

PERAN AUDIT FORENSIK DALAM PEMBERANTASAN KORUPSI DI INDONESIA

Mursalin *)

ABSTRAK

Korupsi telah menjadi isu fenomenal dan selalu menarik untuk dibahas di Indonesia. Korupsi telah dianggap sebagai akar penyebab masalah nasional, seperti ekonomi biaya tinggi, pertumbuhan ekonomi, dan penghalang investasi. Artikel ini berfokus pada pelaksanaan konsep audit forensik dalam memberikan bukti untuk mendukung keputusan pengadilan.

Audit forensik dilakukan dalam rangka pemberantasan korupsi di Indonesia melalui cara preventif, detektif, dan pendekatan korektif. Model Cressey tentang segitiga penipuan digunakan untuk memetakan peran audit forensik dalam mencegah korupsi.

Kata-kata Kunci: forensic auditing, fraud triangle, corruption, evidence, court.

Latar Belakang

Menjamurnya praktik-praktik korupsi hampir di setiap lini kehidupan di Indonesia sangat ironis dengan banyaknya strategi yang telah dirumuskan oleh berbagai lembaga pemerintahan seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), inspektorat di pusat dan daerah, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) maupun oleh kalangan Lembaga Sosial Masyarakat (LSM) seperti Indonesian Corruption Watch (ICW) dan Masyarakat Transparansi Indonesia (MTI). Seluruh strategi yang merupakan jurus-jurus ampuh dalam pemberantasan korupsi sepertinya belum mampu menuntaskan permasalahan korupsi yang sudah mewabah ini.

Berbagai kasus memperlihatkan bahwa yang diutamakan dalam mempertanggungjawabkan suatu pekerjaan adalah dalam rangka memenuhi persyaratan-persyaratan formal yang akan diminta oleh pemeriksa. Misalnya keharusan adanya kuitansi pengeluaran, daftar hadir rapat untuk pembayaran honor atau tiket pesawat terbang dan *bording pass* dalam kasus-kasus pertanggungjawaban belanja.

Dokumen-dokumen formal yang disiapkan atau khusus disiapkan untuk mengesankan bahwa secara yuridis formal sebuah belanja adalah legal padahal didalamnya ada upaya rekayasa dengan dokumen fiktif, konspirasi pelaksanaan tender atau *mark up*.

Dihadapkan pada korupsi yang melibatkan praktik-praktik sistemik dan melembaga seperti yang dijelaskan oleh *capture theory* membuat upaya dan strategi pemberantasan korupsi menjadi semakin rumit. Strategi dalam pemberantasan korupsi setidaknya harus memuat dua persyaratan yaitu adanya komitmen politik nasional untuk memberantas korupsi dan adanya sejumlah aktivitas yang dapat dilihat oleh masyarakat luas sebagai *entry-point* atau pintu masuk pemberantasan korupsi.

Berbagai peraturan perundang-undangan sesungguhnya telah memuat komitmen politik secara resmi. Demikian pula komitmen politik rakyat secara konkrit telah dibuktikan dalam banyak kegiatan unjuk rasa, demonstrasi, diskusi, pernyataan pendapat, analisis, dan saran-saran yang dilakukan oleh berbagai unsur masyarakat yang menyatakan agar segera dihapuskannya praktik-praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN).

*) Dosen Tetap FE. Univ-PGRI Palembang

Berkaitan dengan *entry-point* diperlukan adanya strategi pemberantasan korupsi nasional yang disosialisasikan kepada masyarakat luas serta adanya upaya nyata untuk memperkuat lembaga-lembaga yang berkewenangan untuk pemberantasan korupsi. Berikutnya adalah tersedianya profesional dengan kompetensi memadai untuk melacak dan membuktikan suatu kejadian korupsi. Kompetensi profesional yang dilindungi oleh lembaga profesi khususnya profesi akuntan forensik belum ada dan belum digunakan dalam pengungkapan dan pemberantasan kasus korupsi di Indonesia.

Artikel ini mengkaji strategi pemberantasan korupsi serta potensi dari audit forensik sebagai ilmu dan akuntan forensik sebagai profesi dalam pemberantasan korupsi di Indonesia. Artikel ini juga memfokuskan pembahasan pada peran audit forensik dalam upaya pengungkapan dan penyelesaian kasus korupsi melalui pemutusan mata rantai model segi tiga kecurangan *fraud triangle* dari Donald R. Cressy.

Kajian Teori

Pengertian Audit Forensik

Pada dasarnya ilmu forensik adalah aplikasi ilmu untuk penyelidikan kriminal dalam rangka untuk mencari bukti yang dapat digunakan dalam penyelesaian kasus-kasus kriminal. Tujuan auditing forensik sangat khusus sehingga penyusunan program maupun pelaksanaan auditnya sangat berbeda dengan audit biasa. Program audit forensik harus diarahkan untuk mengumpulkan bukti-bukti yang cukup dan kompeten sehingga kasus kriminal yang sedang ditangani dapat terungkap. Oleh sebab itu, dalam pelaksanaannya amat dibutuhkan auditor-auditor yang memiliki karakteristik khusus.

Menurut Charterji (2009) audit forensik dapat didefinisikan sebagai aplikasi keahlian mengaudit atas suatu keadaan yang memiliki konsekuensi hukum. Audit forensik umumnya digunakan untuk melakukan pekerjaan investigasi secara luas. Pekerjaan tersebut meliputi suatu investigasi atas urusan keuangan suatu entitas dan sering dihubungkan dengan investigasi terhadap tindak kecurangan (*fraud*), oleh karena itu audit forensik sering juga diartikan sebagai audit investigasi. Audit investigasi itu sendiri merupakan salah satu metode di dalam audit kecurangan (*fraud auditing*), yaitu merupakan audit kecurangan yang pelaksanaannya setelah diketahui (teridentifikasi) adanya kecurangan, misalnya korupsi.

Seorang auditor forensik dituntut mampu melihat keluar dan menelusuri hingga dibalik angka-angka yang tampak, serta dapat mengaitkan dengan situasi bisnis yang sedang berkembang agar bisa mengungkapkan informasi yang akurat, obyektif, dan dapat menemukan adanya penyimpangan. Kemampuan ini hanya dimiliki oleh auditor dengan pengalaman mengaudit yang tinggi sekaligus paham ilmu pengetahuan lain yang mendukung. Para auditor forensik biasa disebut *Certified Fraud Examiner* (CFE) selain memeriksa kasus-kasus penyelewengan terhadap catatan-catatan akuntansi, penyimpangan prosedur akuntansi dan korupsi, juga memeriksa kasus-kasus tuntutan perdata seperti ganti rugi, asuransi, persengketaan pemegang saham dan perusahaan sampai pada gugatan pembagian harta akibat perceraian.

Bologna dan Linquist dalam Tuanakotta (2010), menyatakan bahwa dalam audit forensik biasanya tindakan kecurangan yang akan diinvestigasi sudah teridentifikasi (diketahui),

hanya bukti yang memadai secara hukum belum didapatkan. Oleh karena itu, disini para auditor hanya perlu mencari bukti-bukti pendukung yang kuat secara hukum.

Audit forensik meliputi prosedur-prosedur atau tahapan-tahapan tertentu yang dilakukan dengan maksud untuk menghasilkan bukti. Disini, teknik-teknik audit digunakan untuk mengidentifikasi dan menggabungkan bukti-bukti guna membuktikan, misalnya: berapa lama kecurangan telah dilakukan, bagaimana cara melakukan, berapa besar jumlahnya, dan dimana dilakukan dan oleh siapa. Selain itu, bukti-bukti dalam audit forensik bisa juga dikumpulkan untuk mendukung isu-isu lain yang relevan dengan kasus peradilan, seperti motif terdakwa dan peluang-peluang yang menyebabkan dilakukannya tindakan kecurangan termasuk kolusi antara beberapa pihak tertuduh.

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

1. Auditor kecurangan (*fraud auditor*)

Perkembangan dunia usaha yang demikian kompleks dan bervariasi dewasa ini, membuat kemajuan di bidang ekonomi cenderung diiringi pula dengan munculnya kejahatan-kejahatan seperti praktik-praktik *fraudulent* dan *misrepresentation*, penggelapan pajak, pemakaian kartu kredit oleh orang-orang yang tidak berhak, *money laundering*, *window dressing*, dan berbagai bentuk korupsi serta penipuan konsumen. Hal tersebut menuntut para auditor khususnya harus dapat memahami kecurangan. Pada dasarnya kecurangan

merupakan serangkaian *irregularities* dan perbuatan-perbuatan melanggar hukum (*illegal acts*) yang dilakukan dengan sengaja untuk tujuan-tujuan tertentu. Praktik ini mungkin dilakukan oleh orang-orang dari dalam ataupun dari luar organisasi, untuk mendapatkan keuntungan baik pribadi maupun kelompok dan secara langsung maupun tidak langsung merugikan pihak lain. Auditor forensik berperan untuk mencegah dan mengoreksi kecurangan-kecurangan dalam dunia bisnis pada umumnya, seperti yang telah disebutkan di atas.

2. Saksi ahli (*expert witness*)

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

3. Konsultan Litigasi

Sebagai seorang konsultan, peran akuntan forensik terbatas pada pemberian nasehat dan konsultasi kepada pengacara. Akuntan tidak dipandang sebagai

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

Pengertian Korupsi

Menurut Shleifer dan Vishny (1993) korupsi adalah penjualan barang-barang milik pemerintah oleh pegawai negeri untuk keuntungan pribadi. Sebagai contoh, pegawai negeri sering menarik pungutan liar dari perizinan, lisensi, bea cukai, atau pelarangan masuk bagi pesaing. Para pegawai negeri itu memungut bayaran untuk tugas pokoknya atau untuk pemakaian barang-barang milik pemerintah untuk kepentingan pribadinya. Untuk kasus seperti ini, karena korupsi menyebabkan ekonomi biaya tinggi, korupsi memiliki pengaruh yang negatif terhadap pertumbuhan.

Menurut Adji (1996) berdasarkan pemahaman dan dimensi baru mengenai kejahatan yang memiliki konteks pembangunan pengertian korupsi tidak lagi hanya diasosiasikan dengan penggelapan keuangan negara saja. Tindakan penyuapan (*bribery*) dan penerimaan komisi secara tidak sah (*kickbacks*) juga dinilai sebagai sebuah kejahatan. Penilaian yang sama juga diberikan pada tindakan tercela dari oknum pemerintah seperti *bureaucratic corruption* atau tindak pidana korupsi, yang dikategorikan sebagai bentuk dari kejahatan-kejahatan yang tidak

terjangkau oleh hukum (*offences beyond the reach of the law*).

Banyak contoh diberikan untuk kejahatan-kejahatan semacam itu, misalnya pelanggaran pajak (*tax evasion*), penipuan di bidang kredit (*credit fraud*), Penggelapan dan penyalahgunaan dana masyarakat (*embezzlement and misappropriation of public funds*), dan berbagai tipologi kejahatan lainnya yang disebut sebagai kejahatan yang tak terlihat (*invisible crime*). Istilah *invisible crime* banyak ditujukan untuk menunjuk pada kejahatan yang sulit dibuktikan maupun tingkat profesionalitas yang tinggi dari pelakunya.

Glendoh (1997) berpendapat bahwa korupsi direalisasi oleh aparat birokrasi dengan perbuatan menggunakan dana kepunyaan negara untuk kepentingan pribadi yang seharusnya digunakan untuk kepentingan umum. Korupsi tidak selalu identik dengan penyakit birokrasi pada instansi pemerintah, pada instansi swasta pun sering terjadi korupsi yang dilakukan oleh birokrasinya, demikian juga pada instansi koperasi. Korupsi merupakan perbuatan tidak jujur, perbuatan yang merugikan dan perbuatan yang merusak sendi-sendi kehidupan instansi, lembaga, korps dan tempat bekerja para birokrat. Korupsi dalam kaitannya dengan birokrasi dapat berpenampilan dalam bentuk, kolusi, nepotisme, uang pelancar, dan uang pelicin.

Masih menurut Glendoh (1997), kolusi adalah sebuah persetujuan rahasia di antara dua orang atau lebih dengan tujuan penipuan atau penggelapan melalui persekongkolan antara beberapa pihak untuk memperoleh berbagai kemudahan untuk kepentingan mereka yang melakukan persekongkolan. Nepotisme adalah kebijaksanaan

mendahulukan saudara, sanak famili serta teman-teman. Nepotisme dapat tumbuh subur di Indonesia karena budaya partrimonial yang lengket sejak jaman dahulu. Sedangkan uang pelancar sering timbul karena tata cara kerja dan kebiasaan dalam kantor-kantor pemerintah sangat berbelit-belit dan berlambat-lambat, sehingga keinginan untuk menghindari kelambatan ini merangsang pertumbuhan kebiasaan-kebiasaan tidak jujur. Uang pelicin merupakan bentuk korupsi yang sudah umum terutama dalam hubungan dengan hal-hal pemberian surat keterangan, surat ijin dan sebagainya.

Biasanya orang-orang yang menyogok dalam hal ini tidak menghendaki agar peraturan-peraturan yang ada dilanggar. Hal yang diinginkan adalah supaya berkas-berkas surat dan komunikasi cepat berjalan, sehingga keputusan dapat diambil dengan cepat pula.

Menurut Silalahi (1997) korupsi bukan hanya terjadi pada aparat pemerintah, korupsi di kalangan pegawai swasta malah jauh lebih besar, seperti terjadinya kredit macet di sejumlah bank swasta yang disebabkan oleh adanya kolusi antara direktur bank dengan pengusaha. Di samping itu korupsi di kalangan aparat negara tidak semata-mata disebabkan oleh gaji yang kecil, sebab yang justru melakukan korupsi secara besar-besaran adalah mereka yang bergaji besar akan tetapi tidak puas dengan apa yang diterima sehubungan dengan meningkatnya kebutuhan.

Pendapat lain mengatakan bahwa korupsi di negara-negara berkembang biasanya terjadi, karena ada penyalahgunaan kekuasaan dan wewenang yang dilakukan petugas atau pejabat negara (Mugihardjo, 1997). Penyalahgunaan kekuasaan dan wewenang dapat

terjadi di negara-negara berkembang, sebab pengertian demokrasi lebih banyak ditafsirkan dan ditentukan oleh penguasa daripada ditafsirkan dan ditentukan oleh pemikir di negara-negara berkembang tersebut.

Ahmed (1997), Direktur Pengurangan Kemiskinan dan Manajemen Ekonomi Bank Dunia, mengingatkan negara-negara miskin bahwa korupsi merupakan perintang utama pertumbuhan ekonomi, karena korupsi membuat para investor menyingkir. Bukti-bukti yang berkembang menunjukkan, korupsi di negara-negara sedang berkembang menjadi penghambat utama investasi sektor swasta dan bagaimana seharusnya jalan hidup rakyat biasa.

Sejalan dengan itu Fred Bergsten, Direktur *Institute for International Economics* dari Amerika Serikat (Kompas, 1996) berpendapat bahwa korupsi tidak hanya bisa mengganggu pertumbuhan negara yang bersangkutan, tetapi juga bisa menjadi penghambat upaya mewujudkan perdagangan bebas dunia. Bergsten juga menegaskan bahwa dari hasil penelitian terhadap 78 negara maju dan berkembang diketahui adanya korelasi langsung antara tingkat korupsi dengan tingkat pertumbuhan ekonomi. Semakin bersih suatu negara dari korupsi, semakin tinggi pula peluang negara itu untuk bisa menikmati pertumbuhan ekonomi yang lebih baik. Beberapa praktik korupsi yang disoroti Bergsten yang cukup menonjol adalah proses tender untuk pengadaan barang-barang bagi keperluan pemerintah (*government procurement*) yang tidak transparan dan suap dalam kontrak-kontrak pemerintah.

Tipologi Korupsi

Untuk kepentingan perumusan strategi pemberantasan korupsi

dipandang perlu untuk terlebih dahulu mengenali karakteristik dan jenis korupsi. Alatas (1987), seorang ahli sosiologi korupsi, membedakan jenis-jenis korupsi menurut tipologinya sebagai berikut:

1. *Transactive corruption*

Adanya kesepakatan timbal balik antara pihak pemberi dan pihak penerima demi keuntungan kedua belah pihak dan dengan aktif diusahakan tercapainya keuntungan ini oleh kedua-duanya. Korupsi jenis ini biasanya melibatkan dunia usaha dan pemerintah atau masyarakat dan pemerintah.

2. *Exortive corruption*

Jenis korupsi dimana pihak pemberi dipaksa untuk menyuap guna mencegah kerugian yang sedang mengancam dirinya, kepentingannya, atau orang-orang dan hal-hal yang dihargainya.

3. *Investive corruption*

Pemberian barang atau jasa tanpa ada pertalian langsung dengan keuntungan tertentu, selain keuntungan yang dibayangkan akan diperoleh di masa yang akan datang.

4. *Nepotistic corruption*

Penunjukkan yang tidak sah terhadap teman atau sanak saudara untuk memegang jabatan dalam pemerintahan, atau tindakan yang memberikan perlakuan yang mengutamakan, dalam bentuk uang atau bentuk-bentuk lain, kepada mereka, secara bertentangan dengan norma dan peraturan yang berlaku.

5. *Defensive corruption*

Perilaku korban korupsi dengan pemerasan. Korupsinya adalah dalam rangka mempertahankan diri.

6. *Autogenic corruption*

Korupsi yang tidak melibatkan orang lain dan pelakunya hanya seorang diri. Misalnya pembuatan laporan keuangan yang tidak benar.

7. *Supportive corruption*

Tindakan-tindakan yang dilakukan untuk melindungi atau memperkuat korupsi yang sudah ada. Misalnya menyewa preman untuk berbuat jahat, menghambat pejabat yang jujur dan cakap agar tidak menduduki jabatan tertentu.

Penelitian Empirik yang Berkaitan dengan Korupsi

Shleifer dan Vishny (1993) dalam tulisannya memaparkan dua proposisi mengenai korupsi. Proposisi pertama, struktur kelembagaan pemerintah dan proses politik adalah sangat penting dalam menentukan tingkat korupsi. Khususnya pemerintahan yang lemah yang tidak mengontrol badan-badannya mengalami tingkat korupsi yang sangat tinggi. Proposisi kedua, ilegalnya korupsi dan kebutuhan akan kerahasiaan membuatnya makin menyimpang dan mahal dibanding pajak. Hasilnya dapat dijelaskan mengapa di beberapa Negara berkembang korupsi sangatlah tinggi intensitasnya, dan sangat mahal dalam membebani pembangunan.

Mauro (1995) dalam penelitiannya menganalisis satu set data terbaru yang berisi indeks subjektif korupsi, besarnya *red tape*, efisiensi sistem hukum, dan berbagai kategori stabilitas politik negara-negara secara *cross section*. Menurut analisisnya, korupsi terbukti menurunkan investasi. Oleh karena itu, menurunkan pertumbuhan ekonomi. Hasilnya adalah korupsi kuat mengontrol *endogenitas* dengan mempergunakan

index ethnolinguistic fractionalization sebagai instrumen.

Busse (1996) menganalisis asosiasi antara investasi luar negeri langsung *foreign direct investement* (FDI) dan persepsi korupsi yang dialami oleh investor potensial. Model yang dikembangkan adalah "*Market Discipline Corruption Model*" (MDCM), dimana didapati hubungan yang signifikan antara terbongkarnya korupsi dan FDI dari negara yang diteliti. Peramal untuk MDCM sudah dikembangkan melalui informasi yang didapat dari survei yang melibatkan 53 orang yang terlibat dalam bisnis internasional. Temuan survei menegaskan ranking terakhir yang dipublikasikan mengenai tingkat korupsi di seluruh dunia. Survei ini juga mengungkapkan hubungan antara ukuran bisnis, area fungsional, dan negara dimana bisnis dijalankan dan persepsi mengenai korupsi.

Glynn, dkk (1999) menganalisis bahwa di negara-negara yang tengah mengalami masa transisi dari pemerintah otoriter kepada demokrasi dan ekonomi pasar, maka akibat-akibat korupsi dapat menjadi lebih rumit. Korupsi telah didesentralisasikan, suap yang tadinya dibayarkan di tingkat federal, kini dibayarkan kepada pejabat pemerintah negara bagian.

Ackerman (1991) berpendapat bahwa korupsi terjadi di perbatasan antara sektor pemerintah dan sektor swasta. Apabila seorang pejabat pemerintah memiliki kekuasaan penuh terhadap pendistribusian keuntungan atau biaya kepada sektor swasta, maka terciptalah suatu insentif untuk penyuapan. Jadi korupsi tergantung besarnya keuntungan dan biaya yang berada di bawah pengendalian pejabat pemerintah.

Johnston (1999) mengatakan bahwa korupsi cenderung menyertai

perubahan ekonomi dan politik yang cepat. Definisi korupsi pada umumnya sebagai salah satu penyalahgunaan peranan atau sumber daya publik atau menggunakan bentuk-bentuk pengaruh politik secara tidak sah oleh pihak publik atau swasta.

Tahapan Audit Forensik

Berikut ini langkah-langkah audit forensik secara umum dan singkat adalah (Pusat Pendidikan dan Latihan BPKP, 1997):

1. Menerima tugas

Auditor forensik pertama kali harus mempertimbangkan apakah dirinya memiliki keahlian dan pengalaman yang dibutuhkan untuk menerima pekerjaan tersebut. Audit forensik bersifat khusus, dan pekerjaan tersebut memerlukan pengetahuan tentang investigasi kecurangan dan pengetahuan tentang hukum secara luas dan mendalam. Auditor juga harus memperoleh pelatihan di dalam menentukan teknik-teknik investigasi dan interogasi, dan bagaimana menyimpan bukti-bukti yang diperoleh secara aman. Auditor sebaiknya tidak memberikan jasa audit umum dan audit forensik atas klien yang sama.

2. Perencanaan

Tim auditor harus berhati-hati dalam merencanakan pekerjaan audit forensik. Perencanaan pekerjaan audit ini tidak harus mencakup hal-hal berikut: (1) mengidentifikasi jenis kecurangan yang terjadi, seberapa lama kecurangan telah berlangsung, dan bagaimana kecurangan telah dilakukan, siapa pelakunya, dan juga termasuk pengkuantifikasi kerugian keuangan yang diderita oleh klien dan mengumpulkan bukti yang akan digunakan di pengadilan, (2) memberi saran untuk pencegahan terulangnya

kecurangan, (3) mempertimbangkan cara terbaik mendapatkan bukti, dan (4) menggunakan teknik audit berbantuan komputer, bisa diperlukan.

3. Mengumpulkan bukti

Dalam rangka mengumpulkan bukti yang lengkap, auditor forensik harus memahami jenis kecurangan dan bagaimana kecurangan tersebut telah dilakukan. Bukti-bukti yang dikumpulkan harus memadai untuk membuktikan identitas pelakunya, mekanisme pelaksanaan kecurangan, dan jumlah kerugian keuangan yang diderita. Hal penting yang harus dipikirkan adalah bahwa auditor forensik memiliki keahlian di dalam mengumpulkan bukti yang digunakan dalam kasus persidangan, dan menjaga rantai pengamanan bukti-bukti hingga ditemukan dalam persidangan.

Jika ada bukti yang belum dapat dikumpulkan atau ada kegagalan dalam rantai prosesnya, maka bukti tersebut mungkin akan dimentahkan dalam persidangan, atau bahkan bisa menjadi bukti yang melemahkan. Auditor forensik juga harus diperingatkan, bahwa kemungkinan bukti-bukti akan diselewengkan, dirusak, atau dihancurkan oleh tersangka.

Bukti dapat dikumpulkan dengan menggunakan berbagai teknik, seperti: (1) menguji pengendalian guna mendapatkan bukti adanya kelemahan (kemungkinan adanya kecurangan), (2) menggunakan prosedur analitis (*analytical procedures*) untuk membandingkan tren dari waktu ke waktu atau untuk memberikan gambaran tentang perbandingan antara satu segmen bisnis dengan segmen bisnis lainnya dengan menggunakan

teknik-teknik audit berbantuan komputer, (3) teknik-teknik substantif seperti rekonsiliasi, kas *opname*, pemeriksaan fisik, dan penelaahan dokumen.

Tujuan akhir dari auditor forensik adalah mendapatkan pengakuan dari pelaku kecurangan (*fraudster*), bahwa suatu kecurangan benar-benar telah terjadi. Untuk alasan ini, auditor forensik sebaiknya menghindari konfrontasi dengan tersangka hingga mereka telah mengumpulkan bukti yang memadai untuk mendukung suatu pengakuan.

4. Pelaporan

Klien akan mengharapkan laporan berisi temuan-temuan dari investigasi, termasuk ringkasan bukti-bukti dari kesimpulan tentang jumlah kerugian sebagai akibat adanya kecurangan. Laporan tersebut juga sebaiknya membahas bagaimana pelaku kecurangan merencanakan skema pelaksanaan kecurangan, dan bagaimana pengendalian yang ada telah didobrak oleh pelaku kecurangan. Selain itu, auditor forensik harus merekomendasikan perbaikan atas sistem pengendalian organisasi untuk mencegah terjadinya kecurangan serupa di masa yang akan datang.

5. Tuntutan Hukum

Investigasi di atas mungkin akhirnya akan sampai pada tuntutan hukum terhadap terdakwa, dan auditor forensik mungkin akan terlibat dalam proses pengadilan. Bukti yang dikumpulkan selama investigasi akan dikemukakan di dalam pengadilan, dan auditor forensik mungkin akan dipanggil ke sidang pengadilan untuk menjelaskan bukti yang telah mereka kumpulkan dan menjelaskan bagaimana terdakwa

diidentifikasi. Sangat penting bahwa auditor forensik yang dipanggil ke depan pengadilan harus dapat menjelaskan bukti-buktinya secara jelas dan profesional, dan menjelaskan secara sederhana masalah-masalah akuntansi yang begitu kompleks agar para non-akuntan yang akan dipersidangkan dapat memahami permasalahan dan implikasinya.

Pembahasan Penerapan Audit Forensik di Indonesia

Di Indonesia penerapan ilmu dan teknik audit forensik belumlah luas. Institusi yang telah menerapkannya, yaitu BPKP terutama Deputy Kepala BPKP Bidang Pengawasan Khusus. Sesuai dengan tugasnya, maka penerapan audit forensik (di BPKP dikenal dengan pemeriksaan khusus) hanya terbatas pada pemeriksaan kasus-kasus kriminal ekonomi dan gugatan perdata yang melibatkan lembaga-lembaga pemerintah atau dana pemerintah. Pemeriksaan khusus adalah pemeriksaan yang dilakukan terhadap kasus penyimpangan yang menimbulkan kerugian keuangan atau kekayaan negara, dan atau perekonomian negara sehingga pada akhirnya dapat ditarik kesimpulan mengenai ada tidaknya indikasi tindak pidana korupsi ataupun perdata pada kasus yang bersangkutan (BPKP, 1999).

Dalam pemeriksaan ini terdapat empat karakteristik yang khas meliputi: *pertama*, dari segi teknis yaitu seperti yang dinyatakan dalam petunjuk pemeriksaan khusus bahwa dalam menghitung besarnya kerugian keuangan atau kekayaan dan perekonomian negara, harus menyeluruh atau tidak menggunakan

metode *sampling*. Tidak digunakannya metode *sampling* memberikan tiga implikasi, yaitu: (1) biaya akan menjadi besar dan sukar diprediksi, (2) membutuhkan tenaga auditor yang secara kuantitatif besar atau secara kualitatif amat handal, dan (3) dari segi waktu akan membutuhkan waktu yang relatif lama. Ketiga implikasi ini erat kaitannya dengan faktor efisiensi dan efektifitas yang seharusnya dipenuhi dalam proses audit.

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

Hal ini sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang menjelaskan bahwa: "*Penentuan apakah secara nyata suatu perbuatan disebut melanggar hukum biasanya diluar kompetensi profesional seorang auditor. Auditor dalam hubungannya dengan penyajian laporan keuangan menempatkan dirinya sebagai pihak yang cakap dalam akuntansi dan auditing. Latihan, pengalaman, dan pemahaman auditor atas usaha klien dan lingkungan industrinya dapat memberikan dasar guna mengenali adanya perbuatan klien yang merupakan unsur pelanggaran hukum. Namun, penentuan apakah suatu perbuatan merupakan pelanggaran hukum atau bukan biasanya didasarkan atas hasil penilaian atau nasihat ahli hukum yang telah mempelajari pokok persoalannya dan memiliki keahlian untuk itu atau*

penentuannya menunggu sampai adanya keputusan pengadilan (IAI: 2001).” Sedangkan dalam pemeriksaan khusus, kerjasama dengan aparat penegak hukum diperlukan, oleh karena auditor bukan merupakan aparat penyelidik ataupun penyidik.

Deputi bidang pengawasan khusus melaksanakan pemeriksaan khusus berangkat dari informasi awal yang diterima. BPKP dapat menerima informasi dari berbagai sumber mulai dari Presiden, para menteri, hingga masyarakat umum, sehingga BPKP dapat menetapkan prioritas sumber informasi. Informasi awal juga dapat diterima dari deputi lain di lingkungan BPKP. Informasi awal yang diterima Deputi Bidang Pengawasan Khusus harus didukung dengan bukti-bukti yang obyektif, legal, dan cukup. Hal inilah yang merupakan karakteristik khas pemeriksaan khusus *ketiga*. Sebelum melaksanakan pemeriksaan khusus, telah disepakati oleh tim pemeriksa khusus bahwa terdapat indikasi tindak pidana korupsi (TPK) sesuai dengan Undang-Undang No. 3 Tahun 1971.

Karakteristik pemeriksaan khusus yang *keempat* adalah adanya *follow up* atas laporan hasil pemeriksaan kecurangan berupa tindakan legal. Laporan hasil pemeriksaan dapat berupa hasil penghitungan besarnya kerugian negara atau hasil pengungkapan kasus kriminal ekonomi. Apabila kasus kecurangan tersebut berhubungan dengan TPK, maka laporan hasil pemeriksaan dapat ditindaklanjuti dengan tuntutan pidana sesuai dengan UU No. 3 Tahun 1971. Revisi UU No. 3 Tahun 1971 tersebut adalah UU No. 20 Tahun 2001. Jika kasus yang ditangani oleh tim pemeriksaan khusus tersebut berupa kasus perdata, maka

tindak lanjutnya sesuai dengan pasal 1365 KUH-Perdata.

Jika terdapat laporan hasil pemeriksaan itu terungkap adanya pelanggaran disiplin Pegawai Negeri Sipil (PNS), maka sanksi yang dapat diterapkan mengacu pada PP No. 30 Tahun 1980. Kepala BPKP melaporkan hasil pengawasannya atau pemeriksaannya kepada menteri atau pejabat lain yang bersangkutan, termasuk Jaksa Agung, jika terdapat unsur TPK. Pelaporan hasil pemeriksaan khusus diarahkan untuk menunjang kerjasama antara BPKP dengan Kejaksaan, serta untuk memudahkan pejabat yang berwenang dalam mengambil tindak lanjut yang diperlukan.

Pemberantasan Korupsi Dengan Pemeriksaan Khusus

Peran dan hasil pemeriksaan BPKP sangat jarang didengar oleh masyarakat, walaupun seharusnya masyarakat mengetahui kinerja lembaga pemerintah tersebut. Apabila, hasil-hasil pemeriksaan BPKP dipublikasikan kepada masyarakat luas, maka akan mengakibatkan tiga implikasi positif yaitu: (1) meningkatkan kredibilitas pemerintah terutama jika hasil pemeriksaan tersebut diikuti dengan penegakan hukum, (2) masyarakat akan lebih antusias dalam memberikan informasi mengenai tindak pidana korupsi kepada BPKP, dan (3) secara psikologis mencegah aparat pemerintah yang berpotensi melakukan tindak pidana korupsi, atau merupakan efek preventif.

Sebenarnya kunci kesuksesan pelaksanaan audit forensik terletak pada pelaksanaannya, yaitu auditornya sendiri. Seorang auditor forensik dituntut untuk selalu memperbaharui pengetahuannya secara terus menerus dan memperkaya pengetahuannya dengan kemampuan lain yang

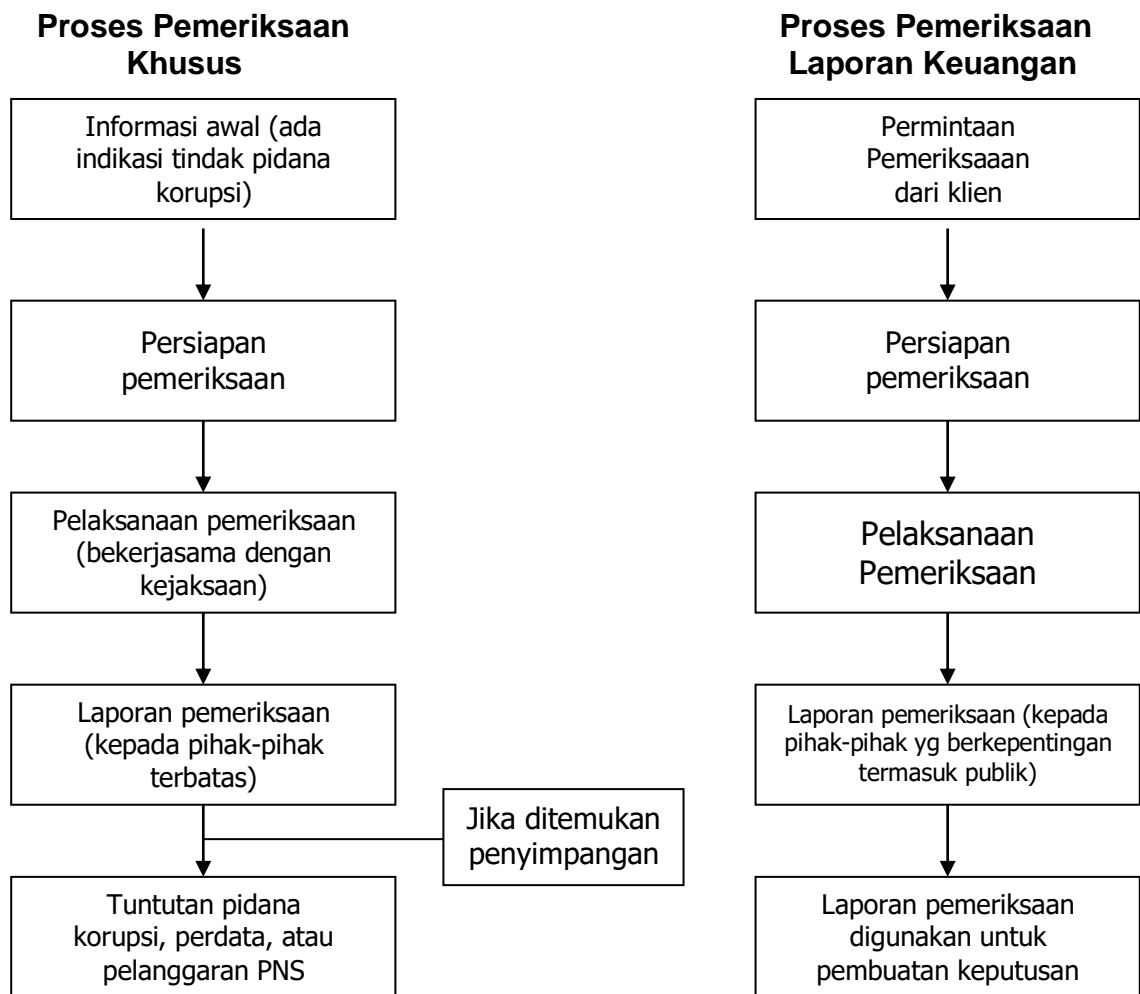
menunjang misalnya pengetahuan tentang perpajakan, asuransi, pasar uang dan saham, peraturan perbankan di Indonesia maupun negara-negara lainnya, dan sebagainya. Pengetahuan yang komprehensif terhadap suatu masalah akan mempertajam intuisi dan hal ini amat dibutuhkan dalam melakukan audit. Auditor khusus haruslah menutup semua celah yang mungkin dapat dimanfaatkan oleh para koruptor selain melalui kerjasama dengan para praktisi dan pakar bidang yang terkait, juga dengan pengetahuan terhadap permasalahan yang dihadapinya. Disamping itu membekali diri dengan mental yang kuat, tahan godaan, dan mempunyai motivasi yang kuat juga menjadi dasar seorang auditor forensik.

Namun akuntan forensik tidak dapat berjalan sendiri dan berhasil menuntaskan kasus-kasus korupsi tanpa peran penegak hukum dimana keduanya disebut sebagai pilar utama. Seorang auditor forensik bisa saja mengungkap adanya tindak pidana korupsi tetapi tidak berhak untuk melakukan proses hukum. Akuntan dan penegak hukum bekerja dengan perangkat peraturan-peraturan dan standar yang disusun dengan suatu proses politik. *Pressure groups* dan kalangan pers merupakan pilar lainnya yang secara aktif dan terus-menerus sebagai representasi dari masyarakat luas melempar diskursus-diskursus kepada publik untuk menjaga momentum dan menjaga pilar utama. Beberapa yang termasuk *pressure groups* (semacam LSM) adalah; ICW (Indonesian Corruption Watch), GEMPITA (Gerakan Masyarakat Peduli Harta Negara), KMPK (Komisi Masyarakat untuk Penyelidikan Korupsi), MTI (Masyarakat Transparasi

Indonesia). Sedangkan pers sangat berperan menjadi penghubung atau alat komunikasi antara publik dengan elemen-elemen lainnya. Selain itu, para mahasiswa sebagai 'wakil' masyarakat di perguruan tinggi termasuk yang berperan amat penting dalam masalah ini.

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

Perbedaan audit forensik dengan audit laporan keuangan, adalah sebagai berikut:



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

Strategi dalam Upaya Pemberantasan Korupsi

Analisis atas perbuatan-perbuatan korupsi dapat didasarkan pada berbagai pilihan pendekatan. Berdasarkan pendekatan yang dipilih, selanjutnya dapat dirumuskan strategi untuk pencegahan dan pemberantasan korupsi yang tepat. Praktik korupsi dapat dilihat berdasarkan aliran prosesnya, yaitu dengan melihatnya pada posisi sebelum perbuatan korupsi terjadi, pada posisi perbuatan korupsi terjadi dan pada posisi setelah perbuatan korupsi terjadi.

Pada posisi sebelum perbuatan korupsi terjadi upaya pencegahannya bersifat preventif. Pada posisi perbuatan korupsi terjadi upaya

mengidentifikasi atau mendeteksi terjadinya korupsi bersifat detektif. Sedangkan pada posisi setelah perbuatan korupsi terjadi upaya untuk menyelesaikannya secara hukum dengan sebaik-baiknya bersifat represif.

Strategi preventif harus dibuat dan dilaksanakan dengan diarahkan pada hal-hal yang menjadi penyebab timbulnya praktik korupsi. Setiap penyebab korupsi yang teridentifikasi harus dibuat upaya preventifnya, sehingga dapat meminimalkan penyebab korupsi. Di samping itu, perlu dibuat upaya yang dapat meminimalkan peluang untuk melakukan korupsi.

Strategi detektif harus dibuat dan dilaksanakan terutama dengan diarahkan agar apabila suatu perbuatan korupsi terlanjur terjadi maka perbuatan tersebut akan dapat diketahui dalam waktu yang singkat dan akurat. Deteksi dini mengenai suatu tindakan korupsi dapat mempercepat pengambilan tindak lanjut dengan tepat sehingga akan menghindarkan kerugian lebih besar yang mungkin timbul.

Strategi represif harus dibuat dan dilaksanakan terutama dengan diarahkan untuk memberikan sanksi hukum yang setimpal secara cepat dan tepat kepada pihak-pihak yang terlibat dalam praktik korupsi. Dengan demikian, proses penanganan korupsi sejak dari tahap penyelidikan, penyidikan dan penuntutan sampai dengan peradilan perlu dikaji untuk dapat disempurnakan di segala aspeknya sehingga proses penanganan tersebut akan dapat dilakukan secara cepat dan tepat.

Audit forensik dalam konteks preventif, detektif, dan represif secara aksiomatik dapat mengambil peranannya dengan menyediakan pendekatan-pendekatan yang efektif dalam mencegah, mengetahui atau mengungkapkan dan menyelesaikan kasus korupsi. Untuk kepentingan ini audit forensik di Indonesia belum banyak digunakan karena organisasi profesi akuntansi (baca: IAI) belum menetapkan standar dari penerapan akuntansi forensik sebagai salah satu profesi akuntan.

Audit forensik dan profesi akuntan forensik yang di negara-negara maju mengambil peran strategik dalam pengungkapan kecurangan termasuk korupsi di Indonesia belum begitu umum peranannya. Kondisi ini tidak terlepas dari belum ditetapkannya standar untuk profesi ini dan belum

dimasukkannya akuntansi forensik dalam kurikulum perguruan tinggi yang menghasilkan tenaga akuntan. Pendidikan akuntan forensik merupakan sinergi dari pendidikan tinggi dan profesi akuntansi yang secara khusus dalam kurikulumnya memberikan dasar-dasar ilmu hukum khusus yang berhubungan dengan pembuktian dan alat bukti perkara.

Peran dan Tantangan Audit Forensik untuk Pemberantasan Korupsi dalam Perspektif *Fraud Triangle*

Fraud triangle adalah model yang menjelaskan alasan orang melakukan kecurangan termasuk korupsi yang pertama kali diperkenalkan oleh Donald R. Cressy dalam disertasinya. Penelitian Cressy diarahkan untuk mengetahui penyebab dari orang-orang memutuskan untuk melakukan pelanggaran "*trust violator*". Penelitiannya menggunakan 200 orang responden yang terdiri dari orang-orang yang secara hukum telah diputuskan oleh pengadilan sebagai pelaku kecurangan. Hasil penelitiannya adalah orang melakukan kecurangan didorong oleh tiga hal yang disebutnya sebagai *fraud triangle* yaitu *pressure*, *perceived opportunity*, dan *rationalization*.

Cressy dalam disertasinya membahas bahwa seseorang melakukan penggelapan karena didorong oleh kebutuhan akan uang yang mendesak dan tidak mungkin diceritakan kepada orang lain. Himpitan yang mendesak dan perasaan bahwa tidak ada orang yang dapat membantu dalam temuan Cressy dikenal dengan *perceived non-shareable need*.

Situasi yang memunculkan *perceived non-shareable need* dalam penelitian Cressy dikelompokkan menjadi enam yaitu *violation of*

ascribed obligation, problem resultig from personal failure, business reversals, pysical isolation, status gaining, dan employer-employee relation. Ini berarti *perceived non-shareble need* tidak hanya berhubungan dengan kebutuhan hidup yang mendesak akan tetapi lebih pada kebutuhan untuk memperoleh status lebih tinggi atau mempertahankan status yang sudah ada.

General information dan *technical skills* adalah dua dimensi utama yang dipandang oleh pelaku kecurangan sebagai peluang. Untuk melakukan kecurangan seseorang tidak cukup hanya dengan dorongan tekanan kebutuhan. Informasi yang dimiliki membentuk keyakinan bahwa karena kedudukan dan kepercayaan institusi yang melekat pada dirinya, maka kecurangan yang dilakukannya tidak akan diketahui. Untuk melakukan kecurangan atau korupsi komponen berikutnya dari *opportunity* adalah kemampuan atau keahlian untuk melakukannya. Tanpa kemampuan yang memadai menyembunyikan kecurangan atau korupsi tentu tidak mungkin untuk dilakukan apalagi untuk kasus-kasus korupsi yang bersifat sistemik.

Sisi segitiga kecurangan yang ketiga adalah *rationalitation*. Orang sebelum memutuskan tindakan kecurangan sebagai solusi dari permasalahan yang menghimpitnya tentu terlebih dahulu akan mencari alasan pembenar atas tindakannya. Alasan pembenar merupakan motivator yang penting dalam pengambilan keputusan untuk melakukan tindakan ilegal. Alasan-alasan seperti saya akan melakukan korupsi karena orang lain juga melakukan, saya pantas melakukan korupsi karena ini adalah hak saya karena proyek ini ada atas perjuangan

saya adalah beberapa alasan yang cukup sering dilontarkan oleh koruptor.

Audit forensik dengan pendekatannya yang efektif dalam mengungkap dan menyediakan alat bukti tindak kejahatan korupsi di pengadilan dalam *perspektif fraud triangle* tentu memiliki aplikasi yang luas. Audit forensik dengan profesi akuntan forensiknya dapat menghambat keyakinan dari pelaku atau calon pelaku korupsi bahwa ada peluang untuk melakukan korupsi dan tidak ada profesi atau lembaga yang akan mampu mengungkapkannya.

Keyakinan bahwa tindakan-tindakan korupsi tidak akan diketahui baik dalam bentuk *transactive corruption, autogenic corruption, nepotistic corruption investive corruption, exortive corruption* maupun *defensive corruption* menjadi terbatas karena ada profesi kompeten yang akan menginvestigasi. Dalam kontek ini akuntansi forensik berperan sebagai strategi preventif untuk mencegah tindak pidana korupsi karena ada kekawatiran dari pelaku bahwa korupsi yang dilakukan dengan mudah akan terungkap oleh para akuntan forensik.

Audit forensik juga dapat mengambil peranan dalam upaya pengungkapan tindak pidana korupsi atau strategi detektif. Secara sistemik prosedur-prosedur investigasi dalam audit forensik memang berbeda dari audit pada umumnya. Audit forensik yang sejak awal memang dirancang guna mengumpulkan dan menyediakan bukti untuk kepentingan persidangan di pengadilan akan menghasilkan temuan audit yang lebih bermanfaat dibandingkan dengan audit umum yang disediakan oleh jasa profesi akuntan. Dalam kontek strategi detektif audit forensik menerapkan prosedur-prosedur investigasi unik yang memadukan kemampuan investigasi bukti keuangan dengan

muatan transaksinya dengan investigasi tindakan pidana dengan muatan untuk mengobservasi niat atau modus operandi dari pelakunya.

Peran audit forensik dan akuntan forensik di negara maju dalam pengungkapan dan penyelesaian kasus kecurangan termasuk korupsi sangatlah besar. Sayangnya Indonesia belum memiliki lembaga legal untuk profesi dan juga institusi pendidikan formal untuk menghasilkan akuntan forensik yang kompeten. Kondisi ini tentu membutuhkan perhatian dari profesi akuntan di Indonesia (baca: IAI) khususnya dari kompartemen akuntan pendidik maupun kompartemen lainnya. Perhatian tersebut dapat berupa sumbangan kajian empiris atau konseptual mengenai bagaimana kelembagaan ideal dari profesi akuntan forensik di Indonesia dan bagaimana sistem pendidikan dan kurikulum ideal untuk menghasilkan tenaga akuntan forensik yang kompeten. Penelitian empiris juga penting dilakukan untuk menguji tipologi korupsi dan relevansi model *fraud triangle* yang mendorong orang melakukan tindakan korupsi di Indonesia.

Kesimpulan

Audit forensik merupakan formulasi yang dapat dikembangkan sebagai strategi preventif, detektif, dan persuasif melalui penerapan prosedur audit forensik atau investigasi yang bersifat *litigation suport* untuk menghasilkan temuan dan bukti yang dapat digunakan dalam proses pengambilan putusan di pengadilan.

Belum tersedianya institusi yang menghasilkan tenaga audit forensik memerlukan upaya dari institusi penyelenggara pendidikan dalam menyediakan kurikulum yang membekali lulusan dengan kompetensi akuntansi forensik.

Belum tersedianya lembaga dan standar profesi auditor dan akuntan forensik merupakan tantangan bagi profesi akuntansi di Indonesia untuk mengoptimalkan peran profesi dalam penanganan masalah nasional khususnya pengungkapan dan penanganan kasus korupsi.

DAFTAR PUSTAKA

- Ackerman, Susan Rese. 1999. *Ekonomi Politik Korupsi dalam Elliott, Kimberly Ann, Ed (19; X9) Korupsi dan Ekonomi Dunia*. Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Adji, Indriyanto Seno. 1999. *Menuju UU Tindak Pidana Korupsi yang Efektif*. Kompas Online, [http://www.kompas.com/9709/25/OPINII menu.html](http://www.kompas.com/9709/25/OPINII%20menu.html).
- Alatas, Syed Hussain. 1987. *Korupsi Sifat, Sebab dan Fungsi*. Jakarta: LP3ES.
- Arifin, Johan. 2001. *Strategi Di Bidang Auditing Dalam Upaya Pemberantasan Korupsi Di Lingkungan Lembaga Pemerintahan*. Media Akuntansi. Yogyakarta: UII.
- BPKP. 1999. *Strategi Pemberantasan Korupsi Nasional*, Jakarta, Maret.
- Busse, Laurence. 1996. *The Perception of Corruption: A Market Discipline Corruption Model (MDCM)*. Goizueta Business School, Emory University, Atlanta, Georgia U.S.A, <http://userwww.service.emory.edu/%20tyavero/ip/project2.html>.
- Charterji AN. 2009. *Forensic Auditing*. (Diunduh tanggal 15 Mei 2014).
- Glendoh. 1997. *Kejahatan Korupsi*. <http://www.petra.ac.id/english/science/social/korup.html>.

- Glynn, Patric et.al. 1999. *Globalisasi Korupsi dalam Elliott, Kimberly Ann, Ed (1999)*.
- Johnston, Michael. 1999. *Pejabat Pemerintah, Kepentingan Swasta, dan Demokrasi Berkelanjutan: Ketika Politik dan Korupsi Bertemu dalam Elliott, Kimberly Ann, Ed (1999) Korupsi dan Ekonomi Dunia*. Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Kompas. 1996. *WTO Bahas Isu Korupsi*, <http://www.kompas.com/9604/25/%20UTAMA/wtob.html> Lubis, Mochtar dan Jarnes C. Scott ed. 1988. *Bunga Rampai Korupsi*. Jakarta: LP3ES.
- Mauro, Paolo. 1995. *Corruption and Growth*. Quarterly Journal of Economics. August, pp 681-712.
- Media Indonesia Online. 1997. *Korupsi Membuat Investor Menyingkir, Pertemuan Bank Dunia-IMF Ditutup*. <http://www.rad.net.id/online/mediaind/publik/9709/26/MIOI-04.26.html>.
- Mugirahardjo. 1997. *Korupsi Dalam Menyongsong Era Liberalisasi*. Suara Pembaruan Online, <http://www.suarapembaruan.com/News/1997/02/250297/OpEd/opdO1/opd01.html>.
- Pusat Pendidikan dan Latihan BPKP. 1997. *Fraud Auditing*. Modul Pelatihan Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor.
- Presiden Republik Indonesia. 2001. *Undang-undang No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*. (Diunduh tanggal 15 Mei 2014).
- Presiden Republik Indonesia. 1980. *Peraturan pemerintah No. 30 Tahun 1980 tentang Peraturan Disiplin Pegawai Negeri Sipil*. (Diunduh tanggal 15 Mei 2014).
- Shleifer, Andrei and Robert. W. Vishny. 1993. *Corruption*. Quarterly of Journal Economy. Vol. CVIII, August 1993. MIT Press, Cambridge, Massachusetts, pp 598-617.
- Silalahi, T.B. 1997. *Tak Perlu Dibentuk Badan Antikorupsi*. Kompas Online. [http://www-kompas.com/9706/23/POLITIK/tak.html](http://www.kompas.com/9706/23/POLITIK/tak.html).
- Thamrin, Muh. Husni. 2000. *Korupsi di Indonesia, Dimana Kita Harus Memberantasnya?* ICW Materi Pelatihan Anti Korupsi.
- Tuanakotta, Theodorus M. 2010. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi*. Edisi Kedua. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- www.bpkp.go.id/unit/inspektorat.
- www.antikorupsi.org.id.