



Perbandingan Kedudukan Hukum Laporan Akuntan Publik Dalam Jasa Investigasi Terhadap Pembuktian Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia Dan Malaysia

Budi Harsono¹, Sujono², Sudarto³

Universitas Internasional Batam, Indonesia¹, Universitas Dirgantara Marsekal

Suryadharma, Jakarta, Indonesia²⁻³

Email Korespondensi: budi.harsono@uib.ac.id, sujono@unsurya.ac.id, sudarto@unsurya.ac.id

Article received: 01 Januari 2026, Review process: 12 Januari 2026

Article Accepted: 22 Februari 2026, Article published: 01 Maret 2026

ABSTRACT

This article examines and compares the legal standing of public accountants' investigative reports as evidentiary support in corruption cases in Indonesia and Malaysia. The analysis focuses on: (i) the admissibility pathways of investigative reports within each evidentiary system, (ii) the evidentiary weight of such reports as tested in court, and (iii) the institutional design shaping their use – particularly in proving the element of state financial loss. The study applies a normative legal method using statutory, conceptual, and comparative approaches, based on a literature review of relevant legislation, doctrines, and legal materials. The findings indicate that in Indonesia, investigative reports issued by public accountants do not operate as an independent category of evidence; rather, they must be accommodated within the evidentiary categories under the Criminal Procedure Code (KUHP), primarily as expert testimony and/or documentary evidence, making their probative value derivative and highly dependent on litigation strategy and judicial assessment. With respect to proving state financial loss, the Indonesian framework reflects a normative-institutional tension between the space opened by the Explanatory Note to Article 32 of the Anti-Corruption Law and the post-codification tendency to anchor such proof to state audit authorities under the Explanatory Note to Article 603 of the 2023 Criminal Code (effective 2 January 2026), which affects legal certainty for non-state investigative reports. By contrast, Malaysia provides a more explicit foundation for expert evidence under the Evidence Act 1950 and operationalizes the testing of expert proof through the combined use of written reports and oral testimony, reinforced by professional ethics and procedural guidance on the preparation of expert reports. These findings suggest the need to strengthen Indonesia's evidentiary framework to ensure a more consistent and accountable use of public accountants' investigative reports, without undermining fair trial principles and the governance of state-loss proof.

Keywords: Public Accountants; Investigative Services; Forensic Accounting; Evidence; Expert Testimony; Corruption; State financial Loss; Comparative Law; Indonesia; Malaysia

ABSTRAK

Artikel ini menganalisis dan membandingkan kedudukan hukum laporan akuntan publik dalam jasa investigasi sebagai bagian dari pembuktian tindak pidana korupsi di Indonesia dan Malaysia. Fokus utama berada pada (i) jalur penerimaan (admissibility) laporan investigatif dalam sistem pembuktian, (ii) bobot pembuktian (weight) laporan melalui mekanisme pengujian di persidangan, serta (iii) desain kelembagaan yang memengaruhi

penggunaan laporan tersebut, khususnya pada pembuktian unsur kerugian keuangan negara. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan perbandingan hukum, melalui studi kepustakaan atas peraturan, doktrin, dan sumber hukum relevan. Hasil kajian menunjukkan bahwa di Indonesia laporan jasa investigasi akuntan publik tidak berdiri sebagai alat bukti mandiri, melainkan harus dikonstruksikan ke dalam kategori alat bukti KUHAP, terutama sebagai keterangan ahli dan/atau surat, sehingga kekuatan pembuktiannya bersifat derivatif dan sangat bergantung pada strategi pembuktian serta penilaian hakim. Di sisi lain, pada konteks pembuktian kerugian negara, terjadi tarik-menarik normatif-institusional antara ruang yang diberikan Penjelasan Pasal 32 UU Tipikor dengan kecenderungan penguncian otoritas pemeriksaan melalui Penjelasan Pasal 603 KUHP (berlaku 2 Januari 2026), yang berdampak pada kepastian hukum penggunaan laporan investigatif pihak non-negara. Sebaliknya, Malaysia memberikan pengakuan lebih eksplisit terhadap expert evidence melalui Evidence Act 1950 serta menormalisasi keterujian bukti ahli melalui kombinasi laporan dan testimoni, diperkuat oleh etika profesi dan pedoman prosedural penyusunan expert report. Temuan ini mengindikasikan perlunya penguatan kerangka pembuktian di Indonesia agar pemanfaatan laporan investigasi akuntan publik lebih akuntabel dan konsisten, tanpa mengurangi prinsip fair trial dan tata kelola pembuktian kerugian negara. **Kata Kunci:** Akuntan Publik; Jasa Investigasi; Akuntansi Forensik; Alat Bukti; Keterangan Ahli; Korupsi; Kerugian Keuangan Negara; Perbandingan Hukum; Indonesia; Malaysia

PENDAHULUAN

Tindak pidana korupsi merupakan *extraordinary crime* yang umumnya melibatkan skema transaksi keuangan kompleks, rekayasa dokumen, dan praktik penyembunyian jejak yang menuntut dukungan pembuktian berbasis keahlian teknis. Dalam konteks tersebut, audit investigatif dan akuntansi forensik menjadi instrumen penting untuk menelusuri aliran dana, memetakan modus, serta mendukung pencegahan melalui penguatan pengendalian dan transparansi (Sia & Sujono 2024; Hakim 2014; Fitriyah & Sidharta 2013).

Secara konstitusional, Indonesia menegaskan diri sebagai negara hukum sehingga pembuktian dalam proses peradilan semestinya mengarah pada pencapaian keadilan substantif, tanpa mengabaikan kepastian hukum (UUD 1945; Sujono et al. 2024; MD 2009). Namun demikian, sistem pembuktian pidana Indonesia masih bertumpu pada kerangka yang limitatif sebagaimana ditetapkan dalam KUHAP, sehingga pemanfaatan bukti keahlian modern, termasuk laporan akuntan publik atas jasa investigasi, sering memunculkan perdebatan mengenai bentuk, kekuatan, dan mekanisme penerimaannya di persidangan (Husin 2022).

Urgensi persoalan menguat ketika pembuktian perkara korupsi dipertautkan dengan kebutuhan pembuktian unsur tertentu (khususnya aspek kerugian keuangan negara) (Andini & Sumanto, 2025) dan desain kewenangan pihak yang berwenang melakukan perhitungan. Dalam kerangka ini, Pasal 32 UU Tipikor dan penafsiran otentiknya menjadi rujukan normatif mengenai kemungkinan penggunaan perhitungan profesional (akuntan publik) dalam proses penegakan hukum (Undang-Undang No. 15 Tahun 2006; Rahmat 2020; Supena 2022). Namun dalam praktik kelembagaan, perhitungan kerugian negara oleh lembaga audit

negara cenderung dominan menjadi rujukan, sehingga menimbulkan konsekuensi terhadap posisi laporan investigatif pihak profesional non-negara (BPK RI n.d.; Undang-Undang No. 15 Tahun 2006). Pemusatan peran tersebut juga memunculkan isu tata kelola peradilan, efektivitas pembuktian, serta prinsip peradilan yang sederhana, cepat, dan biaya ringan (Supena 2022; Boboy et al. 2021; Safitri et al. 2019; Pradana et al. 2019).

Di sisi lain, berbagai kajian menyoroti bahwa pemusatan kewenangan pembuktian tertentu pada satu otoritas berpotensi menimbulkan ketidakpastian, khususnya saat berhadapan dengan kebutuhan pembuktian yang memerlukan keahlian spesifik dan pembacaan fakta keuangan yang sangat teknis (BPHN 2023; Boboy 2021; Dandapala 2025; BPHN 2023). Sejumlah putusan dan praktik litigasi di Indonesia juga menunjukkan adanya ruang pemanfaatan laporan profesional sebagai dasar argumentasi pembuktian, namun belum berada dalam kerangka yang konsisten dan tegas (Kristin 2025; Isworo & Malik 2025; Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 84/PUU-IX/2011; Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 59/PUU-XVI/2018). Literatur hukum pembuktian turut menggarisbawahi bahwa bukti keahlian berisiko diperlakukan tidak seragam apabila tidak ditopang kerangka normatif yang jelas (Ineke & Yusuf 2025; IAPI 2021).

Di sisi profesi, perkembangan akuntansi forensik dan audit investigatif memperlihatkan kebutuhan standar kerja, etika, dan pengaturan relasi profesional, termasuk isu kerahasiaan dokumen dan batas penggunaan laporan, agar selaras dengan kebutuhan pembuktian pidana (Ramadanti et al. 2025; Susanto 2018; IAPI 2021). Tekanan terhadap ruang peran profesional non-negara semakin relevan dengan adanya dinamika pengaturan pascakodifikasi melalui Penjelasan Pasal 603 UU No. 1 Tahun 2023, yang berimplikasi pada posisi perhitungan/temuan investigatif di luar lembaga audit negara dan berpotensi membatasi ruang pembuktian yang memerlukan dukungan keahlian akuntansi forensik (Wahyudianto 2018; Boboy et al. 2021).

Dalam situasi demikian, pendekatan hukum yang lebih responsif dan berorientasi tujuan (misalnya melalui lensa Teori Hukum Progresif) menjadi relevan untuk menilai apakah desain pembuktian telah memadai menghadapi karakter korupsi modern (Sujono, 2020), sekaligus tetap menjaga prinsip-prinsip *fair trial* (Aulia 2018; Pratama & Widyaningsih 2025). Kondisi Indonesia tersebut menjadi semakin jelas apabila dibandingkan dengan Malaysia, terutama terkait desain penerimaan bukti keahlian (*expert evidence*) dan kepastian hukum atas penggunaan temuan profesional dalam proses peradilan (Sulistiyani 2019). Literatur akuntansi forensik di Malaysia menunjukkan keterlibatan praktisi secara rutin dalam investigasi *fraud* dan sengketa, serta pemanfaatan temuan dan laporan profesional sebagai bagian dari pembuktian (Ibrahim & Abdullah 2010; Tahir et al. 2017; Kumar & Gunaseelan 2009; Gomes 2018; Eddie 2013). Selain itu, pedoman profesi seperti *Guidelines on Forensic Accounting and Fraud Investigation* turut mempertegas standar dan peran laporan forensik, yang pada akhirnya memberi kepastian lebih kuat dibandingkan kerangka hukum Indonesia yang masih berada dalam area abu-abu (MIA 2018).

Pada penelitian ini dirumuskan dua pertanyaan pokok sebagai berikut: (1) Bagaimana pengaturan hukum di Indonesia terhadap kedudukan laporan akuntan publik dalam jasa investigasi terhadap pembuktian tindak pidana korupsi? (2) Apa persamaan dan perbedaan kedudukan hukum laporan jasa investigasi akuntan publik antara Indonesia dan Malaysia, serta bagaimana implikasinya bagi sistem hukum di Indonesia?

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kedudukan hukum laporan hasil jasa investigasi yang disusun oleh akuntan publik dalam kerangka pembuktian tindak pidana korupsi di Indonesia. Fokus analisis diarahkan pada bagaimana norma pembuktian dan praktik penegakan hukum memposisikan laporan investigatif tersebut, termasuk keterkaitannya dengan pembuktian unsur yang relevan dalam perkara korupsi. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan melakukan kajian komparatif dengan Malaysia guna mengidentifikasi bagaimana sistem hukum negara tersebut mengakui, menilai, dan menggunakan laporan jasa investigasi dalam proses pembuktian, serta merumuskan implikasi dan peluang pembaruan hukum yang dapat dipertimbangkan bagi penguatan sistem pembuktian dan kepastian hukum di Indonesia.

Secara subjektif, penelitian ini diharapkan memperluas wawasan penulis dalam bidang hukum pembuktian, hukum pidana ekonomi, dan keterkaitan antara profesi akuntan publik dengan sistem peradilan pidana. Pada saat yang sama, penelitian ini dimaksudkan untuk memperkaya literatur akademik mengenai sinergi profesi akuntan publik dalam mendukung penegakan hukum tindak pidana korupsi, sekaligus menyediakan dasar argumentasi ilmiah bagi penguatan peran profesi melalui kerangka hukum yang lebih jelas.

Adapun manfaat penelitian ini diharapkan mencakup manfaat teoretis dan praktis. Dari aspek teoretis, penelitian ini memberikan kontribusi bagi pengembangan kajian hukum pembuktian serta hukum profesi akuntan publik, khususnya pada isu kedudukan dan kekuatan pembuktian laporan investigatif. Dari aspek praktis, temuan penelitian diharapkan dapat menjadi referensi bagi pemangku kepentingan, termasuk aparat penegak hukum dan organisasi profesi, dalam memperkuat efektivitas kolaborasi antara proses investigasi profesional berbasis keahlian akuntansi dan kebutuhan pembuktian di peradilan tindak pidana korupsi.

METODE

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif (doktrinal) yang berfokus pada pengkajian norma hukum positif (*law in books*) melalui analisis terhadap peraturan perundang-undangan, doktrin, dan bahan hukum lainnya yang relevan. Pendekatan ini dipilih karena penelitian diarahkan untuk menganalisis kedudukan hukum laporan jasa investigasi oleh akuntan publik dalam pembuktian tindak pidana korupsi di Indonesia dan Malaysia, dengan bertumpu pada konstruksi normatif sistem hukum kedua negara, bukan pada pengumpulan data empiris di lapangan. Pendekatan penelitian meliputi pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan

pendekatan perbandingan (*comparative approach*). Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk menelaah regulasi yang menjadi dasar analisis, antara lain UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU No. 31 Tahun 1999 jo. UU No. 20 Tahun 2001), KUHAP (UU No. 8 Tahun 1981), UU Akuntan Publik (UU No. 5 Tahun 2011), serta Standar Jasa Investigasi yang diterbitkan IAPI (IAPI, 2021). Pada konteks Malaysia, penelaahan mencakup antara lain Malaysian Anti-Corruption Commission Act 2009 dan pedoman profesi MIA Forensic Guidelines (MIA, 2018). Pendekatan konseptual digunakan untuk merumuskan dan menajamkan konsep kunci seperti jasa investigasi akuntan publik, akuntansi forensik, alat bukti ahli (*expert evidence*), serta kedudukan laporan akuntan forensik dalam pembuktian tindak pidana korupsi. Selanjutnya, pendekatan perbandingan digunakan untuk menguji persamaan-perbedaan desain pembuktian dan implikasinya terhadap penguatan kerangka hukum di Indonesia. Sumber bahan hukum dalam penelitian ini mencakup bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, dan instrumen hukum relevan; serta bahan hukum sekunder berupa buku teks, jurnal ilmiah, artikel akademik, dan pandangan para pakar di bidang hukum pidana, hukum acara pidana, dan akuntansi forensik. Pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan langkah penelusuran, inventarisasi, dan pengkajian secara sistematis. Analisis dilakukan menggunakan analisis kualitatif yuridis, yaitu menguraikan, menginterpretasikan, dan mengkonstruksikan norma untuk menjawab rumusan masalah, melakukan perbandingan kedudukan hukum di kedua negara, serta menyusun argumentasi dan kesimpulan secara logis, sistematis, dan preskriptif.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Indonesia Kedudukan Laporan Jasa Investigasi Akuntan Publik dalam Pembuktian TIPIKOR

1. Gerbang pembuktian: Laporan investigative tidak berdiri sendiri, harus “masuk” KUHAP

Rancangan pembuktian pidana Indonesia menempatkan pembuktian sebagai konstruksi kumulatif antara alat bukti yang sah dan keyakinan hakim (*negatief wettelijk bewijstheorie*). Prinsip ini tercermin dalam ketentuan bahwa hakim tidak boleh menjatuhkan pidana tanpa sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah disertai keyakinan hakim (KUHP, Pasal 183). Pada saat yang sama, KUHAP membatasi jenis alat bukti hanya pada lima kategori, yaitu keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk, dan keterangan terdakwa (KUHP, Pasal 184 ayat (1)). Konsekuensinya, laporan jasa investigasi akuntan publik tidak dikenal sebagai alat bukti mandiri, melainkan harus ditempatkan melalui “pintu masuk” yang tersedia, terutama sebagai keterangan ahli dan/atau alat bukti surat (Husin, 2022; Ineke & Yusuf, 2025).

Pada jalur keterangan ahli, substansi teknis dalam laporan investigatif pada hakikatnya berfungsi sebagai dasar metodologis dari pendapat ahli yang disampaikan di persidangan. Oleh karena itu, kekuatan pembuktian laporan investigatif cenderung meningkat apabila akuntan publik dihadirkan sebagai ahli untuk menjelaskan metode, data, dan alasan kesimpulan, serta pendapatnya

dapat diuji melalui pemeriksaan di muka sidang (Husin, 2022; Sulistyani, 2019). Sementara itu, dalam jalur alat bukti surat, laporan investigatif dapat diajukan sebagai dokumen yang relevan sepanjang memiliki keterkaitan dengan fakta yang dibuktikan; namun bobotnya tetap bersifat derivatif karena harus dikaitkan dengan kombinasi alat bukti lain dan penilaian hakim dalam kerangka Pasal 183 KUHAP (KUHP, Pasal 183; KUHP, Pasal 184 ayat (1)).

2. Mengapa laporan investigatif menjadi isu sentral pada tipikor: pembuktian kerugian keuangan negara

Perdebatan mengenai kedudukan laporan investigatif menguat terutama dalam perkara korupsi yang menitikberatkan pembuktian pada unsur kerugian keuangan negara/perekonomian negara, karena unsur ini membutuhkan verifikasi teknis dan kuantifikasi yang dapat dipertanggungjawabkan secara metodologis (Supena, 2022; Rahmat, 2020). Pada rezim keuangan negara, kerugian negara dipahami sebagai kekurangan yang nyata dan pasti jumlahnya, sehingga kebutuhan pembuktian sering bergeser dari “indikasi” menuju penghitungan yang dapat diuji dan dijelaskan secara ilmiah (BPK RI, n.d.; BPHN, 2023). Dalam konteks inilah audit investigatif/akuntansi forensik berfungsi untuk merekonstruksi transaksi, menguji data, dan menjelaskan kausalitas kerugian secara teknis (Sia & Sujono, 2024; Fitriyah & Sidharta, 2013; Hakim, 2014).

3. Ruang normative bagi akuntan publik: Penjelasan Pasal 32 UU TIPIKOR sebagai “kunci baca”

Secara normatif, Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor memberikan parameter operasional bahwa kerugian keuangan negara yang “secara nyata telah ada” adalah kerugian yang “sudah dapat dihitung jumlahnya” berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk (UU Tipikor, Penjelasan Pasal 32 ayat (1)). Karena penjelasan tersebut bersifat penafsiran otentik dari pembentuk undang-undang, norma ini menyediakan legitimasi bahwa akuntan publik dapat memiliki peran dalam penghitungan pada konteks Pasal 32 (UU Tipikor, Penjelasan Pasal 32 ayat (1)).

Namun, ruang normatif tersebut tidak otomatis mengubah status laporan investigatif menjadi bukti yang “pasti” kuat, karena secara prosedural ia tetap harus melewati gerbang KUHAP (dikonstruksikan sebagai keterangan ahli dan/atau surat), serta secara praktis berhadapan dengan preferensi kelembagaan dalam pembuktian kerugian negara (KUHP, Pasal 183; KUHP, Pasal 184 ayat (1); Supena, 2022; BPK RI, n.d.).

4. Desain kelembagaan pembuktian: dominasi audit negara dan risiko *single gate*

Dalam praktik, pembuktian kerugian negara cenderung menguat pada kanal lembaga audit negara. Penguatan peran institusional tersebut sejalan dengan fondasi konstitusional BPK (UUD 1945, Pasal 23E) dan kerangka undang-undang yang terkait dengan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara (Undang-Undang No. 15 Tahun 2006). Kondisi ini membuat laporan investigatif pihak profesional non-negara, termasuk akuntan publik, sering ditempatkan sebagai pelengkap atau pendukung argumentasi, bukan sebagai kanal utama pembuktian kerugian negara (BPK RI, n.d.; Supena, 2022).

Konsekuensi tata kelola dari dominasi kanal tunggal ialah potensi *bottleneck* pembuktian yang berimplikasi pada efektivitas penegakan hukum dan prinsip peradilan yang sederhana, cepat, dan biaya ringan (Supena, 2022; Boboy et al., 2021; Safitri et al., 2019). Selain itu, desain yang terlalu dominan pada satu institusi audit berpotensi menimbulkan perdebatan tentang fairness prosedural dan persepsi konflik kepentingan, meskipun secara formal sering dibingkai sebagai kebutuhan standarisasi penghitungan (Boboy et al., 2021; BPHN, 2023).

5. Titik balik pascakodifikasi: Penjelasan Pasal 603 KUHP dan ketegangan harmonisasi norma

Dinamika tersebut memperoleh tekanan baru melalui KUHP Nasional (UU No. 1 Tahun 2023) yang berlaku pada 2 Januari 2026. Penjelasan Pasal 603 mengarahkan pemahaman “merugikan keuangan negara” agar bertumpu pada hasil pemeriksaan lembaga negara audit keuangan (UU No. 1 Tahun 2023, Penjelasan Pasal 603). Penekanan ini menggeser titik berat dari sekadar metodologi penghitungan menuju otoritas kelembagaan pemeriksa, sehingga membuka ruang pembacaan bahwa pembuktian kerugian negara semakin dikunci pada audit negara (UU No. 1 Tahun 2023, Penjelasan Pasal 603).

Implikasinya, muncul ketegangan harmonisasi antara Penjelasan Pasal 32 UU Tipikor yang membuka kanal “akuntan publik yang ditunjuk” dengan Penjelasan Pasal 603 KUHP yang cenderung menguatkan audit negara sebagai rujukan pemeriksaan. Ketegangan ini berdampak pada kepastian hukum mengenai kapan dan bagaimana laporan investigatif akuntan publik (Arens et al., 2017; Albrecht et al., 2009) dapat dipakai secara efektif dalam pembuktian, khususnya jika laporan tersebut dimaksudkan untuk mendukung unsur kerugian keuangan negara (UU Tipikor, Penjelasan Pasal 32 ayat (1); UU No. 1 Tahun 2023, Penjelasan Pasal 603; Supena, 2022).

6. Standar Profesi: Menaikkan kualitas dan akuntabilitas, tetapi belum otomatis menjadi kepastian yuridis pembuktian

Dari sisi profesi, Standar Jasa Investigasi (SJI) yang diterbitkan IAPI memperkuat metodologi, dokumentasi, integritas, serta batas peran akuntan publik dalam penugasan investigatif. Standar tersebut menegaskan bahwa laporan investigatif merupakan hasil pemeriksaan profesional yang bersifat teknis dan tidak menggantikan kewenangan hakim dalam menilai perbuatan melawan hukum maupun kesalahan pidana (IAPI, 2021). Dengan demikian, standar profesi berfungsi meningkatkan reliabilitas dan kesiapan laporan untuk diuji sebagai bagian dari keterangan ahli.

Namun, peningkatan kualitas profesional tersebut tidak serta-merta menghasilkan kepastian yuridis dalam pembuktian. Kepastian pembuktian tetap sangat ditentukan oleh: (i) konstruksi laporan ke dalam kategori alat bukti KUHP dan (ii) desain kelembagaan pembuktian kerugian negara yang semakin mengarah pada audit negara, terutama pascakodifikasi melalui Penjelasan Pasal 603 KUHP (KUHP, Pasal 183; KUHP, Pasal 184 ayat (1); IAPI, 2021; UU No. 1 Tahun 2023, Penjelasan Pasal 603). Oleh karena itu, posisi laporan jasa investigasi akuntan publik dalam perkara tipikor di Indonesia pada praktiknya bersifat derivatif: dapat bernilai kuat ketika disajikan sebagai expert testimony yang teruji

dan relevan, tetapi tetap menghadapi ketidakpastian ketika diposisikan sebagai basis utama pembuktian kerugian negara dalam lanskap regulasi dan kelembagaan yang menguatkan audit negara.

Malaysia : Kedudukan Laporan Jasa Investigasi Forensic Accounting Akuntan Publik dalam Pembuktian TIPIKOR

1. Basis normatif: *Evidence Act* 1950 dan pengakuan *expert evidence*

Dalam sistem pembuktian Malaysia, keterangan ahli (*expert evidence*) memiliki dasar normatif yang eksplisit dan operasional melalui *Evidence Act* 1950 (*Act* 56) (*Evidence Act* 1950, s.45). Section 45 *Evidence Act* 1950 menegaskan bahwa ketika pengadilan perlu membentuk pendapat mengenai foreign law, science or art, atau isu tertentu seperti identitas/keaslian tulisan tangan maupun sidik jari, maka pendapat orang yang “*specialty skilled*” merupakan fakta yang relevan (*relevant facts*) dan orang tersebut diposisikan sebagai *expert*. Dengan kerangka demikian, pendapat ahli ditempatkan sebagai bantuan teknis yang sah untuk membantu hakim menilai hal-hal yang berada di luar pengetahuan awam, sehingga membuka ruang bagi penggunaan temuan forensic accounting pada perkara yang bersifat teknis. (Nasri & Noor, 2024).

2. Parameter *admissibility*: relevansi isu teknis dan kompetensi “*specialty skilled*”

Secara metodologis, logika penerimaan (*admissibility*) *expert evidence* bertumpu pada prasyarat relevansi fungsional, yakni isu yang dibuktikan memang membutuhkan pengetahuan khusus sehingga pengadilan perlu membentuk pendapat dengan bantuan ahli (*Evidence Act* 1950, s.45). Pada perkara keuangan yang kompleks – misalnya penelusuran transaksi, rekonstruksi aliran dana, pengujian kewajaran angka, dan pengungkapan modus, analisis berbasis keahlian teknis secara konseptual berada dalam spektrum science or art yang menjadi pintu masuk Section 45 (*Evidence Act* 1950, s.45). Prasyarat berikutnya ialah kompetensi ahli, yaitu pemberi pendapat harus dapat dibuktikan sebagai pihak yang “*specialty skilled*”. Dalam literatur Malaysia, frasa science or art dipahami secara luas sehingga disiplin forensik dapat termasuk di dalamnya sepanjang berkarakter ilmiah dan dapat dipertanggungjawabkan metodologinya (Rajamanickam, Rahim, & Ngah, 2012).

3. Bentuk pembuktian: laporan ahli tidak berdiri sendiri, tetapi “paket” dengan testimoni

Selain dasar penerimaan, *Evidence Act* 1950 menunjukkan preferensi pada keterangan lisan yang langsung (*direct oral evidence*) (*Evidence Act* 1950, s.60). Section 60 menegaskan bahwa keterangan lisan harus bersifat langsung, dan ketika merujuk pada “*opinion*” beserta dasar opininya, keterangan tersebut semestinya berasal dari orang yang memegang opini berikut dasar-dasarnya (*Evidence Act* 1950, s.60). Dalam praktik pembuktian, hal ini mengarahkan bahwa laporan forensic accounting idealnya tidak berdiri sebagai dokumen pasif, melainkan diperkuat melalui testimoni ahli agar metode, data, dan penalarannya dapat diuji melalui mekanisme pemeriksaan di persidangan

4. Konsekuensi bagi “posisi laporan”: fokus pada weight (bobot) melalui uji

metodologi

Implikasi desain tersebut adalah pergeseran fokus dari sekadar “kategori alat bukti” menuju uji reliabilitas pendapat ahli (Evidence Act 1950, s.45). Dengan demikian, bobot pembuktian (*weight*) laporan *forensic accounting* ditentukan terutama oleh kualifikasi ahli, koherensi metode, basis data yang dipakai, serta konsistensi penalaran yang dapat diuji dalam persidangan (Azhar, 2023). Kerangka ini cenderung membuat laporan forensic accounting lebih “*admissible-ready*” sepanjang disusun sebagai reasoned expert opinion dan disertai kesiapan ahli untuk diuji (Alias, 2024).

5. Desain kelembagaan penegakan TIPIKOR: MACC-AGC dan kebutuhan bukti keahlian

Dalam penegakan tindak pidana korupsi di Malaysia, terdapat pembagian fungsi yang relatif tegas antara investigasi dan penuntutan (UNCAC, Country Review Report: Malaysia). Pada ranah investigasi, peran utama dijalankan oleh Malaysian Anti-Corruption Commission (MACC/SPRM), sedangkan ranah penuntutan berada pada Attorney General’s Chambers (AGC) sebagai otoritas penuntutan. Desain kelembagaan ini mendorong kebutuhan bukti keahlian karena temuan investigasi yang bersifat teknis (dokumen dan transaksi keuangan) harus “diterjemahkan” menjadi bukti yang relevan dan dapat diuji di pengadilan (Evidence Act 1950, s.45).

6. Ekosistem pembuktian: *admissibility*, etika profesi, dan standar prosedural laporan ahli

Posisi akuntan forensik sebagai *expert witness* dalam pembuktian tidak hanya ditopang oleh norma Evidence Act 1950, tetapi juga oleh ekosistem etik-profesional dan ekspektasi prosedural mengenai laporan ahli. Kombinasi antara dasar hukum pembuktian, penguatan etika profesi, dan kerangka penyusunan expert report membangun standar keterujian yang lebih sistematis dalam pemakaian pendapat ahli di forum peradilan (Nurbazla Ismail et al., 2021).

7. Penguatan profesi: By-Laws MIA (integritas, independensi, konflik kepentingan)

Dalam konteks Malaysia, kredibilitas ahli tidak semata soal kepakaran, tetapi juga menyangkut integritas dan independensi (Nurbazla Ismail et al., 2021). Penguatan ini ditata melalui By-Laws (On Professional Ethics, Conduct and Practice) yang dikeluarkan Malaysian Institute of Accountants (MIA) dan memuat prinsip fundamental etika, kerahasiaan, serta pengendalian ancaman independensi/advokasi dalam layanan yang terkait sengketa (MIA, 2024). By-Laws juga menempatkan litigation support services sebagai layanan yang dapat mencakup peran sebagai expert witness dan penghitungan kerugian/damages, sehingga relasi peran akuntan forensik dengan proses peradilan berada dalam pagar etik yang jelas.

8. Standarisasi laporan ahli: Rules of Court 2012 (Order 40A) dan overriding duty to the Court

Kerangka prosedural tentang expert report di Malaysia dirumuskan secara operasional melalui Rules of Court 2012, khususnya Order 40A (Rules of Court 2012, Order 40A). Order 40A menegaskan bahwa bukti ahli pada umumnya

diberikan melalui laporan tertulis yang ditandatangani dan dilampirkan dalam affidavit, disertai pernyataan tanggung jawab ahli atas laporan tersebut. Order 40A juga mensyaratkan konten minimum, antara lain kualifikasi ahli, literatur/material yang digunakan, isu yang diminta dinilai, dasar opini, rincian uji/eksperimen bila ada, ragam pendapat dan alasan memilih, ringkasan kesimpulan, serta pernyataan memahami overriding duty kepada pengadilan. Walaupun rezim ini berada dalam konteks prosedural perdata, strukturnya menunjukkan best practice bahwa laporan ahli harus transparan mengenai kompetensi, metodologi, dan akuntabilitas kepada pengadilan (Alias, 2024). Dengan kombinasi By-Laws MIA dan Rules of Court 2012, laporan forensik terdorong menjadi reasoned expert report yang siap diuji, bukan sekadar memo temuan. (MIA, 2024). (Rules of Court 2012, Order 40A).

9. Kesimpulan: kedudukan laporan forensic accounting di Malaysia

Secara keseluruhan, Malaysia menyediakan landasan penerimaan yang lebih tegas bagi laporan forensic accounting melalui pengakuan expert evidence sebagai relevant facts pada Section 45 Evidence Act 1950. Nilai pembuktian laporan forensik diperkuat melalui desain pembuktian yang menekankan keterujian pendapat ahli, terutama melalui kombinasi laporan dan testimoni yang dapat diuji di persidangan. (Evidence Act 1950, s.60). Di saat yang sama, integritas dan independensi ahli dijaga oleh kerangka etik profesi MIA, sementara format dan standar minimal expert report dipandu oleh Rules of Court 2012). Kombinasi norma pembuktian, etika profesi, dan standar prosedural tersebut secara praktis menjadikan laporan forensic accounting di Malaysia lebih “admissible-ready” serta lebih akuntabel dalam pembuktian tindak pidana korupsi (Nurbazla Ismail et al., 2021).

Tabel berikut memberikan ringkasan perbandingan hasil temuan yang dijelaskan diatas:

Table : 1 - Perbandingan Hasil Penelitian Kedudukan Laporan Investigasi Indonesia dengan Malaysia dalam Pembuktian TIPIKOR			
Topik Perbandingan	Indonesia	Malaysia	
Kerangka normatif utama	KUHAP menutup jenis alat bukti (Pasal 183 dan 184) sehingga laporan investigatif tidak berdiri sebagai alat bukti mandiri.	Evidence Act 1950	secara eksplisit mengenal expert evidence sebagai relevant facts (Section 45).
Sistem pembuktian	Negatif wettelijk: syarat minimal alat bukti sah + keyakinan hakim; fokus pada klasifikasi alat bukti.	Fokus pada relevansi isu teknis dan competence ahli; perdebatan bergeser ke reliabilitas dan metodologi.	
Jalur “admissibility” laporan forensik	Harus “masuk” KUHAP: lazim melalui keterangan ahli dan/atau surat; bobot naik bila ahli hadir dan diuji.	Laporan forensik diposisikan sebagai bagian dari expert opinion; admissibility bertumpu pada Section 45 (isu	

Topik Perbandingan	Indonesia	Malaysia
		science/art) dan status <i>specially skilled</i> .
Fokus isu pembuktian tipikor	Titik krusial pada unsur kerugian keuangan negara yang menuntut bukti teknis; menimbulkan perdebatan tentang “siapa yang berwenang menghitung”.	Proof design lebih menerima bantuan ahli; fokus pada penerjemahan <i>money trail/paper trail</i> ke bukti yang dapat diuji di persidangan.
Ruang normatif bagi akuntan publik	Penjelasan Pasal 32 UU Tipikor membuka kanal “akuntan publik yang ditunjuk” untuk penghitungan (dalam konteks Pasal 32), namun tetap harus melewati gerbang KUHAP dan dinamika institusional.	Tidak bergantung pada “penunjukan” untuk status bukti; yang menentukan adalah kebutuhan isu teknis (Section 45) dan kompetensi ahli.
Desain kelembagaan (gatekeeping)	Cenderung dominasi lembaga audit negara sebagai rujukan; berpotensi menciptakan <i>single gate/bottleneck</i> dan perdebatan fairness prosedural.	Investigasi oleh MACC dan penuntutan oleh AGC; expert evidence menjadi “jembatan” temuan investigatif ke pembuktian yudisial.
Dinamika pascakodifikasi (trend terbaru)	Penjelasan Pasal 603 KUHAP (berlaku 2 Jan 2026) cenderung mengunci “kerugian keuangan negara” pada hasil pemeriksaan lembaga audit negara → memperkuat tarik-menarik dengan Penjelasan Pasal 32 Tipikor.	Tidak terdapat “penguncian otoritas audit negara” sebagai prasyarat bukti; penekanan tetap pada <i>expert evidence</i> + uji metodologi.
Standarisasi & akuntabilitas profesi	SJI 5300-5500 memperkuat metodologi, dokumentasi, dan batas peran; meningkatkan reliabilitas tetapi tidak otomatis memberi kepastian status pembuktian.	By-Laws MIA memperkuat etika, independensi, konflik kepentingan, dan layanan dukungan litigasi (termasuk expert witness).
Standar prosedural laporan ahli	Tidak ada format prosedural “expert report” yang setara Order 40A; keterujian lebih bergantung pada praktik pemeriksaan ahli di sidang dan konstruksi alat bukti.	<i>Rules of Court 2012 (Order 40A)</i> mengatur elemen minimal expert report dan menegaskan <i>overriding duty to the Court</i> , sehingga laporan lebih “admissible-ready”.
Implikasi utama untuk kekuatan pembuktian	Kekuatan laporan investigatif bersifat derivatif (bergantung pada kategori alat bukti	Kekuatan laporan lebih langsung sebagai expert evidence , dengan penilaian

Topik Perbandingan	Indonesia	Malaysia
	KUHAP + dinamika otoritas penghitungan).	bobot melalui uji kompetensi, metodologi, dan aturan prosedural expert report.

SIMPULAN

Penelitian ini menyimpulkan bahwa kedudukan laporan jasa investigasi akuntan publik dalam pembuktian tindak pidana korupsi sangat ditentukan oleh desain sistem pembuktian dan tata kelola kelembagaan masing-masing negara. Di Indonesia, laporan investigatif akuntan publik tidak berdiri sebagai alat bukti mandiri, melainkan harus dikonstruksikan ke dalam kategori alat bukti KUHAP – terutama sebagai keterangan ahli dan/atau surat – sehingga kekuatan pembuktiannya bersifat derivatif dan sangat dipengaruhi strategi pembuktian serta penilaian hakim, terutama pada pembuktian unsur kerugian keuangan negara yang secara praktik cenderung menguat pada kanal audit negara dan semakin memperoleh tekanan harmonisasi pascakodifikasi melalui pengaturan KUHP nasional. Sebaliknya, Malaysia menyediakan basis yang lebih eksplisit bagi penerimaan bukti keahlian melalui Evidence Act 1950 serta menormalisasi keterujian bukti ahli melalui kombinasi laporan dan testimoni, yang diperkuat oleh kerangka etik profesi (MIA) dan pedoman prosedural penyusunan expert report (Rules of Court 2012 Order 40A), sehingga laporan forensic accounting relatif lebih “admissible-ready” dan akuntabel dalam proses pembuktian. Keterbatasan penelitian ini terletak pada fokusnya yang bersifat yuridis normatif dan komparatif berbasis bahan hukum dan doktrin, sehingga belum menggali secara empiris variasi praktik pembuktian di persidangan, dinamika penerimaan hakim terhadap laporan investigatif akuntan publik, serta pola penggunaan dan pengujian expert evidence pada kasus-kasus konkret di kedua negara. Selain itu, pembahasan Malaysia terutama bertumpu pada kerangka umum pembuktian dan pedoman profesi/prosedural yang tersedia, sehingga tidak seluruh perbedaan dapat direduksi menjadi norma tertulis semata karena aspek budaya litigasi, praktik cross-examination, dan kapasitas institusional dapat memengaruhi bobot bukti secara faktual. Penelitian selanjutnya disarankan mengembangkan pendekatan mixed-methods untuk melengkapi temuan normatif dengan bukti empiris, misalnya melalui studi putusan, wawancara penegak hukum, serta analisis praktik persidangan terkait penggunaan laporan investigatif akuntan publik sebagai keterangan ahli/surat di Indonesia dan sebagai expert evidence di Malaysia. Selain itu, diperlukan penelitian lanjutan yang lebih spesifik untuk merumuskan model penguatan kerangka pembuktian Indonesia – termasuk standarisasi format laporan investigatif yang siap diuji di persidangan, pengaturan mekanisme penunjukan ahli yang independen, serta harmonisasi normatif terkait pembuktian kerugian keuangan negara – dengan tetap mempertimbangkan perbedaan tradisi civil law Indonesia dan common law Malaysia agar rekomendasi yang dihasilkan tidak bersifat transplantasi yang tidak seimbang dan tetap kontekstual terhadap

sistem hukum nasional. Ucapan terimakasih dapat disampaikan kepada pihak sponsor atau pendanaan, dapat juga kepada pihak-pihak yang terlibat dalam penelitian dan orang-orang terkasih (hindari ucapan terimakasih yang berbunga-bunga) serta ucapan terimakasih pada Al-Zayn: Jurnal Ilmu Sosial & Hukum.

DAFTAR RUJUKAN

- BY-LAWS (*On Professional Ethics, Conduct And Practice*) Of the Malaysian Institute of Accountants (2024). <https://mia.org.my/wp-content/uploads/2024/11/By-Laws-updated-Nov-2024-Effective-15-December-2024.pdf>.
- Laws of Malaysia Evidence Act 1950.
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 59/PUU-XVI/2018 (2018).
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 84/PUU-IX/2011.
- Rules of Court 2012 (2012).
- Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang No. 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Pasal 2, Pasal 3, dan Pasal 4).
- Alias, M. A. A. (2024). *Sains Forensik dan Pengaplikasiannya dalam Keterangan Dokumentar di Mahkamah Syariah Malaysia*. Kanun Jurnal Undang-Undang Malaysia, 36(1), 107-120. [https://doi.org/10.37052/kanun.36\(1\)no6](https://doi.org/10.37052/kanun.36(1)no6).
- Andini, S. D., & Sumanto, L. (2025). *Audit Investigasi Pembuktian Kerugian Keuangan Negara Oleh Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Penyidikan Kasus Korupsi*. Teraju, 7(02), 151-161. <https://doi.org/10.35961/teraju.v7i02.1704>.
- Anita Sinaga, N. (2020). *Kode Etik Sebagai Pedoman Pelaksanaan Profesi Hukum Yang Baik*. Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara, 10(2). <https://doi.org/10.35968/jh.v10i2.460>.
- Aulia, M. Z. (2018). *Hukum Progresif dari Satjipto Rahardjo*. Undang: Jurnal Hukum, 1(1), 159-185. <https://doi.org/10.22437/ujh.1.1.159-185>.
- Azhar Sahbuddin, S. (2023). *Penegakan Hukum Oleh Badan Pemeriksa Keuangan Atas Kerugian Negara Akibat Tindak Pidana Korupsi*. De Juncto Delicti: Journal of Law, 2(2), 60-69. <https://doi.org/10.35706/djd.v2i2.6720>.
- Boboy, A. (2021). *Kewenangan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dalam Penetapan Kerugian Keuangan Negara*. Sibatik Journal of Social, Educational and Humaniora, 1(1).
- Boboy, A., Yohanes, S., & Sinurat, A. (2021). *Kewenangan Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan Menentukan Unsur Kerugian Negara Terhadap Tindak Pidana Korupsi*. Sibatik Journal: Jurnal Ilmiah Bidang Sosial, Ekonomi, Budaya, Teknologi, Dan Pendidikan, 1(1), 53-75. <https://doi.org/10.54443/sibatik.v1i1.17>.

-
- Christina Christina, Jennifer Meilisa, & Novriyanti Novriyanti. (2022). *Menganalisis Kode Etik Profesi Akuntan Publik Pada Indonesia*. Inisiatif: Jurnal Ekonomi, Akuntansi Dan Manajemen, 2(1), 386-395. <https://doi.org/10.30640/inisiatif.v2i1.536>.
- Darizta, F., Sufitri, S., Firdaus, H., Fathony, M., & Sari, D. I. (2023). *Barang Bukti Dalam Hukum Pembuktian Di Indonesia*. Lexstricta : Jurnal Ilmu Hukum, 2(2), 113-128. <https://doi.org/10.46839/lexstricta.v2i2.29>.
- Fajar Pradnyana, I. M., & Parsa, I. W. (2021). *Kewenangan BPK dan BPKP dalam Menentukan Kerugian Keuangan Negara pada Perkara Korupsi*. Jurnal Magister Hukum Udayana (Udayana Master Law Journal), 10(2), 344. <https://doi.org/10.24843/JMHU.2021.v10.i02.p11>.
- Firmansyah, R. A. (2020). *Konsep Kerugian Perekonomian Negara Dalam UndangUndang Tindak Pidana Korupsi*. Jurist-Diction, 3(2), 669. <https://doi.org/10.20473/jd.v3i2.18211>.
- Fitriyah, F. K. & Sidharta, E. A. (2013). *Forensic accounting and fraud prevention in Indonesia public sector*. Journal of Modern Science, 19(4), 419-433.
- Fitriyah, F. K. (2018). "Forensic accounting and fraud prevention in Indonesia public sector." WSGE / Journal of Management Studies.
- Hakim, U. (2014). *Eksistensi Akuntansi Forensik Dalam Penyidikan Dan Pembuktian Pidana Korupsi*. Unnes Law Journal, 3(1), 55-61. <http://journal.unnes.ac.id/sju/index.php/ulj%5CnEKSISTENSI>.
- Harini, M., & Rahmat, D. (2025). *Peran Hakim Pada Proses Penemuan Hukum Sebagai Upaya Penegakan Keadilan Berdasarkan Kode Etik Hakim*. Journal Evidence Of Law, 4(1), 207-230. <https://doi.org/10.59066/jel.v4i1.1097>.
- Hasibuan Lawali, & Hamzah Alvin. (2023). *Metode Penafsiran Hukum Sebagai Alat Mencari Keadilan Hakiki*. Jurnal Legisla, 15(2).
- Hawasara, W., Sinaulan, R. L., & Candra, T. Y. (2022). *Penerapan dan Kecenderungan Sistem Pembuktian Yang Dianut Dalam KUHAP*. Aksara: Jurnal Ilmu Pendidikan Nonformal, 8(1), 587. <https://doi.org/10.37905/aksara.8.1.587-594.2022>.
- Hukunala, E. (2022). *Kedudukan dan Kekuatan Hukum Keputusan Bersama*. Tatohi: Jurnal Ilmu Hukum.
- Ibrahim, M. S., & Abdullah, M. (2010). *Forensic Accounting in Malaysia: Some Insights from Practitioners*. Asian Journal of Accounting Perspectives, 3(1), 14-21. <https://doi.org/10.22452/ajap.vol3no1.2>.
- Ineke, J. S., & Yusuf, H. (2025). *Forensik Sebagai Alat Bukti Ilmiah dalam Sistem Peradilan Pidana di Indonesia* Forensics as a Scientific Means of Evidence in the Criminal Justice System in Indonesia. JICN: Jurnal Intelekt Dan Cendekiawan Nusantara, 2(September), 4981-4988.
- Lestari, P. A., & Suhartono, S. (2025). *Kewenangan Akuntan Publik dalam Pemeriksaan Keuangan BUMN dan Implikasinya terhadap Akuntabilitas Negara*. RIGGS: Journal of Artificial Intelligence and Digital Business, 4(4), 594-602. <https://doi.org/10.31004/riggs.v4i4.3431>.
- Lidyah, R. (2016). *Korupsi Dan Akuntansi Forensik*. I-Finance, 2(2), 512.

-
- Madril, O., & Hasinanda, J. (2021). *Perkembangan Kedudukan Hukum (Legal Standing) dalam Pengujian Administratif di Pengadilan Tata Usaha Negara dan Uji Materi di Mahkamah Agung*. Jurnal Hukum & Pembangunan, 51(4), 952-970.
- Mapatunru, A. M. D. (2023). *Pertanggungjawaban Pidana Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia*. Jurnal Media Hukum, 11(1), 36-51. <https://doi.org/10.59414/jmh.v11i1.449>.
- Maria Yulmina Sia, & Sujono, S. (2024). *Kajian Yuridis Pertimbangan Hukum Hakim Dalam Implementasi Prinsip Hukum Progresif Sebagai Paradigma Pembaharuan Sistem Peradilan Pidana di Indonesia*. J-CEKI : Jurnal Cendekia Ilmiah, 3(6), 7992-8002. <https://doi.org/10.56799/jceki.v3i6.5762>.
- Maryani, N. (2020). *Peranan Audit Investigatif dalam Menjadikan Bukti Audit sebagai Bukti Hukum untuk Pembuktian Tindak Pidana Korupsi*. Portofolio: Jurnal Ekonomi, Bisnis, Manajemen dan Akuntansi, 17(2), 1-15.
- MD, M. (2009). *Capaian dan Proyeksi Kondisi Hukum Indonesia*. Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM, 16(3), 291-310. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol16.iss3.art1>.
- Mery Herlina. (2024). *Analisis Dampak Implementasi Norma Penjelasan Dalam Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Kepastian dan Efektivitas Penegakan Hukum di Indonesia*. Jurnal Mahalisan, 1(1), 46-58. <https://doi.org/10.70837/4n41x506>.
- Muhtar, Z. (2013). *Penerapan Pembalikan Beban Pembuktian (Omkering van het Bewijslast) dalam Tindak Pidana Korupsi*. Supremasi Hukum, 2(2), 213-232.
- Nasarudin, T. M. (2020). *Kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Sebagai Lembaga Negara Di Bidang Pengawasan Keuangan Negara*. Justicia Sains: Jurnal Ilmu Hukum, 5(1), 78-92. <https://doi.org/10.24967/jcs.v5i1.482>.
- Nasri, M. S., & Noor, R. M. (2024). *Kedudukan Keterangan Pendapat Mufti Menurut Undang-Undang Keterangan Di Malaysia: Adakah Sebagai Pakar? Position of Mufti's Opinion Evidence Under Law of Evidence: Is It An Expert?* JOURNAL OF SHARIAH LAW RESEARCH, 9(2), 185-206. <https://doi.org/10.22452/jslr.vol9no2.4>.
- Noviyanti, E., & Sinaga, N. A. Sujono. (2024). *Kewenangan penyelidikan, penyidikan dan penuntutan perkara tindak pidana korupsi oleh komisi pemberantasan korupsi (KPK)*. Jurnal Transparansi Hukum, 7(1), 63-85.
- Nurbazla Ismail, Abdul Basir Mohamad, & Umami Rose Azra Mohamad Tajuddin. (2021). *Kriteria Pemilihan Saksi Pakar Forensik Di Mahkamah*. UUM Journal of Legal Studies, 12(2). <https://doi.org/10.32890/uumjls2021.12.2.14>.
- Palmrose, Z.-V. (1988). *An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality*. The Accounting Review, 63(1), 55-73.
- Pradana, N. A. S., Subekti, A., & Prakoso, C. H. (2019). *Kewenangan Lembaga Hukum Dalam Menentukan Besaran Kerugian Dan Pengembalian Keuangan Negara Hasil Tindak Pidana Korupsi*. Perspektif, 24(3), 137. <https://doi.org/10.30742/perspektif.v24i3.719>.
- Pratama, W. A., & Widyaningsih, H. E. (2025). *Hakikat Penegakan Hukum yang Progresif terhadap Korupsi dan Upaya Pencegahannya di Masyarakat*. Verfassung:
-

-
- Jurnal Hukum Tata Negara, 4(1), 49-76.
<https://doi.org/10.30762/vjhtn.v4i1.689>.
- Putra, A. A. R. B., & Okabrian, S. (2025). *Implementasi Standar Jasa Investigasi (SJI) 5300 - 5400 Tahun 2021 dalam Audit Investigasi : Studi pada Kasus Fraud PT XYZ di Bidang Manufaktur*. SCIENTIFIC JOURNAL OF REFLECTION : Economic, Accounting, Management and Business, 8(3), 838-849.
<https://doi.org/10.37481/sjr.v8i3.1158>.
- Rahmat, D. (2020). *Formulasi Kebijakan Pidana Denda Dan Uang Pengganti Dalam Penegakan Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia*. Jurnal IUS Kajian Hukum Dan Keadilan, 8(1), 79. <https://doi.org/10.29303/ius.v8i1.686>.
- Rajamanickam, R. (2019). *The Assessment of Expert Evidence on DNA in Malaysia*. Academic Journal of Interdisciplinary Studies, 8(2), 51-57.
- Ramadanti, I., Azzahra, F., & Ikehara, H. (2025). *Peran Akuntansi Forensik dalam Pengungkapan Fraud*. Brainy: Jurnal Riset Mahasiswa, 6(1), 63-70.
<https://doi.org/10.23969/brainy.v6i1.141>.
- Rhiti, H. (2016). *Landasan Filosofis Hukum Progresif*. Justitia et Pax, 32(1).
<https://doi.org/10.24002/jep.v32i1.760>.
- Rohman, R., Muliadi, M., Pratama, F., Saputra, I., Firmansyah, A., Marwan, T., & Irfandi, I. (2024). *Sistem Pembuktian dalam Hukum Pidana Indonesia dan Tantangan dalam Proses Peradilan*. Jimmi: Jurnal Ilmiah Mahasiswa Multidisiplin, 1(3), 279-292. <https://doi.org/10.71153/jimmi.v1i3.146>.
- Safitri, N. W., Sinapoy, M. S., & Jafar, K. (2019). *Penetapan Kerugian Keuangan Negara merupakan kewenangan BPK atau BPKP*. Halu Oleo Legal Research, 1(2), 219.
<https://doi.org/10.33772/holresch.v1i2.6179>.
- Sakinah, A. N., Murvitia, I., Muzalifah, & Wulandari, Y. L. (2025). *Penerapan Kode Etik dan Etika Profesi Akuntan Publik Pada Audit Laporan Keuangan di Indonesia*. JPNM Jurnal Pustaka Nusantara Multidisiplin, 3(2).
<https://doi.org/10.59945/jpnm.v3i2.450>.
- Saks, M. J., & Koehler, J. J. (2005). *The Coming Paradigm Shift in Forensic Identification Science*. Science, 309(5736), 892-895.
- Sanusi, S. (2017). *Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi*. Hukum Responsif, 8(2).
<https://doi.org/10.33603/responsif.v8i2.4520>.
- Sasanti, D. N., & Hetty Tri Kusuma Indah. (2022). *Problematika Penyelesaian Sengketa di Pengadilan Pajak Dalam Rangka Perwujudan Peradilan Sederhana, Cepat, dan Biaya Ringan*. Reformasi Hukum, 26(1), 21-38.
<https://doi.org/10.46257/jrh.v26i1.256>.
- Sia, M. Y., & Sujono, S. (2024). *Kajian Yuridis Pertimbangan Hukum Hakim Dalam Implementasi Prinsip Hukum Progresif Sebagai Paradigma Pembaharuan Sistem Peradilan Pidana di Indonesia*. J-CEKI: Jurnal Cendekia Ilmiah, 3(6), 7992-8002.
- Sibuea, H. P., Wijanarko, D. S., & Efrianto, G. (2020). *Problematika Kewenangan Menetapkan Kerugian Keuangan Negara Dalam Praktik Peradilan Tindak Pidana Korupsi*. Jurnal Hukum Sasana, 6(1), 72-84.
<https://doi.org/10.31599/sasana.v6i1.263>.
-

- Sony Cipto Leksono, Vony Vertian Naholo, Fitri Rustianti, Benard Simamora, & Hadi Purnomo. (2025). *Politik Hukum dan Korupsi: Satu Kajian Kritis Terhadap Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*. Cendekia : Jurnal Hukum, Sosial Dan Humaniora, 3(2), 1071-1084. <https://doi.org/10.70193/cendekia.v3i2.213>.
- Sujono, & Dewanto, W. A. (2024). *Konflik Internal Dalam Pencak Silat: Perspektif Hukum Progresif*. Al Qodiri : Jurnal Pendidikan, Sosial Dan Keagamaan, 22(1), 15-29. <https://doi.org/10.53515/qodiri.2024.22.1.15-29>.
- Sujono, Sudarto, & Putra, H. A. (2024). *Analisis Penerapan Restorative Justice Oleh Kejaksaan Republik Indonesia Dalam Bingkai Arah Pembaharuan Politik Hukum Pidana di Indonesia*. Jurnal Rectum, 6(3), 551-564. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.46930/jurnalrectum.v6i3.4753>.
- Sulistiyani, W. (2019). *The Admissibility of Scientific Expert Evidence Under Indonesian Criminal Justice System*. Sriwijaya Law Review, 152-161. <https://doi.org/10.28946/slrev.Vol3.Iss2.215.pp152-161>.
- Supena, C. C. (2022). *Manfaat Penafsiran Hukum dalam Rangka Penemuan Hukum*. Jurnal MODERAT, 8(2), 427-435.
- Susanto, S. (2018). *Kedudukan Hasil Audit Investigatif Pada Kekayaan Badan Usaha Milik Negara Persero Dalam Hukum Pembuktian Pidana di Indonesia*. JURNAL CITA HUKUM, 6(1), 139-162. <https://doi.org/10.15408/jch.v6i1.826>.
- Syauket, A., & Eleanora, F. N. (2023). *Asas Praduga Tidak Bersalah dan Sistem Hukum Pembuktian di Indonesia*. Jurnal Ilmiah Raad Kertha, 6(1), 1-7. <https://doi.org/10.47532/jirk.v6i1.724>.
- Tahir, H. H. M., Mohamed, N., & Harun, R. (2017). *Forensic Accounting in Malaysian Public Sector: The Future and Beyond*. Advanced Science Letters, 23(8), 7728-7732. <https://doi.org/10.1166/asl.2017.9563>.
- Triani, N. N. A., Hidayat, W., & Ardianto, A. (2020). *Akuntabilitas Akuntan Publik Dalam Memenuhi Kualitas Audit*. Jurnal Akuntansi Multiparadigma, 11(1). <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2020.11.1.13>.
- Triantono, T., & Marizal, M. (2021). *Parameter Keyakinan Hakim Dalam Memutus Perkara Pidana*. Justitia et Pax, 37(2), 267-286. <https://doi.org/10.24002/jep.v37i2.3744>.
- Uminah, H. (2014). *Eksistensi Akuntansi Forensik dalam Penyidikan dan Pembuktian Pidana Korupsi*. Unnes Law Journal, 3(1), 55-64.
- Van Meter, D. S., & Van Horn, C. E. (1975). *The Policy Implementation Process: A Conceptual Framework*. Administration & Society, 6(4), 445-488.
- Wahyudianto, A. T. (2018). *Kewenangan Kejaksaan Dalam Penetapan Kerugian Negara Dan Perhitungan Keuangan Negara Dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi*. Badamai Law Journal, 3(2), 245. <https://doi.org/10.32801/damai.v3i2.6052>.
- Yasir, R., A.Rani, F., & Din, M. (2019). *Kewenangan Menetapkan Kerugian Keuangan Negara Dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi*. Syiah Kuala Law Journal, 3(2), 281-295. <https://doi.org/10.24815/sklj.v3i2.12167>.
- Abbott, A. (1988). *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labor*. Chicago: The University of Chicago Press.

- Adji, I. S. (2006). *Korupsi dan Pembalikan Beban Pembuktian*. Jakarta: Kantor Pengacara dan Konsultan Hukum Oemar Seno Adji & Rekan.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., & Albrecht, C. C. (2009). *Fraud Examination (3rd ed.)*.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach (16th ed.)*. Harlow: Pearson.
- Badan Pembinaan Hukum Nasional (BPHN). (2023). *Laporan Akhir Analisis dan Evaluasi Hukum terhadap Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Kementerian Hukum dan HAM RI.
- Dandapala. (2025). *Kewenangan Lembaga Audit dalam Penetapan Kerugian Negara Pasca SEMA No. 2/2024*. Diakses dari <https://www.dandapala.com>.
- Eddie, L. (2013). *Forensic Accountants: Specialists in Demand*. In *The Malaysian Accountant* (pp. 7-11).
- Freidson, E. (2001). *Professionalism: The Third Logic*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Fuady, M. (2012). *Teori Hukum Pembuktian Pidana dan Perdata*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Gaol, S. L., Purbowati, L., Rahmat, D., Sgn, S., Sujono, Sudarto, Asri, A., Simarmata, L. N., Cendhayanie, R. A., Sari, I., Sulisrudatin, N., Widarto, B., & Sinaga, N. A. (2024). *Pengantar Dasar Ilmu Hukum: Perspektif Teori dan Penerapan*. CV Media Sains Indonesia.
- Glenn, H. P. (2014). *Legal Traditions of the World: Sustainable Diversity in Law (5th ed.)*. Oxford: Oxford University Press.
- Gomes, M. (2018). *Accountants Today - How can accountants use cyber forensics and big data to enhance cybersecurity?* The Malaysian Institute of Accountants. <https://www.at-mia.my/2018/03/01/cyber-forensics-big-data-improving-cybersecurity/>.
- Hamzah, A. (2019). *Hukum Acara Pidana Indonesia. Edisi revisi*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Harahap, M. Y. (2008). *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP: Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, dan Peninjauan Kembali*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Harjono. (2008). *Konstitusi sebagai Rumah Bangsa*. Jakarta: Sekretariat Jenderal dan.
- Hopwood, W. S., Young, G. R., & Leiner, J. J. (2012). *Forensic Accounting and Fraud Examination (2nd ed.)*. New York: McGraw-Hill. <https://jakarta.bpk.go.id/dasar-hukum-bpk-ri/>.
- Husin, T. (2022). *ALAT BUKTI DAN BARANG BUKTI DALAM KUHAP*. <https://www.ptnad.go.id/new/content/artikel/20220525091259894497854628d90abe4c2e.html>.
- IAPI. (2022). *Kode Etik Profesi Akuntan Publik*. Jakarta: Ikatan Akuntan Publik Indonesia.
- IAPI. (2022). *Standar Jasa Lainnya dan Standar Jasa Investigasi*. Jakarta: Ikatan Akuntan Publik Indonesia.

- IFAC. (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021). *Standar Jasa Investigasi (2021) Institut Akuntan Publik Indonesia (Vol. 1)*. <http://www.iapi.or.id>.
- Isworo, T., & Malik, A. S. (2025). *Pihak Dawam Sebut Perhitungan Kerugian Negara Via Akuntan Publik Tidak Valid*. Lampost.Co. <https://lampost.co/hukum/pihak-dawam-sebut-perhitungan-kerugian-negara-via-akuntan-publik-tidak-valid/>.
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A., & Rittenberg, L. E. (2014). *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit (9th ed.)*. Mason, OH: South-Western Cengage Learning.
- Kamil, A. (2022). *Kedudukan Hukum Khusus dalam Pengujian Undang-Undang di*.
- Kristin. (2025). *Pembela Dawam: Kerugian Negara Rp3,8 Miliar Tak Dihitung BPK, Dakwaan Tidak Sah*. Saibumi.Com. <https://www.saibumi.com/artikel-135485-pembela-dawam-kerugian-negara-rp38-miliar-tak-dihitung-bpk-dakwaan-tidak-sah.html>.
- Kumar, P., & Gunaseelan, T. (2009). *The accountant as an expert witness*. CCH Malaysia.
- Lubis, S. S. (2024). *Memahami Arti Dari Kerugian Negara*. Direktorat Jenderal Kekayaan Negara. <https://www.djkn.kemenkeu.go.id/kpkn-lhokseumawe/baca-artikel/17008/Memahami-Arti-Dari-Kerugian-Negara.html>.
- Madril, O., & Hasinanda, J. (2021). *Perkembangan Kedudukan Hukum (Legal Standing) dalam Pengujian Administratif di Pengadilan Tata Usaha Negara dan Uji Materi di*.
- Mahardika, H. B. (2023). *Mengurai Legal Standing dalam Konteks Hukum Acara Mahkamah Konstitusi*. Surabaya: UPN "Veteran" Jawa Timur.
- Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. *Putusan No. 59/PUU-XVI/2018 (kutipan Pasal 186 KUHAP dan Penjelasannya mengenai keterangan ahli dapat dituangkan dalam laporan)*.
- Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. *Putusan Nomor 25/PUU-XIV/2016 (pengujian frasa "dapat merugikan keuangan negara" dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor)*.
- Malaysian Institute of Accountants (MIA) *Forensic Guidelines* (2018).
- Masputra, M. H. C. (2025). *Apakah Dia Bersalah? Begini Cara Pembuktiannya Menurut Teori Pembuktian Pidana*. Marinenews.Mahkamahagung.Go.Id. <https://marinenews.mahkamahagung.go.id/artikel/apakah-dia-bersalah-begini-cara-pembuktiannya-0fK>.
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach (9th ed.)*. New York: McGraw-Hill.
- MIA. (2018). *Forensic Accounting and Investigation Guidelines*. Kuala Lumpur: Malaysian Institute of Accountants.
- Mulyadi, L. (2007). *Pembalikan Beban Pembuktian Tindak Pidana Korupsi*. Bandung: Mandar Maju.

- Oktoberiandi, O., Sujono, S., & Sudarto, S. (2024). *Problematics of Judicial Connection in Handling Corruption Cases (Decision Number: 74/Pid. Sus-TPK/2022/PN. Jkt. Pst)*.
- Prasetyo, T., Ginting, Y. P., & Karo, R. K. (2023). *Hukum Pidana*.
- Prof. Dr. Teguh Prasetyo, S. H. M. S., Dr. Tri Astuti Handayani, S. H. M. H., & Asst. Prof. Rizky P. P. Karo Karo, S. H. M. H. (n.d.). *Hukum Acara Pidana Reorientasi Pemikiran Teori Keadilan Bermartabat*. Penerbit K-Media. <https://books.google.co.id/books?id=6FJDEAAAQBAJ>.
- Purwoleksono, D. E. (2015). *Hukum Acara Pidana*. Surabaya: Airlangga University Press.
- Rahardjo, S. (2006). *Membedah hukum progresif*. Penerbit Buku Kompas. https://books.google.co.id/books?id=g4wxVhxY8_sC.
- Rahmat, D. (2018). *Pengantar Hukum Pidana* (Deni (ed.)). Lembaga Edukati.
- Rajamanickam, R., Rahim, A. A., & Ngah, A. C. (2012). *Kedudukan Keterangan Pakar Forensik Di Bawah Seksyen 45 Akta Keterangan 1950*. Proceedings of International Conference on Public Policy and Social Science. UiTM Melaka.
- Sasangka, H., & Rosita, L. (2003). *Hukum Pembuktian dalam Perkara Pidana*. Bandung: Mandar Maju.
- Soekanto, S. (2007). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Sujono (2020). *Pemulihan aset korupsi melalui pembayaran uang pengganti dan gugatan perdata negara*. Genta Publishing. <https://books.google.com.sg/books?id=Hr1bzbGEACAAJ>.
- United Nations Convention against Corruption (UNCAC) - Country Review Report (Malaysia).
- Waluyadi. (2004). *Hukum Pembuktian dalam Perkara Pidana untuk Mahasiswa dan Praktisi*. Bandung: Mandar Maju.
- Watson, A. (1993). *Legal Transplants: An Approach to Comparative Law (2nd ed.)*. Athens, GA: University of Georgia Press.
- Wigmore, J. H. (1937). *Evidence in Trials at Common Law*. Boston: Little, Brown and Company.
- Zweigert, K., & Kötz, H. (1998). *Introduction to Comparative Law (3rd rev. ed., T. Weir, Trans.)*. Oxford: Clarendon Press.