

Peran Akuntan Forensik sebagai Upaya Penegakan Hukum pada Kejahatan Fraud (Penggelapan) di Perusahaan Kelapa Sawit

Rahmatsyah

Universitas Islam Sultan Agung, Semarang, Indonesia; rahmadsyahrahmadsyah553@gmail.com

ARTICLE INFO

Keywords:

Embezzlement;
Fraud;
Forensic accounting;
Plantation company

Article history:

Received 2022-06-24
Revised 2022-08-12
Accepted 2022-10-24

ABSTRAK

Palm oil is one of the commodities to improve Indonesian economy. However, in palm oil companies, fraud often occurs which is detrimental to the company. One of the frauds committed by employees is embezzlement of funds. Therefore, an analysis is needed to prevent and overcome the problem of embezzlement of funds in oil palm companies. The purpose of this research is 1) to find out the juridical rules of embezzlement of funds in private companies, 2) to find out the role of forensic accounting in tackling embezzlement crimes, 3) to find out the obstacles for forensic accountants in carrying out the duties in the enforcement of embezzlement crimes. This research was conducted with a normative juridical approach. Results of the study 1) embezzlement is one of the frauds that can be charged using Article 372 of the Criminal Code, 2) forensic accountants are very useful for tracing budgets that have been embezzled by employees in office, forensic accounting is also useful for preventing other frauds not only embezzlement in palm oil companies, 3) the obstacle for forensic accountants in carrying out law enforcement is having to deal with people who are involved in fraudulent treatment which will always hinder when an investigative audit of the fraud is carried out. Recommendation: it is necessary to anticipate fraud, including embezzlement by hiring the services of a forensic accountant so that all company assets can be secured.

This is an open access article under the CC BY license.



Corresponding Author:

Rahmatsyah

Universitas Islam Sultan Agung, Semarang, Indonesia; rahmadsyahrahmadsyah553@gmail.com

1. PENDAHULUAN

Kelapa sawit merupakan komoditas perkebunan yang berperan dalam pembangunan ekonomi Indonesia. Kelapa sawit bukan hanya membangun perekonomian Indonesia melalui hasil penjualannya tetapi juga industri kelapa sawit mampu menyerap tenaga kerja lebih dari enam belas juta karyawan. Dengan demikian, industri kelapa sawit dapat meminimalisir terjadinya pengangguran pada lokasi

industri kelapa sawit berada. Industri kelapa sawit dibangun di Indonesia dengan menyeimbangkan aspek sosial, ekonomi dan lingkungan. Hal tersebut diperkuat dalam RPJMN 2020-2024 bahwa pembangunan berkelanjutan dilakukan untuk memberikan akses pembangunan yang adil, inklusif, ramah lingkungan, dan sesuai dengan pembangunan industri kelapa sawit (www.ekon.go.id, diakses tanggal 11 September 2022). Dengan demikian, peran strategis industri kelapa sawit harus terus ditingkatkan khususnya dalam hal pengelolaan.

Peran penting industri kelapa sawit tidak selalu berjalan lancar dalam hal pengelolaan perusahaan karena pada industri kelapa sawit sangat rawan dengan kejahatan seperti halnya penggelapan. Kejahatan penggelapan yang terjadi pada perusahaan kelapa sawit dapat berupa penggelapan aset perusahaan (<https://sindikasi.republika.co.id/berita/qyxo3a430/network>, diakses tanggal 11 September 2022), penggelapan pajak (Bawoleh,dkk, 2021) dan penggelapan keuangan perusahaan. Penggelapan merupakan salah satu *fraud* yang sangat sering terjadi pada perusahaan kelapa sawit. Istilah *fraud* terdapat pada Surat Edaran Bank Indonesia Nomor 13/28/DPNP 9 Desember 2011 bahwa Bank Indonesia menjelaskan istilah *fraud* pada ranah yang lebih spesifik yakni penyimpangan, pembiaran, mengelabui, menipu, memanipulasi dilingkungan bank atau menggunakan sarana bank. Menurut Karyono (2013), istilah *fraud* diartikan sebagai kecurangan, menyimpang dan perbuatan melawan hukum, sengaja dan dilakukan dengan tujuan tertentu. Menurut Tuannakota (2007), *fraud* merupakan perbuatan curang, dan diatur dalam KUHP yakni pencurian (Pasal 361 KUHP), pemerasan dan pengancaman (Pasal 368 KUHP), penggelapan (Pasal 372 KUHP), perbuatan curang (Pasal 378 KUHP), merugikan pemberi piutang dalam keadaan pailit (Pasal 396 KUHP), menghancurkan atau merusak barang (Pasal 406 KUHP). Berdasarkan pada uraian tersebut, maka pada kasus penggelapan yang sering terjadi pada perusahaan kelapa sawit sudah mempunyai payung hukum untuk segera diselesaikan, walaupun kejahatan *fraud* masih dianggap sebagai istilah baru sehingga jarang dilakukan pendalaman sebagai salah satu bentuk tindak pidana.

Adanya kasus penggelapan yang terjadi pada perusahaan kelapa sawit diperlukan upaya untuk menjaga stabilitas perusahaan yang bukan berorientasi pada pemberian hukuman pada pelaku tetapi berorientasi pada penelusuran aset yang digelapkan. Disisi lain, adanya kasus penggelapan pada perusahaan kelapa sawit perlu dilakukan penegakan hukum yakni berupa suatu perbuatan untuk penegakan ide atau konsep tentang keadilan, kebenaran dan kemanfaatan sosial. Adanya penegakan hukum meharapkan ide dan konsep tersebut menjadi kenyataan (Sinarso, 2005).

Penegakan hukum dalam kasus penggelapan dapat diselesaikan dengan menggunakan akuntansi forensik atau audit forensik. Di Indonesia, kompetensi audit forensik telah distandarisasi melalui Kepmenakertrans No. 46/MEN/II/2009 tentang penetapan Standar Kompetensi Kerja Nasional Indonesia (SKKNI) bidang audit forensik. Menurut D. Larry Crumbley dalam Tjahjano dan Tarigan (2013) akuntansi forensik merupakan akuntansi yang ditujukan untuk hukum yakni akuntansi yang dapat digunakan untuk memberikan kejelasan pada proses pengadilan atau dalam peninjauan judicial atau administratif. Pendapat yang sama diungkapkan oleh Tuanakotta dalam Hakim (2014) bahwa akuntansi forensik merupakan ilmu akuntansi dalam pengertian luas termasuk didalamnya adalah auditing pada permasalahan hukum dengan tujuan untuk penyelesaian hukum baik didalam maupun diluar pengadilan. Investigasi dalam akuntansi forensik meliputi penelusuran dalam hal pembukuan keuangan sehingga dapat digunakan sebagai bukti penggelapan atau kecurangan.

Adanya peran penting akuntansi forensik dalam menelusur tindak pidana, tidak linier dengan kondisi faktual bahwa pada perusahaan kelapa sawit enggan untuk menggunakan akuntansi forensik sebagai upaya penelusuran aset yang disebabkan oleh tindak pidana penggelapan, namun penelusuran hanya berdasarkan pada laporan dari bagian keuangan perusahaan dan saksi. Dengan demikian, jika penyelesaian kasus penggelapan hanya dilakukan dengan orientasi pemberian hukuman pada pelaku, maka perusahaan dapat mengalami kebangkrutan karena kerugian yang cukup besar dari kasus penggelapan tersebut.

Permasalahan penggelapan dapat ditelusur dengan menggunakan akuntansi forensic, sebagaimana dalam hasil penelitian Claudia (2018) bahwa akuntansi forensik sangat membantu dalam melakukan pemecahan masalah korupsi. Penelitian yang sama dilakukan oleh Febriana,dkk (2019) bahwa akuntansi

forensik dan auditor investigasi berpengaruh signifikan pada pengungkapan kecurangan. Berdasarkan pada penelitian terdahulu mengenai peran akuntansi forensik dalam memecahkan permasalahan *fraud* salah satunya adalah penggelapan, maka metode ini dapat diimplementasikan pada kasus penggelapan yang terjadi pada perusahaan kelapa sawit, dengan rumusan masalah sebagai berikut.

- a. Bagaimana pengaturan yuridis mengenai kejahatan *fraud* dalam bentuk penggelapan pada perusahaan swasta seperti halnya perusahaan perkebunan kelapa sawit?
- b. Bagaimana peran akuntansi forensik untuk menanggulangi *fraud* dalam bentuk penggelapan yang terjadi pada perusahaan perkebunan kelapa sawit?
- c. Apa kendala yang dihadapi oleh akuntan forensik dalam menjalankan tugas pada penegakan kejahatan *fraud* penggelapan di perusahaan perkebunan kelapa sawit?

Istilah *fraud* sebagaimana diungkapkan oleh Tuannakota (2007) merupakan perbuatan curang, salah satu diantaranya adalah penggelapan pada Pasal 372 KUHP. *Fraud* merupakan tindakan curang, secara umum diartikan dengan perbuatan manusia yang dilakukan dengan menggunakan akalnyanya sehingga dapat memperoleh sesuatu dari orang lain dengan cara yang tidak tepat. Tindakan curang atau kecurangan adalah penipuan yang dilakukan dengan sengaja untuk memperoleh sesuatu atau menghindari sesuatu dengan tujuan untuk keuntungan pribadi atau suatu usaha tertentu (Sayyid, 2014). Berdasarkan pada definisi *fraud* tersebut maka dapat disimpulkan bahwa akar perbuatan *fraud* adalah akal manusia yang bersifat curang sehingga mengelabui orang-orang untuk keperluan pribadi. Menurut *Association of Fraud Examiners (ACFE)* dalam Artantri, dkk (2016) membagi *fraud* menjadi 3 (tiga) jenis sebagai berikut.

- a. Penyimpangan atas aset (*aset misappropriation*), adalah *fraud* yang dilakukan dengan penyalahgunaan/pencurian aset perusahaan. Penyimpangan atas aset mudah diketahui karena sifatnya mudah diukur.
- b. Pernyataan palsu (*fraudulent statement*), adalah *fraud* yang dilakukan oleh pejabat pemerintah atau eksekutif perusahaan dengan tujuan untuk menutupi kondisi keuangan yang sebenarnya dengan cara melakukan rekayasa keuangan. pernyataan palsu disebut dengan *window dressing*.
- c. Korupsi (*corruption*), adalah *fraud* yang dilakukan dengan penyalahgunaan wewenang atau adanya konflik kepentingan untuk menikmati keuntungan. Korupsi sering tidak terdeteksi karena sering dilakukan dengan bekerjasama.

Menurut Widjaja (2012) *fraud* secara umum dibagi menjadi 3 (tiga) yakni sebagai berikut.

- a. Korupsi
Korupsi mempunyai pengertian yang sangat luas, termasuk didalamnya adalah adanya konflik kepentingan, penyuapan, pengambilan dana secara paksa, permainan tender dan gratifikasi.
- b. Pengambilan aset secara ilegal
Pengambilan aset dilakukan dengan cara curang dan melawan hukum, yakni: a) *skimming* atau penjarahan yaitu adanya penjarahan uang sebelum masuk pada kas perusahaan, b) *lapping* atau pencurian yaitu perilaku penjarahan atas dana setelah dana tersebut masuk pada kas perusahaan, c) *kitting* atau penggelapan yaitu penggelembungan dana.
- c. Kecurangan laporan keuangan
Fraud yang dilakukan dengan kesalahan hitung dan penyajian keuangan karena adanya pemalsuan laporan.

Kejahatan *fraud* khususnya penggelapan pada perusahaan perkebunan kelapa sawit sering terjadi. Penggelapan diatur dalam Buku II Bab XXIV Pasal 372-377 KUHP. Pada Pasal 372 KUHP mengatur penggelapan biasa, menurut hasil penerjemahan Tim Penerjemah Badan Pembinaan Hukum Nasional (BPHN) (1983) berbunyi sebagai berikut.

"Barangsiapa dengan sengaja dan melawan hukum memiliki barang sesuatu yang seluruhnya atau sebagian adalah kepunyaan orang lain, tetapi yang ada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan diancam karena penggelapan, dengan pidana penjara paling lama empat tahun atau pidana denda paling banyak sembilan ratus rupiah."

Sedangkan penggelapan dalam hubungan kerja (dalam jabatan) diatur dalam Pasal 374 KUHP, yang menurut Tim Penerjemah BPHN (1983), berbunyi sebagai berikut.

“Penggelapan yang dilakukan oleh orang yang penguasaannya terhadap barang disebabkan karena ada hubungan kerja atau karena pencarian atau karena mendapat upah untuk itu, diancam dengan pidana penjara paling lama lima tahun”.

Penggelapan merupakan tindak pidana, menurut Tongat (2010) penggelapan pokok sebagaimana terdapat pada Pasal 372 KUHP harus memenuhi unsur sebagai berikut: 1) unsur objektif yang terdiri dari adanya pengakuan sebagai milik pribadi, atas suatu barang, seluruhnya atau sebagian milik orang lain dan berada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan; 2) unsur subjektif terdiri dari adanya unsur kesengajaan dan unsur melawan hukum. Berdasarkan pada unsur penggelapan tersebut, maka unsur *opzettelijke* atau dengan sengaja merupakan unsur yang melekat pada subjek tindak pidana ataupun pada diri pelaku, sehingga unsur tersebut didakwakan pada terdakwa yang harus dibuktikan dalam sidang. Selain tindak pidana penggelapan pokok atau biasa, dalam KUHP juga mengatur tentang tindak pidana penggelapan berat sebagaimana terdapat dalam Pasal 374 KUHP. Tindak pidana penggelapan Pasal 374 KUHP merupakan penggelapan dengan kualifikasi unsur yang memberatkan atau *gequalificeerde verduistering*. Unsur yang memberatkan yakni karena hubungan kerja pribadinya, karena pekerjaannya dan karena mendapatkan imbalan uang.

Munculnya tindak pidana penggelapan didasari oleh beberapa faktor, yakni sebagai berikut.

a. Faktor biologis

Teori ini mengatakan bahwa tindak pidana terjadi karena adanya faktor keturunan, yang dapat diidentifikasi dari bentuk fisik, adanya gen atau keturunan jahat yang diwariskan dan bakat jahat yang dimiliki oleh seseorang (Priyanto, 2012).

b. Teori Psikogenesis

Tindak pidana muncul karena adanya faktor intelegensi, ciri kepribadian, motivasi, sikap salah, fantasi, rasionalisasi, internalisasi diri yang keliru, konflik batin, emosi, kecenderungan psikopatologis. Tindak pidana muncul pada diri seseorang karena reaksi dari permasalahan psikis (Utami, 2012). Tindak pidana di Indonesia juga timbul disebabkan karena ketimpangan pendapatan (Priyanto, 2010).

c. Teori Sosiogenesis

Pada teori ini, tindak pidana muncul disebabkan oleh tingkah laku jahat murni sosiologis atau sosial psikologis yang disebabkan oleh struktur pengaruh sosial yang deviatif, tekanan kelompok, peranan sosial, status sosial atau internalisasi simbolis yang keliru. Pada teori ini, dikatakan bahwa tindak pidana muncul karena lingkungan yang buruk, baik lingkungan keluarga, masyarakat, ekonomi, budaya dan sebagainya.

d. Teori Subkultural Delikuensi

Pada teori ini tindak pidana muncul karena adanya sifat-sifat struktur sosial dengan pola budaya tertentu dari lingkungan pelaku tindak pidana. Lingkungan yang memunculkan orang dengan perilaku pidana pada umumnya adalah lingkungan dengan populasi padat, status sosial ekonomi rendah, kondisi fisik lingkungan yang buruk atau lingkungan dengan disorganisasi familiar dan sosial bertingkat tinggi (Nassarudin, 2016).

Kasus penggelapan selain dipengaruhi oleh faktor pendukung juga dipengaruhi oleh kesempatan untuk melakukan penggelapan. Dengan demikian, untuk menelusur kesempatan dan potensi terjadinya penggelapan perlu dilakukan audit atau pemeriksaan dengan menggunakan akuntansi forensik. Menurut Frimatte Kass-Shraibman dan Vijay S. Sampath (2011), akuntansi forensik adalah spesialisasi dari akuntansi yang berkaitan dengan masalah hukum, guna mengumpulkan dan memberikan informasi untuk keperluan pengadilan. Akuntansi forensik menggunakan teknik forensik untuk mencari bukti adanya *fraud*, guna pembuktian di pengadilan. Menurut Crain,dkk (2019) akuntansi forensik merupakan perpaduan antara bidang akuntansi, hukum, keuangan, komputerisasi, etika dan kriminologi yang ditujukan untuk mencegah dan mendeteksi adanya *fraud* keuangan serta ditujukan untuk kepentingan litigasi. Akuntansi forensik berkaitan dengan unsur kerugian,

luar jawa sering menjadi korban *fraud*, termasuk didalamnya penggelapan dana, penggelapan aset, kecurangan, keterangan palsu dan lainnya. Hal ini dibuktikan dalam berita yang dikutip dari website resmi Kepolisian Sektor Kotawaringin Timur (2019), bahwa Polsek Kotawaringin Timur mengamankan pelaku penggelapan buah kelapa sawit. Berita yang sama diperoleh dari NTMC Polri (2019) bahwa kepolisian Jambi telah menangkap pelaku penggelapan dana perusahaan kelapa sawit di Batam. Berdasarkan kondisi faktual yang terjadi dan hasil pengamatan peneliti pada kasus-kasus yang terjadi pada Perusahaan Kelapa Sawit di Kalimantan Barat, kasus penggelapan dana maupun aset perusahaan hanya memberikan efek jera pada pelaku yakni dengan memberikan hukuman sesuai dengan aturan undang-undang. Namun, perusahaan tidak melakukan *tracing* atau melacak dana atau aset yang sudah digelapkan oleh pelaku. Dengan demikian perusahaan sebagai korban penggelapan akan berpotensi mengalami kebangkrutan.

Sebagaimana telah diuraikan di atas, permasalahan penggelapan juga terjadi pada perusahaan kelapa sawit di Kalimantan Barat. Berdasarkan hasil observasi yang dilakukan, maka permasalahan penggelapan yang terjadi di perusahaan kelapa sawit di Kalimantan Barat disebabkan oleh sosiogenesis (Priyanto, 2010) yakni tindakan murni kejahatan yang didorong oleh faktor sosial atau psikososial. Pada umumnya pegawai yang melakukan tindak pidana penggelapan ingin memperoleh kekayaan materi secara instan dengan mengalirkan dana dari perusahaan kepada dirinya, atau menjual aset perusahaan untuk keuntungan dirinya. Dengan demikian, penggelapan yang dituntut kepada pegawai pelaku tindak pidana penggelapan adalah penggelapan berat karena pegawai merupakan orang yang bekerja pada perusahaan dimana dilakukan penggelapan. Pada kasus tersebut terdapat unsur kesengajaan untuk memperkaya diri sendiri dengan melakukan perbuatan curang.

Perusahaan yang mengalami penggelapan dana atau aset melakukan berbagai upaya untuk menanggulangi dan meminimalisir terjadinya kasus penggelapan. Adapun upaya perusahaan kelapa sawit untuk menanggulangi terjadinya *fraud* khususnya penggelapan adalah sebagai berikut.

a. Melakukan Sosialisasi

Sosialisasi merupakan salah satu tindakan preventif yang dilakukan oleh perusahaan untuk mencegah terjadinya penggelapan. Sosialisasi dilakukan pada seluruh pegawai baik pada tingkat staf maupun eksekutif. Pada sosialisasi ini diberikan pengetahuan, pemahaman secara yuridis tentang kejahatan yang mungkin terjadi di perusahaan kelapa sawit dan sanksinya. Pada sosialisasi ini terdapat beberapa kelemahan sehingga hasilnya tidak efektif sebagaimana yang diharapkan. Kekurangan tersebut diantaranya adalah sebagai berikut.

- 1) Topik dianggap kurang menarik sehingga peserta enggan untuk memperhatikan, hasilnya pemahaman peserta tidak maksimal.
- 2) Pelaksanaan sosialisasi dalam kelas besar sehingga focus peserta tidak maksimal.
- 3) Tidak ada sanksi bagi staf atau eksekutif yang tidak mengikuti sosialisasi sehingga pengetahuan tidak dapat diberikan secara merata.
- 4) Narasumber kurang kompeten sehingga menimbulkan kebosanan dan penyampaian materi tidak maksimal. Berdasarkan pada kelemahan tersebut maka sosialisasi mengenai bahaya *fraud* tidak dapat terserap dengan baik sehingga perilaku *fraud* masih terjadi pada lingkungan perusahaan kelapa sawit.

b. Melakukan Monitoring

Untuk mencegah terjadinya *fraud* khususnya penggelapan, perusahaan kelapa sawit melakukan monitoring pada staf. Monitoring dilakukan secara terjadwal, baik monitoring aset maupun dana. Monitoring aset dilakukan dengan meninjau langsung keberadaan aset milik perusahaan, termasuk nilai aset tersebut; sedangkan monitoring dana dilakukan dengan memeriksa laporan keuangan secara berkala sehingga kejahatan dapat diminimalisir. Pada pelaksanaan monitoring terdapat kelemahan yakni sebagai berikut.

- 1) Monitoring tidak dilakukan secara teliti sehingga perilaku curang tidak terdeteksi. Monitoring yang dilakukan hanya memeriksa laporan namun kurang melakukan

wawancara mendetail pada staff yang bertanggung jawab, hanya memberikan beberapa pertanyaan, dan mendasarkan bukti pada laporan saja bukan dengan melakukan perbandingan dengan bukti lain.

- 2) Monitoring dilakukan oleh pegawai yang kurang memahami area monitoring sehingga pegawai mudah percaya dengan keterangan palsu.
- 3) Monitoring tidak diikuti dengan pemberian saran yang tepat kepada staff sehingga monitoring hanya dilakukan untuk rutinitas.
- 4) Monitoring tidak dilakukan upaya tindak lanjut sehingga setiap kesalahan atau kelalaian laporan keuangan hanya dianggap sebagai kesalahan administrasi yang dihibau untuk diperbaiki, bukan menelisik laporan keuangan yang dinilai janggal.

Berdasarkan pada hasil observasi tersebut, maka diketahui bahwa monitoring kurang memberikan efek positif pada tindak pidana fraud khususnya penggelapan, sehingga dibutuhkan konsep monitoring yang tepat untuk mencegah fraud.

c. Melakukan Audit Internal

Audit internal merupakan salah satu cara untuk mencegah terjadinya *fraud*. Audit internal dilakukan pada bagian yang memungkinkan terjadi *fraud*, baik aset maupun dana. Namun, pada pelaksanaan audit tersebut masih memiliki kelemahan yakni adanya penipuan atau kecurangan yang dilakukan oleh staff sehingga dapat menyembunyikan kejahatan yang dilakukan. Audit yang dilakukan secara internal akan menghemat *cost* perusahaan tetapi auditor internal tersebut memiliki kelemahan karena beberapa hal berikut.

- 1) Adanya konflik kepentingan yang mungkin timbul, karena auditor internal akan berhadapan dengan beberapa orang yang mempunyai jabatan lebih tinggi sehingga keberanian untuk melakukan investigasi akan berkurang.
- 2) Kurang kompeten dalam melakukan audit karena tidak memiliki *background* sebagai auditor hanya memiliki posisi sebagai auditor pada perusahaan tersebut. Audit internal kurang memahami nilai-nilai barang bukti yang dapat digunakan sebagai barang bukti, sehingga bukti-bukti yang semestinya dapat digunakan akan terlewatkan.
- 3) Kurang memiliki pengalaman dalam melakukan audit sehingga banyak diberikan keterangan palsu oleh pelaku tindak pidana.

d. Melakukan Tindakan Represif pada Pelaku

Tindakan represif pada kejahatan *fraud* khususnya penggelapan adalah melaporkan pada pihak yang berwajib. Namun langkah ini tidak disertai dengan upaya *tracing* aset atau dana yang dilakukan penggelapan sehingga perusahaan akan menderita kerugian.

3.2 Pengaturan yuridis mengenai kejahatan fraud dalam bentuk penggelapan pada perusahaan swasta seperti halnya perusahaan perkebunan kelapa sawit

Kejahatan *fraud* (curang) memiliki beberapa bentuk, diantaranya adalah penggelapan baik aset maupun dana bahkan pajak. Pada perusahaan kelapa sawit kejahatan penggelapan sering terjadi karena adanya kelemahan yakni 1) kelemahan dalam melakukan monitoring, 2) lemahnya sosialisasi dan pemahaman yang diberikan dan 3) lemahnya audit internal yang dilakukan. Dengan adanya kelemahan tersebut, maka muncullah kejahatan *fraud* sebagaimana yang dijelaskan dalam Widjaja (2012) bahwa *fraud* secara umum dibagi menjadi 3 (tiga) yakni sebagai berikut.

a. Korupsi

Korupsi termasuk didalamnya adalah konflik kepentingan, penyuapan, pengambilan dana secara paksa, permainan tender dan gratifikasi. Pada konteks perusahaan kelapa sawit korupsi diawali dengan kesempatan dengan menggunakan jabatan yang dimiliki untuk mengelabui orang lain sehingga terjadilah manipulasi data dan korupsi. Walaupun kejahatan korupsi dilakukan dengan melibatkan sejumlah orang yang saling bekerjasama, namun kegiatan ini dapat dideteksi dengan monitoring dan audit internal sehingga *tracing* kecurangan dapat dilaporkan.

b. Pengambilan aset secara ilegal

Pengambilan aset secara curang dan melawan hukum, meliputi: a) *skimming* atau penjarahan yaitu adanya penjarahan uang sebelum masuk pada kas perusahaan, b) *lapping* atau pencurian yaitu perilaku penjarahan atas dana setelah dana tersebut masuk pada kas perusahaan, c) *kitting* atau penggelapan yaitu pengelembungan dana. Pada konteks perusahaan kelapa sawit, pengambilan aset secara ilegal tersebut dapat dilakukan deteksi pada monitoring keuangan dan audit keuangan. Namun, sehubungan dengan rendahnya kompetensi auditor internal maka penggelapan tidak dapat terdeteksi.

c. Kecurangan laporan keuangan

Fraud yang dilakukan dengan kesalahan hitung dan penyajian keuangan karena adanya pemalsuan laporan. Pada konteks ini, *fraud* yang dilaporkan dapat menimbulkan ambiguitas karena kesalahan yang dilakukan dalam pelaporan keuangan harus dinilai unsur kesengajaan atau kelalaian karena akan menimbulkan akibat hukum yang berbeda.

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat diketahui bahwa *fraud* dapat diwujudkan dalam berbagai bentuk, dan belum menjadi kejahatan yang dinilai familiar dalam perusahaan kelapa sawit. Menurut Widjaja (2012) *fraud* dapat dilakukan penjabaran sehingga pemahaman kecurangan bukan sebagai makna sempit, namun lebih dapat dieksplorasi sesuai dengan niat yang ada dalam diri pelaku. Menurut Widjaja (2012) penggelapan merupakan salah satu bentuk *fraud* yang dapat dipidana, bergantung dengan jenis tindak pidana yang dilakukan. Menurut Tongat (2010) penggelapan pokok sebagaimana terdapat pada Pasal 372 KUHP harus memenuhi unsur sebagai berikut: 1) unsur objektif yang terdiri dari adanya pengakuan sebagai milik pribadi, atas suatu barang, seluruhnya atau Sebagian milik orang lain dan berada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan; 2) unsur subjektif terdiri dari adanya unsur kesengajaan dan unsur melawan hukum. Berdasarkan pada unsur penggelapan tersebut, maka unsur *opzettelijke* atau dengan sengaja merupakan unsur yang melekat pada subjek tindak pidana ataupun pada diri pelaku, sehingga unsur tersebut didakwakan pada terdakwa yang harus dibuktikan dalam sidang. Penggelapan pokok atau biasa dilakukan oleh orang-orang yang tidak dalam lingkup perusahaan sehingga unsur kesengajaan yang dilakukan tidak berkaitan dengan jabatan yang dimiliki dalam perusahaan tersebut. Pada konteks perusahaan kelapa sawit, penggelapan tersebut dapat dilakukan oleh orang-orang atau masyarakat disekitar kantor. Walaupun kejahatan ini terjadi, namun tingkat kejahatannya tidak sebanding dengan kejahatan yang dilakukan didalam perusahaan.

Pada perusahaan kelapa sawit, penggelapan yang sering dilakukan dan mendapat konsekuensi yang lebih berat adalah penggelapan berat sebagaimana terdapat pada Pasal 374 KUHP. Pada Pasal 374 KUHP penggelapan dilakukan karena hubungan kerja pribadi, karena pekerjaannya dan karena mendapatkan imbalan uang. Pada konteks perusahaan kelapa sawit, penggelapan dilakukan didalam jabatan sehingga termasuk pada pekerjaan pelaku. Pelaku menggunakan jabatannya untuk menggelapkan aset atau dana dengan mengelabui orang-orang yang ada disekitarnya, menggunakan *power* yang ada dalam jabatannya untuk melakukan kejahatan dengan motif kepentingan pribadi. Dengan adanya motif menguntungkan pribadi pelaku secara materiil, maka kejahatan penggelapan bukan hanya membutuhkan hukuman yang tepat bagi pelaku tetapi juga membutuhkan upaya *tracing* dana dan aset untuk kelangsungan perusahaan, dengan demikian modus kejahatan yang dilakukan oleh pelaku dapat dipelajari untuk meningkatkan kewaspadaan perusahaan. Adapun cara yang tepat untuk melakukan pelacakan atas kecurangan yang dilakukan oleh pelaku *fraud*, dibutuhkan akuntansi forensik.

Pada konteks kejahatan penggelapan membutuhkan bantuan akuntan forensik karena kejahatan penggelapan dilakukan dengan cara tersembunyi sebagaimana diungkapkan oleh Tuanakkota (2010) bahwa *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* menyebutkan 3 (tiga) aksioma pemeriksaan fraud, yakni sebagai berikut.

- a. *Fraud is hidden* atau *fraud* selalu tersembunyi
Salah satu ciri khas pada perbuatan *fraud* adalah tersembunyi. Modus operandi yang dilakukan pada *fraud* selalu memenuhi unsur penipuan, dengan cara menyembunyikan sesuatu dalam kejahatan *fraud* tersebut.
- b. *Reverse proof* atau pembuktian terbalik
Karakteristik *fraud* yang membedakan dengan kejahatan lain adalah pembuktian terbalik. Pada kejahatan *fraud*, pembuktian harus dilakukan dua arah, baik penuntut atau tertuduh. Dengan demikian jika dapat ditemukan bukti yang sama maka kejahatan *fraud* terbukti.
- c. *Existence of fraud* atau penetapan *fraud* oleh pengadilan
Kejahatan *fraud* hanya dapat ditetapkan oleh pengadilan. Untuk melakukan penyelidikan adanya *fraud*, investigator akan memberikan keputusan apakah tertuduh bersalah atau tidak.

Berdasarkan uraian tersebut, kejahatan *fraud* yang dilakukan pada perusahaan kelapa sawit pada umumnya adalah perilaku penggelapan. Penggelapan dilakukan dengan menyembunyikan aset atau dana yang ingin diambil secara tidak tepat, mengelabui orang lain, menipu, memalsukan laporan dan sebagainya. Dengan demikian kejahatan penggelapan tersebut harus dapat dibuktikan oleh dua pihak, baik penuntut atau tertuduh, sehingga jika tuduhan yang dilakukan tidak benar maka akan menimbulkan konsekuensi hukum. Hal ini sebagaimana dibuktikan pada Pasal 191 Ayat (1) KUHAP bahwa jika pemeriksaan terdakwa pada sidang tidak terbukti secara sah dan meyakinkan, maka terdakwa akan diputus bebas. Menurut Prodjodikoro (1977) jika terjadi kegagalan pembuktian pada sidang pengadilan, maka putusan tersebut mengandung pembebasan terdakwa atau *vrijspraak*. Dengan demikian, jika pengadilan tidak dapat membuktikan adanya penggelapan sebagaimana yang dituduhkan pada terdakwa, maka terdakwa harus dibebaskan. Menurut Prodjodikoro (1977), ketiadaan bukti ada 2 (dua) macam yakni sebagai berikut.

- a. Ketiadaan bukti yang oleh undang-undang ditetapkan sangat minim.
- b. Minimum pembuktian telah ditetapkan terpenuhi oleh undang-undang, namun hakim tidak yakin atas kesalahan terdakwa.

Berdasarkan pada teori Prodjodikoro (1977) maka dapat diketahui bahwa bukti yang diajukan pada pengadilan akan dinilai baik kuantitas maupun kualitas sehingga diperlukan saling memperkuat bukti bagi kedua belah pihak yang bersengketa karena penggelapan yang dilakukan dalam jabatan akan berhubungan dengan reputasi kerja bagi terdakwa dan reputasi perusahaan dalam membuktikan adanya penggelapan. Pada Pasal 191 Ayat (2) KUHAP, dijelaskan pula bahwa jika pengadilan berpendapat bahwa perbuatan yang didakwakan kepada terdakwa terbukti, tetapi perbuatan tersebut tidak merupakan tindak pidana, maka terdakwa akan diputus lepas dari segala tuntutan atau dinamakan *onstlag van alle rechtsvervolging*. Pelepasan dari segala tuntutan hukum juga dilakukan jika terdapat kondisi istimewa menurut KUHP, yakni Pasal 44 KUHP terdakwa yang dituntut tidak dapat mempertanggungjawabkan perbuatannya karena penyakit jiwa; Pasal 48 KUHP terdakwa melakukan perbuatan kejahatan karena adanya keadaan memaksa (*overmacht*); Pasal 49 KUHP terdakwa melakukan perbuatan kejahatan karena membela diri (*noodweer*) atau diserang oleh orang lain; Pasal 50 KUHP yakni terdakwa melakukan perbuatan untuk menjalankan sesuatu sesuai dalam undang-undang; dan Pasal 51 KUHP yakni terdakwa melakukan perbuatan kejahatan karena perintah yang sah dari atasan atau pejabat yang berkuasa. Berdasarkan pada rangkaian aturan tersebut maka ketika perusahaan akan menuntut terjadinya penggelapan atau *fraud* lainnya harus memperhatikan aturan yang dapat dijadikan alasan untuk melepaskan dari tuntutan tersebut sehingga perusahaan dapat mempersiapkan bukti-bukti terjadinya penggelapan yang tidak dapat dipatahkan atau disangkal oleh pihak tertuduh. Untuk memperoleh barang bukti yang sah dan meyakinkan pada kasus penggelapan maka diperlukan auditor yang kompeten yang dapat memberikan bukti dengan kualitas bukti yang sah dan meyakinkan, yakni dengan menggunakan akuntansi forensik.

3.3 Peran akuntansi forensic untuk menanggulangi fraud dalam bentuk penggelapan yang terjadi pada perusahaan perkebunan kelapa sawit

Adanya aturan mengenai pembuktian dua arah tersebut, maka perusahaan dapat menggunakan akuntansi forensik untuk melakukan audit investigasi dalam pemeriksaan *fraud*. Audit investigasi dilakukan sesuai dengan standar akuntansi sehingga hasil yang diperoleh dapat dipertanggungjawabkan pada persidangan. Menurut K.H. Spencer Pickett dan Jennifer Pickett (2007) ada beberapa standar yang dapat digunakan untuk melakukan audit investigasi, yakni sebagai berikut.

- a. Seluruh investigasi yang dilakukan harus didasarkan pada standar audit. Dengan demikian audit yang dilakukan pada audit internal tidak akan sama dengan audit investigasi yang dilakukan oleh akuntan forensik. Akuntan forensik mendasarkan semua standar audit sesuai dengan aturan yang berlaku sehingga seluruh hasil dapat dipertanggungjawabkan.
- b. Audit dilakukan dengan sangat hati-hati dalam hal pengumpulan barang bukti dan alat bukti. Dengan demikian, hasil audit yang dilakukan oleh akuntan forensik dapat dipertanggungjawabkan ketepatannya.
- c. Audit dilakukan oleh akuntan forensik dengan sangat rapi dalam hal penyimpanan alat bukti dan barang bukti, bahkan seluruh bukti tersebut terindeks sehingga seluruh jejak dapat dipastikan kebenarannya.
- d. Para akuntan forensik yang menjadi auditor harus menghormati hak sesame sehingga audit yang dilakukan bersifat objektif. Hak yang harus selalu ada dalam audit adalah praduga tak bersalah.
- e. Pembuktian harus lebih kuat dari keraguan sehingga alat bukti yang harus ditemukan minimal 2 dan meyakinkan untuk digunakan sebagai alat bukti yang sah.
- f. Audit dilakukan secara tepat waktu pada seluruh substansi investigasi.
- g. Akuntan forensik harus mendokumentasikan setiap tahap dalam investigasi, diawali dengan perencanaan, pengumpulan barang bukti, wawancara, kontak dengan pihak ketiga, penjagaan kerahasiaan, procedural dan harus memenuhi aturan hukum serta persyaratan laporan.

Dengan adanya standar tersebut maka audit investigasi yang dilakukan dalam akuntansi forensik akan lebih mudah menemukan kesalahan, atau perilaku jahat yang dilakukan oleh pegawai karena audit yang dilakukan tidak hanya menghasilkan kualitas tetapi juga kuantitas bukti yang baik pada konteks penggelapan yang terjadi pada perusahaan kelapa sawit, audit investigasi dengan menggunakan akuntansi forensik akan sangat membantu mengatasi kelemahan audit. Hal ini sebagaimana dalam penelitian Okoye dan Gbegi (2013) dan Fauzan,dkk (2014) bahwa peran akuntansi forensik sangat membantu dalam pelaksanaan audit investigasi karena dapat mencegah dan mendeteksi *fraud*.

Audit investigasi yang dilakukan dengan menggunakan akuntan forensik selain mempunyai standar juga mempunyai teknik audit. Teknik ini sangat penting karena berkaitan dengan kebenaran bukti dan kewajaran penyajian laporan keuangan. Menurut Tuanakkota (2012) untuk melaksanakan audit investigasi teknik audit investigasi dibagi menjadi 3 (tiga) yakni sebagai berikut.

- a. Pemeriksaan fisik dan pengamatan. Pada umumnya dilakukan dengan memeriksa uang tunai, surat berharga, dan persediaan aset. Pengamatan dilakukan dengan menggunakan alat indera untuk mengetahui lingkungan lokasi audit.
- b. Melakukan konfirmasi dan mengumpulkan informasi. Mengumpulkan informasi baik tertulis maupun tidak tertulis dilakukan pada orang-orang yang berada di perusahaan. Namun, informasi yang diberikan tidak diterima begitu saja melainkan harus dicocokkan dengan bukti lain yang berasal dari sumber-sumber lain.
- c. Pemeriksaan dokumen. Pemeriksaan dokumen dilakukan untuk memperoleh pemahaman tentang nilai bukti yang tepat sehingga dapat digunakan pada proses persidangan.

- d. Review Analitikal. Review analitikal dapat dilakukan dengan beberapa teknik, yakni sebagai berikut.
- 1) Membandingkan realisasi anggaran dengan bukti fisik untuk realisasi anggaran.
 - 2) Analisis *vertical-horizontal*, yakni teknik analisis pada laporan keuangan. Analisis *vertical common-size* adalah analisis yang digunakan untuk mengetahui proporsi setiap komponen dalam laporan keuangan terhadap besaran anggaran secara total. Laporan tersebut dinyatakan dalam bentuk prosentase (Hanafi dan Halim, 2007). Analisis rasio adalah analisis yang menggambarkan rasion keuangan. Rasio keuangan ada 5 (lima) hal yakni: rasio likuiditas, solvabilitas, aktivitas, profitabilitas dan pasar. Analisis horizontal adalah teknik analisis *cross section* atau analisis komparasi (Harmanto dalam Sayyid, 2014). Analisis horizontal juga dapat dilakukan dengan analisis sumber dana yakni untuk mengetahui aliran kas pada suatu periode tertentu.
 - 3) Analisis regresi dan tren. Analisis regresi merupakan salah satu teknik yang menggambarkan kecenderungan perubahan laporan keuangan (Harahap, 2010), sedangkan analisis tren dilakukan untuk memberikan informasi mengenai pertumbuhan laporan keuangan dari tahun ke tahun.
 - 4) Melakukan perbandingan data keuangan dan mengkomparasikan angka-angka laporan dengan standar tertentu.
 - 5) Analisis *time series* merupakan analisis laporan keuangan yang membandingkan histori keuangan pada suatu periode tertentu (Prastowo dan Julianty, 2005). Pada analisis *time series* terdapat 4 (empat) pola yakni tren, siklus, musiman dan ketidakteraturan (Hanafi dan Halim, 2007).
 - 6) Penggunaan indicator ekonomi makro, yang dilakukan dengan menemukan korelasi antara besarnya pajak penghasilan dengan indicator ekonomi.
- e. Menghitung kembali, dilakukan dengan mengecek atau memeriksa kembali kebenaran perhitungan laporan keuangan.
- f. Laporan akhir, dilakukan dengan memberikan informasi mengenai jalannya pemeriksaan termasuk keterangan yang membuktikan adanya kecurangan, penggelapan dan perilaku jahat lainnya (Hanafi dan Halim, 2007).

Pada konteks penggelapan, akuntansi forensic dapat melakukan pengecekan jejak arus uang yang dapat dilakukan pengambilan kesimpulan letak pemberhentian terakhir dana tersebut (Tuanakkota, 2010). Pada akuntansi forensik ini terdapat karakteristik pemahaman hukum pembuktian sehingga seluruh bukti yang diperoleh dapat digunakan untuk memecahkan permasalahan penggelapan. Dengan demikian, akuntansi forensik harus digunakan untuk memecahkan permasalahan yang bukan hanya sebatas pada penanganan represif tetapi juga antisipatif, korektif dan pengamanan aset perusahaan. Adanya kompetensi akuntan forensik yang berbeda dengan auditor internal, maka posisi akuntan forensik dapat digunakan sebagai saksi ahli.

3.4 Kendala yang dihadapi oleh akuntan forensic dalam menjalankan tugas pada penegakan kejahatan fraud penggelapan di perusahaan perkebunan kelapa sawit

Pemeriksaan keuangan atau audit investigasi dengan menggunakan akuntansi forensic juga menimbulkan berbagai pertentangan khususnya bagi pihak-pihak yang merasa terancam dengan kehadiran akuntan forensic. Akuntan forensic akan berhadapan langsung dengan orang-orang yang mungkin terlibat dengan penggelapan pada perusahaan. Akuntan forensic akan melakukan beberapa teknik sebagaimana diungkapkan oleh Tuanakkota (2012) diantaranya adalah wawancara atau interogasi, pemeriksaan bukti secara fisik, pemeriksaan aliran dana dan pemeriksaan dengan menggunakan media elektronik. Dengan demikian, agar seluruh bukti dapat diperoleh maka perlu digunakan teknik *whistleblower* yakni memberikan perlindungan pada pihak-pihak pelapor sehingga pihak tersebut tidak mendapat ancaman atau tekanan dari pelaku kejahatan penggelapan.

Pada konteks perusahaan kelapa sawit, penggelapan yang dilakukan bukan hanya dalam bentuk dana atau uang perusahaan melainkan hasil dari kelapa sawit yang dapat dijual oleh pihak lain. Dengan demikian, pelayanan yang diberikan pada akuntan forensik tidak hanya sebatas pada penelusuran dana. Jika penggunaan akuntansi forensik ini dilakukan pada perusahaan kelapa sawit, maka penelusuran dana dan aset dapat dilakukan berdasarkan bukti dan dapat dipertanggungjawabkan di pengadilan, sehingga hukum yang digunakan sebagai upaya represif tidak hanya untuk memberikan jera kepada pelaku tetapi juga memulihkan kondisi perusahaan yang terancam dengan penggelapan tersebut.

4. CONCLUSION

Adapun kesimpulan pada penelitian ini adalah sebagai berikut.

- a. Kejahatan penggelapan pada perusahaan kelapa sawit termasuk salah satu *fraud*, dan dapat dijerat dengan menggunakan Pasal 372 dan 374 KUHP. Namun untuk menghindari adanya pelepasan tuntutan pada pelaku, harus terdapat upaya pembuktian yang benar dan dapat digunakan pada proses persidangan dipengadilan yakni dengan menggunakan akuntansi forensik.
- b. Peran akuntansi forensik sangat penting dalam menelusur adanya kejahatan penggelapan. Akuntan forensik yang mempunyai potensi dalam melakukan investigasi, maka dapat menilai alat bukti dan barang bukti sehingga kualitas bukti dapat dipertanggungjawabkan. Akuntan forensik juga mempunyai teknik investigasi sehingga seluruh bukti dapat diperoleh dan meminimalisir terjadinya pelepasan terdakwa karena bukti yang tidak akurat.
- c. Akuntan forensik dalam menjalankan tugasnya akan berhadapan dengan pihak-pihak yang melakukan tindakan curang sehingga sangat rawan terjadinya pertentangan, maka Teknik yang dapat dilakukan adalah menggunakan *whistleblower*.

REFERENCES

- Artantri, L. P. R. M., Handajani, L., & Pituringsih, E. (2016). Peran E-Procurement Terhadap Pencegahan Fraud Pada Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Daerah Di Pulau Lombok. *NeO~Bis*, 10(1), 16–32.
- Fauzan, Purnamasari dan Gunawan. (2015). Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif terhadap Pengungkapan Fraud (Studi Kasus pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Jawa Barat). *Prosiding Akuntansi*. ISSN: 2460-6561
- Febriana, Ria., Hasan, Amir., dan Andreas. (2019). Pengaruh Penerapan Akuntansi Forensik dan Kemampuan Auditor Investigatif dalam Pengungkapan Penipuan dengan Profesionalisme sebagai Moderator pada Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Provinsi Riau. *Jurnal Ekonomi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Riau*, JE-Vol.27-No.1-2019-pp.57-67.
- Lidyah, R. (2016). Korupsi Dan Akuntansi Forensik. *I-Finance: A Research Journal on Islamic Finance*, 2(2), 72–91
- Okoye and Gbegi. (2013). Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector. (A Study of Selected Ministries in Kogi State). *International Journal of Academic Research in Business and Sosial Sciences*. Vol.3, No.3, March 2013. ISSN: 2222-6990.
- Sayyid, A. (2014). Pemeriksaan Fraud Dalam Akuntansi Forensik Dan Audit Investigatif. *Al-Banjari : Jurnal Ilmiah Ilmu-Ilmu Keislaman*, 13(2), 137–162.
- Wiratmaja, I Dewa Nyoman. 2010. Akuntansi Forensik dalam Upaya Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. *Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonmi Universitas Udayana*.

- NTMC POLRI. (2019). *Polda Jambi Amankan Pelaku Penggelapan Uang Perusahaan Kelapa Sawit Di Batam*. Diakses tanggal 11 September 2022, <https://ntmcpolri.info/polda-jambi-amankan-pelaku-penggelapan-uang-perusahaan-kelapa-sawit-di-batam/>
- Polsek Kotawaringin Timur, (2019) Polsek Mentaya Hulu Amankan Karyawan Pelaku Penggelapan Buah Kelapa Sawit, tanggal 11 September 2022 <https://polreskotawaringintimur.com/2021/04/19/polsek-mentaya-hulu-amankan-karyawan-pelaku-penggelapan-buah-kelapa-sawit/>
- Harahap, Sofyan Syafri. (2010). *Analisis Kritis atas Laporan Keuangan*. Jakarta :Rajawali Perss.
- Lamintang, P.A.F dan Samosir, C. Djisman. (1983). *Hukum pidana Indonesia*, Cet. 3. Bandung : Sinar Baru.
- Muhammad, Abdulkadir. (2004). *Hukum dan Penelitian Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti
- Nassarudin, Ende Hasbi. (2016). *Kriminologi*. Bandung: CV. Pustaka Setia
- Pickett, K.H. Spencer dan Jennifer Pickett. (2007). *Financial Crime Investigation dan Control*. USA: Wiley Publication
- Prastowo, Dwi dan Julianty, Rifka. (2005). *Analisis Laporan Keuangan: Konsep dan Aplikasi*, Yogyakarta : UPP AMP YKPN.
- Priyanto, Anang. (2012). *Kriminologi*. Yogyakarta: Penerbit Ombak.
- Prodjodikoro, Wirjono. (1977). *Hukum Acara Pidana di Indonesia*, Cet.9. (Bandung: Sumur Bandung)
- Sinarso, Siswanto. (2005). *Wawasan Penegakkan Hukum di Indonesia*. Bandung: PT Cita Aditya Bakti.
- Soekanto, Soerjono. (2012). *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta: PT Raja Grafindo.
- Tim Penerjemah BPHN. (1982). *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*. Jakarta: Sinar Harapan.
- Tjahjano, Subagio dan Tarigan, Josua. (2013). *Business Crimes and Ethics*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Tongat. (2010). *Hukum Pidana Materiil*. Malang: UMM Press.
- Tuanakotta, Theodorus M. (2007). *Akuntansi Forensik dan Audit Forensik*. Depok: LP-FEUI.
- Tuanakotta, Theodorus M. (2012). *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Salemba Empat.
- Utami, Indah Sri. (2012). *Aliran dan Teori Dalam Kriminologi* . Yogyakarta: Thafa Media.
- Waluyo, Bambang. (2002). *Penelitian Hukum Dalam Praktek*. Jakarta: Sinar Grafika.

