

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 *Agency Theory*

Agency theory menurut Jensen dan Meckling (1976) mendeskripsikan pemegang saham sebagai *principal* dan manajer sebagai *agent*. Manajemen merupakan pihak yang dikontrak oleh pemegang saham dan diberi kewenangan untuk membuat keputusan bagi kepentingan terbaik pemegang saham. Oleh karena itu, manajer harus bertanggung jawab kepada pemegang saham sesuai dengan kontrak yang disepakati.

Kontrak merupakan unit analisis yang digunakan dalam teori keagenan untuk yang melandasi hubungan antara *principal* dan *agent*. Fokusnya adalah penentuan kontrak yang paling efisien. Kontrak yang efisien adalah kontrak yang memenuhi dua faktor, yaitu (McColgan, 2001):

1. Informasi yang dimiliki *principal* dan *agent* simetris artinya baik *principal* dan *agent* memiliki kualitas dan jumlah informasi yang sama sehingga tidak terdapat informasi yang disembunyikan yang dapat digunakan untuk keuntungan diri sendiri.
2. Risiko yang dipikul berkaitan dengan imbal jasanya rendah artinya imbal jasa yang diterima oleh *agent* dalam melaksanakan kepentingan *principal* tidak melebihi risiko yang ditimbulkan dari pelaksanaan kepentingan tersebut.

Dalam teori keagenan akan muncul konflik kepentingan antara *principal* dan *agent*, karena adanya kepentingan yang berbeda (Jones dan Hill, 1992). *Agent* terkadang melakukan tindakan yang tidak diharapkan oleh *principal* (tindakan-tindakan yang tidak menguntungkan perusahaan), tindakan ini biasanya dilakukan untuk memenuhi kepentingan pribadi dari *agent*. Bahkan untuk mencapai kepentingannya, *agent* dapat menggunakan akuntansi sebagai alat rekayasa dan melakukan tindakan *fraud*.

Mitnick (1973) mengidentifikasi masalah *agency* menjadi 3, yaitu:

1. Masalah *principal*. Masalah *principal* adalah memotivasi *agent* untuk bertindak dengan cara yang akan mencapai tujuan *principal*.
2. Masalah *agent*. Masalah *agent* adalah bahwa *agent* mungkin dihadapkan pada keputusan untuk bertindak atas kepentingan *principal*, kepentingannya sendiri atau kompromi antara keduanya yang mana kepentingan itu berbeda.
3. Mekanisme kontrak dan insentif. Mekanisme kontrak dan insentif adalah kontrak dan insentif yang digunakan untuk membatasi kebijakan *agent* seperti pengawasan atau tugas yang diarahkan secara khusus. Masalah mekanisme kontrak dan insentif adalah menciptakan adanya *agency cost*.

Penelitian yang menggunakan *agency theory* antara lain penelitian yang telah dilakukan oleh Siddiq et al. (2017) dengan hasil *financial stability* berpengaruh terhadap *financial statement fraud* dengan kata lain imbal hasil yang seimbang akan mempengaruhi fraud di perusahaan. Hal itu menunjukkan bahwa dengan adanya *agency cost* maka dapat menurunkan konflik kepentingan antara *agent* dengan *principal*.

2.2 Teori *Fraud Pentagon*

Teori *fraud pentagon* dikemukakan oleh Crowe Horwath pada tahun 2012 yang merupakan perluasan dari teori *fraud triangle* yang dikemukakan oleh Cressey (1953) dan teori *fraud diamond* yang dikemukakan oleh Wolfe dan Hermanson (2004). Teori *fraud pentagon* menambahkan satu elemen dari teori-teori sebelumnya sehingga elemen-elemen teori *fraud pentagon* dapat dilihat pada Tabel 2.1.

Tabel 2.1
Teori *Fraud*

Teori	<i>Fraud Triangle</i>	<i>Fraud Diamond</i>	<i>Fraud Pentagon</i>
Elemen	Opportunity	Opportunity	Opportunity
	Pressure	Pressure	Pressure
	Rasionalization	Rasionalization	Rasionalization
		Capability	Competence
			Arrogance
Sumber	Cressey (1953)	Wolfe dan Hermanson (2004)	Horwarth (2012)

Dari tabel di atas dapat dijelaskan bahwa elemen-elemen *fraud pentagon* antara lain (Horwarth, 2012):

1. *Opportunity* (Peluang) merupakan pengendalian yang lemah sehingga memberikan kesempatan kepada seseorang untuk melakukan kecurangan.
2. *Pressure* (Tekanan) merupakan motif untuk melakukan dan menyembunyikan kecurangan.
3. *Rasionalization* (Rasionalisasi) adalah penyebab pembenaran dilakukannya pencurian atau kecurangan.
4. *Competence* (Kompetensi) adalah kemampuan karyawan untuk membobol pengendalian internal, mengembangkan strategi penyembunyian dan mengendalikan situasi sosial demi keuntungan pribadi.

5. *Arrogance* (Arogan) merupakan sikap superioritas atas hak atau keserakahan dari orang yang percaya bahwa pengendalian internal tidak berlaku dalam individu.

2.3 *Fraud*

2.3.1 Definisi *Fraud*

Fraud menurut Albrecht et al. (2012) merupakan sebuah istilah generik dan mencakup semua tindakan yang bisa dilakukan oleh kecerdikan manusia yang dilakukan seseorang untuk mendapatkan keuntungan lebih dari yang lainnya dengan cara tipu muslihat, licik dan tidak adil. Menurut Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 70, *fraud* diterjemahkan sebagai kecurangan. Dalam istilah sehari-hari *fraud* sering diberi nama yang berlainan, seperti pencurian, penyerobotan, pemerasan, pengisapan, penggelapan, pemalsuan, dan lain-lain. Sedangkan dari perspektif hukum, ungkapan 'kecurangan' umumnya tidak digunakan dalam undang-undang tetapi berfokus pada kejahatan yang cenderung menggunakan kata-kata seperti pencurian, kepura-puraan, mendapatkan properti dengan penipuan atau kesalahan akuntansi (CPA Australia Ltd, 2015).

2.3.2 Jenis *Fraud*

Terdapat bermacam-macam jenis tindakan *fraud* dalam aktivitas bisnis. *Fraud* menurut ACFE dibagi menjadi tiga macam yang masing-masing dijelaskan pada sub bab di bawah ini.

2.3.2.1 Penyalahgunaan Aset

Penyalahgunaan aset atau “pengambilan” aset secara ilegal dalam bahasa sehari-hari disebut sebagai mencuri. Namun, dalam istilah hukum, “mengambil” aset secara ilegal (tidak sah atau melawan hukum) yang dilakukan oleh seseorang yang diberi wewenang untuk mengelola atau mengawasi aset tersebut disebut penggelapan. Istilah pencurian, dalam *fraud tree* disebut *larceny*. Istilah penggelapan dalam bahasa Inggris adalah *embezzlement* (Tuanakotta, 2007).

Penyalahgunaan aset terbagi menjadi dua kategori, yaitu: (1) penyalahgunaan kas (*cash misappropriation*) yang dapat dilakukan dalam bentuk *skimming*, *larceny* atau *fraudulent disbursements*, dan (2) penyalahgunaan non-kas (*non-cash misappropriation*) yang dapat dilakukan dalam bentuk penyalahgunaan (*misuse*) atau pencurian (*larceny*) terhadap persediaan dan aset-aset lainnya (Tuanakotta, 2010). Klasifikasi penyalahgunaan aset dalam bentuk kas terbagi dalam tiga bentuk berdasarkan arus kas masuk antaralain (Albrecht et al., 2012):

1. Pencurian (sengaja mengambil uang majikan tanpa persetujuan dan bertentangan dengan kehendak majikan)
2. *Skimming* (penghapusan uang tunai dari entitas korban sebelum masuk dalam sistem akuntansi)
3. Kecurangan dalam pengeluaran (*Fraudulent disbursements*)

Dalam *skimming*, uang dijarah sebelum uang tersebut secara fisik masuk ke perusahaan. Cara ini terlihat dalam *fraud* yang sangat dikenal para auditor, yakni *lapping*. Kalau uang sudah masuk ke perusahaan dan kemudian baru dijarah, maka *fraud* ini disebut *larceny* atau pencurian. Sekali uang sudah terekam dalam

(atau sudah masuk ke) sistem, maka penjarahan ini disebut *fraudulent disbursements* yang lebih dekat dengan istilah penggelapan dalam bahasa Indonesia (Tuanakotta, 2010).

2.3.2.2 Korupsi

Korupsi menurut Kayo (2013) adalah tingkah laku yang menyimpang dari tugas-tugas yang seharusnya atau melanggar aturan-aturan pelaksanaan untuk mendapatkan keuntungan berupa status atau uang yang menyangkut pribadi (perorangan, keluarga dekat, kelompok sendiri). Selain itu menurut Tuanakotta (2010) mendefinisikan korupsi sebagai penyalahgunaan jabatan di sektor pemerintahan (*misuse of public office*) untuk keuntungan pribadi. UU NO.31/1999 jo UU No.20/2001 menyebutkan bahwa pengertian korupsi mencakup perbuatan melawan hukum dengan memperkaya diri, orang/badan lain yang merugikan keuangan/perekonomian negara; menyalahgunakan kewenangan karena jabatan/kedudukan yang dapat merugikan keuangan/kedudukan yang dapat merugikan keuangan/perekonomian Negara; penyuapan; penggelapan dalam jabatan; pemerasan dalam jabatan; pemborongan; dan gratifikasi yang subjek hukumnya adalah setiap orang baik orang-perorangan dan/atau korporasi dan pegawai negeri.

Jain (2001) telah menggambarkan area tempat korupsi yang sering terjadi di Negara demokrasi. Potensi korupsi terjadi pada empat macam interaksi yaitu:

1. Interaksi antara pihak rakyat dengan pemimpin Negara yang dipilih rakyat melalui proses demokrasi.

2. Interaksi antara birokrat dengan anggota legislatif, antara birokrat dengan rakyat, antara birokrat dengan pemimpin Negara pilihan rakyat.
3. Interaksi antara pemimpin Negara dengan anggota legislatif.
4. Interaksi antara rakyat dengan anggota legislatif.

2.3.2.2.1 Bentuk Korupsi

Teori bentuk-bentuk korupsi dapat dilihat dalam Tabel 2.2.

Tabel 2.2
Teori Bentuk Korupsi

No	Dikemukakan oleh	Bentuk Korupsi
1.	ACFE (2001)	1. Konflik Kepentingan 2. Penyuapan 3. Gratifikasi Ilegal 4. Pemerasan Ekonomi
2.	UU No. 31 Tahun 1999 dan KPK (2006)	1. Korupsi terkait dengan keuangan Negara 2. Korupsi terkait dengan suap menyuap 3. Korupsi terkait dengan penggelapan dalam jabatan 4. Korupsi terkait dengan perbuatan pemerasan 5. Korupsi terkait dengan perbuatan curang 6. Korupsi terkait dengan benturan kepentingan 7. Korupsi terkait dengan gratifikasi
3.	United Nations Convention Against Corruption (UNCAC-2003)	1. Penyuapan pejabat publik nasional 2. Penyuapan pejabat publik asing dan pejabat public organisasi internasional 3. Penggelapan, penyalahgunaan atau pengalihan harta benda oleh pejabat publik 4. Perdagangan berpengaruh a. Penyalahgunaan wewenang b. Pemperkaya diri yang tidak wajar c. Penyuapan di sektor swasta d. Penggelapan harta benda di sektor swasta 5. Pencucian uang hasil kejahatan 6. Penyesalan 7. Obstruksi keadilan

Sumber: Kayo, 2013

Dari tabel bentuk korupsi di atas dapat disimpulkan bahwa teori bentuk korupsi dari Undang-Undang dan KPK merupakan pengembangan dari teori bentuk korupsi yang dikemukakan oleh ACFE dengan menambahkan bentuk korupsi

terkait keuangan negara, Korupsi terkait dengan penggelapan dalam jabatan, dan korupsi terkait dengan perbuatan curang. Sedangkan, teori bentuk korupsi yang dikemukakan oleh UNCAC lebih menekankan kepada subyek pelaku ataupun penerimanya yaitu pejabat publik dan swasta.

2.3.2.3 Kecurangan dalam Laporan Keuangan

Kecurangan dalam laporan keuangan merupakan penyampaian laporan keuangan dan non-keuangan secara menyesatkan. Kecurangan laporan keuangan dalam gambar *fraud tree* terbagi menjadi dua. Pertama, *fraud* dalam menyusun laporan keuangan. Kedua, *fraud* dalam menyusun laporan non-keuangan (Tuanakotta, 2010).

Kecurangan laporan keuangan dapat dilakukan melalui beberapa cara, yaitu dengan (1) mencatat pendapatan-pendapatan fiktif (*fictitious revenues*), (2) mencatat pendapatan (*revenue*) dan/atau beban (*expenses*) dalam periode yang tidak tepat, (3) menyembunyikan kewajiban dan beban (*concealed liabilities and expenses*) yang bertujuan untuk mengecilkan jumlah kewajiban dan beban agar perusahaan tampak lebih menguntungkan, (4) menghilangkan informasi atau mencantumkan informasi yang salah secara sengaja dari catatan atas laporan keuangan (*improper disclosures*), atau (5) menilai aset dengan tidak tepat (*improper asset valuation*).

2.4 Suap

Penyuapan merupakan salah satu bentuk korupsi seperti dalam teori yang dikemukakan oleh ACFE (2001). Sedangkan dalam Undang-Undang No. 31

Tahun 1999 dan menurut Komisi Pemberantasan Korupsi (2006) menyebutkan bahwa salah satu bentuk korupsi adalah korupsi terkait suap menyuap. Bentuk penyuapan menurut United Nation Convention Against Corruption (UNCAC) (2003) antarlain penyuapan pejabat publik nasional, penyuapan pejabat publik asing dan penyuapan pejabat publik organisasi internasional.

Penyuapan merupakan tindakan menawarkan/menjanjikan dan memberi (pemberi suap) atau meminta dan menerima (penerima suap) keuntungan finansial atau lainnya (Ministry of Justice, 2011). Sedangkan Albrecht et al. (2012) mendefinisikan suap adalah dimana seseorang menawarkan, memberi, menerima atau meminta sesuatu yang berharga untuk tujuan mempengaruhi tindakan resmi atau keputusan bisnis tanpa sepengetahuan atau persetujuan dari *principal*.

Dari pengertian suap di atas dapat disimpulkan bahwa korupsi bukan hanya menyangkut pegawai negeri atau penyelenggara negara atau pejabat publik yang menyalahgunakan jabatannya tetapi juga setiap orang yang bukan pegawai negeri. Suap menyuap bertujuan untuk meningkatkan kekayaan dan atau kekuasaan. Jika pemilik proyek memenangkan kontrak maka akan langsung dapat menguntungkan penyuap. Penyuap sering kali adalah orang yang dekat dengan yang memutuskan alokasi sumber daya keuangan (OECD, 2007).

2.4.1 Deteksi Suap

Deteksi kecurangan adalah upaya untuk mendapatkan identifikasi yang cukup sekaligus mempersempit ruang gerak pelaku kecurangan (Kumaat, 2011). Banyak organisasi regional (EU, Inter-Amerika, African Union, dan sebagainya) maupun

internasional (OECD, GRECO, dan sebagainya) yang dibentuk dalam rangka mencegah dan memberantas korupsi termasuk suap.

Deteksi suap merupakan cara kedua agar segera dapat mengidentifikasi tindak suap sesegera mungkin setelah cara pertama untuk menghentikan tindak suap dengan cara pencegahan gagal (Bolton dan Hand, 2002). Adanya kemajuan teknologi telah membuat teknik deteksi suap menjadi lebih proaktif dengan cara menganalisa data dan transaksi untuk memisahkan gejala suap (Albrecht et al., 2012).

Sebagian besar kecurangan dapat dideteksi melalui keluhan rekan kerja, laporan dari rekan kerja ataupun pihak eksternal yang disampaikan ke perusahaan/instansi. Atas dugaan tersebut maka akan dilakukan analisis terhadap tersangka atau transaksinya. Sedangkan untuk kasus suap, pendeteksiannya dapat dilihat dari karakteristik si penerima maupun si pemberi suap (ACFE, 2000). Adanya audit forensik juga penting untuk mengurangi jumlah timbulnya tindakan kecurangan (Haron et al., 2014).

2.5 Whistle-Blowing

Whistle-blowing merupakan suatu istilah yang muncul sejak adanya Sarbanes-Oxley Act yang dapat mendorong para pegawai perusahaan untuk melakukan pelaporan atau pelanggaran yang terjadi tanpa ada rasa takut terhadap pihak yang dilaporkan (Alam, 2014). Miceli dan Near (1985) mendefinisikan *whistle-blowing* sebagai suatu pengungkapan oleh anggota organisasi tentang praktik ilegal, tidak bermoral atau tidak sah di bawah kendali atasan mereka, kepada anggota atau

organisasi yang dapat mempengaruhi tindakan. Menurut Hazlina (2011), *whistle-blowing* adalah tindakan seorang informan yang mengekspos *fraud* termasuk suap dalam sebuah organisasi dengan tujuan untuk menghentikan *fraud* tersebut.

Seorang *whistleblower* akan melaporkan suap pada media yang tepat dan pihak berwenang yang memiliki kekuatan dan dianggap bersedia melakukan tindakan korektif. *Whistle-blowing* melibatkan tindakan melaporkan suap dalam organisasi ke pihak internal atau eksternal. Francis et al. (2015) menyatakan bahwa tujuan *whistle-blowing* mencakup untuk mengekspos suap, untuk menghentikan suap, untuk mencegah suap dan mempertahankan posisi seseorang.

Menurut Tuanakotta (2010) pada dasarnya *whistleblower* adalah karyawan dari organisasi itu sendiri (pihak internal), akan tetapi tidak menutup adanya pelapor yang berasal dari pihak eksternal (pelanggan, pemasok, masyarakat). *Whistleblower* diharuskan untuk memberikan bukti, informasi atau indikasi yang jelas atas terjadinya suap yang dilaporkan sehingga dapat ditelusuri atau ditindaklanjuti.

Whistle-blowing system atau sistem pelaporan pelanggaran adalah suatu sistem yang dirancang sedemikian rupa mengenai kriteria *fraud* termasuk suap yang dilaporkan oleh *whistleblower*. Sistem pelaporan pelanggaran meliputi 5W+1H, tindak lanjut dari laporan tersebut, *reward* dan perlindungan bagi *whistleblower*, dan hukuman atau sanksi untuk terlapor (Semendawai et al., 2011), sehingga *whistleblower* tidak enggan untuk melaporkan adanya tindakan suap.

Efektifitas *whistle-blowing* dalam mengungkapkan suap tidak hanya diakui oleh akuntan dan regulator di Amerika Serikat, namun juga di negara-negara lain (Patel, 2003). Menurut Tan dan Ong (2011) jika kebijakan dan prosedur *whistle-blowing* diterapkan dengan baik dan sukses dalam sebuah organisasi, maka akan menjadi sistem peringatan dini yang baik bagi organisasi untuk menghilangkan *fraud* termasuk suap sebelum masalah menjadi lebih buruk.

2.6 Audit Forensik

Audit forensik, menurut Bologna dan Lindquist (1987), adalah penerapan keterampilan finansial dan mentalitas investigasi terhadap isu-isu yang belum terselesaikan, yang dilakukan dalam konteks *rules of evidence*. Menurut Wiratmaja (2010) audit forensik merupakan suatu pengujian mengenai bukti atas suatu pernyataan atau pengungkapan informasi untuk menentukan keterkaitannya dengan ukuran-ukuran standar yang memadai untuk kebutuhan pembuktian di pengadilan. Begitu juga menurut Dada et al. (2013) audit forensik merupakan pemeriksaan bukti mengenai pernyataan untuk menentukan korespondensinya dengan kriteria yang ditetapkan di pengadilan.

Kegiatan audit forensik terdiri dari pengumpulan, verifikasi, pengolahan, analisis dan pelaporan data untuk memperoleh fakta dan bukti konkret dalam bidang sengketa hukum dan keuangan, adanya penyimpangan serta pencegahan *fraud* (Ibrahim dan Abdullah, 2008). Fokus dari audit forensik adalah pendeteksian, analisis dan komunikasi bukti yang mendasari peristiwa keuangan dan pelaporan (Smith dan Crumbley, 2014; PCAOB, 2007). Berbeda dengan audit tradisional,

audit forensik tidak dilakukan untuk tujuan memberikan opini audit (Smith dan Crumbley, 2014).

Audit forensik lebih menekankan proses pencarian bukti serta penilaian kesesuaian bukti atau temuan audit tersebut dengan ukuran pembuktian yang dibutuhkan untuk proses persidangan. Audit forensik merupakan perluasan dari penerapan prosedur audit standar ke arah pengumpulan bukti untuk kebutuhan persidangan di pengadilan. Audit ini meliputi prosedur-prosedur atau tahapan-tahapan tertentu yang dilakukan dengan maksud untuk menghasilkan bukti. Teknik-teknik yang digunakan audit untuk mengidentifikasi dan menggabungkan bukti-bukti guna membuktikan, seperti berapa lama *fraud* telah dilakukan, bagaimana cara melakukan *fraud* tersebut, berapa besar jumlahnya, di mana dilakukannya, serta oleh siapa pelakunya (Purjono, 2012).

Pekerjaan audit forensik dapat diuraikan sebagai berikut (Miqdad, 2008):

1. *Fraud Auditor*. *Fraud* auditor berperan untuk mencegah dan mengoreksi kecurangan-kecurangan dalam dunia bisnis pada umumnya. Keahlian seorang *fraud* auditor dapat dikembangkan antara lain untuk mengevaluasi laporan keuangan, karena adanya *window dressing* yang dapat menyesatkan para investor dalam mengambil keputusan.
2. *Expert Witness*. Dalam hal ini, auditor memberikan keterangan sesuai dengan keahliannya, jika diminta oleh penyidik dengan harapan dapat memperjelas perkara pidana khusus yang sedang ditangani oleh penyidik.
3. *Konsultan Litigasi*. Peran auditor forensik sebagai konsultan litigasi terbatas pada pemberian nasehat dan konsultasi pada pengacara.

Untuk mengetahui berbagai sumber yang mendasari gagasan penelitian ini, maka peneliti memvisualisasikannya dalam peta literatur yang diolah menggunakan aplikasi Nvivo 11 yang dapat dilihat pada Lampiran 1.

2.7 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang mempunyai topik yang sama dengan penelitian ini antara lain dapat dilihat dalam tabel 2.3 berikut:

Tabel 2.3
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Tema/Variabel	Metode dan Sampel	Hasil Penelitian
1	Miqdad (2008)	• Pengungkapan praktek kecurangan (<i>fraud</i>) • Audit forensik	Kualitatif Evaluasi	Upaya untuk memberantas korupsi, kecurangan atau untuk mengungkap kecurangan, penyelewengan yang melanggar hukum yang berlaku dan sebagai kelengkapan untuk proses hukum dapat dilakukan dengan <i>forensic auditing</i>
2	Wiratmaja (2010)	• Pemberantasan tindak pidana korupsi • Akuntansi forensik	Kualitatif Deskriptif	Akuntansi forensik merupakan formulasi yang dapat dikembangkan sebagai strategi preventif, detektif dan persuasif melalui penerapan prosedur audit forensik dan audit investigatif yang bersifat <i>litigation support</i> untuk menghasilkan temuan dan bukti yang digunakan dalam proses pengambilan putusan di pengadilan
3	Astuti (2013)	• Pemberantasan korupsi • Audit forensik	Kualitatif Deskriptif	Peran audit forensik ditunjukkan dengan keberhasilan mengumpulkan bukti <i>fraud</i> pada kasus korupsi kompleks seperti hambalang dan bank century
4	Lediastuti dan Subandijo (2014)	• Pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Negara • Audit forensik	Kualitatif Deskriptif	Teknik-teknik yang digunakan oleh auditor dalam melakukan suatu pemeriksaan sangat berpengaruh pada hasil pemeriksaan

Tabel 2.3 Lanjutan

No	Peneliti	Variabel	Metode	Hasil Penelitian
5	Noviani dan Sambharakreshna (2014)	Variabel dependen: Pencegahan Kecurangan	Kuantitatif Survey Sampel: 66 responden Auditor di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur	<i>Whistleblower</i> dan <i>hotline</i> berpengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan dalam organisasi pemerintahan
6	Enofe, Omagbon dan Ehigiator (2015)	Variabel dependen: <i>Forensik Audit and Corporate Fraud</i>	Kuantitatif Survey Sampel: 125 responden Manajer	Secara empirik audit forensik merupakan metode yang efektif dan efisien untuk melawan <i>fraud</i>
7	Naomi (2015)	• <i>Fraud</i> • Penerapan <i>Whistle-blowing System</i>	Kualitatif Studi Kasus	Penerapan <i>whistle-blowing</i> membuat jumlah <i>fraud</i> menurun dari tahun ke tahun dan proses pendeteksian <i>fraud</i> menggunakan <i>whistle-blowing</i> relatif lebih singkat daripada cara lain
8	Panjaitan (2018)	Variabel dependen: <i>Whistle-blowing</i> Variabel independen: Audit Forensik	Kuantitatif Survey dan referensial study Sampel: 31 responden Akuntan Publik, Auditor, Pajak	Variabel <i>whistle-blowing</i> berpengaruh signifikan terhadap audit forensik dalam pengungkapan tindakan korupsi oleh auditor pemerintah

Penelitian mengenai suap masih jarang ditemukan. Penelitian-penelitian terdahulu mengenai pendeteksian biasanya mengambil topik *fraud* secara umum seperti penelitian yang dilakukan oleh Miqdad (2008), Noviani dan Sambharakreshna (2014), Enofe et al. (2015), dan Naomi (2015) atau penelitian tersebut mengambil topik salah satu jenis *fraud* umum seperti penelitian yang dilakukan oleh Wiratmaja (2010), Astuti (2013) dan Panjaitan (2018) yang mengambil topik

korupsi. Penelitian yang mengambil topik jenis *fraud* khusus dalam penelitian terdahulu di penelitian ini adalah penelitian yang dilakukan oleh Lediastuti dan Subandijo (2014) dengan topik pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara.

Penelitian mengenai audit forensik juga belum banyak dilakukan di Indonesia. Penelitian terdahulu yang telah melakukan penelitian mengenai audit forensik antara lain penelitian yang dilakukan oleh Miqdad (2008), Astuti (2013), Lediastuti dan Subandijo (2014), dan Panjaitan (2018). Penelitian ini lebih memilih menggunakan audit forensik daripada akuntansi forensik karena cakupan audit forensik lebih luas daripada akuntansi forensik.

Whistle-blowing merupakan topik yang menarik untuk diteliti sejak munculnya *whistle-blowing* yang merupakan inovasi baru. Penelitian terdahulu yang telah meneliti *whistle-blowing* antara lain penelitian yang dilakukan oleh Naomi (2015) dan Panjaitan (2018).

Penelitian ini berbeda dengan penelitian-penelitian terdahulu karena menggabungkan variabel deteksi suap, audit forensik dan *whistle-blowing*. Ada satu penelitian yang mirip dengan penelitian ini yaitu penelitian yang dilakukan oleh Panjaitan (2018). Perbedaannya terletak pada metode penelitiannya, Panjaitan (2018) menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode survey dengan jumlah sampel 31, sedangkan penelitian ini menggunakan metode kualitatif. Selain itu, Panjaitan (2018) hanya menggunakan dua variabel yaitu variabel audit forensik dan *whistle-blowing* dengan objek korupsi.

2.8 Kerangka Penelitian

Kerangka penelitian menjelaskan hubungan berbagai konsep yang diteliti yang arahnya untuk menjawab pertanyaan penelitian atau rumusan masalah (Ibrahim, 2006). Pada bagian sebelumnya telah dijelaskan beberapa literatur yang terdiri dari beberapa teori dan beberapa studi empiris yang menjadi acuan dalam penyusunan penelitian ini. Kerangka model penelitian dalam penelitian ini berupa 3 hubungan variabel/konstruk. Ketiga hubungan dalam kerangka penelitian yang digunakan sebagai model awal penelitian dapat dilihat pada Gambar 2.1.



Gambar 2.1
Model Awal Penelitian

Suap sangat sulit dideteksi, sehingga perlu indikator-indikator yang dapat mencerminkan pendeteksian suap. Selain itu perlu metode yang tepat untuk dapat mendeteksi suap salah satunya adalah audit forensik. Audit forensik memerlukan adanya bukti permulaan. Whistle-blowing bisa menjadi salah satu pendorong dilakukannya audit forensik, karena ada informasi dan bukti permulaan. Whistle-blowing merupakan sebuah sistem pelaporan yang dibentuk dalam rangka mengurangi pelanggaran ataupun kecurangan di institusi. Namun, tidak semua orang bersedia menjadi whistleblower meskipun mengetahui adanya pelanggaran/kecurangan. Selain itu, tidak semua laporan dari whistle-blowing

ditindaklanjuti, sehingga perlu mengetahui bagaimana *whistle-blowing* di institusi pemerintah.

Dalam kerangka penelitian ini variabel yang diangkat saling mempengaruhi satu sama lain. Pengaruh yang pertama dari gambar kerangka penelitian di atas yaitu antara variabel *whistle-blowing* terhadap audit forensik. Akses informasi yang memadai memudahkan *whistleblower* untuk melaporkan indikasi suap. Adanya indikasi terjadinya suap yang dilaporkan melalui *whistle-blowing* mendorong dilakukannya audit forensik (Panjaitan, 2018).

Kedua adalah pengaruh antara *whistle-blowing* terhadap deteksi suap. Deteksi suap membutuhkan sumber yang relevan karena suap merupakan kejahatan yang tersembunyi (Fletcher dan Herrmann, 2012). Salah satu sumber tersebut yaitu melalui *whistle-blowing*. Dengan adanya laporan dari *whistleblower*, maka suap yang tadinya tersembunyi akan terdeteksi. Dengan adanya *whistle-blowing*, pendeteksian suap menjadi semakin singkat yang disertai dengan konfirmasi sehingga dapat segera mengidentifikasi adanya suap (Naomi, 2015).

Gambar pengaruh yang ketiga yaitu audit forensik terhadap deteksi suap. Pendeteksian suap bisa dilakukan dengan berbagai metode. Salah satu metode tersebut adalah audit forensik. Prosedur audit forensik dapat digunakan untuk mendeteksi suap dengan mengidentifikasi tindak suap yang ditemukan (Wiratmaja, 2010; Miqdad, 2008).