjadi;
  - 5) Prosedur pengumpulan dan pengevaluasian bukti dokumen elektronik mengikuti tehnik dan cara yang berlaku secara umumnya.
- 10 Dalam hal terdapat penolakan audit oleh Pimpinan Objek Penugasan atau bagian dari Objek Penugasan, maka praktisi harus memperoleh bukti tertulis penolakan tersebut.
- 11 Dalam hal Pimpinan Objek Penugasan atau bagian dari Objek Penugasan tidak bersedia membuat penolakan secara tertulis, maka praktisi membuat Risalah

Penolakan yang ditandatangani oleh pihak terkait.

- 12 Praktisi melaporkan secara tertulis mengenai alasan penolakan yang dikemukakan Pimpinan Objek Penugasan.
- 13 Dalam hal Pimpinan Objek Penugasan atau bagian dari Objek Penugasan tidak kooperatif dalam pelaksanaan penugasan, maka diambil langkah sebagai berikut:
  - 1) Praktisi memberitahukan secara tertulis segala permasalahan
  - 2) Pimpinan KAP melakukan koordinasi dengan Pimpinan Objek Penugasan guna menghilangkan hambatan yang dijumpai dalam pelaksanaan audit investigasi.
- 14 Dalam hal terdapat hambatan dalam pengumpulan bukti, praktisi dapat meminta bantuan Penyidik untuk membantu mencari dan mengumpulkan bukti-bukti yang diperlukan apabila audit investigasi dilakukan atas permintaan Instansi Penyidik.
- 15 Dalam hal audit penghitungan kerugian keuangan, praktisi mengumpulkan dan mengevaluasi bukti sesuai dengan pedoman pengumpulan dan evaluasi audit investigasi.
- 16 Perbedaannya terletak pada cara pengumpulan bukti. Dalam audit penghitungan kerugian keuangan negara, bukti dikumpulkan melalui Penyidik. Hal-hal khusus yang diatur dalam audit penghitungan kerugian keuangan negara sebagai berikut :
  - 1) Permintaan data/bukti agar dilakukan melalui surat permintaan tertulis yang ditandatangani oleh Pimpinan KAP dan ditujukan kepada Pimpinan Instansi Penyidik atau kepada Penyidik terkait.
  - 2) Materi permintaan data/bukti dalam surat permintaan tertulis di atas agar menyebutkan jenis, nama, dan jumlah data/bukti yang diperlukan, serta batas waktu penyampaian data/bukti.
  - 3) Apabila permintaan data/bukti belum dipenuhi oleh Instansi Penyidik, surat permintaan tertulis data/bukti agar disampaikan secara berturut-turut sampai dengan 2 (dua) kali dan diberikan batas waktu.
  - 4) Apabila permintaan data/bukti sampai dengan 2 (dua) kali dalam batas waktu yang ditentukan tidak atau belum dipenuhi oleh Instansi Penyidik yang bersangkutan, Pimpinan KAP menerbitkan surat penghentian sementara penugasan.
  - 5) Dalam hal praktisi memerlukan klarifikasi atau konfirmasi secara langsung kepada pihak-pihak yang terkait, permintaan klarifikasi atau konfirmasi

disampaikan oleh praktisi melalui Penyidik dan pelaksanaan klarifikasi atau konfirmasi didampingi oleh Penyidik.

- 6) Apabila diperlukan, praktisi dapat melakukan pengumpulan bukti tambahan bersama Penyidik dengan ketentuan sebagai berikut :
  - (1) Pengumpulan bukti dilakukan di bawah koordinasi Penyidik.
  - (2) Praktisi harus menghormati kewenangan Penyidik dalam pengumpulan bukti sebagaimana diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP).
  - (3) Praktisi harus memastikan tidak ada pelanggaran hukum atau aturan lain yang dilakukan saat pengumpulan bukti tambahan termasuk apabila bukti yang perlu dikumpulkan adalah bukti berupa dokumen elektronik.
- 7) Terhadap data/bukti yang diterima dari Instansi Penyidik dibuat Daftar Penerimaan Bukti dengan menyebutkan jenis, nama, dan jumlah data/bukti.
- 8) Metode penghitungan kerugian keuangan bersifat kasuistik dan spesifik sehingga harus dikembangkan oleh praktisi berdasarkan proses bisnis/komersial dan jenis penyimpangan yang terjadi. Metode penghitungan kerugian keuangan negara yang dikembangkan oleh praktisi dalam lingkup profesi akuntansi dan auditing tersebut harus dapat diterima secara umum.
- 9) Nilai kerugian keuangan yang dinyatakan pada Laporan Hasil Audit Dalam Rangka Perhitungan Kerugian Keuangan merupakan pendapat praktisi yang didasarkan pada bukti-bukti yang cukup, kompeten, dan relevan dengan pengungkapan penyimpangan yang terjadi.
- 17) Praktisi harus melakukan pengendalian yang memadai terhadap setiap penugasan bidang investigasi terutama untuk penugasan yang sudah melampaui batas waktu agar diidentifikasi hambatan dan kendala yang dihadapi.
- 18) Dalam hal penugasan bidang investigasi sedang berjalan dan dijumpai kondisi yang tidak diharapkan dan di luar kendali sehingga terdapat risiko penugasan investigasi tidak dapat dilanjutkan (seperti pembatasan informasi), maka KAP dapat menghentikan penugasan dengan menerbitkan surat penghentian penugasan beserta alasan penyebabnya.

## **PP. 05. PENGELOLAAN KERTAS KERJA**

---

- 01) Semua langkah kerja dalam pelaksanaan audit harus dituangkan dalam kertas kerja audit sesuai dengan jenis penugasannya sebagaimana yang berlaku di KAP.

- 02 Kertas kerja audit harus memuat atau mempunyai referensi untuk semua informasi yang digunakan meliputi dokumen-dokumen : informasi awal berupa masalah/kasus/perkara, laporan hasil audit sebelumnya atau laporan hasil audit kinerja atau laporan hasil audit keuangan yang akan ditindaklanjuti dengan audit investigasi, surat permintaan untuk melakukan audit investigasi, audit dalam rangka penghitungan kerugian keuangan, serta informasi yang berhubungan dengan penugasan bidang investigasi lainnya;
- 03 Surat penugasan dan surat-menyurat lain;
- 04 Dokumen perencanaan penugasan termasuk program audit;
- 05 Bukti-bukti pendukung;
- 06 Peraturan terkait;
- 07 Laporan yang diterbitkan termasuk konsepnya;
- 08 Hasil analisis termasuk metode dan teknik audit yang digunakan serta semua penjelasan yang perlu dalam rangka melaksanakan program audit;
- 09 Hasil wawancara atau berita acara klarifikasi, catatan rapat dan diskusi lainnya;
- 10 Risalah Hasil Ekspose Kasus dan Risalah Pemaparan Hasil Audit;
- 11 Hasil pekerjaan yang dilaksanakan oleh pihak lain terutama yang berkaitan dengan temuan dan simpulan akhir.
- 12 Kertas kerja audit harus memuat ikhtisar yang mendukung substansi materi dan angka-angka yang ada dalam laporan audit.
- 13 Praktisi harus mendokumentasikan setiap hasil pengamatan, pertimbangan atau kesimpulan akhir dalam kertas kerja, termasuk pertimbangan profesional atas hal tersebut. Hal yang penting adalah dokumen atau kertas kerja harus relevan dengan temuan, pendapat dan simpulan akhir.
- 14 Setiap kertas kerja harus dilakukan reviu secara berjenjang untuk memastikan bahwa kertas kerja telah disusun dan memuat semua materi yang berkaitan dengan pelaksanaan program audit.
- 15 Kertas kerja harus disusun secara rapi dan teratur termasuk mencatat setiap referensi yang berkaitan dengan langkah kerja dan bukti-bukti yang diperoleh dalam penugasan bidang investigasi.
- 16 Setiap *auditors' copies* yang mempunyai nilai signifikan harus dilegalisasi dan dicatat sumbernya serta dapat diidentifikasi tempat dan pihak yang bertanggung jawab menyimpan/menguasai dokumen aslinya.

- 17 Ketua Tim (*team leader*) harus menetapkan prosedur yang layak untuk menjaga keamanan kertas kerja dan menyimpan dalam periode waktu yang cukup sesuai dengan kebutuhan penugasan dan memenuhi ketentuan kearsipan serta dapat memenuhi persyaratan pada saat dilakukan reuiu.
- 18 Kertas kerja audit adalah milik Kantor Akuntan Publik (KAP).
- 19 Dalam hal pihak-pihak yang mempunyai kepentingan dengan pelaksanaan penugasan bidang investigasi memerlukan kertas kerja penugasan bidang investigasi, maka kertas kerja tersebut dapat diberikan setelah mendapatkan izin tertulis dari Pmpinan Kantor Akuntan Publik (KAP).
- 20 KAP harus mendokumentasikan seluruh riwayat penugasan mulai dari surat permintaan sampai terbit laporan dan surat-menyurat yang ada setelah terbitnya laporan. Riwayat Penugasan disimpan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP).
- 21 Dalam hal tindak lanjut dari Laporan Hasil Audit Penghitungan Kerugian Keuangan, Pimpinan Kantor Akuntan Publik (KAP) dapat menugaskan praktisi yang berkompeten untuk memberikan keterangan Ahli kepada Penyidik dan di persidangan. Pedoman Pemberian Keterangan Ahli diatur lebih lanjut dalam Perikatan Investigasi untuk tujuan Pemberian Keterangan Ahli.

#### **PP. 06. EKSPPOSE HASIL AUDIT KEPADA PIHAK YANG BERKEPENTINGAN**

---

- 01 Berdasarkan hasil *review meeting* dan pembahasan intern, praktisi harus mengkomunikasikan hasil audit kepada pihak yang berkepentingan.
- 02 Pengkomunikasian hasil audit kepada pihak yang berkepentingan merupakan tahap pembicaraan akhir dengan objek penugasan sebagaimana diatur dalam standar audit. Mengingat permintaan tanggapan dari pihak-pihak yang terkait telah dilakukan dengan klarifikasi tertulis pada tahap pengumpulan dan evaluasi bukti dan praktisi telah mengevaluasi kembali tanggapan pihak-pihak terkait apabila bertentangan dengan bukti audit yang lain, maka pengkomunikasian hasil audit kepada pihak-pihak terkait lebih bersifat penyampaian hasil audit dari praktisi kepada objek penugasan.
- 03 Pembahasan hasil audit dilakukan apabila terdapat informasi yang belum diuji/dievaluasi praktisi pada saat tahapan evaluasi bukti dan baru disampaikan Objek Penugasan pada tahap ini. Apabila informasi tersebut mempengaruhi simpulan hasil audit, praktisi mempertimbangkan untuk mengevaluasi informasi tersebut secara seimbang dan objektif serta menyajikan secara memadai informasi tersebut dalam laporan hasil audit.
- 04 Media pengkomunikasian hasil audit dapat berupa ekspose atau pertemuan dengan pihak yang terkait dengan audit investigasi.



- 05 Untuk penugasan audit investigasi yang dikembangkan dari hasil audit sebelumnya, berlaku mekanisme sebagai berikut :
- 1) Praktisi mengkomunikasikan hasil audit kepada Pimpinan Objek Penugasan atau Atasan Pimpinan Objek Penugasan dengan melakukan ekspose.
  - 2) Apabila hasil audit menyimpulkan adanya penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan, praktisi menyampaikan rekomendasi agar Pimpinan Objek Penugasan menindaklanjuti hasil audit sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
  - 3) Hasil Ekspose dituangkan dalam Risalah Pembicaraan Hasil Audit, yang memuat secara kronologis kejadian yang dapat di ekspos.
06. Untuk penugasan audit investigasi atas permintaan Instansi Penyidik atau pelaporan pihak tertentu ditindaklanjuti dengan permintaan Instansi Penyidik, berlaku mekanisme sebagai berikut :
- 1) Praktisi mengkomunikasikan hasil audit investigasi dengan Instansi Penyidik yang meminta bantuan audit dengan melakukan ekspose.
  - 2) Ekspose dilakukan atas hasil audit yang menyimpulkan adanya penyimpangan berindikasi merugikan keuangan maupun tidak adanya penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan.
  - 3) Tujuan dilakukannya ekspose dengan Instansi Penyidik adalah untuk mendapat kepastian terpenuhinya atau tidak terpenuhinya unsur aspek hukum sehingga praktisi memperoleh dasar keyakinan yang memadai bahwa hasil audit investigasi tersebut berindikasi Tindak Pidana atau tidak.
  - 4) Kesepakatan hasil ekspose dituangkan dalam Risalah Hasil Ekspose yang ditandatangani Praktisi dan Instansi Penyidik sebagai dasar bahwa hasil ekspose telah disetujui oleh pihak yang terkait dengan tindak lanjut kasus.
  - 5) Atas hasil audit yang menyimpulkan adanya penyimpangan yang berindikasi Tindak Pidana, praktisi menyampaikan rekomendasi agar Penyidik menindaklanjuti sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan meminta izin untuk menyampaikan hasil audit kepada Pimpinan Objek Penugasan.
- 07 Pengkomunikasian hasil audit yang menyimpulkan adanya penyimpangan yang berindikasi Tindak Pidana kepada Pimpinan Objek Penugasan dilakukan dengan menyampaikan hasil audit berupa ringkasan penyimpangan, penyebab, dan dampak penyimpangan dalam ekspose atau pertemuan dan dituangkan dalam Risalah Pembicaraan Akhir.

- 08 Untuk perikatan investigasi dalam rangka tujuan penghitungan kerugian keuangan atas permintaan penyidik dan/atau pengaduan pihak tertentu yang ditindaklanjuti dengan permintaan penyidik, berlaku mekanisme sebagai berikut :
- 1) Hasil audit berupa pendapat praktisi tentang jumlah kerugian keuangan merupakan pendapat keahlian profesional auditor sehingga tidak dikomunikasikan kepada Pimpinan Objek Penugasan
  - 2) Pengkomunikasian hasil audit penghitungan kerugian keuangan dilakukan dengan Penyidik untuk memastikan bahwa seluruh bukti yang digunakan praktisi merupakan bukti yang lengkap yang akan digunakan sebagai bukti dalam berkas perkara dan Penyidik telah menyerahkan seluruh bukti yang mempengaruhi jumlah kerugian keuangan.
  - 3) Untuk penugasan audit atas permintaan Objek Penugasan, apabila menunjukkan adanya keterlibatan Pimpinan dan Atasan Pimpinan Objek Penugasan sebagai pihak yang terkait, maka komunikasi dilakukan kepada pimpinan yang lebih tinggi.
  - 4) Dalam hal dari hasil pengkomunikasian terdapat informasi yang relevan dan mempengaruhi simpulan, maka informasi tersebut harus dipertimbangkan. Informasi dimaksud antara lain mengenai tindak lanjut audit investigasi yang dilaksanakan oleh pihak-pihak terkait sebelum berakhirnya audit, seperti adanya pengembalian atau penyetoran atas kerugian keuangan ke Kas Perusahaan atau ke Kas Negara/Daerah atau ke Kas BUMN/BUMD.
  - 5) Berkaitan dengan tindak lanjut sebagaimana dimaksud paragraf di atas, praktisi harus melakukan pengujian yang memadai untuk memperoleh keyakinan bahwa pengembalian dan penyetoran atas kerugian keuangan ke Kas yang terkait telah dilakukan secara benar dan bukan formalitas.
- 09 Laporan hasil audit diterbitkan setelah dikomunikasikan dengan pihak-pihak terkait.



INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA  
*Indonesian Institute of Certified Public Accountants*



## **BAB IV**

### **PEDOMAN PELAPORAN**

#### **PL. 01. UMUM**

---

- 01 Laporan perikatan investigasi dibuat sesuai jenis penugasannya, yaitu:
- 1) Laporan perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi;
  - 2) Laporan perikatan investigasi untuk tujuan penghitungan kerugian keuangan;
- 02 Laporan perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi mempertimbangkan substansi sebagai berikut :
- 1) Daftar temuan investigasi
  - 2) Rekonstruksi kejadian senyatanya
  - 3) Rekonstruksi kejadian seharusnya
  - 4) Faktor Penyebab
  - 5) Faktor Akibat
  - 6) Simpulan Sementara
  - 7) Telaah dan Expose (gelar kasus) ke pihak terkait
  - 8) Finalisasi Laporan
- 03 Laporan perikatan investigasi untuk tujuan penghitungan kerugian keuangan mempertimbangkan substansi sebagai berikut :
- 1) Identifikasi informasi keuangan atau non keuangan yang menjadi dasar dalam penghitungan kerugian keuangan
  - 2) Identifikasi tujuan yang hendak dicapai
  - 3) Daftar prosedur spesifik yang dilaksanakan
  - 4) Suatu deskripsi temuan faktual praktisi termasuk rincian

#### **PL. 02. SIMPULAN**

---

- 01 Laporan hasil audit berisi simpulan hasil audit yang disampaikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan mempertimbangkan hal-hal berikut :

- 1) Tujuan dan penggunaan laporan;
  - 2) Standar praktis yang berlaku bagi perikatan investigasi;
  - 3) Kualitas, kuantitas, dan keandalan informasi yang tersedia.
- 02 Laporan hasil perikatan investigasi harus menyajikan simpulan secara objektif dan tidak bias. Praktisi dilarang menerbitkan laporan apabila masih terdapat prosedur yang masih belum dilaksanakan dan ketidakcukupan bukti-bukti yang diperoleh sehingga laporan dapat menyesatkan dan bias.
- 03 Laporan hasil perikatan investigasi harus mengakomodasi semua informasi yang relevan.
- 04 Apabila terdapat keterbatasan lingkup penugasan atau adanya alasan keterbatasan informasi yang berpengaruh potensial terhadap simpulan, dan/atau berbagai kualifikasi yang lain, maka harus diungkapkan dalam laporan.

### **PL. 03. KRITERIA PELAPORAN**

---

- 01 Dalam pelaporan perikatan investigasi berlaku mekanisme sebagai berikut:
- 1) Laporan disusun dalam bentuk bab apabila hasil investigasi menemukan adanya penyimpangan yang memerlukan tindak lanjut, seperti kasus yang berindikasi tindak pidana.
  - 2) Pihak-pihak terkait yang disajikan dalam Laporan hanya kode.
  - 3) Identitas lengkap pihak-pihak yang terkait, disampaikan dalam Daftar Pihak-Pihak yang Terkait di dalam Surat Pengantar berkode SR (Surat Rahasia) yang terpisah dari Laporan Audit Investigasi.
  - 4) Dalam hal sebelum berakhirnya investigasi atau sebelum Laporan diterbitkan terdapat tindak lanjut berupa pengembalian/penyetoran atas kerugian keuangan ke Kas Negara/Daerah atau ke Kas BUMN/BUMD dan/atau ke kas organisasi/perusahaan (sektor *private*), maka informasi tindak lanjut tersebut harus diungkapkan dalam Laporan.
  - 5) Laporan dalam bentuk surat diterbitkan apabila audit investigasi tidak menemukan adanya penyimpangan.
- 02 Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan dapat disusun dalam bentuk surat yang ditandatangani Akuntan Publik dan disampaikan dengan Surat Pengantar dari Kantor Akuntan Publik (KAP).
- 03 Semua laporan hasil perikatan investigasi seperti tersebut diatas, harus dijaga secara aman dan dapat disimpan dalam bentuk *soft copy*.

- 04 Setiap praktisi dilarang memberikan laporan hasil investigasi baik asli maupun dalam bentuk *copy* atau salinan atau dalam bentuk *soft copy* kepada pihak yang tidak berwenang.

#### **PL. 04. PENGELOLAAN LAPORAN**

---

- 01 Laporan perikatan investigasi untuk tujuan audit investigasi ditandatangani oleh Akuntan Publik.
- 02 Sebagai hasil dari pendapat Ahli, maka Laporan Penghitungan Kerugian Keuangan ditandatangani Akuntan Publik selaku Ahli
- 03 Kode penomoran dan bentuk tulisan (*font*) dalam laporan mengikuti Pedoman yang berlaku di KAP.
- 04 Laporan dikirimkan kepada pihak-pihak yang berkepentingan disertai dengan Surat Pengantar.
- 05 Laporan disertai dengan Daftar Pihak-Pihak yang Terkait (kode rahasia) dikirim secara terpisah dari Laporan Audit Investigasi
- 06 Pengelolaan laporan perikatan investigasi sebagai berikut :
  - 1) Laporan yang berasal dari pengembangan hasil audit umum atau khusus, yang memuat adanya penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan, maka Laporan disampaikan kepada Pimpinan Unit Usaha Tertentu dan/atau Pimpinan Satuan Tugas Tertentu yang selanjutnya dapat diteruskan ke pihak-pihak terkait yang berhubungan dengan pelaksanaan tindak lanjut Laporan.
  - 2) Laporan yang berasal dari pengembangan hasil audit khusus yang memuat adanya kerugian keuangan, tetapi tidak berindikasi Tindak Pidana atau hanya disebabkan kesalahan administrasi, disampaikan kepada Pimpinan Entitas Usaha untuk selanjutnya diteruskan ke pihak-pihak terkait yang berhubungan dengan pelaksanaan tindak lanjut Laporan.
  - 3) Laporan yang berasal dari permintaan Instansi Penyidik yang memuat adanya kerugian keuangan dan berdasarkan hasil ekspose dengan Instansi Penyidik disimpulkan berindikasi TPK (Tindak Pidana Keuangan) maka terlebih dahulu wajib dilakukan penelaahan kembali secara mendalam sebelum dikirimkan kepada Pimpinan Instansi Penyidik, dan pihak-pihak lain yang berkepentingan dengan pelaksanaan tindak lanjut Laporan.
  - 4) Laporan yang berasal dari permintaan Instansi Penyidik yang memuat adanya kerugian keuangan, tetapi berdasarkan hasil ekspose dengan Instansi Penyidik disimpulkan tidak berindikasi Tindak Pidana (Non-TP) melainkan hanya disebabkan kesalahan administrasi, maka disampaikan kepada Pimpinan

entitas usaha untuk ditindaklanjuti dengan upaya tindakan koreksi manajemen.

07 Untuk penerusan Laporan jika terkait dengan masalah/kasus/perkara di BUMN/BUMD berlaku mekanisme sebagai berikut:

- 1) Laporan yang berasal dari pengembangan hasil audit wajib ditelaah terlebih dahulu sebelum diteruskan kepada pihak yang berwenang di BUMN.
- 2) Dalam hal hasil telaah ulang Laporan ternyata menunjukkan adanya kesalahan formal dan/atau kesalahan pada substansi Laporan yang bersifat signifikan, maka Laporan dikembalikan kepada praktisi untuk diperbaiki. Hasil perbaikan Laporan disampaikan kembali kepada pihak-pihak yang berkepentingan untuk tindak lanjut.

## **PL. 05. SISTEMATIKA LAPORAN BENTUK BAB**

---

01 Sistematika Laporan bentuk bab :

- Bab I Simpulan dan Rekomendasi
  - A. Simpulan
  - B. Rekomendasi
  
- Bab II Informasi Umum
  - A. Dasar Pelaksanaan Perikatan Investigasi
  - B. Sasaran dan Ruang Lingkup
  - C. Prosedur
  - D. Informasi Awal
  - E. Informasi mengenai organisasi
  - F. Informasi mengenai kasus yang diinvestigasi
  
- Bab III Uraian Hasil Pelaksanaan Investigasi
  - A. Dasar Hukum
  - B. Materi Temuan
    - 1) Jenis Penyimpangan
    - 2) Pengungkapan Fakta dan Proses Kejadian
    - 3) Penyebab dan Dampak yang Ditimbulkan
    - 4) Pihak yang Terkait
    - 5) Bukti-Bukti yang Diperoleh
  - C. Tindak Lanjut
  - D. Pembahasan/Ekspose
  - E. Lampiran

02 Laporan disampaikan kepada pihak yang berkepentingan segera setelah penugasan berakhir dengan mempertimbangkan hal-hal berikut :

- 1) Tujuan dan penggunaan laporan;

- 2) Standar praktis yang berlaku bagi penugasan bidang investigasi;
  - 3) Kualitas, kuantitas, dan keandalan informasi yang tersedia.
- 03 Laporan hasil investigasi harus menyajikan simpulan secara objektif dan tidak bias. Praktisi dilarang menerbitkan laporan apabila masih terdapat prosedur yang masih belum dilaksanakan dan ketidakcukupan bukti-bukti yang diperoleh sehingga laporan dapat menyesatkan dan bias.
- 04 Laporan hasil investigasi harus mengakomodasi semua informasi yang relevan. Apabila terdapat keterbatasan lingkup penugasan, alasan keterbatasan informasi yang berpengaruh potensial terhadap simpulan, serta berbagai kualifikasi yang lain, harus diungkapkan dalam laporan.

## **PL. 06. SISTEMATIKA LAPORAN BENTUK SURAT**

---

- 01 Sistematika Laporan bentuk surat memuat pokok-pokok sekurang-sekurangnya sebagai berikut :
- a. Dasar Investigasi
  - b. Prosedur Investigasi
  - c. Informasi Awal
  - d. Hasil Investigasi

## **PL. 07. PENGELOLAAN LAPORAN PERIKATAN INVESTIGASI UNTUK TUJUAN PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN**

---

- 01 Pengelolaan Laporan (jika atas permintaan penyidik) sebagai berikut :
- 1) Laporan disampaikan kepada Pimpinan Instansi Penyidik yang meminta.
  - 2) Penyampaian Laporan sebagaimana pada angka 1) dilakukan dengan Surat Pengantar (SP) berkode SR (Surat Rahasia).
  - 3) Substansi Laporan memuat pokok-pokok uraian sebagai berikut:
    - a. Dasar Perikatan
    - b. Ruang Lingkup
    - c. Prosedur
    - d. Pengungkapan Fakta dan Proses Kejadian
    - e. Data dan Bukti-Bukti yang Diperoleh
    - f. Metode Penghitungan Kerugian Keuangan
    - g. Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan.
    - h. Lampiran-Lampiran yang diperlukan.



## DAFTAR PUSTAKA

- Abdussalam, Forensik, Penerbit Restu Agung, Jakarta, 2006.
- Adami Chazawi, Kejahatan Terhadap Harta Benda, Penerbit Bayumedia, Malang, 2004.
- Arens, Alvin A. James L. Loebbecke, Auditing Pendekatan Terpadu, Alih Bahasa oleh Amir Abadi Yusuf, Buku Dua, Edisi Indonesia, Salemba Empat, Jakarta, 2008.
- Association of Certified Fraud Examiners, Fraud Examiners Manual, 2010 Edition.
- Association of Chief Police Officers, Good Practice Guide for Computer-Based Electronic Evidence.
- Association of Certified Fraud Examiners, Fraud Manual, 2012.
- Biegelman, Martin T, Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control, John Willy & Sons Inc, 2006.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, Aspek Hukum Terhadap Keterangan Ahli Auditor BPKP Dalam Persidangan Kasus Tindak Pidana Korupsi, Jakarta, 2006.
- Komisi Pemberantasan Korupsi Republik Indonesia, Memahami Untuk Membasmi: Buku Panduan untuk Memahami Tindak Pidana Korupsi, Jakarta, Agustus 2006.
- Manning, Gerge, Financial Investigation and Forensic Accounting, CRC Press LLC, 2000.
- Lindquist, Robert et all, Forensic Auditing and Forensic Accounting, John Willy & Sons Inc, 2006.
- Sujanto, Siswo, "Pembuktian Unsur Kerugian Negara dan Perhitungannya dalam Tindak Pidana Korupsi". Makalah yang disampaikan dalam Workshop KPK tanggal 11 Desember 2007, Jakarta.
- The Canadian Institute of Chartered Accountants., Standard Practices For Investigative And Forensic Accounting Engagements., Toronto., Ontario., Canada., 2006.



Thomhill, William T., *Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud*, Richard D. Irwin, Inc., 1995.

Tuanakotta, Theodorus M., *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi*, Jakarta: Salemba Empat, 2010.

Tuanakotta, Theodorus M., *Menghitung Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Jakarta: Salemba Empat, 2009.

Wells, Joseph T., *Corporate Fraud and Hand Book, Prevention and Detection*, John Willy & Sons Inc, 2004.

Wells, Joseph T., *Principles of Fraud Examination*, John Willy & Sons Inc, 2005.

Zysman.Alan, *Forensic Accounting: Litigation Support*, John Willy & Sons Inc, 2006.,  
*Standar Akuntansi Pemerintah*, Penerbit Fokusmedia, Bandung, 2011.



## DAFTAR REGULASI

- 01 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981, Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
- 02 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- 03 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- 04 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara.
- 05 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- 06 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara.
- 07 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.
- 08 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- 09 Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik.
- 10 Putusan Nomor 31/PUU-X/2012 Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- 11 Peraturan Presiden No.54 Tahun 2010 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah yang telah diperbaharui terakhir dengan Peraturan Presiden Nomor 70 Tahun 2012.
- 12 Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 55 Tahun 2012 tentang Strategi Nasional Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi Jangka Panjang Tahun 2012-2025 dan Jangka Menengah Tahun 2012-2014.
- 13 Instruksi Presiden Nomor 5 Tahun 2004 tentang Percepatan Pemberantasan Korupsi.

- 14 Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara.
- 15 Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- 16 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik;
- 17 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 443/KMK.01/2011 tentang Penetapan Institut Akuntan Publik Indonesia sebagai Asosiasi Profesi Akuntan Publik.
- 18 Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-1314/K/D6/2012 tentang Pedoman Penugasan Bidang Investigasi.
- 19 Makalah Pusdiklat BPKP Kode MA : 2.140 Edisi Kelima Tahun 2008 Tentang Fraud Auditing
- 20 Anggaran Dasar Institut Akuntan Publik Indonesia.
- 21 Anggaran Rumah Tangga Institut Akuntan Publik Indonesia.
- 22 Keputusan Pengurus Institut Akuntan Publik Indonesia Nomor 15 Tahun 2016 tentang Tim Adhoc Penyusunan Prosedur Investigasi Untuk Keperluan Pengungkapan Dugaan Kasus Kerugian Dalam Jabatan atau Kerugian Negara Sesuai Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Yang Berlaku.