

MENGUNGKAP KORUPSI MELALUI BUKTI AUDIT MENJADI BUKTI MENURUT HUKUM

Made Dudy Satyawan
Khusna

Universitas Negeri Surabaya, Jl. Ketintang, Surabaya 60231
Surel: dude05_jr@yahoo.com

<http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2017.04.7048>



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 8
Nomor 1
Halaman 1-227
Malang, April 2017
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk

13 Januari 2017

Tanggal Revisi

07 April 2017

Tanggal Disetujui

30 April 2017

Abstrak: Mengungkap Korupsi Melalui Bukti Audit Menjadi Bukti Menurut Hukum. Tujuan penelitian ini adalah mengungkap bagaimana aparat penegak hukum memaknai bukti audit dalam mengungkap korupsi. Hal ini dilatarbelakangi kontroversi LHPKKN (yang dibuat oleh auditor negara) dalam persidangan tindak pidana korupsi sebagai bukti dokumen dalam pengadilan tipikor. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus. Penelitian ini menemukan bahwa LHPKKN tidak serta merta dapat diyakini oleh hakim karena merupakan salah satu alat dan bukan satu-satunya bukti yang digunakan dalam menetapkan keputusan tindak pidana korupsi. Bukti audit tidak semuanya dapat dijadikan sebagai bukti hukum.

Abstract: Uncovering Corruption through Audits into Evidence under the Law. The purpose of this study is to reveal how law enforcement officers interpret audit evidence in uncovering corruption. This is underpinned by the LHPKKN controversy (made by the state auditor) in the hearing as evidence of documents in the Corruption Court. The method used in this research is case study. This research finds that LHPKKN is not necessarily believed by the judge because it is one of the tools and not the only evidence used in determining the decision of corruption. All of audit evidence can not be used as legal evidence.

Kata kunci: korupsi, bukti audit, LHPKKN

Akuntabilitas keuangan kenyataannya masih belum terealisasi dengan baik. Di Indonesia masih banyak terjadi kasus penyimpangan terhadap keuangan negara yang dikenal dengan istilah korupsi. Hal ini tentu dapat menghambat pertumbuhan dan pembangunan nasional. Berdasarkan *Corruption Perceptions Index 2014*, Indonesia termasuk negara dengan tingkat korupsi masih tergolong cukup tinggi. Penilaian dalam CPI ini menggunakan skala atau skor 0-100, di mana 0 berarti sangat korup dan 100 berarti sangat bersih. Pada tahun 2014, Indonesia memiliki skor 34 dan menempati posisi 107 dari 175 negara.

Permasalahan tindak pidana korupsi harus segera diatasi agar tercipta pemerintahan yang baik (*good governance*), yang salah satunya ditentukan oleh akuntabilitas pemerintahan, yaitu akuntabilitas keuang-

an. Santoso & Pambeleum (2008) mengemukakan bahwa penerapan akuntansi sektor publik berpengaruh terhadap akuntabilitas pemerintah. Akuntansi sektor publik dapat dilaksanakan dengan baik apabila terdapat pengendalian dan pengawasan yang memadai. Pasal 10 ayat 1 dari UU No. 15 Th. 2006 menjelaskan bahwa *Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)* adalah merupakan lembaga tinggi negara yang memiliki wewenang dalam menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian keuangan Negara (Republik Indonesia, 2006 Selain itu, pasal 1 butir 22 dari UU No.1 Th.2004 tentang Perbendaharaan Negara menyatakan bahwa *kerugian negara yang dimaksud merupakan kekurangan uang, barang dan surat berharga akibat adanya perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dilakukan oleh bendahara, pengelola BUMN/BUMD, dan*

lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan Negara (Republik Indonesia, 2004).

Secara konstitusional dan yuridis badan yang bertugas dan berwenang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara serta menilai dan menetapkan jumlah kerugian negara yang dilakukan oleh badan atau instansi pemerintahan adalah BPK. Namun, dalam praktiknya hal tersebut dilakukan pula oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Hal ini tidak sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah bahwa *BPKP merupakan Aparat Pengawas Intern Pemerintah yang bertugas melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu meliputi kegiatan yang bersifat lintas sektoral; kegiatan kebendaharaan umum Negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara; dan kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden*. Perdebatan mengenai badan yang bertugas dan berwenang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara serta menilai dan menetapkan jumlah kerugian negara dalam Perundang-undangan tersebut menimbulkan adanya perkara konstitusi yang diajukan oleh pemohon yang bernama Ir. Eddie Widiono Suwondho, M.Sc (Mahkamah Konstitusi, 2012).

Hasilnya melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Nomor 31/PUU-X/2012 ditetapkan bahwa legalitas dan akuntabilitas dari LHPKKN yang digunakan oleh KPK sebagai dasar penetapan penyidikan, baik itu dibuat dan diterbitkan oleh BPK maupun BPKP adalah tidak berkaitan langsung dengan konstitusionalitas norma yang mengatur tugas KPK untuk berkoordinasi dengan instansi lainnya. Putusan tersebut menjadi *legal standing* bagi KPK untuk menjadikan LHPKKN, baik yang bersumber dari BPK maupun BPKP sebagai salah satu alat bukti yang memadai untuk diajukan dalam persidangan tipikor. Walaupun kontroversi LHPKKN telah usai, fakta hasil persidangan hakim tipikor bahwa putusan vonis bebas/lepas peradilan tipikor di berbagai daerah masih kerap terjadi. Hal ini memunculkan pertanyaan, mengapa kehadiran LHPKKN dari lembaga negara yang kompeten dan independen, tidak cukup kuat mendorong bukti dan fakta di depan peradilan tipikor bahwa telah terjadi perbuatan melawan hukum dari pejabat publik yang berakibat terjadinya kerugian keuangan negara? Bila situasi fenomena vonis bebas bagi koruptor ini terus berlangsung, tentu akan berimplikasi pada fakta bahwa perbuatan melawan hukum tersebut kontraproduktif bagi upaya penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan bebas korupsi, kolusi dan nepotisme, disebabkan para pelaku korupsi adalah peja-

Tabel 1. Daftar Vonis Bebas/Lepas Korupsi di Pengadilan Tipikor

No.	Pengadilan Tipikor	Jumlah Terdakwa
1	Surabaya	26
2	Samarinda	15
3	Makasar	1
4	Bandung	5
5	Semarang	7
6	Palembang	1
7	Banda Aceh	1
8	Padang	7
9	Jambi	1
10	Serang	2
11	Manado	1
12	Kupang	1
13	Ambon	1
14	Kendari	1
15	Manokwari	1

Sumber: *Indonesia Corruption Watch* Tahun 2012

bat publik yang seharusnya menjadi teladan yang baik bagi masyarakat.

Selain itu, bukti dokumen berupa LHPKKN baik yang bersumber dari BPK dan BPKP serta keterangan saksi ahli tidak serta merta menjadi bukti hukum yang dapat memutuskan seorang terdakwa korupsi bersalah melakukan tipikor. Berdasarkan hasil pantauan *Indonesia Corruption Watch*, putusan hakim pengadilan tindak pidana korupsi di Surabaya paling banyak menjatuhkan vonis bebas/lepas bagi terdakwa korupsi. Sampai dengan periode tertanggal 01 Agustus 2012, terdapat 71 terdakwa korupsi yang telah dijatuhkan vonis bebas/lepas di Pengadilan Tipikor (lihat Tabel 1).

Berdasarkan fakta tersebut, peneliti ingin memperoleh penjelasan (*eksplanatoris*) mengenai bukti audit berupa Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan Negara yang dapat diterima menurut hukum tindak pidana korupsi dari sistem peradilan di Indonesia saat ini. Hal ini penting untuk diteliti dengan tujuan mendorong peningkatan kualitas bukti-bukti audit oleh pihak-pihak yang membuat LHPKKN dan aparat penegak hukum yang terlibat dalam peradilan, seperti Hakim Tipikor dalam menentukan dan mempertimbangkan kecukupan bukti audit berupa LHPKKN sebagai alat bukti hukum di pengadilan tipikor.

METODE

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus eksplanatoris sebagai strategi yang tepat dalam menjelaskan pertanyaan “mengapa” dari unit analisis, yaitu bukti audit berupa LHPKKN dalam hubungannya menjadi alat bukti menurut hukum di pengadilan tipikor dalam pengungkapan kasus-kasus korupsi di Indonesia. Moleong (2013), Mukhtar (2013), serta Sugiyono (2009) menyatakan bahwa penelitian studi kasus bertujuan untuk mengungkapkan kekhasan atau keunikan karakteristik yang terdapat di dalam kasus yang diteliti. Proporsi penelitian ini adalah bukti terjadinya perbuatan melawan hukum seperti korupsi ditunjukkan dengan adanya nilai kerugian keuangan negara tercatat dalam LHPKKN yang merupakan hasil dari audit penghitungan kerugian keuangan negara oleh auditor negara, yaitu BPK. Selain itu, pengguna dari LHPKKN adalah Hakim Tipikor yang merupakan pihak yang berwenang untuk mempertimbangkan dan memutuskan validitas dan reliabilitas dari

alat bukti yang diajukan dalam persidangan tipikor. Penelitian ini menganalisis dari sudut pandang pihak yang terkait, yakni Hakim Pengadilan Tipikor yang memberikan vonis bersalah atau tidak bersalah berdasarkan pembuktian di pengadilan dan informan kunci, yaitu Auditor BPK dan Auditor BPKP. Dalam hal ini, Auditor BPK dan Auditor BPKP memiliki pengalaman langsung dalam audit penghitungan kerugian keuangan negara dan pernah menjadi saksi ahli di pengadilan Tipikor Surabaya.

Pada penelitian ini informasi yang dikumpulkan berupa keterangan yang berfokus pada pentingnya relevansi, kompetensi, dan kecukupan dari pengalaman nyata para informan. Pengalaman tersebut akan membangun pemahaman yang lebih dalam dari para informan terhadap peran dan fungsi bukti audit LHPKKN, sehingga dapat berterima hukum dan digunakan sebagai alat bukti yang sah dan meyakinkan untuk mengungkap kasus korupsi. Pemilihan informan kunci merupakan hal yang sangat utama dalam penelitian ini, sehingga harus dilakukan secara cermat dan berdasar pada etika (Arikunto, 2010; Kamayanti, 2016). Dengan mempertimbangkan *ethical clearance*, maka nama dan instansi informan disamarkan. Adapun pihak terkait yang menjadi informan kunci dalam penelitian ini, yaitu: 1) Bapak Supermanto dan Bapak Batiman selaku Auditor Investigatif yang bertugas pada Institusi Pemeriksa Keuangan Negara di Kantor Perwakilan Wilayah Timur; 2) Bapak Gatot Loco selaku Auditor Madya pada Institusi Pengawas Internal Keuangan Pemerintah Kantor Perwakilan Wilayah Timur; 3) Bapak Judge Bao selaku Hakim Tipikor pada Pengadilan Tipikor Wilayah Timur.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Subjek penelitian ini dilakukan pada Instansi Aparatur Penegak Hukum (APH) di salah satu kota metropolitan terbesar kedua di Indonesia. Berdasarkan *Indonesia Corruption Watch* tahun 2012, kota ini merupakan kota yang paling banyak memberikan vonis bebas terhadap para terdakwa tindak pidana korupsi dan instansi yang memiliki keterlibatan sesuai dengan penelitian ini, yaitu instansi yang membuat Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (LHPKKN) meliputi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Pengadilan Tin-

dak Pidana Korupsi (Tipikor) yang memiliki kewenangan dalam memutuskan LHPKKN tersebut sah atau tidak. Keterlibatan ketiga instansi tersebut dalam proses peradilan tindak pidana korupsi adalah penting untuk menjaga agar hukum tetap menjadi panglima bagi para pencari keadilan. Tindak pidana korupsi merupakan perbuatan melawan hukum dari oknum pejabat publik yang memiliki dampak merusak segala sendi kehidupan perekonomian dan pembangunan sebuah bangsa. Mental korupsi yang dilakukan oleh oknum pejabat publik dapat meracuni perilaku generasi masa depan bangsa karena krisisnya keteladanan dari tokoh-tokoh publik yang berbuat curang demi mendapatkan keuntungan ekonomi secara mudah dan cepat tanpa melalui proses-proses yang wajar dan beretika. Untuk itulah proses penindakan dan penegakan hukum dengan memberi vonis berat kepada para koruptor bertujuan memberi efek jera dan traumatik agar terpidana koruptor dan calon koruptor tidak lagi melakukan tindakan pidana tersebut. Aparat penegak hukum haruslah memiliki keyakinan yang kuat untuk dapat menjerat koruptor dengan membuktikan adanya potensi atau nilai dari kerugian keuangan negara akibat adanya korupsi.

Jika kerugian keuangan negara dipas-tikan telah terjadi, maka salah satu unsur atau delik korupsi dan perdata telah terpenuhi. Selanjutnya institusi negara yang berkompeten dan berwenang diminta untuk melakukan proses penghitungan jumlah kerugian keuangan negara, dengan tujuan antara lain: 1) menentukan berapa nilai uang pengganti atau tuntutan ganti rugi yang harus diselesaikan oleh pihak-pihak yang telah terbukti di vonis bersalah dan kepada mereka dikenakan pidana tambahan sebagaimana diatur dalam pasal 17 dan 18 dari UU No. 31 Tahun 1999; 2) sebagai salah satu patokan atau acuan bagi jaksa tipikor untuk melakukan penuntutan mengenai berat atau ringannya hukuman yang perlu dijatuhkan berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan bagi hakim tipikor digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam menetapkan keputusan atau vonis; 3) dalam hal kasus yang terjadi ternyata merupakan kasus perdata atau lainnya (kekurangan per-bendaharaan atau kelalaian PNS), maka penghitungan kerugian keuangan negara digunakan sebagai bahan gugatan/penun-tutan sesuai dengan ketentuan yang berlaku (perdata/TP/TGR) (Slamet, 2013; Sugianto & Jiantari, 2014).

Beberapa peneliti (Backof, 2015; Bennett & Hatfield, 2013; Chen, Trotman, & Zhou, 2015) memaparkan bahwa langkah-langkah dalam menghitung kerugian keuangan negara pada dasarnya tidak dapat dipolakan secara seragam. Hal ini disebabkan sangat beragamnya modus operandi kasus-kasus penyimpangan/tindak pidana korupsi yang terjadi. Namun, dalam menghitung kerugian keuangan negara atas kasus penyimpangan keuangan negara yang diaudit, auditor dapat menempuh mengidentifikasi tipe penyimpangan serta aliran transaksi (Dilla, 2013; Gimbar, Hansen, & Ozlanski, 2016a; Hamilton, 2016; Karyono, 2013).

Pada sisi lainnya, bukti audit dapat dikatakan sebagai segala informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang sedang diaudit telah dinyatakan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan (Arens, 2013:150). Bahan bukti yang dimaksud yaitu mencakup informasi yang dapat meyakinkan, misalnya penghitungan fisik yang dilakukan oleh auditor dan informasi yang kurang meyakinkan (Kassem & Higson, 2016; Pike, Chui, Martin, & Olvera, 2016; Priantara, 2013). Informasi ini dianggap kurang meyakinkan karena berasal dari internal perusahaan atau klien. Standar audit ketiga yaitu pekerjaan lapangan mengharuskan auditor untuk mengumpulkan bukti yang tepat dan memadai untuk mendukung opini audit (Reffett, 2011; Gimbar, Hansen, & Ozlanski, 2016b; Umar, 2011).

Auditor harus yakin bahwa opini tersebut benar dengan tingkat keyakinan yang tinggi. Dua penentu keandalan bahan bukti adalah ketepatan dan kecukupan (Arens, 2013:153-157). Ketepatan bukti merupakan pengukuran terhadap kualitas bahan bukti, yang berarti bahan bukti tersebut relevan dan andal dalam memenuhi tujuan audit untuk kelompok-kelompok transaksi, saldo-saldo akun dan pengungkapan yang terkait (Carpenter & Reimers, 2013). Apabila bahan bukti dianggap sangat tepat, akan sangat membantu dalam meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Ketepatan bahan bukti hanya menyangkut prosedur audit yang dipilih. Ketepatan tidak dapat ditingkatkan dengan memperbesar sampel atau pun memilih unsur populasi yang berbeda. Ketepatan bahan bukti hanya dapat ditingkatkan dengan cara memilih prosedur audit yang paling relevan atau memberikan bahan bukti yang paling andal. Kecukupan dapat dilihat dari kuan-

titas bahan bukti. Kecukupan bahan bukti umumnya diukur berdasarkan ukuran sampel yang dipilih oleh auditor. Dua faktor terpenting dalam menentukan kecukupan ukuran sampel dalam pengauditan adalah ekspektasi auditor terhadap salah saji dan efektivitas pengendalian internal klien (Tuanakotta, 2014).

Unsur bukti audit yang tepat menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SKPN) yaitu bukti harus cukup, kompeten, dan relevan untuk mendukung dasar yang sehat bagi temuan pemeriksaan dan rekomendasi (Komisi Pemberantasan Korupsi, 2006). Bukti harus cukup untuk mendukung temuan pemeriksaan. Dalam menentukan cukup atau tidaknya suatu bukti, pemeriksaan harus yakin bahwa bukti yang cukup tersebut akan bisa meyakinkan seseorang bahwa temuan pemeriksaan adalah valid (Reffett, 2011; Siriwadane, Hu, & Low, 2014)). Apabila dimungkinkan, metode statistik bisa digunakan untuk menentukan cukup atau tidaknya bukti pemeriksaan (Ramamoorti, 2008).

Bukti disebut kompeten apabila bukti tersebut valid, dapat diandalkan, dan konsisten dengan fakta (Pacini, Hopwood, & Sinclair, 2016). Dalam menilai kompetensi suatu bukti, pemeriksa harus mempertimbangkan beberapa faktor, seperti apakah bukti telah akurat, meyakinkan, tepat waktu dan asli. Bukti disebut relevan apabila bukti tersebut mempunyai hubungan yang logis dan arti penting bagi temuan pemeriksaan yang bersangkutan (Beisland, Mersland, & Storm, 2015; Brazel, Jones, & Prawitt, 2014).

Bukti audit yang akurat, meyakinkan, tepat waktu dan asli adalah bagian dari pertimbangan auditor untuk menentukan apakah bukti audit yang dikumpulkan adalah bukti yang memenuhi unsur kompeten (Tuanakotta, 2010, 2013). Dalam hal ini pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesional untuk menentukan jumlah dan jenis bukti yang diperlukan untuk mendukung simpulan pemeriksa. Bukti yang diperoleh dari pihak ketiga yang dapat dipercaya adalah lebih kompeten dibandingkan dengan bukti yang diperoleh dari entitas yang diperiksa. Bukti yang dikembangkan dari sistem pengendalian intern yang efektif, lebih kompeten dibandingkan dengan yang diperoleh dari pengendalian yang lemah atau yang tidak ada pengendaliannya. Bukti yang diperoleh melalui pemeriksaan fisik, pengamatan, perhitungan, dan

inspeksi secara langsung oleh pemeriksa lebih kompeten dibandingkan dengan bukti yang diperoleh secara tidak langsung. Dokumen asli memberikan bukti yang lebih kompeten dibandingkan dengan fotokopi atau tembusannya. Bukti kesaksian yang diperoleh dalam kondisi yang memungkinkan orang berbicara dengan bebas lebih kompeten dibandingkan dengan bukti kesaksian yang diperoleh dalam kondisi yang dapat terjadi kompromi. Misalnya, kondisi di mana terdapat kemungkinan orang diancam (diintimidasi). Bukti kesaksian yang diperoleh dari individu yang tidak memihak atau mempunyai pengetahuan yang lengkap mengenai bidang tersebut lebih kompeten dibandingkan dengan bukti kesaksian yang diperoleh dari individu yang memihak atau yang hanya mempunyai pengetahuan sebagian saja mengenai bidang tersebut (Boritz, Kochetova-Kozloski, & Robinson, 2015; Dilla, Harrison, Mennecke, & Janvrin, 2013).

Teori tersebut sama dengan penjelasan dari Auditor BPKP, Bapak Gatot Loco. Beliau menyebutkan bahwa kriteria bukti audit yang tepat pada audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) digunakan dalam persidangan tipikor.

“Bukti audit yang harus dikumpulkan oleh auditor harus memenuhi beberapa persyaratan yakni cukup, kompeten dan relevan. Bukti yang memenuhi kriteria tersebut dikatakan bukti audit yang tepat dalam kaitan dengan audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara.”

Pernyataan tersebut sama dengan yang dipaparkan oleh Auditor BPK, Bapak Supermanto.

“Bukti audit yang tepat adalah bukti audit yang dapat mendukung atau menjadi dasar suatu temuan pemeriksaan, dimana bukti tersebut cukup, kompeten dan relevan terhadap temuan pemeriksaan.”

Selain itu, Bapak Batiman selaku Auditor BPK juga menimpali hal demikian.

“Bukti audit yang tepat yaitu bukti yang memenuhi unsur sebagai berikut: pertama, Bukti cukup yang mendukung temuan pemeriksaan. Kedua, bukti kompeten,

valid, dapat diandalkan, dan konsisten dengan fakta, akurat, tepat waktu dan asli. Ketiga, bukti harus relevan, mempunyai hubungan yang logis dan arti penting bagi temuan pemeriksaan yang bersangkutan.”

Berdasarkan pendapat dari Bapak Batiman selaku Auditor BPK dapat dijabarkan bahwa yang dimaksud dengan unsur ‘relevan’ adalah jika bukti tersebut menjadi salah satu bagian dari rangkaian bukti-bukti (*chain of evidence*) yang menggambarkan sebuah kronologi peristiwa atau bilamana bukti tersebut secara tidak langsung menunjukkan fakta-fakta dilakukan atau tidak dilakukannya suatu perbuatan. Adapun unsur ‘kompeten’ yaitu pihak yang diperuntukkan dalam proses pembuatan bukti tersebut dan bagaimana perolehannya (Ellwood & Greenwood, 2016; Lee, Kim, Oh, & Yoo, 2013; Mala & Chand, 2015). Jika bukti dibuat oleh pihak yang tidak kompeten, maka bukti tersebut dianggap tidak kompeten. Kompetensi suatu bukti juga didasarkan pada proses perolehan bukti tersebut oleh pihak yang dikatakan menurut peraturan adalah pihak yang memiliki kompetensi dalam membuat bukti audit. Bukti yang perolehannya ilegal tidak akan diterima menurut sistem hukum yang berlaku. Terakhir adalah unsur ‘cukup’ yaitu kumpulan bukti-bukti yang ada dalam jumlah cukup memiliki arti nilai bukti dan kuantitas bukti. Representasi bukti audit menggambarkan keseluruhan keadaan/kondisi yang dipermasalahkan, sehingga simpulan dalam laporan hasil audit tidak ditentukan oleh kuantitas bukti, tetapi juga nilai bukti dari kuantitas tersebut (Griffith, Hammersley, & Kadous, 2015).

Melalui sebuah proses yang dikenal dengan audit investigatif, akan membuka jalan untuk pengumpulan fakta-fakta dan penyajian bukti-bukti audit yang kompeten serta dapat diterima dalam sistem hukum di Indonesia dengan tujuan untuk pengungkapan terjadinya tindak pidana korupsi dan dituangkan dalam bentuk Laporan Hasil Audit Investigatif (LHAI). Berdasarkan definisi dari Departemen Humas BPKP dalam rangka penyamaan persepsi dengan Aparat Penegak Hukum lainnya yang menjadi mitra dalam pengungkapan kasus tindak pidana korupsi dapat dijelaskan bahwa audit investigasi adalah audit yang dilakukan terhadap kasus yang masih dalam proses penyelidikan,

sedangkan audit PKKN adalah untuk kasus yang telah masuk ke dalam tahapan proses penyidikan. Pada proses audit PKKN, bukti-bukti diperoleh melalui penyidik atau bersama-sama dengan penyidik. Dalam prosesnya terdapat *quality assurance* yang harus ditempuh untuk menjaga agar laporan hasil audit memenuhi syarat mutu yang telah ditetapkan dalam standar audit. Auditor BPKP telah dilibatkan sejak proses penyelidikan untuk menemukan dan mengumpulkan bukti-bukti audit/alat bukti, sedangkan penyidik bertugas melengkapi data dan dokumen pendukung serta melakukan klarifikasi yang bertujuan agar jangka waktu proses audit dapat berjalan sesuai dengan jadwal yang disepakati (Utama, 2014; Boritz, Kochetova-Kozloski, & Robinson, 2015).

Beberapa peneliti (Butcher, Harrison, & Ross, 2013; Cohen & Leventis, 2013; Holm & Thinggaard, 2016) berargumentasi bahwa bukti dalam persepsi hukum dan bukti audit terdapat kesamaan dalam tujuannya yaitu menyajikan bukti-bukti yang dapat meningkatkan keyakinan mengenai kebenaran atau kesalahan setiap pernyataan/asesi atas suatu masalah. Keyakinan (*assurance*) dibentuk atas pertimbangan (*judgement profesional*) dari informasi yang tersedia. Informasi tersebut kemudian disajikan dalam bentuk apa pun yang dapat dipersamakan dengan bukti/alat bukti.

Suatu bukti memiliki tingkat keandalan yang berbeda antara bukti audit dengan bukti hukum, di mana keandalan bukti hukum diperoleh dari pengakuan lisan para saksi di depan pengadilan, sedangkan bukti audit lebih mengandalkan pada bukti-bukti yang disajikan dalam bentuk dokumen. Untuk itulah penting dipahami oleh pihak auditor, baik BPK maupun BPKP bahwa untuk membantu penyidik terkait pengumpulan alat bukti yang dibutuhkan dalam pengungkapan tindak pidana korupsi, maka auditor harus mengetahui dan paham mengenai tingkatan bukti audit, yakni: bukti utama (*primary evidence*), bukti tambahan (*secondary evidence*), bukti langsung (*direct evidence*), bukti tak langsung (*circumstantial evidence*), bukti perbandingan (*comparative evidence*), dan bukti statistik (*statistical evidence*) (Rufus & Hahn, 2011; Zerni, Haapamaki, Jarvinen, & Niemi, 2012).

Bukti audit dan LHPKKN tidak selalu digunakan secara langsung untuk pembuktian suatu tindak pidana korupsi. Hal ini disebabkan bukti tersebut merupakan

bagian dari informasi yang tidak dapat dipisahkan dari alat-alat bukti yang sah, sebagaimana telah diatur dalam Pasal 184 ayat (1) KUHP. Namun demikian, bukti audit dan LHPKKN tersebut dalam hubungannya dengan tindak pidana korupsi, dapat diubah oleh penyidik untuk memperoleh bukti baru atau bukti tambahan yang mengarah kepada alat bukti hukum.

Pada sisi lainnya, beberapa peneliti juga menyatakan bahwa terdapat beberapa kendala atau hambatan yang ditemui dalam pengembangan bukti audit menjadi bukti menurut hukum pada saat persidangan (Dickins & Reisch, 2012; Halbouni, 2015; Kern & Weber, 2016) Bukti tersebut dapat berupa ketersediaan data bukti pendukung yang tidak sesuai dengan yang tertera pada berita acara pemeriksaan (BAP) atau saksi yang tidak dapat dihadirkan di dalam persidangan karena telah meninggal, perbedaan waktu yang relatif lama antara peristiwa terjadinya korupsi dengan investigasi audit dan penyidikan menyulitkan pengumpulan bukti dokumentasi, permintaan keterangan saksi ahli yang dalam hal ini orang bertugas sebagai pihak yang membuat LHPKKN (bukti pelaksanaan ulang) di mana bukti tersebut dapat diubah menjadi bukti hukum. Meskipun demikian, petugas pembuat LHPKKN seringkali sibuk dan masih dalam penugasan, sehingga pembuatan BAP tertunda, dan adanya perbedaan latar belakang keilmuan, yaitu auditor BPK dan BPKP memiliki latar belakang ilmu akuntansi dan *auditing*, sedangkan penyidik memiliki latar belakang ilmu hukum (Tuanakotta, 2014). Hal ini akan menyebabkan adanya perbedaan persepsi dalam mengartikan suatu bukti.

Tindakan yang dapat merugikan keuangan negara. Menurut penjelasan Bapak Gatot Loco selaku Auditor BPKP, tindakan yang dapat merugikan keuangan negara adalah semua tindakan yang dilakukan oleh pihak-pihak terkait (antara lain penyelenggara negara, PNS dan pihak lainnya termasuk pihak swasta yang melakukan persengkongkolan bersama pejabat publik menggarong uang negara) yang dalam pelaksanaan tugasnya menyimpang dari tugas pokok dan fungsinya, dan penyimpangan tersebut tentunya memiliki dampak pada terjadinya potensi kerugian keuangan negara. Penjelasan Bapak Gatot Loco tersebut tidak jauh berbeda dengan yang dipaparkan oleh Auditor BPK, Bapak Batiman.

“Tindakan yang melawan hukum (melanggar ketentuan berlaku) dan menyebabkan hak yang dapat dinilai dengan uang yang diterima negara/pemerintah daerah berkurang dari seharusnya.”

Penjelasan tambahan dikemukakan oleh Auditor BPK, Bapak Supermanto.

“Pertama, pengeluaran negara dalam bentuk uang atau barang yang seharusnya tidak dikeluarkan. Kedua, penerimaan negara yang lebih kecil atau lebih rendah dari yang seharusnya diterima. Ketiga, kewajiban yang seharusnya tidak ada atau lebih besar dari seharusnya...”

Berbagai penjelasan dari Auditor BPKP dan BPK tersebut dapat disimpulkan bahwa tindakan yang dapat merugikan keuangan negara adalah segala macam tindakan yang diawali oleh sebuah penyimpangan, di mana penyimpangan tersebut tentunya melanggar peraturan perundang-undangan dan merugikan keuangan negara. Bramastyo (2014) menyatakan bahwa masih terdapat kekeliruan dalam mengartikan penggunaan istilah kerugian keuangan negara dengan kerugian negara, sehingga perlu dijelaskan bahwa jika kerugian keuangan negara cenderung dipakai pada proses tindak pidana korupsi seperti tertera pada UU No.1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU No.17 Tahun 2003. Sementara kerugian negara adalah istilah yang sering digunakan oleh BPK dalam menjalankan tugas pemeriksaan. Walaupun terdapat beda pada pemaknaan istilah, hubungan antara kerugian keuangan negara dan kerugian negara tertera pada paragraf keenam, butir keenam pada penjelasan umum UU No. 1 tahun 2004, yaitu *“untuk menghindari terjadinya kerugian keuangan negara/daerah, akibat tindakan melanggar hukum, atau kelalaian seseorang dalam undang-undang pembendaharaan ini, diatur ketentuan mengenai penyelesaian kerugian negara/daerah.”* Penjelasan lebih lanjut dari undang-undang tersebut pada pasal 1 ayat (22) juga menyatakan bahwa *“Kerugian negara/daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai”*.

Praktik-praktik korupsi yang dilaku-

kan di lingkungan penyelenggara negara baik pada birokrasi pemerintahan, legislatif, maupun yudikatif Indonesia, tidak dapat dipandang sebagai kejahatan biasa, mengingat potensi yang diakibatkan tidak hanya berdampak pada kerugian keuangan negara, tetapi kerugian perekonomian negara. Sehingga sangat tepat jika kejahatan tindak pidana korupsi diberi predikat kejahatan yang luar biasa (*extra ordinary crime*) di mana tidak semua orang bisa melakukannya, kecuali memiliki kekuasaan, wewenang, politik, kekuatan ekonomi, kecerdasan intelektual tinggi, jabatan-jabatan publik yang semuanya dikenal sebagai penjahat kerah putih (*white collar criminals*).

Metodologi menghitung kerugian keuangan negara. Bapak Gatot Loco selaku Auditor BPKP menjelaskan mengenai proses menghitung kerugian keuangan negara. Beliau menyatakan bahwa kerugian keuangan negara dihitung oleh auditor tergantung pada bukti audit yang diperolehnya, seperti telah dijelaskan di atas bahwa bukti auditnya harus cukup, kompeten dan relevan. Tidak ada satu rumusan standar yang dapat digunakan untuk menghitung nilai kerugian keuangan negara, semuanya bergantung pada bukti audit yang diperoleh auditor dalam pelaksanaan auditnya. Bahkan dalam permasalahan yang sama, ketika bukti audit yang diperolehnya berbeda bisa berakibat terjadinya perbedaan dalam penghitungan nilai kerugian keuangan negara.

Contoh permasalahan, dalam suatu kegiatan audit PKKN atas pengadaan pembangunan gedung. Gedung A dan B, rumusan penyimpangannya adalah bahwa pelelangan yang dilakukan oleh panitia telah direkayasa. Baik pemenang lelang gedung A maupun B, sesuai dengan penyimpangan tersebut, maka mereka tidak seharusnya menjadi pemenang, tidak seharusnya berhak atas keuntungan, atas gedung A kondisi gedung secara fisik rusak berat, dan menurut ahli konstruksi dengan kondisi tersebut sangat membahayakan dan secara teknis tidak dapat dimanfaatkan, maka auditor berdasarkan pendapat ahli konstruksi tersebut bisa memberikan pendapat kerugian keuangan negaranya. Sementara kondisi sebaliknya, gedung B juga secara fisik rusak berat, tetapi ahli konstruksi menyatakan bahwa gedung tersebut masih bisa dimanfaatkan, tidak membahayakan, tetapi faktanya banyak pekerjaan yang tidak diselesaikan oleh penyedia jasa, maka kerugian keuangan

negaranya tidak bisa dihitung seperti halnya gedung A, hanya terhadap volume pekerjaan yang tidak diselesaikan saja dapat dihitung sebagai kerugian keuangan negara.

Kompleksitas dan spesifikasi dari sebuah kejahatan korupsi berdampak pada perbedaan metode yang digunakan oleh auditor BPKP dan BPK dalam penghitungan kerugian keuangan negara. Kerugian keuangan negara tidak dapat ditetapkan secara baku sebagai sebuah panduan/acuan dalam menghitung kerugian keuangan negara, sehingga pada pelaksanaan pemeriksaan pihak auditor leluasa menentukan metode yang dianggap paling tepat dan efisien. Umumnya pada kasus-kasus pengadaan barang atau jasa pemerintah, Auditor BPK menyatakan bahwa terdapat beberapa metodologi yang digunakan dalam melakukan penghitungan kerugian negara, yaitu: metode *apple to apple comparison* adalah suatu metode yang menguji nilai kewajaran harga dalam pengadaan barang untuk dua objek yang sama baik jenisnya dan unsur-unsur lainnya yang membentuk objek barang tersebut; metode biaya produksi adalah metode yang digunakan untuk pengadaan barang yang tidak memiliki pembanding atau tidak ada lagi barang sejenis di pasaran; metode perbandingan antara nilai kontrak dengan harga pasar atau nilai pembanding tertentu contohnya dalam aktivitas pemberian ganti rugi atas tanah untuk kepentingan umum oleh pemerintah; dan metode kerugian total, yaitu metode yang digunakan untuk penghitungan kerugian keuangan negara atas penerimaan yang tidak disetor (sebagian atau seluruhnya) ke kas negara, pengeluaran atas pelaksanaan kegiatan fiktif, pengeluaran kas negara bersumber dari APBN dan APBD yang tidak berdasarkan pada peraturan perundang-undangan.

Fungsi Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (LHPKKN). LHPKKN digunakan untuk menentukan jumlah uang pengganti/tuntutan ganti rugi yang harus diselesaikan oleh pihak yang terbukti bersalah apabila kepada terpidana dikenakan pidana tambahan sebagaimana diatur dalam pasal 17 dan 18 UU No. 31 Tahun 1999; Sebagai salah satu patokan/acuan bagi jaksa untuk melakukan penuntutan mengenai berat/ringannya hukuman yang perlu dijatuhkan berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan bagi hakim sebagai bahan pertimbangan dalam menetapkan keputusannya; Dalam

hal kasus yang terjadi ternyata merupakan kasus perdata atau lainnya (kekurangan perbendaharaan atau kelalaian PNS), maka Penghitungan kerugian keuangan negara digunakan sebagai bahan gugatan/penuntutan sesuai dengan ketentuan yang berlaku (perdata/TP/TGR) (Slamet, 2013).

Fungsi LHPKKN tersebut tidak jauh berbeda dengan yang dipaparkan oleh Auditor BPK Bapak Batiman dan Bapak Supermanto bahwa LHPKKN merupakan informasi mengenai ada tidaknya indikasi kerugian keuangan negara sekaligus menghitung nilai kerugian yang terjadi dan merupakan salah satu alat bukti yang digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam persidangan tindak pidana korupsi. Sedangkan menurut Bapak Judge Bao yang merupakan Hakim Tindak Pidana Korupsi pada Pengadilan Negeri Surabaya terdapat dua keadaan.

“Sangat penting, karena dalam suatu persidangan tipikor LHPKKN digunakan sebagai dasar menghitung kerugian keuangan negara dan jumlah uang pengganti untuk terdakwa tipikor. Namun, ada kalanya LHPKKN tersebut tidak terlalu penting.”

Pernyataan Beliau menunjukkan adanya beberapa keadaan yang dapat membuat LHPKKN menjadi sangat penting dan tidak terlalu penting. LHPKKN dikatakan sangat penting apabila perkara dalam persidangan tipikor yang dihadapi oleh hakim itu rumit, artinya secara sederhana tidak bisa dihitung oleh hakim. Sebagai contoh, adanya kerugian bangunan, fondasi kayu dan lainnya yang tidak dapat dihitung dengan mudah, sehingga membutuhkan bantuan Auditor BPK atau BPKP. Namun, apabila perkaranya sederhana, maka ada atau tidaknya LHPKKN tidak terlalu penting. Misalkan bantuan sosial yang diadakan oleh pemerintah sebagai contoh bantuan sosial pengadaan sapi untuk warga desa, anggaran dan pertanggungjawabannya berbeda. Permasalahannya, sapi tidak dibelikan sesuai dengan yang seharusnya. Hal ini perhitungannya cukup mudah, sehingga LHPKKN tidak menjadi hal yang krusial. Sementara itu, fungsi LHPKKN bagi BPKP memiliki arti tersendiri. Bapak Gatot Loco menjelaskan fungsi LHPKKN bagi BPKP.

“Bagi BPKP LHPKKN merupakan produk dari kegiatan audit dalam

Rangka Penghitungan Kerugian Keuangan Negara, sebagai bentuk pertanggungjawaban atas kegiatan audit jenis tersebut.”

Penghitungan kerugian keuangan negara tidak hanya berkaitan dengan aspek teknik-teknik akuntansi dan keuangan saja, tetapi juga sangat bergantung pada pemahaman dan kemampuan serta pengetahuan dari para auditor, baik BPK maupun BPKP di dalam memaknai istilah hukum yang disebut kerugian negara. Pemahaman adalah bergantung pada sudut pandang para auditor terhadap peraturan perundang-undangan dan aturan lainnya berkaitan dengan tindak pidana korupsi. LHPKKN merupakan produk hasil dari proses pengumpulan, pengolahan, analisis terhadap data atau bukti-bukti menggunakan metode-metode tertentu yang biasa digunakan oleh auditor untuk dapat secara aktual dan *tangible* menghitung kerugian negara. Fungsi laporan hasil penghitungan kerugian keuangan negara tersebut, baik produk dari Auditor BPK maupun BPKP adalah sebagai alat bukti surat, salah satu alat bukti yang sah untuk melengkapi alat bukti lainnya yang dibutuhkan oleh Jaksa dan Hakim Pengadilan Tipikor. Meskipun demikian, kerugian negara yang bersifat potensial menjadi rumit di dalam penggunaan metode yang ada. Hal ini disebabkan karena akuntabilitas dan transparansi dari hasil penghitungannya menjadi taruhan bagi institusi yang mengeluarkan dokumen tersebut dan berdampak litigasi dari pihak yang merasa dirugikan atas ketidakbenaran hasil penghitungan tersebut.

Pihak-pihak yang berwenang membuat LHPKKN. Berdasarkan pernyataan Bapak Gatot Loco selaku Auditor BPKP, beliau menjelaskan bahwa APIP (BPKP, Inspektorat Jenderal Kementerian /Lembaga, Inspektorat Daerah Provinsi /Kabupaten/Kota) dan Lembaga Negara, yaitu BPK memiliki kewenangan untuk melakukan audit PKKN, sehingga dapat membuat LHPKKN.

Pada BPKP, LHPKKN dikeluarkan oleh Bidang Investigasi. Audit dalam rangka PKKN dapat dilakukan melalui dua cara yakni: sebagai kegiatan pengembangan audit dari audit rutin/operasional yang ditindaklanjuti dengan audit investigasi, selanjutnya ditingkatkan menjadi audit dalam rangka PKKN. Atas permintaan dari penyidik, biasanya audit PKKN dimintakan oleh penyidik pada

tahap penyidikan.

Pada BPK, yang berwenang membuat LHPKKN adalah Divisi Investigatif atau Forensik. Bapak Supermanto selaku Auditor BPK menyatakan bahwa penghitungan kerugian keuangan negara dilakukan oleh auditor pemerintah dan akuntan forensik. Selanjutnya pernyataan dari Bapak Batiman yang juga merupakan Auditor BPK mengatakan bahwa LHPKKN merupakan produk BPK dengan pelaksana di lapangan, yaitu auditor pelaksana yang sudah diberikan penugasan untuk melakukan penghitungan kerugian negara. Beliau menekankan bahwa semua auditor yang ditugaskan adalah orang-orang yang mampu untuk melaksanakan penugasan tersebut.

Keberadaan hasil putusan Mahkamah Konstitusi No.32 tahun 2012 menegaskan bahwa kewenangan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) adalah setara dengan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dalam kewenangannya melakukan audit penghitungan kerugian negara. Putusan yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht*) tersebut memberikan payung peraturan-peraturan tentang kewenangan BPKP dalam melakukan audit LHPKKN antara lain: Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 yang telah beberapa kali diubah, terakhir Keputusan Presiden Nomor 64 Tahun 2005 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.

Kontroversi Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (LHPKKN) dalam pengungkapan kasus korupsi. Berdasarkan pernyataan dari Asian Development Bank (2010) korupsi melibatkan perilaku oleh sebagian pegawai sektor publik dan swasta, di mana mereka dengan tidak pantas dan melawan hukum memperkaya diri mereka sendiri dan atau orang-orang yang dekat dengan mereka, atau membujuk orang lain untuk melakukan hal-hal tersebut dengan menyalahgunakan jabatan di mana mereka ditempatkan. Menurut Lopa, tindak pidana korupsi merupakan suatu tindak pidana yang dengan penyuapan manipulasi dan perbuatan-perbuatan melawan hukum yang merugikan atau dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara, merugikan kesejahteraan atau kepentingan rakyat/umum. Perbuatan yang merugikan keuangan atau perekonomian negara adalah korupsi di bidang materil, sedangkan korupsi di bidang politik dapat terwujud berupa memanipulasi

pemungutan suara dengan cara penyuapan, intimidasi paksaan dan atau campur tangan yang mempengaruhi kebebasan memilih komersialisasi pemungutan suara pada lembaga legislatif atau pada keputusan yang bersifat administratif di bidang pelaksanaan pemerintahan.

Terkait dengan hasil audit yang telah dilakukan, Bapak Gatot Loco menjelaskan bahwa laporan hasil audit dalam rangka audit PKN (LHPKKN) merupakan produk dari Auditor yang akan diberkas oleh penyidik sebagai bukti dokumen/bukti surat menurut hukum, tidak ada bukti lain yang diberikan oleh pihak BPKP. Pengadilan tipikor Surabaya juga telah melakukan evaluasi berupa kajian internal terkait putusan-putusan bebas atas kasus-kasus korupsi, simpulan hasil kajian mengelompokkan tiga tipe putusan bebas kasus-kasus korupsi. Pertama, dikarenakan dakwaan yang diajukan jaksa penuntut umum lemah; kedua, pertimbangan majelis hakim secara umum menyatakan tidak cukup bukti untuk diajukan dan kurangnya optimalnya upaya jaksa untuk membuktikan; dan ketiga, tidak dapat dipungkiri adanya putusan-putusan kontroversial oleh majelis hakim yang sama pernah memutuskan perkara bebas atas terdakwa kasus korupsi. Secara sosiologis, kenyataan putusan lembaga peradilan yang dirasakan oleh publik jauh dari rasa keadilan dalam penanganan kasus –kasus korupsi juga disebabkan adanya prasangka keberadaan *judicial corruption*, yakni jual beli perkara yang tentunya hasil akhirnya menguntungkan pihak terdakwa. Untuk itulah kontroversi putusan bebas yang per 1 Agustus 2012 (ICW) terbesar di pengadilan tipikor Surabaya menjadi perhatian masyarakat dan menjadi noda merah pemberantasan korupsi di Jawa Timur.

Sebagai bukti dokumen/bukti surat dalam persidangan tipikor, Bapak Gatot Loco menambahkan bahwa tidak terdapat kriteria tertentu agar bukti dokumen/bukti surat tersebut dapat diterima hukum.

“Tidak ada kriteria LHPKKN yang seperti apa yang dapat diterima oleh hukum, kalau di BPKP bahwa audit dalam rangka PKN tersebut harus mengikuti Standar Operasional Prosedur (SOP) yang ditetapkan oleh lembaga.”

Pernyataan tersebut sejalan dengan

pernyataan Bapak Judge Bao.

“Tidak ada kriteria. Kriteria bukti audit maupun LHPKKN yang menentukan adalah Auditor. Hal ini dikarenakan Hakim tidak mengerti dan memahami mengenai ilmu audit.”

Keyakinan seorang hakim pada bukti dokumen/bukti surat yaitu LHPKKN yang telah dibuat auditor apakah dapat diyakini apabila hakim tersebut tidak mengerti dan memahami ilmu audit. Bapak Judge Bao menjelaskan bahwa hakim dapat meyakini bukti LHPKKN tersebut dikarenakan auditor yang menyajikan bukti tersebut telah ‘disumpah’ di depan pengadilan sebagai saksi ahli. LHPKKN tersebut dikuatkan dengan keterangan auditor yang membuatnya (keterangan ahli) di mana auditor tersebut telah disumpah dan apabila auditor tersebut membuat sumpah palsu atau memberikan keterangan yang tidak sesuai dan semestinya, maka akan diberi hukuman. Auditor yang ditugaskan membuat LHPKKN merupakan ahli dari BPK atau BPKP di mana berarti auditor tersebut telah ditugaskan oleh institusi yang memang memiliki kewenangan memeriksa adanya kerugian keuangan negara. Secara personal, hakim telah meyakini bahwa mereka merupakan orang-orang yang memiliki kemampuan dan kualifikasi baik dari formalitas, sertifikasi, maupun pelatihan-pelatihan yang telah dilakukan.

Hal ini menegaskan bahwa hakim tipikor selalu berpegang pada UU RI Nomor 48 Tahun 2009 tentang kekuasaan kehakiman di mana pasal 3 ayat 1 menyatakan bahwa dalam menjalankan tugas dan fungsinya, hakim wajib menjaga kemandirian peradilan. Pada pasal 6 ayat 2 juga menyatakan bahwa tidak seorang pun dapat dijatuhi pidana, kecuali apabila pengadilan karena alat pembuktian yang sah menurut undang-undang, hakim mendapat keyakinan bahwa seseorang yang dianggap dapat bertanggung jawab, telah bersalah atas perbuatan yang didakwakan atas dirinya. Bapak Judge Bao memberikan penjelasan sebagai berikut:

“Adanya vonis bebas/lepas dikarenakan memang terdakwa tersebut tidak terbukti melakukan tindakan yang memenuhi unsur tipikor. Dalam hal ini, empat unsur tipikor harus terpenuhi. Berdasarkan Pasal 2 UU Tipikor

dijelaskan bahwa empat unsur tersebut meliputi setiap orang, memperkaya diri sendiri, orang lain atau suatu korporasi, dengan cara melawan hukum, dan dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian Negara” (Republik Indonesia, 2009).

Pernyataan tersebut menekankan bahwa adanya LHPKKN tidak serta merta dapat membuktikan terdakwa tersebut telah melakukan tindak pidana korupsi. Beliau menambahkan bahwa putusan hakim pada pengadilan tipikor tidak hanya menggunakan LHPKKN sebagai bahan pertimbangan, melainkan juga keterangan saksi, keterangan ahli, bahkan keterangan terdakwa. Hal tersebut menguatkan pengertian bahwa dalam ranah hukum pidana, untuk membuktikan seseorang terdakwa bersalah atau tidak harus melalui pemeriksaan di depan sidang pengadilan, tidak cukup dengan bukti surat berupa LHPKKN dari audit PKKN. Akan tetapi, dalam konteks pembuktian suatu perkara seperti kasus korupsi contohnya, pihak majelis hakim perlu memperhatikan kepentingan masyarakat dan kepentingan terdakwa secara berkeadilan. Pengertian dari kepentingan masyarakat adalah seseorang yang telah melanggar ketentuan pidana atau undang-undang pidana lainnya harus mendapat hukuman yang setimpal dengan kesalahannya, sedangkan kepentingan terdakwa adalah terdakwa harus diperlakukan secara adil sedemikian rupa, sehingga bilamana tidak ditemukan pembuktian yang kuat atas kesalahan yang diajukan pada pasal tuntutan pihak jaksa penuntut umum (JPU), maka sudah sepatutnya dibebaskan dari segala tuntutan, dan bila memang pembuktian di pengadilan menyatakan secara sah dan menyakinkan terdakwa bersalah maka atas hukuman yang diterimanya haruslah seimbang dengan kesalahannya berdasarkan KUHP.

Pembuktian dalam konteks hukum pidana adalah pembuktian bahwa benar suatu peristiwa pidana telah terjadi dan terdakwa secara sah dan meyakinkan dinyatakan bersalah melakukannya. Untuk membuktikan kesalahan terdakwa di depan pengadilan, sistem hukum peradilan yang dipimpin oleh majelis hakim terikat pada cara-cara atau ketentuan-ketentuan pembuktian sebagaimana diatur dalam undang-undang peradilan. Pembuktian yang sah

harus dilakukan di sidang yang memeriksa terdakwa serta memeriksa alat-alat bukti dan keseluruhannya dilakukan di depan pengadilan (Carpenter & Reimers, 2013; Dee, Durtschi, & Mindak, 2014; Kouakou, Boiral, & Gendron, 2013).

Beberapa peneliti (Dilla, 2013; Hammersley, Bamber, & Carpenter, 2010; Shil, 2008; Yoon, Hoogduin, & Zhang, 2015) menggunakan empat macam teori atau sistem tentang pembuktian. Pertama, *teori pembuktian positif*. Teori ini menyatakan bahwa diputuskannya seorang terdakwa bersalah atau tidak bersalah bergantung sepenuhnya pada sejumlah alat bukti yang telah ditetapkan terlebih dahulu, keyakinan hakim menurut teori ini harus dikesampingkan (Dilla, 2013). Kedua, *teori pembuktian negatif*, yang menyatakan bahwa hakim hanya boleh menjatuhkan pidana apabila sedikit-dikitnya alat bukti yang telah ditentukan oleh undang-undang terpenuhi ditambah keyakinan hakim yang diperoleh berdasarkan alat-alat bukti tersebut (Hammersley, Bamber, & Carpenter, 2010). Ketiga, *teori pembuktian bebas*, yang menyatakan bahwa alat-alat dan cara pembuktian tidak ditentukan dalam undang-undang (Shil, 2008). Keempat, *teori pembuktian berdasarkan keyakinan*, yang menyatakan bahwa hakim menjatuhkan pidana semata-mata berdasarkan keyakinan pribadinya dan dalam putusannya tidak perlu menyebutkan alasan-alasan putusannya (Yoon, Hoogduin, & Zhang, 2015).

Asas pembuktian yang dianut oleh UU Nomor 8 Tahun 1981 tentang KUHP adalah asas *presumption of innocence* (asas praduga tidak bersalah) walaupun kategori kejahatannya tergolong luar biasa (*extraordinary crime*) seperti kejahatan korupsi yang merugikan keuangan negara dan berdampak negatif bagi perekonomian bangsa, melalui sistem pembuktian yang dikenal di pengadilan Indonesia haruslah menjadi pedoman di mana majelis hakim tindak pidana korupsi tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seseorang kecuali apabila dengan sekurangnya terdapat dua (2) alat bukti yang sah diperoleh untuk memperoleh keyakinan bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan seseorang yang menjadi terdakwa secara sah dan meyakinkan telah bersalah melakukannya. Berdasarkan KUHP dalam pasal 184 secara tegas menyebutkan urutan dari alat-alat bukti yang diakui (sah) menjadi bukti hukum yaitu: adanya keterangan saksi-saksi; keterangan dari ahli yang dia-

jukan oleh kedua belah pihak yang sedang berperkar; bukti surat (contohnya: Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan Negara); petunjuk; dan bukti berupa keterangan dari terdakwa. Meskipun demikian, hal ini sedikit berbeda dengan pernyataan Bapak Gatot Loco selaku Auditor BPKP.

“Kerugian keuangan negara adalah akibat/dampak yang ditimbulkan karena adanya suatu penyimpangan, sehingga tidak akan ada kerugian keuangan negara yang tidak didahului suatu penyimpangan.”

Penjelasan tersebut menekankan bahwa dengan adanya LHPKKN maka unsur tindak pidana korupsi telah terpenuhi. Adanya LHPKKN menunjukkan telah terjadi kerugian keuangan negara yang merupakan unsur tipikor yang keempat. Kerugian keuangan negara tidak akan terjadi jika tidak ada suatu tindakan yang dilakukan dengan cara melawan hukum, unsur tipikor yang ketiga telah terpenuhi. Apabila sudah terdapat terdakwa tindak pidana korupsi maka jelas unsur tipikor yang pertama yaitu setiap orang juga telah terpenuhi. Kemudian yang terakhir, unsur kedua yaitu memperkaya diri sendiri, orang lain atau suatu korporasi. Unsur kedua tersebut juga terpenuhi, sesuai dengan teori kepentingan di mana setiap orang yang mengambil hak orang lain dalam hal ini merugikan keuangan negara maka tidak lain hal itu dilakukan semata-mata untuk kepentingan dirinya sendiri maupun golongannya.

Bapak Gatot Loco menambahkan bahwa auditor hanya berperan untuk membantu pada bagian ilmu akuntansi dan audit di mana auditor hanya membantu dalam audit operasional maupun audit investigasi dan audit PKKN selebihnya dalam suatu persidangan tipikor mutlak wewenang dari hakim yang mengadilinya karena memang LHPKKN yang dibuat oleh auditor hanya salah satu dan bukan satu-satunya yang digunakan hakim sebagai bahan pertimbangan. Pemaparan tambahan Bapak Gatot Loco tersebut sesuai dengan yang dijelaskan oleh hakim tipikor Bapak Judge Bao sebelumnya bahwa seorang hakim bukan hanya menggunakan LHPKKN sebagai bahan pertimbangan untuk keputusannya, melainkan juga mempertimbangkan keterangan ahli, keterangan saksi bahkan keterangan terdakwa. Mengenai terbukti atau tidak ter-

buktinya kerugian negara yang disebutkan dalam LHPKKN atau sah-tidak sahnya LHPKKN tersebut tetap merupakan wewenang mutlak dari hakim yang mengadilinya. Selain LHPKKN hakim juga mempertimbangkan kesaksian-kesaksian dimana meliputi kesaksian ahli mengenai LHPKKN tersebut, kesaksian para saksi dan termasuk kesaksian dari tersangka.

Pandangan dari pihak BPK sedikit berbeda. Bapak Batiman dan Bapak Superman-to selaku Auditor BPK. Mereka menyatakan bahwa Bukti Audit dan LHPKKN yang dapat diterima hukum memiliki kriteria.

“Kriteria bukti audit yang dapat diterima hukum yaitu bukti audit yang cukup, kompeten dan relevan dengan temuan pemeriksaan/indikasi kerugian yang terjadi. LHPKKN yang dapat diterima hukum yaitu laporan harus akurat, jelas, tidak memihak, relevan dan tepat waktu.”

Sedangkan Bapak Batiman menjelaskan kriteria tersebut sebagai berikut:

“Bukti audit dalam pemeriksaan BPK harus sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara dan termasuk dalam alat bukti yang sah sesuai Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).”

Pernyataan dari kedua Auditor BPK memberikan titik terang bahwa bukti audit dan LHPKKN dapat memiliki keyakinan yang tinggi di mata hukum apabila mulai dari langkah awal hingga akhir prosedur audit yang dilakukan bukan hanya sesuai ilmu akuntansi dan audit, melainkan melihat dari segi hukum juga. Hal ini dikarenakan bukti audit yang telah dikumpulkan oleh auditor tidak semuanya dapat dijadikan sebagai bukti yang sah di mata hukum (Cassell, Drake, & Rasmussen, 2011; Zhao & Harding, 2013). Dengan demikian, LHPKKN juga tidak dapat memiliki tingkat keyakinan yang memadai bagi hakim tipikor.

Hal ini tentu tidak mudah, sehingga diperlukan bantuan yang optimal dari Penyidik Kepolisian dan Kejaksanaan yang tentunya memiliki pengetahuan dan pengalaman yang lebih mendalam mengenai pengolahan bukti-bukti hukum yang sah dalam suatu pengadilan tindak pidana korupsi. Pemahaman terhadap hukum juga dirasakan penting untuk dapat dipahami dan diketahui

oleh auditor BPK dan BPKP sebagaimana yang telah menjadi konsep yang dikenal dengan istilah segitiga akuntansi forensik (Tuanakotta, 2010, 2014).

Harapan dengan adanya sinergi yang baik antara auditor dan penyidik dapat meyakinkan hakim, di mana bukti audit dan LHPKKN yang awalnya hanya merupakan salah satu unsur tindak pidana korupsi, yaitu merugikan keuangan negara dapat dilengkapi dengan bukti-bukti hukum lain. Bukti tersebut dapat diperoleh tentu dengan bantuan penyidik ataupun lembaga negara yang bertugas memberantas korupsi yaitu Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) serta lembaga swadaya kemasyarakatan yang peduli terhadap pemberantasan korupsi di Indonesia. Dengan demikian, keempat unsur tindak pidana korupsi yaitu setiap orang; memperkaya diri sendiri, orang lain atau suatu korporasi; dengan cara melawan hukum; dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara dapat terpenuhi delik korupsinya serta didukung oleh kuatnya bukti-bukti menurut hukum yang sah dan meyakinkan, sehingga tidak ada lagi putusan hakim yang memberikan vonis bebas/lepas bagi terdakwa korupsi. Oleh karena itu, peran aktif masyarakat anti korupsi, aktivis dan relawan penggiat pemberantasan korupsi untuk tetap konsisten melakukan pengawasan, kritik, dan menghasilkan riset atau penelitian yang berkontribusi menemukan model pemberantasan korupsi yang tidak hanya berfokus pada keberhasilan sisi penindakan kasus-kasus korupsi, tetapi juga pada tindakan pencegahan (preventif).

Pencegahan korupsi potensi kerugian keuangan negara dapat dilindungi untuk dicegah agar tidak dikorupsi oleh para koruptor. Dampak perilaku negatif koruptif oleh pejabat publik dicegah agar tidak merusak sendi-sendi kehidupan perekonomian dan pembangunan bangsa yang pada tujuannya adalah demi memakmurkan dan menyejahterakan masyarakat, serta melindungi aspek keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

SIMPULAN

Bukti audit dalam rangka Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara harus memenuhi unsur-unsur bukti audit yang tepat. Unsur tersebut meliputi kecukupan, relevansi dan kompeten. LHPKKN merupakan laporan hasil dari Audit Penghitungan Keru-

gian Keuangan Negara. Laporan tersebut dibuat oleh Auditor Negara (baik oleh lembaga auditor eksternal negara ataupun Auditor Internal pemerintah seperti BPKP) dan akuntan forensik di mana laporan tersebut memuat penentuan ada tidaknya indikasi kerugian negara termasuk di dalamnya hasil perhitungan nilai kerugian negara yang terjadi. Syarat untuk menjadi bukti audit yang kompeten adalah bukti audit yang diperoleh dari sumber yang dapat diyakini keasliannya dan memiliki wewenang untuk menghasilkan bukti tersebut. Selain itu, bukti audit tersebut apabila diuji reliabilitasnya mampu untuk dipertanggungjawabkan melalui serangkaian pengujian-pengujian, sehingga pada akhirnya menjadi bukti yang tidak terbantahkan di depan pengadilan tipikor. Pengujian-pengujian terhadap beberapa alat bukti tipikor yang diajukan dalam sidang peradilan dilakukan oleh tim penuntut tipikor atau jaksa KPK bersama-sama dengan tim pengacara dari terpidana kasus korupsi untuk saling mempertahankan argumen yang melandasi bukti-bukti yang diajukan dalam persidangan tersebut. Jika terdapat unsur-unsur yang melemahkan keberadaan dari bukti tersebut, maka hakim pengadilan tipikor akan mempertimbangkan untuk mengabaikan bukti yang lemah dan lebih mengelaborasi bukti-bukti yang dianggap memiliki kekuatan untuk dapat mengungkap tindak pidana korupsi.

Auditor adalah pihak yang membuat LHPKKN sedangkan yang menjustifikasi adalah hakim pada pengadilan tipikor. Dalam hal ini, walaupun Hakim meyakini atas LHPKKN yang telah dibuat auditor, tetapi pada kenyataannya tidak dapat dipungkiri bahwa hakim bukan hanya menjadikan LHPKKN sebagai satu-satunya bahan pertimbangan kasus korupsi pada pengadilan tipikor, melainkan juga mempertimbangkan kesaksian ahli, saksi-saksi, bahkan kesaksian tersangka. Hal ini dikarenakan LHPKKN merupakan salah satu unsur tipikor yaitu merugikan keuangan negara, padahal hakim menyatakan bahwa yang termasuk dalam tipikor adalah tindakan yang telah memenuhi empat unsur sesuai dengan Undang-Undang tipikor yaitu (1) setiap orang; (2) memperkaya diri sendiri, orang lain atau suatu korporasi; (3) dengan cara melawan hukum; (4) dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara. Untuk penyelesaian kontroversi ini, pihak penyidik

maupun Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) harus berkontribusi semaksimal mungkin.

Penelitian ini tidak dapat menjangkau permasalahan rumit di mana tidak semua bukti audit yang telah dikumpulkan oleh auditor dapat diterima hukum atau dapat dijadikan sebagai bukti hukum. Dengan demikian, Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (LHPKKN) tidak memiliki tingkat keyakinan yang memadai kecuali didukung dengan bukti-bukti hukum lain yang memperkuat dan dapat memenuhi keempat unsur tindak pidana korupsi. Selain itu LHPKKN merupakan salah satu dan bukan satu-satunya yang digunakan hakim sebagai bahan pertimbangan untuk memberikan putusan pada persidangan tindak pidana korupsi. Sebagai perbandingan kriteria bukti disebut bukti audit dan bukti hukum dapat dikelompokkan kedalam uraian seperti: tujuan dikumpulkannya bukti tersebut, syarat untuk dapat dipenuhinya unsur-unsur dari bukti tersebut, bentuk dari bukti, cara atau teknik pemerolehan bukti, pertimbangan profesional (*judgement*) yang digunakan oleh auditor dengan hakim adalah berbeda di dalam menggunakan bukti/alat bukti, dan yang paling utama tentunya landasan atau pedoman yang digunakan oleh auditor, baik yang digunakan pada lingkungan pemerintahan (SAP) atau pun lingkungan akuntan publik (SPAP), sedangkan aparat penegak hukum seperti penyidik kepolisian dan kejaksaan, jaksa penuntut umum (JPU) dan hakim berpegangan pada aturan perundang-undangan dan peraturan hukum lainnya yang relevan, khususnya yang berkaitan dengan tindak pidana korupsi (tipikor).

Pemberantasan korupsi tidak akan berhasil apabila tidak ada sinergi yang baik dan maksimal antara auditor, penyidik atau aparat penegak hukum, termasuk lembaga negara yang bertugas memberantas tindak pidana korupsi yaitu Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) serta hakim yang mengadili dan memberikan putusan pada pengadilan tindak pidana korupsi. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menjangkau permasalahan rumit mengenai bukti audit yang tidak semua dapat dijadikan sebagai bukti hukum serta LHPKKN yang memerlukan bukti hukum lain yang dapat memperkuat, sehingga keempat unsur tindak pidana korupsi dapat terpenuhi. Dengan demikian,

peneliti merasa bahwa diperlukan penelitian ke penyidik atau aparat penegak hukum lainnya yang secara langsung dan bila perlu dilanjutkan dengan melakukan penelitian ke Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) serta institusi kejaksaan. Sementara itu, dalam proses peradilan tindak pidana korupsi pertimbangan majelis hakim dalam memutuskan perkara korupsi sangat ditentukan oleh pengujian/pembuktian dari alat bukti yang diajukan oleh penyidik kejaksaan ke depan pengadilan, sistem hukum di Indonesia yang menggunakan KUHAP sebagai panduan hukum acara pidana menjadikan pelaksanaannya dipenuhi dengan aturan-aturan yang ketat mengenai alat-alat bukti yang dapat diakui dan diterima dalam persidangan peradilan tindak pidana korupsi di Indonesia. Agar dapat ditindaklanjuti maka bukti-bukti tersebut harus memenuhi kriteria peraturan hukum yang berlaku.

DAFTAR RUJUKAN

- Arens, A.A. (2013). *Jasa Audit dan Assurance (Auditing and Assurance Services an Integrated Approach-An Indonesia Adaption)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Arikunto, S. (2010). *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*. Jakarta: PT Rineka Cipta.
- Asian Development Bank. (2010). *Anti Korupsi dan Integritas*. Mandaluyong, Filipina.
- Backof, A.G. (2015). The Impact of Audit Evidence Documentation on Jurors' Negligence Verdicts and Damage Awards. *The Accounting Review*, 90(6), 2177-2204. <https://doi.org/10.2308/accr-51072>
- Beisland, L.A., Mersland, R., & Strom, R.O. (2015). Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from the Microfinance Industry. *International Journal of Auditing*, 19(3), 218-237. <https://doi.org/10.1111/ijau.12041>
- Bennett, G.B., & Hatfield, R.C. (2013). The Effect of the Social Mismatch between Staff Auditors and Client Management on the Collection of Audit Evidence. *The Accounting Review*, 88(1), 31-50. <https://doi.org/10.2308/accr-50286>
- Boritz, J.E., Kochetova-Kozloski, N., & Robinson, L. (2015) Are Fraud Specialists Relatively More Effective than Auditors at Modifying Audit Programs in the Presence of Fraud Risk? *The Accounting Review*, 90(3), 881-915. <https://doi.org/10.2308/accr-50911>
- Brazel, J.F., Jones, K.L., & Prawitt, D.F. (2014). Auditors' Reactions to Inconsistencies between Financial and Non-financial Measures: The Interactive Effects of Fraud Risk Assessment and a Decision Prompt. *Behavioral Research in Accounting*, 26(1), 131-156. <https://doi.org/10.2308/bria-50630>
- Butcher, K., Harrison, G., & Ross, P. (2013). Perceptions of Audit Service Quality and Auditor Retention. *International Journal of Auditing*, 17(1), 54-74. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00457.x>
- Carpenter, T.D., & Reimers, J.L. (2013). Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45-69. <https://doi.org/10.2308/bria-50468>
- Cassell, C.A., Drake, M.S., & Rasmussen, S.J. (2011). Short Interest as a Signal of Audit Risk. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1278-1297. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01102.x>
- Chen, C.X., Trotman, K.T., & Zhou, F.H. (2015). Nominal versus Interacting Electronic Fraud Brainstorming in Hierarchical Audit Teams. *The Accounting Review*, 90(1), 175-198. <https://doi.org/10.2308/accr-50855>
- Cohen, S., & Leventis, S. (2013). An Empirical Investigation of Audit Pricing in the Public Sector: The Case of Greek LGOs. *Financial Accountability & Management*, 29(1), 74-98. <https://doi.org/10.1111/faam.12003>
- Dee, C.C., Durtschi, C., & Mindak, M.P. (2014). Grand Teton Candy Company: Connecting the Dots in a Fraud Investigation. *Issues in Accounting Education*, 29(3), 443-458. <https://doi.org/10.2308/iace-50763>
- Dickins, D., & Reisch, J.T. (2012). Enhancing Auditors' Ability to Identify Opportunities to Commit Fraud: Instructional Resource Cases. *Issues in Accounting Education*, 27(4), 1153-1169. <https://doi.org/10.2308/iace-50178>
- Dilla, W.N. (2013). Can Avatars Fight Fraud? How Virtual Business Environments Facilitate Learning More About Fraud Investigation and Prevention. *Journal of Information Systems*, 27(2), 127-130.

- <https://doi.org/10.2308/isys-10371>
- Dilla, W.N., Harrison, A.J., Mennecke, B.E., & Janvrin, D.J. (2013). The Assets Are Virtual but the Behavior Is Real: An Analysis of Fraud in Virtual Worlds and Its Implications for the Real World. *Journal of Information Systems*, 27(2), 131-158. <https://doi.org/10.2308/isys-50571>
- Ellwood, S., & Garcia-Lacalle, J. (2015). The Removal of a Specialist Oversight Body for Local Public Audit: Insights from the Health Service in England. *Financial Accountability & Management*, 31(2), 219-242. <https://doi.org/10.1111/faam.12054>
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M.E. (2016a). The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability. *The Accounting Review*, 91(6), 1629-1646. <https://doi.org/10.2308/accr-51382>
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M.E. (2016b). Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability. *Current Issues in Auditing*, 10(1), 24-33. <https://doi.org/10.2308/ciia-51369>
- Griffith, E.E., Hammersley, J.S., & Kadous, K. (2015). Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833-863. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12104>
- Halbouni, S.S. (2015). The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE). *International Journal of Auditing*, 19(2), 117-130. <https://doi.org/10.1111/ijau.12040>
- Hamilton, E.L. (2016). Evaluating the Intentionality of Identified Misstatements: How Perspective Can Help Auditors in Distinguishing Errors from Fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 57-78. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51452>
- Hammersley, J.S., Bamber, E.M., & Carpenter, T.D. (2010). The Influence of Documentation Specificity and Priming on Auditors' Fraud Risk Assessments and Evidence Evaluation Decisions. *The Accounting Review*, 85(2), 547-571. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.2.547>
- Holm, C., & Thinggaard, F. (2016). Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency. *International Journal of Auditing*, 20(1), 1-16. <https://doi.org/10.1111/ijau.12050>
- Kouakou, D., Boiral, O., & Gendron, Y. (2013). ISO Auditing and the Construction of Trust in Auditor Independence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(8), 1279-1305. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1264>
- Kamayanti, A. (2016). *Metodologi Penelitian Kualitatif Akuntansi: Pengantar Religiositas Keilmuan*. Malang: Yayasan Rumah Peneleh.
- Kassem, R., & Higson, A.W. (2016). External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators. *Current Issues in Auditing*, 10(1), 1-10. <https://doi.org/10.2308/ciia-51391>
- Karyono. (2013). *Forensic Fraud*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Kern, S.M., & Weber, G.J. (2016). Implementing a "Real-World" Fraud Investigation Class: The Justice for Fraud Victims Project. *Issues in Accounting Education*, 31(3), 255-289. <https://doi.org/10.2308/iace-51287>
- Komisi Pemberantasan Korupsi. (2006). *Memahami untuk Membasmi*. Jakarta: Komisi Pemberantasan Korupsi.
- Lee, D.H., Kim, S.M., Oh, K.W., & Yoo, S.W. (2013). New Auditors' Decisions for Released Firms from the Mandatory Auditor Designation Rule: Evidence from South Korea. *Australian Accounting Review*, 23(4), 341-356. <https://doi.org/10.1111/auar.12037>
- Mahkamah Konstitusi. Pengujian Pasal 6 huruf a dan Penjelasan Pasal 6 Undang-Undang Komisi Pemberantasan Korupsi, Putusan Mahkamah Konstitusi No. 31/PUU-X/2012 (2012). Indonesia.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspectives*, 14(1), 1-50. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12040>
- Moleong, L.J. (2013). *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Remaja Rosdakarya.
- Mukhtar. (2013). *Metode Praktis Penelitian Deskriptif Kualitatif*. Jakarta: GP Press

- Group.
- Pacini, C.J., Hopwood, W.S., & Sinclair, D.T. (2016). Domestic Asset Tracing: Identifying, Locating and Freezing Stolen and Hidden Assets. *Journal of Forensic Accounting Research*, 1(1), 42-65. <https://doi.org/10.2308/jfar-51549>
- Pike, B.J., Chui, L., Martin, K.A., & Olvera, R.M. (2016). External Auditors' Involvement in the Internal Audit Function's Work Plan and Subsequent Reliance Before and After a Negative Audit Discovery. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 159-173. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51486>
- Priantara, D. (2013). *Fraud Auditing & Investigation*. Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Ramamoorti, S. (2008.) The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 521-533. <https://doi.org/10.2308/iace.2008.23.4.521>
- Reffett, A.B. (2011). No Good Deed Goes Unpunished? Recent Evidence on the Effects of Identifying and Investigating Fraud Risks on Auditors' Litigation Exposure. *Current Issues in Auditing*, 5(2), 1-8. <https://doi.org/10.2308/ciia-50105>
- Republik Indonesia. Perbendaharaan Negara. Undang-Undang No. 1. (2004). Indonesia.
- Republik Indonesia. Badan Pemeriksa Keuangan. Undang-Undang No. 15. (2006). Indonesia.
- Republik Indonesia. Kekuasaan Kehakiman. Undang-Undang No. 48. (2009). Indonesia.
- Rufus, R.J. & Hahn, W. (2011). Mountain State Sporting Goods: A Case of Fraud? A Case Study in Fraud Examination. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 201-217. <https://doi.org/10.2308/iace.2011.26.1.201>
- Santoso, U., & Pambelum, Y.H. (2008). Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dalam Mencegah Fraud. *Jurnal Administrasi Bisnis*, 4(1), 14-33.
- Shil, N. C. (2008). Accounting for Good Corporate Governance. *Journal of Administration & Governance*, 3(1), 22-31.
- Siriwardane, H. P., Hu, B.K.H., & Low, K.Y. (2014). Skills, Knowledge, and Attitudes Important for Present-Day Auditors. *International Journal of Auditing*, 18(3), 193-205. <https://doi.org/10.1111/ijau.12023>
- Slamet, B. (2013). *Metode Penghitungan Kerugian Negara dalam Audit Investigasi*. Tersedia pada: http://pusdiklatwas.bpkp.go.id/asset/files/post/20131202_165551/KTI_Perhitungan_KN.pdf (Diakses 20 Mei 2016).
- Sugiyono. (2009). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Sugianto & Jiantari. (2014). Akuntansi Forensik: Perlukah Dimasukkan dalam Kurikulum Jurusan Akuntansi? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(3), 355-364.
- Tuanakotta, T.M. (2010). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*. Jakarta: Salemba Empat.
- Tuanakotta, T.M. (2013). *Auditing Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Tuanakotta, T.M. (2014). *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Utama, M.F.W. (2014) Penelusuran Aset (Asset Tracing) dan Pemulihan Kerugian Negara (Loss Recovery). Tersedia pada: <http://pusdiklatwas.bpkp.go.id/konten/show/1028> (Diakses: 25 Desember 2016).
- Umar, H. (2011). Peran Akuntan dalam Pemberantasan Korupsi. *Sosiohumaniora*, 13(1), 108-126. <https://doi.org/10.24198/sosiohumaniora.v13i1.5465>
- Yoon, K., Hoogduin, L., & Zhang, L. (2015). (2015). Big Data as Complementary Audit Evidence. *Accounting Horizons*, 29(2), 431-438. <https://doi.org/10.2308/acch-51076>
- Zerni, M., Haapamaki, E., Jarvinen, T., & Niemi, L. (2012). Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits. *European Accounting Review*, 21(4), 731-765. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2012.678599>
- Zhao, Y., & Harding, N. (2013). Improving the Interpretation of Complex Audit Evidence: The Beneficial Role of Order Effects. *Abacus*, 49(4), 476-505. <https://doi.org/10.1111/ABAC.12016>