

AKUNTANSI FORENSIK DALAM UPAYA PEMBERANTASAN TINDAK PIDANA KORUPSI

I DEWA NYOMAN WIRATMAJA
Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana

ABSTRACT

Corruption has become a phenomenal issue and always interesting to discuss in Indonesia. Corruption has been considered as the root cause of national problems, such as high cost economy, economic growth, and investment barrier.

This article focuses on the chance of implementing forensic accounting concept in providing evidence to support court decision. The discussion aims to review the role of forensic accounting through preventive, detective, and corrective approaches to prevent and handle corruption in Indonesia. Cressey's model of fraud triangle is used to map forensic accounting roles in preventing corruption.

Keywords: fraud triangle, corruption, evidence, court.

I. PENDAHULUAN

Menjamurnya praktik-praktik korupsi hampir di setiap lini kehidupan di Indonesia sangat ironis dengan banyaknya strategi yang telah dirumuskan oleh berbagai lembaga pemerintahan seperti BPK, BPKP, Inspektorat, KPK maupun oleh kalangan LSM seperti MTI dan ICW. Seluruh strategi yang merupakan jurus-jurus ampuh dalam pemberantasan korupsi sepertinya belum mampu menuntaskan permasalahan korupsi yang sudah menggejala.

Sulitnya memberantas korupsi di Indonesia mengingatkan pada suatu konsep yang disebut *Capture Theory* dari Amle O Krueger. *Capture*

Theory menyatakan bahwa segala sesuatunya di atas kertas secara yuridis formal adalah sah dan legal. Sayangnya pada tataran realitasnya teori ini banyak disalahgunakan untuk memuluskan kepentingan beberapa pihak. Pendekatan akuntansi forensik akan sangat membantu dalam menganalisis berbagai kasus korupsi di Indonesia khususnya yang berkaitan dengan korupsi sistemik yang dilakukan melalui konspirasi yang telah dipersiapkan dengan dukungan dokumen legal oleh para pelakunya.

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 *boarding 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 KKN (korupsi, kolusi dan nepotisme).

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 akuntansi forensik sebagai ilmu dan akuntan forensik sebagai profesi dalam pemberantasan korupsi di Indonesia. Artikel ini memfokuskan pembahasan pada peran akuntansi forensik dalam upaya pengungkapan dan penyelesaian kasus

korupsi melalui pemutusan mata rantai model segi tiga kecurangan *fraud triangle* dari Donald R. Cressy.

II. KAJIAN PUSTAKA

Konsep akuntansi forensik, korupsi, strategi pemberantasan korupsi *fraud triangle* serta penelitian empiris tentang korupsi dibahas untuk mengkonstruksi pembahasan peran akuntansi forensik dalam pemberantasan korupsi. Akuntansi forensik sebagai aplikasi ilmu akuntansi diarahkan untuk mampu menyediakan informasi, bukti dan pembuktian yang memadai untuk debat pada persidangan di pengadilan.

Akuntansi Forensik

Terminologi akuntansi forensik dibahas untuk referensi dalam formulasi strategi pemberantasan korupsi. *Forensik Accounting, Forensik Investigation, Forensik Audit* dan *Litigation Support* adalah beberapa terminologi penting dalam memahami akuntansi forensik sebagai bagian dari ilmu akuntansi yang bermanfaat dalam penyelesaian dan pencegahan tindak pidana korupsi. Beberapa terminologi ini dibahas sebagai berikut.

Forensik Accounting

Forensik Accounting, provides an accounting analysis that is suitable to the court which will form the basis for discussion, debate and ultimately dispute resolution.

Akuntansi forensik, menyediakan suatu analisis akuntansi yang dapat digunakan dalam perdebatan di pengadilan yang merupakan basis untuk diskusi serta resolusi di pengadilan. Penerapan pendekatan-pendekatan dan analisis-analisis akuntansi dalam akuntansi forensik dirancang untuk menyediakan analisis dan bukti memeadai atas suatu asersi yang nantinya dapat dijadikan bahan untuk pengambilan berbagai keputusan di pengadilan.

Forensik Investigation

The utilization of specialized investigative skills in carrying out an inquiry conducted in such a manner that the outcome will have application to a court of law. A Forensik Investigation may be grounded in accounting, medicine, engineering or some other discipline.

Investigasi forensik pemanfaatan keterampilan khusus dalam penyelidikan untuk menyelesaikan suatu permintaan pemeriksaan yang hasilnya akan mempunyai aplikasi atau digunakan untuk kepentingan di pengadilan. Suatu penyelidikan forensik mungkin didasarkan pada akuntansi, obat kedokteran, rancang-bangun atau beberapa disiplin lain. Prinsipnya forensik investigasi merupakan penerapan tekink-teknik auditing yang ditujukan dan dirancang khusus untuk mencari atau menemukan bukti dan pembuktian atas suatu perngungkapan keuangan yang nantinya dapat digunakan dalam proses persidangan di pengadilan.

Forensik Audit

An examination of evidence regarding an assertion to determine its correspondence to established criteria carried out in a manner suitable to the court.

Suatu pengujian mengenai bukti atas suatu pernyataan atau pengungkapan informasi keuangan nuntuk menentukan keterkaitannya dengan ukuran-ukuran standar yang memadai untuk kebutuhan pembuktian di pengadilan. Audit forensik lebih menekankan proses pencarian buki serta penilaian keseuaian bukti atau temuan audit tersebut dengan ukuran pembuktian yang dibutuhkan untuk proses persidangan. Audit forensik merupakan perluasan dari penerapan prosedur audit standar ke arah pengumpulan bukti untuk kebutuhan persidangan di pengadilan.

Litigation Support

"Litigation Support", provides assistance of an accounting nature in a matter involving existing or pending litigation. It deals primarily with issues related to the quantification of economic damages. A typical litigation support assignment would be calculating the economic loss resulting from a breach of contract.

Litigation support menyediakan bantuan dari pengetahuan akuntansi dalam hal menyatakan ada atau menunda proses pengadilan terutama mengenai isu yang berhubugna dengan kuantifikasi dari kerusakan ekonomi. Jenis dukungan pengadilan menyediakan dukungan menganai perhitungan kerugian ekonomi dari dilanggarnya

suatu kontrak atau tugas public yang idbebankan kepada seseorang karena jabatannya.

Korupsi

a) 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 *bribery* (penyuapan) dan *kickbacks* (penerimaan komisi secara tidak sah) 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 *offences beyond the reach of the law* (kejahatan-kejahatan yang tidak terjangkau oleh hukum). Banyak contoh diberikan untuk kejahatan-kejahatan semacam itu, misalnya *tax*

evasion (pelanggaran pajak), *credit fraud* (penipuan di bidang kredit), *embezzlement and misappropriation of public funds* (penggelapan dan penyalahgunaan dana masyarakat), dan berbagai tipologi kejahatan lainnya yang disebut sebagai *invisible crime* (kejahatan yang tak terlihat). 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 aparatur pemerintahan, 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 aparatur 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.

Masood 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.

b. Tipologi korupsi

Untuk kepentingan perumusan strategi pemberantasan korupsi dipandang perlu untuk terlebih dahulu mengenali karakteristik dan jenis korupsi. Syed Hussain 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.

c. *Tribalism (Structural and Sociological Nepotism)* dalam praktik korupsi.

Sudah menjadi rahasia umum bahwa sebagian besar pejabat publik memiliki akar keterkaitan yang mengarah kepada nepotism. Kecenderungan nepotisme ini dapat dilihat dalam berbagai bentuk, mulai dari yang paling umum seperti ikatan kekeluargaan, *college tribalism*, *organizational tribalism*, sampai *institutional tribalism*.

(1) Ikatan kekeluargaan

Ikatan kekeluargaan merupakan bentuk nepotisme yang paling sederhana, karena mudah dikenali. Hal ini terjadi karena biasanya ikatan kekeluargaan tercermin dari kesamaan nama belakang atau kemiripan wajah. Memang lucu apabila diperhatikan di jajaran pegawai negeri, terutama di kantor Pemda, banyak yang memiliki wajah yang mirip serta nama belakang yang sama. Mereka memang dalam kehidupan sebagai rakyat biasa adalah bersaudara.

Lebih luas dari ikatan kekeluargaan ini adalah adanya fenomena pegawai suatu instansi yang berasal dari suku atau suatu daerah tertentu. Sebagai contoh fenomena yang terjadi di kantor Pemda DKI. Walaupun berganti-ganti gubernur, tetapi para pejabat terasnya biasanya berasal dari suatu daerah yang dikenal dengan sebutan "Babi Kuning", yaitu dari daerah Batak, Bima, dan Kuningan. Atau fenomena "pen-Jabar-an" di kantor Depdagri pada waktu menterinya berasal dari Jawa Barat. Dan masih banyak contoh lainnya.

(2) *College Tribalism*

College Tribalism adalah bentuk nepotisme yang biasanya terjadi bilamana para pelakunya alumni dari perguruan tinggi atau jurusan yang sama. Tidaklah aneh ketika pimpinan suatu unit kerja adalah alumni suatu perguruan tinggi atau jurusan tertentu, maka mereka akan merekrut sebagian besar stafnya dari alumni perguruan tinggi atau jurusan yang sama. Bahkan, lebih jauh lagi, counterpart di instansi teknis, serta rekanannya juga diatur sedemikian rupa sehingga merupakan rombongan dari perguruan tinggi atau jurusan yang sama.

(3) *Organizational Tribalism*

Organizational Tribalism adalah bentuk nepotisme dimana para pelakunya adalah sama-sama anggota suatu organisasi, seperti partai politik, organisasi profesi atau organisasi pemuda. Bentuk nepotisme ini akan menjadi sangat berbahaya apabila mereka memiliki misi untuk memperjuangkan suatu kepentingan politik. Hal ini akan menyebabkan pegawai negeri menjadi orang-orang partisan. Di samping itu, patut disadari bahwa korupsi untuk membiayai kepentingan politik memerlukan biaya yang sangat besar.

(4) *Institutional Tribalism*

Institutional tribalism adalah bentuk nepotisme di mana para pelakunya adalah berasal dari instansi yang sama di luar instansinya saat ini. Biasanya seorang pimpinan yang berasal dari instansi lain akan membawa pegawai yang datang secara bergerombol maupun bertahap.

Bentuk nepotisme ini juga dicirikan dengan masih kentalnya ikatan pegawai instansi tersebut dengan instansi asalnya.

Penelitian Empirik yang Berkaitan dengan Korupsi

Sampai dengan dekade 70-an, penelitian mengenai korupsi belum banyak dilakukan. Hal ini diakui oleh Gunnar Myrdal (1968): "*Although corruption is very much issue in the public debate in all South Asian countries, ..., it is almost taboo as a research logic and is rarely mentioned in scholarly discussions of the problems of government planning*". Barulah pada dekade 90-an bermunculan penelitian empirik yang berkaitan dengan korupsi.

Mauro (1995) 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.

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.

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. Juga, survei ini 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.

III PEMBAHASAN

Pendekatan Perumusan 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 dilkaji untuk dapat disempurnakan di segala aspeknya sehingga proses penanganan tersebut akan dapat dilakukan secara cepat dan tepat.

Akuntansi 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 akuntansi forensik di Indonesia belum banyak digunakan karena profesi akuntansi belum menetapkan standar dari penerapan akuntansi forensik sebagai salah satu profesi akuntan.

Akuntansi forensik dan profesi akuntan forensik yang di negara-negara maju mengambil peran strategis 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 Akuntansi Forensik untuk Pemberantasan Korupsi dalam Perspektif *Fraud Triangle*

Fraud triangle adalah model yang menjelaskan alasan orang melakukan *fraud* 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 ansih telah diputuskan oleh pengadilan sebagai pelaku *fraud*. Hasil penelitiannya adalah, orang melakukan *fraud* didorong oleh tiga hal yang disebutnya sebagai *fraud triangle* yaitu *pressure*, *perceived opportunity* dan *rationalitation*.

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-shareble need*.

Situasi yang memunculkan *perceived non-shareble 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 fraud sebagai peluang. Untuk melakukan fraud seseorang tidak cukup hanya dengan dorongan tekanan kebutuhan. Informasi yang dimiliki membentuk keyakinan bahwa karena kedudukan dan kepercayaan institusi yang melekat pada dirinya maka *fraud* yang dilakukannya tidak akan diketahui. Untuk melakukan *fraud* atau korupsi komponen berikutnya dari *opportunity* adalah kemampuan atau keahlian untuk melakukannya. Tanpa kemampuan yang memadai menyembunyikan *fraud* atau korupsi tentu tidak mungkin untuk dilakukan apalagi untuk kasus-kasus korupsi yang bersifat sistemik.

Sisi segitiga *fraud* yang ketiga adalah *rationalitation*. Orang sebelum memutuskan tindakan *fraud* 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 toh 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.

Akuntansi 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. Akuntansi 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 konteks 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.

Akuntansi 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 auditing 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 konteks strategi detektif

audit forensik menrapkan 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 akuntansi dan akuntan forensik di negara maju dalam pengungkapan dan penyelesaian kasus *fraud* 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 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.

IV. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

- (1) Akuntansi forensik merupakan formulasi yang dapat dikembangkan sebagai strategi preventif, detektif dan persuasif melalui penerapan prosedur audit forensik dan audit investigatif

- yang bersifat *litigation suport* untuk menghasilkan temuan dan bukti yang dapat digunakan dalam proses pengambilan putusan di pengadilan.
- (2) Belum tersedianya institusi yang menghasilkan tenaga akuntansi forensik dan audit forensik memerlukan upaya dari institusi penyelenggara pendidikan dalam menyediakan kurikulum yang membekali lulusan dengan kompetensi akuntansi forensik.
 - (3) 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.

Saran

Mengacu dari pembahasan dan simpulan maka dapat disarankan hal-hal sebagai berikut.

- (1) Kepada para peneliti dapat disarankan untuk melakukan penelitian empiris yang bertujuan untuk memformulasikan kelembagaan ideal dari profesi akuntan forensik di Indonesia.
- (2) Kepada praktisi akademis dapat disarankan untuk merancang kurikulum pendidikan yang memungkinkan untuk dihasilkannya tenaga akuntan forensik yang kompeten.
- (3) Penelitian empiris juga penting dilakukan untuk menguji tipologi korupsi dan relevansi model *fraud triangle* sebagai penyebab tindakan orang melakukan tindakan korupsi di Indonesia.

Daftar Pustaka

- Achwan, Rochman. 2000. "Good Governance: Manifesto Politik Abad ke 21". *Kompas*, 28 Juni 2000
- 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>.
- Alatas, Syed Hussain. 1987. *Korupsi Sifat, Sebab dan Fungsi*. Jakarta: LP3ES.
- 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>.
- Drake, Earl .1991. "Government and Business Relations in Indonesia". Simon Fraser University at Harbour Center, David See-Chai Lam Center for International Communication, Seminar, April 30, 1991.
- Gatra Info Service. 1996. "Korupsi: Menurun atau Kian Canggih," <http://www.%20%20gatra.com/II/31/I3.%20html>
- Glendoh, S.H. 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)
- Hasibuan, Sayuti. 2000. "Ngobrol dengan Pak Sayuti 22 Agustus 2000"
- 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.
- Kian Gie, Kwik. 1997. "Korupsi Akar Masalah Defisit Transaksi Berjalan." *Kompas Online*, <http://www.kompas.com/9709/23/EKONOMI/koru.html>
- Kompas (1996) "Tingkat Korupsi Indonesia Nomor Tiga", *Kompas Online*, <http://www%20.kompas.com/9604/10/LN/ting.%20html>
- 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/opd01/opd01.html1>
- Saefuddin, Ahmad Muflih .1997. "Korupsi Struktural." *Gatra Info Service*. <http://www.gatra.com/III/28/kol6-28.html>
- 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>
- Sukardi, Laksamana. 1997 "Kalau Korupsi Bersifat Endemik, Perizinan Menjadi Komoditas." *LPSI Online*, <http://www.lpsi.org/analisis/160897%20/laks.html>
- Singgih, Jaksa Agung (1997) "Korupsi Bisa Jadi Penyebab Tergulingnya Pemerintahan". *Kompas* 30 Oktober 1997
- Solihin, Dadang. 1996. "Indonesia: Corruption and Growth." Final Paper Assignment ECON 6770-Fall 1996, Department of Economics, University of Colorado. Denver.
- Wibisono, Christianto. 1999. "Defisit Transaksi, Kolusi dan Korupsi," *Suara Pembaruan Online*, <http://www.suarapembaruan.com/News/1996/12/021296/Headline/h14/h14.html>
- Yakup, Bahrul Ilmi .1996. "Kualitas Pengadilan Indonesia Terburuk di Asean." *Republika Online*, <http://www.republika.co.id/last/1608-kum.bah.html>.