

## BAB I

### PENDAHULUAN

#### 1.1 Latar Belakang Masalah

Dalam akuntansi, dikenal dua jenis kesalahan yaitu *error* (kekeliruan) dan *fraud* (kecurangan). Perbedaan *error* dan *fraud* sebatas ada atau tidaknya unsur kesengajaan yang mengakibatkan terjadinya salah saji dalam laporan keuangan (IAI, 2001). Sering kali mengungkap *fraud* lebih sulit dibandingkan dengan *error*, karena pihak yang melakukan *fraud* akan berusaha menyembunyikannya. *Fraud* adalah penipuan yang disengaja, umumnya dilakukan dalam bentuk kebohongan, penjiplakan dan pencurian (Widjaja, 2012).

Korupsi (*corruption*), merupakan salah satu bentuk *fraud* yang terjadi pada organisasi sektor publik maupun sektor swasta di Indonesia, bahkan di dunia. Korupsi merupakan salah satu jawaban utama mengapa negara-negara Afrika dan negara yang berada dibelahan dunia lainnya mengalami kemunduran, disaat negara-negara di belahan dunia lain mengalami kemajuan (Kayo, 2013). Tingginya praktek korupsi di Indonesia dipersepsikan oleh Indeks Persepsi Korupsi (*corruption perception index-CPI*), yang diumumkan oleh *Tranparency International*, bahwa hingga akhir tahun 2016, Indonesia masih menjadi negara dengan tingkat korupsi yang tinggi. Indonesia menempati peringkat ke-90 dari 177 negara di dunia, dengan skor 37 dari skala 0-100 (0 berarti sangat korup dan 100 berarti sangat bersih). Jika dibandingkan dengan negara-negara yang berada dikawasan Asia

Tenggara, Indonesia menempati urutan ke 4 dari 11 negara dengan korupsi yang masih tinggi tersebut. Tabel 1.1 menunjukkan CPI dari negara-negara yang berada di kawasan Asia Tenggara.

**Tabel 1.1**  
**CPI (2012-2016) Indonesia dan Negara-negara Asia Tenggara**

No	Peringkat	Negara	Score 2016	Score 2015	Score 2014	Score 2013	Score 2012
1	7	Singapura	84	85	84	86	87
2	41	Brunei Darussalam	58	N/A	N/A	60	55
3	55	Malaysia	49	50	52	50	49
4	90	Indonesia	37	36	34	32	32
5	101	Filipina	35	35	38	36	34
6	101	Thailand	35	38	38	35	37
7	101	Timor-Leste	35	28	28	30	33
8	113	Vietnam	33	31	31	31	31
9	123	Laos	30	25	25	26	21
10	136	Myanmar	28	22	21	21	15
11	156	Kamboja	21	21	21	20	22

Sumber : *Transparency International* (2017)

Pemeringkatan tersebut mengindikasikan bahwa, upaya pemberantasan korupsi di Indonesia belum efektif. Indonesia masih sangat korup bila dibandingkan dengan Singapura, Brunai dan Malaysia. Meskipun beberapa negara Asia Tenggara lainnya lebih korup dibanding Indonesia, seperti Timor-Leste, Kamboja dan beberapa negara di Asia Tenggara lainnya.

*Fraud* yang sering dilakukan diantaranya adalah memanipulasi pencatatan laporan keuangan, penghilangan dokumen, dan *mark-up* laba, yang dapat merugikan keuangan atau perekonomian negara. Tindakan tersebut dilakukan semata-mata untuk kepentingan pribadi dan sekelompok orang. Salah satu upaya pemerintah untuk menanggulangi dan mengungkap *fraud* yang terjadi di instansi pemerintah atau sektor publik, adalah dengan

melaksanakan audit investigasi dan menerapkan ilmu akuntansi forensik dalam pemeriksaannya. Audit umum atau audit laporan keuangan tidak dapat mengungkap adanya *fraud*, dibutuhkan suatu pendekatan yang lebih spesifik, seperti audit investigasi. Menurut Rufus, dkk. (2015) bahwa, tujuan investigasi *fraud* adalah mengumpulkan bukti dugaan *fraud*. Audit investigasi atau akuntansi forensik mengacu kepada ilmu akuntansi atau auditing, yang didalamnya terdapat disiplin ilmu investigasi atau forensik (Sopian, 2017). Pendapat ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Sayyid (2014), bahwa akuntansi forensik dan audit investigasi adalah serangkaian hubungan dalam pemeriksaan *fraud*. Hasil penelitian Okoyo dan Gbegi (2013), juga menyimpulkan bahwa penerapan akuntansi forensik secara signifikan berpengaruh terhadap berkurangnya kasus-kasus *fraud* yang terjadi di sektor publik Negeria. Akuntansi forensik adalah disiplin akuntansi profesional yang berpraktik dibidang pemeriksaan *fraud*, investigasi korupsi dan penyuapan, penilaian bisnis, saksi ahli, *cybercrime* dan dukungan litigasi (Crumbley, dkk. 2015).

Penelitian Sayyid (2014), diperkuat oleh penelitian Fauzan, dkk. (2015) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara akuntansi forensik dan audit investigasi terhadap pengungkapan *fraud*. Demikian juga penelitian yang dilakukan oleh Ogutu dan Ngahu (2016), yang dilakukan di Kenya, bahwa auditor forensik memerlukan keterampilan dan keahlian dibidang akuntansi dan keuangan. Audit forensik mempunyai tujuan mengumpulkan bukti melalui penerapan disiplin akuntansi dan auditing,

untuk membantu Aparat Penegak Hukum (APH) dalam mengungkap dugaan adanya indikasi *fraud*. Di Indonesia terdapat berbagai institusi yang melakukan audit forensik, seperti Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), dan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) dalam menghitung kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi (Lidyah, 2016).

Sepanjang tahun 2014-2016, BPK dan BPKP banyak menemukan pelanggaran maupun *fraud*. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) semester II tahun 2014, BPK RI melaporkan, terdapat 7.950 temuan yang terdiri atas 7.789 masalah ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan senilai Rp40,55 triliun, 3.293 masalah diantaranya yang berdampak pada pemulihan keuangan negara/daerah/perusahaan atau berdampak finansial senilai Rp14,74 triliun dan 2.482 masalah kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) (BPK, 2017). Sedangkan berdasarkan laporan kinerja BPKP deputy bidang investigasi tahun 2015-2016, melaporkan bahwa terdapat peningkatan nilai kerugian keuangan negara dari tahun 2015 sebesar Rp2.574.372,21 dan USD1.907.493,02 serta SAR17.967.405 menjadi Rp4.801.440.125.507,67 pada tahun 2016 (BPKP, 2017).

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. BPK merupakan auditor eksternal, yang mengawasi pemerintahan dari luar, sedangkan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) adalah organisasi yang diberikan tugas oleh pemerintah untuk memeriksa

transparansi dalam pelaporan dan praktik pengelolaan realisasi anggaran sektor publik, juga bertugas untuk mengawasi realisasi anggaran daerah yang menggunakan anggaran dari pemerintah pusat dan daerah. Bertugas sebagai auditor pemerintah atau auditor internal, yang mengawasi pemerintahan dari dalam. Kedua lembaga tersebut mempunyai wewenang dan tanggung jawab yang diatur dalam perundang-undangan dan peraturan pemerintah dalam melakukan pemeriksaannya. Kewenangan BPK dalam melakukan audit investigasi diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pasal 13 UU Nomor 15 Tahun 2004 yang mengatur kewenangan BPK untuk melakukan pemeriksaan investigatif. Sedangkan kewenangan BPKP dalam melakukan audit investigasi, diatur melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 31/PUU-X/2012 tanggal 23 Oktober 2012, yang menguatkan kewenangan BPKP untuk melakukan audit investigasi berdasarkan Keppres 103 tahun 2001 dan PP Nomor 60 Tahun 2008.

Prosedur audit yang dilaksanakan dengan baik dari awal pemeriksaan sampai dengan akhir, menggunakan pendekatan prosedur dan teknik-teknik yang umumnya digunakan dalam suatu pemeriksaan. Menurut Agoes (2017) *audit procedures* dilakukan dalam rangka mendapatkan bahan-bahan bukti (*audit evidence*) yang cukup untuk mendukung pendapat auditor atas kewajaran laporan keuangan, untuk itu diperlukan audit teknik, yaitu cara-cara untuk memperoleh *audit evidence* seperti: konfirmasi, observasi, inspeksi, tanya-jawab (*inquiry*) dan lain-lain. Untuk tujuan tersebut seorang

auditor forensik harus mempunyai sikap, kemampuan serta pengalaman yang cukup agar pekerjaannya menjadi efektif. Seorang akuntan forensik memerlukan keahlian dalam melakukan pemeriksaan, diantaranya harus ahli dalam praktek akuntansi, mempunyai keterampilan auditing dan keterampilan investigasi (Biswas, dkk. 2013). Kemampuan tersebut dibarengi dengan kesabaran dan pola pikir analitis, berfikir cerdas dan melibatkan diri dalam penyelidikan dan pelaporan atas hasil temuan.

Menurut Tuanakotta (2016) tiga sikap dan tindak pikir yang selalu harus melekat pada diri seorang auditor, yakni independen, objektif dan skeptis, ketiga sikap tersebut juga tidak dapat dipisahkan dari pekerjaan akuntan forensik. Dalam mengungkap *fraud* sikap independen, objektif dan skeptis tidaklah cukup, diperlukan kemampuan dan pengalaman yang baik dalam melakukan pemeriksaan. Menurut Kayo (2013) seorang auditor forensik harus memiliki kemampuan tentang prinsip-prinsip akuntansi, standar akuntansi dan pengalaman dalam praktek dilapangan yang dapat diperoleh melalui pelatihan serta pendidikan profesi yang berkesinambungan.

Beberapa penelitian terdahulu membuktikan bahwa, betapa pentingnya sikap independen, objektif dan skeptisme, serta kemampuan dan pengalaman seorang auditor dalam melakukan pemeriksaan. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Kadhafi, dkk. (2014), yang menyimpulkan bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki independensi dalam melakukan audit. Hal tersebut sejalan dengan penelitian Cahyono, dkk. (2015) dan hasil review yang dilakukan oleh Patrick, dkk. (2017), yang

menyimpulkan bahwa ada hubungan yang kuat antara independensi auditor dan kualitas audit dan penelitian Wiguna dan Hapsari (2015) dan Sanjaya (2017), yang menyimpulkan bahwa independensi memiliki pengaruh signifikan terhadap pendeteksian kecurangan. Tetapi pada penelitian yang dilakukan oleh Karamoy dan Wokas (2015) dan Prasetyo, dkk. (2015) menyimpulkan bahwa independensi tidak berpengaruh dalam mendeteksi *fraud*. Menurut Arens, dkk. (2014), independensi auditor terdiri dari dua komponen yaitu: (a) independensi dalam berpikir (*independence in mind*) mencerminkan pikiran auditor yang memungkinkan audit dilaksanakan dengan sikap yang tidak bias dan independen dalam fakta; (b) independen dalam penampilan (*independence in appearance*).

Auditor forensik tidak boleh memihak kepada siapapun yang mempunyai kepentingan atas hasil pemeriksaannya, hal ini mengharuskan seorang auditor untuk selalu bersikap objektif. Dalam menerima perikatan dalam suatu hubungan kerja, auditor harus yakin bahwa jasa yang diminta tidak keluar dari batasan praktek profesional yang sekiranya dapat merusak integritas dan objektivitasnya sebagai seorang auditor (Messier, dkk. 2014). Penelitian tentang objektivitas yang dilakukan oleh Cahyono, dkk. (2015) dan Astuti, dkk. (2016), menyimpulkan bahwa objektivitas auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Susilo dan Widyastuti (2015) dan Nainggolan dan Abdullah (2016) yang menyimpulkan bahwa objektivitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Standar auditing menjelaskan skeptisme profesional sebagai sikap yang mencakup *questioning mind*, waspada terhadap kondisi yang dapat menunjukkan kemungkinan salah saji akibat kecurangan atau kesalahan dan penilaian kritis atas bukti audit (Arens, dkk. 2015). Penelitian tentang sikap skeptisme profesional auditor dilakukan oleh Glover dan Prawitt (2014) yang menyimpulkan bahwa penerapan sikap skeptisme profesional oleh auditor penting untuk kualitas audit, demikian juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Wiguna dan Hapsari (2015), Prasetyo, dkk. (2015) dan Butar-butur (2017) yang menyimpulkan bahwa skeptisme profesional memiliki pengaruh signifikan terhadap pendeteksian kecurangan. Hasil penelitian tersebut tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sanjaya (2017), yang menyimpulkan bahwa skeptisme profesional tidak memiliki pengaruh terhadap tanggung jawab auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Yuniarti dan Tiara (2015), yang mengungkapkan bahwa pengalaman akuntan forensik berpengaruh positif terhadap kualitas bukti audit guna mengungkap *fraud*. Demikian juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Mulyati, dkk. (2015) yang menyimpulkan bahwa kemampuan dan pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Hal ini sesuai dengan pendapat Tuanakotta (2016), bahwa seorang auditor investigatif harus didukung dengan kemampuan yang memadai untuk menunjang keberhasilannya, diantaranya memiliki pengetahuan dasar, kemampuan teknis, dan sikap mental, selain itu dibutuhkan pengalaman auditor yang



ditunjukkan dengan jumlah penugasan praktik audit yang pernah dilakukan oleh auditor.

Telah banyak dilakukan penelitian dibidang auditing, yang menunjukkan pentingnya pengaruh sikap independensi, objektivitas, dan skeptisme profesional auditor terhadap kualitas audit, tetapi masih didapatkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian ini akan melakukan pengujian kembali, untuk membuktikan apakah dengan menggunakan sampel yang berbeda dan waktu yang berbeda akan memberikan hasil yang sama atau tidak dengan penelitian terdahulu. Penelitian ini, menggabungkan beberapa penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Glover dan Prawitt (2014), Kadhafi (2014), Patrick, dkk. (2017) dan Astuti, dkk. (2016) serta Mulyati, dkk. (2015) dan Yuniarti dan Tiara (2015), mengenai “pengaruh sikap auditor forensik, kemampuan dan pengalaman auditor investigatif, terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*”. Dengan memiliki sikap independen, objektif, skeptis, kemampuan dan pengalaman diharapkan auditor dapat melakukan prosedur audit dengan efektif untuk mengungkap *fraud*.

Penelitian ini memilih BPK dan BPKP sebagai objek penelitian karena, institusi yang melakukan audit forensik di Indonesia diantaranya BPK, BPKP, dan aparat pengawasan internal pemerintah dalam menghitung kerugian keuangan negara dalam tindak pidana korupsi (Lidyah, 2016). Penelitian ini melibatkan responden auditor yang bekerja di BPK dan BPKP Daerah Istimewah Yogyakarta (DIY). Alasan memilih DIY karena, sampai

tahun anggaran 2016, DIY dan seluruh kabupaten dan kota yang berada di wilayah tersebut memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), dari BPK (Mustika, 2017). Meskipun DIY dan seluruh Daerah kabupaten kota yang berada di wilayah tersebut memperoleh WTP, akan tetapi dibalik keberhasilan tersebut ada fakta lain yang terjadi, yaitu masih terdapat beberapa oknum pejabat yang melakukan korupsi, seperti korupsi dana gempa yang belum tuntas sampai tahun 2017 (Najib, 2017) dan kasus kepala Desa Bunder, Kecamatan Patuk, Kabul Santosa, menjadi tersangka kasus dugaan korupsi Anggaran Belanja dan Pendapatan Desa (ABPDDes) Bunder, yang merugikan keuangan negara sebesar Rp137,9 juta (Yuwono,2017). Dari beberapa pemberitaan media tersebut, tentunya memberatkan BPK dan BPKP sebagai pengawas internal dan eksternal pemerintah, yang seharusnya dapat mengawasi keuangan negara. Pemilihan BPK dan BPKP perwakilan DIY sebagai objek penelitian juga didasarkan banyaknya auditor yang dimiliki oleh kedua lembaga tersebut, yaitu sebanyak 124 auditor. Dengan jumlah auditor sebanyak itu, seharusnya dapat meminimalisir terjadinya penyelewengan di wilayah ini.

Melalui penelitian ini, peneliti yakin bahwa dengan menggabungkan dan menerapkan sikap yang dimiliki oleh pemeriksa *fraud*, yaitu sikap auditor forensik, dipadukan dengan kemampuan dan pengalaman auditor investigatif, merupakan komponen yang efektif dalam pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Dengan alasan tersebut peneliti termotivasi dan mencoba melakukan penelitian ini.

## 1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian dan latar belakang yang telah dijelaskan di muka, rumusan masalah pada penelitian ini adalah sebagai berikut: apakah independensi auditor forensik, objektivitas auditor forensik, skeptisme profesional auditor forensik, kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam mengungkap *fraud*?

## 1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang masalah dan rumusan masalah yang telah diuraikan di atas, maka yang menjadi tujuan penelitian adalah untuk menguji dan menganalisis hal-hal sebagai berikut: pengaruh independensi auditor forensik, objektivitas auditor forensik, skeptisme profesional auditor forensik, kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam mengungkap *fraud*.

## 1.4 Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Penelitian ini memberikan bukti empiris tentang independensi auditor forensik, objektivitas auditor forensik, skeptisme profesional auditor forensik, kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam mengungkap *fraud* pada BPK dan BPKP perwakilan DIY.

2. Melalui penelitian ini diharapkan menjadi referensi bagi penelitian sejenis dalam rangka pengembangan ilmu pengetahuan dan kemajuan dunia pendidikan, khususnya tentang independensi auditor forensik, objektivitas auditor forensik, skeptisme profesional auditor forensik, kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.
3. Untuk dapat digunakan sebagai masukan bagi BPK dan BPKP, sehingga dapat menemukan komponen yang efektif dalam melaksanakan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.
4. Dapat digunakan sebagai bahan evaluasi bagi auditor, sehingga dapat meningkatkan sikap independen, objektif dan skeptisme, kemampuan dan pengalamannya agar lebih efektif untuk melaksanakan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

### **1.5 Sistematika Penulisan**

Penyusunan dan penulisan hasil penelitian ini, mempunyai sistematika sebagai berikut:

#### **BAB I   Pendahuluan**

Dalam bab ini, diuraikan mengenai: latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian dan sistematika penulisan.

#### **BAB II   Kajian Pustaka**

Bab ini berisi tentang penelitian-penelitian terdahulu dan landasan teori yang digunakan dalam penelitian.

### BAB III Metode Penelitian

Dalam bab ini terdiri dari populasi dan sampel penelitian, metode pengambilan sampel, metode pengambilan data, definisi operasional variabel dan metode analisis data.

### BAB IV Hasil Penelitian dan Pembahasan

Bab ini berisi tentang hasil penelitian dan pembahasan yang diperoleh secara rinci, disertai dengan langkah-langkah analisis data yang dilakukan.

### BAB V Penutup

Dalam bab ini, berisi tentang kesimpulan secara keseluruhan dari hasil penelitian, implikasi penelitian dan saran-saran untuk penelitian selanjutnya

## BAB II

### KAJIAN PUSTAKA

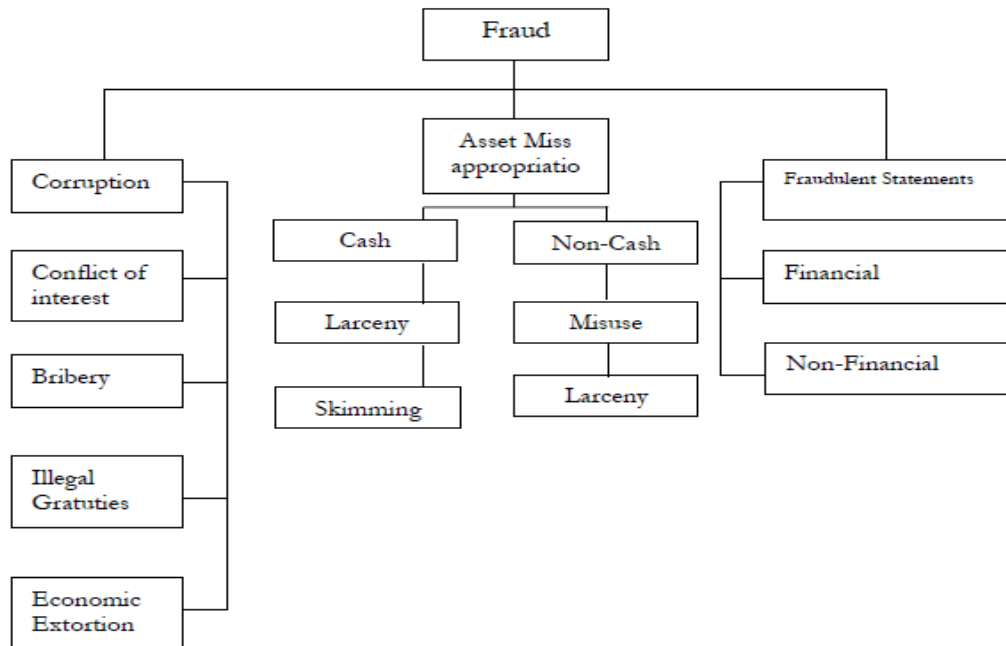
#### 2.1 *Fraud*

*Fraud* terjadi disektor publik maupun sektor swasta. *Fraud* yang terjadi disektor publik mengakibatkan kerugian negara, sedangkan *fraud* yang terjadi disektor swasta mengakibatkan cedera janji oleh pihak pelaku terhadap korban. Berbagai definisi *fraud* telah dikemukakan oleh para ahli, seperti yang di jelaskan oleh Zimbelman, dkk. (2014), *fraud* adalah penipuan yang menyertakan elemen-elemen berikut: a) sebuah refresentasi; b) mengenai sesuatu yang bersifat material; c) sesuatu yang tidak benar; d) dan secara sengaja atau secara serampangan dilakukan untuk kemudian; e) dipercaya; f) dan ditindaklanjuti oleh korban; g) sehingga pada akhirnya korban menanggung kerugian.

Menurut *Association of Certified Fraud Examiners* (2012) *fraud* adalah suatu tindakan yang sengaja dilakukan oleh satu orang atau lebih untuk menggunakan sumber daya dari suatu organisasi secara tidak wajar (tindakan melawan hukum) dan salah menyajikan fakta (menyembunyikan fakta) untuk memperoleh keuntungan pribadi. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) menggambarkan *fraud* atau kecurangan dalam bentuk *fraud tree*, atau pohon *fraud*. Skema dari pohon *fraud* tersebut digambarkan cabang-cabang *fraud* dalam hubungan kerja beserta rating dan anak

ratingnya, yang berhubungan antara satu dengan lainnya, seperti yang digambarkan dalam gambar 2.1 berikut ini:

**Gambar 2.1**  
***Fraud Tree***



Sumber: *Association of Certified Fraud Examiners (2008)*.

## 2.2 Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pengungkapan *Fraud*

Efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* dapat diartikan sejauh mana hasil pemeriksaan atau hasil audit dapat menggambarkan kegiatan yang dapat menghasilkan prosedur yang baik dalam audit investigasi, untuk mengungkap *fraud*. Efektivitas adalah suatu kemampuan untuk mencapai tujuan dengan tepat atau peralatan yang tepat untuk pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.

Dalam mencapai tujuan, terlebih dahulu dilakukan perencanaan, perumusan masalah, penentuan prosedur dalam pelaksanaan dan juga

penetapan tujuan itu sendiri. Hal ini dibutuhkan agar dapat mencapai tujuan dengan efektif. Menurut Kayo (2013) keterampilan dan pengetahuan tentang proses investigasi terhadap kecurangan yang telah terdeteksi dan kemampuan menerapkan teknik-teknik yang relevan untuk mengungkap kecurangan, sangat dibutuhkan dalam pelaksanaan audit forensik yang efektif dan efisien.

Menurut Agoes (2017) ”*audit procedures* adalah langkah-langkah yang harus dijalankan auditor dalam melaksanakan pemeriksaannya dan sangat diperlukan oleh asisten, agar tidak melakukan penyimpangan dan dapat bekerja secara efisien dan efektif”.

*Audit procedures* dilakukan dalam rangka mendapatkan bahan-bahan bukti (*audit evidence*) yang cukup untuk mendukung pendapat auditor atas kewajaran laporan keuangan, untuk itu diperlukan audit teknik, yaitu cara-cara untuk memperoleh *audit evidence* seperti: konfirmasi, observasi, inspeksi, tanya-jawab (*inquiry*) dan lain-lain (Agoes, 2017).

Sebelum pelaksanaan audit, dibutuhkan informasi awal. Dalam audit forensik informasi awal bisa berasal dari hasil temuan audit keuangan atau audit umum, audit operasional, audit kinerja dan laporan masyarakat atas dugaan terjadinya tindakan *fraud*, yang disampaikan ke instansi yang berwenang. Menurut Tuanakotta, (2016) auditor bereaksi terhadap temuan audit, tuduhan, dan keluhan serta mendalaminya dengan melaksanakan audit investigatif, audit investigasi merupakan bagian dan titik awal dari akuntansi forensik. Berdasarkan temuan atau informasi dari masyarakat tersebut, kemudian ditindak lanjuti oleh auditor forensik, dengan melakukan audit investigasi. Apabila hasil dari audit investigasi tersebut ditemukan penyimpangan yang merugikan keuangan negara atau perekonomian negara,



maka auditor perlu mengidentifikasi kasus tersebut untuk penanganan lebih lanjut.

Prosedur audit dimulai dengan tahap penelaahan informasi awal, perencanaan pemeriksaan investigatif, pelaksanaan pemeriksaan investigatif, pelaporan dan tindak lanjut (Kayo, 2013). Berikut ini akan diuraikan secara ringkas penjelasan tentang prosedur pelaksanaan audit forensik dengan pendekatan audit investigatif tersebut.

### **2.2.1 Perencanaan Pemeriksaan**

Perencanaan audit forensik dilakukan bila mana ada informasi tentang dugaan terjadinya tindak pidana korupsi. Permintaan audit forensik berasal dari instansi penyidik kejaksaan RI, kepolisian RI dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Berdasarkan permintaan tersebut, kemudian dilakukan penggalian informasi atau bukti awal yang diperoleh dari instansi penyidik, setidaknya informasi telah memenuhi unsur 5W + 1H (*what, where, when, why, who*) dan *how much*. Kriteria yang dilakukan untuk menilai cukup tidaknya alasan untuk dilakukan audit forensik adalah apabila 5W + 1H telah terpenuhi. Selanjutnya adalah pembuatan hipotesis, penyusunan audit program, perencanaan sumber daya dan penerbitan surat perintah tugas.

### **2.2.2 Pelaksanaan Pemeriksaan**

Tim auditor yang akan melakukan audit forensik, didampingi oleh penanggung jawab atau pembantu penanggung jawab audit, kemudian tim audit melaksanakan audit lapangan di kantor auditan.

Pelaksanaan audit tersebut dilakukan dengan melakukan tahapan pemeriksaan sebagai berikut:

a. Evaluasi sistem pengendalian intern

Auditor harus mempunyai pemahaman atas sistem pengendalian intern dan memastikan apakah prosedur-prosedur telah dirancang dan diterapkan secara memadai. Teknik pelaksanaannya dilakukan melalui permintaan keterangan, pengamatan, inspeksi catatan dan dokumen, atau mereviu laporan pihak lain.

b. Pengumpulan bukti

Audit investigasi atau pemeriksaan dilaksanakan agar dapat membantu penyidik untuk mengumpulkan bukti-bukti yang signifikan, relevan dan kompeten.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (“KUHAP”) Pasal 183 menyebutkan: Hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seorang kecuali apabila dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah, ia memperoleh keyakinan bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan bahwa terdakwa yang bersalah melakukannya.

Demikian juga bunyi dari pasal 184 Pasal 1: Alat bukti yang sah ialah: (a) keterangan saksi; (b) keterangan ahli; (c) surat; (d) petunjuk; (e) keterangan terdakwa.

Dalam pengumpulan bukti, hal-hal yang dilakukan adalah:

- 1) Pengujian fisik (*Physical Examination*)
- 2) Konfirmasi (*Confirmation*)
- 3) Dokumentasi (*Documentation*)
- 4) Observasi (*Observation*)
- 5) Tanya jawab dengan auditan (*Inquiry of the clients*)

6) *Reperformance* (pelaksanaan ulang)

7) *Analytical Procedures* (prosedur analitis)

c. Evaluasi bukti

Evaluasi bukti dilakukan untuk meyakinkan bahwa bukti-bukti yang telah terkumpul:

- 1) Mempunyai kaitan dan mendukung tersedianya alat bukti dari sudut pandang hukum dalam pembuktian tindak pidana korupsi.
- 2) Membuktikan hipotesis, untuk menyusun uraian fakta, pihak yang terlibat atau yang bertanggung jawab dan berapa besar kerugian keuangan negara.

Setelah melakukan evaluasi bukti, kemudian jika diminta oleh institusi penyidik, maka dapat dilakukan perhitungan keuangan negara. Dalam perhitungan keuangan negara ini merumuskan adanya tindak pidana korupsi, menentukan siapa tersangkanya dan menemukan ada atau tidaknya kerugian negara. Pada tahap pertama merupakan wilayah ahli hukum, sedangkan untuk memastikan berapa besarnya kerugian keuangan negara merupakan wilayah kerja auditor forensik.

### **2.2.3 Supervisi**

Sama halnya dalam melakukan audit umum, dalam audit forensik juga dilakukan supervisi yang harus dilakukan secara memadai untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatnya kemampuan auditor. Supervisi ini dilakukan secara terus

menerus selama audit berlangsung, mulai dari perencanaan hingga diterbitkan laporan audit.

#### **2.2.4 Pelaporan Hasil Pemeriksaan**

Setelah melalui serangkaian prosedur audit forensik, kemudian diterbitkan laporan. Laporan tersebut berisi laporan audit dengan pendekatan investigatif. Laporan dibuat dalam bentuk informasi yang terstruktur yang dapat memberikan arahan bagi penyidik dalam melakukan penyelidikan lebih lanjut. Hal ini dilakukan agar dapat memudahkan penyidik dalam menentukan telah terjadi perbuatan melawan hukum, tindak pidana korupsi dan menetapkan siapa pelakunya.

#### **2.2.5 Tindak Lanjut Audit**

Dalam pelaksanaan audit investigasi, apabila ditemukan indikasi penyimpangan, maka tim audit investigatif akan mengkomunikasikan temuan secara efektif dan efisien, dan dilaporkan dalam materi yang tertuang dalam laporan hasil audit investigatif, komunikasi tersebut dilakukan secara intern di lingkungan unit pengawasan, di hadapan para pejabat yang terkait, dengan melibatkan pejabat perwakilan dari biro hukum. Kelanjutan dari hasil pemaparan tersebut, kepala unit pengawasan mengundang pihak lembaga penegak hukum lainnya, untuk memantapkan temuan auditor dan menghasilkan keputusan mengenai kepastian terjadinya tindak pidana. Instansi yang berwenang dalam menangani kasus tindak pidana *fraud* atau Korupsi,

Kolusi dan Nepotisme, sesuai dengan ketentuan yang berlaku di Indonesia, yaitu Kejaksaan Agung, Kepolisian, dan Komisi Pemberantasan Korupsi.

### **2.3 Penelitian Terdahulu**

Glover dan Prawitt (2014), melakukan penelitian yang diterbitkan oleh sebuah kelompok kerja yang terdiri dari jaringan enam audit internasional terbesar. Steven M. Glover dan Douglas F. Prawitt merupakan Profesor di Universitas Brigham Young Amerika Serikat. Dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa penerapan skeptisisme profesional oleh auditor penting untuk kualitas audit, dengan harapan membantu auditor mencapai keseimbangan optimal antara efektivitas dan efisiensi. Wiguna dan Hapsari (2015), melakukan penelitian mengenai pengaruh skeptisisme profesional dan independensi auditor terhadap pendeteksian kecurangan (studi pada auditor KAP di Malang). Berdasarkan pengujian hipotesis yang telah dilakukan menunjukkan bahwa skeptisisme profesional auditor dan independensi auditor memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap pendeteksian kecurangan.

Penelitian tentang independensi juga sudah banyak dilakukan, baik penelitian kuantitatif maupun review, seperti penelitian kuantitatif yang dilakukan oleh Kadhafi, dkk. (2014). Dalam penelitian Kadhafi, dkk. (2014), menunjukkan bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki independensi dalam melakukan audit. Hal tersebut sejalan dengan hasil review yang dilakukan oleh Patrick, dkk. (2017), yang dilakukan di Nigeria.

Patrick, dkk. (2017), melakukan penelitian dengan memperoleh informasi penelitiannya dari sumber sekunder termasuk jurnal, buku teks dan materi internet lainnya. Berdasarkan hasil review, menunjukkan bahwa ada hubungan yang kuat antara independensi auditor dan kualitas audit.

Astuti, dkk. (2016) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa objektivitas dan skeptisme auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan, demikian juga dengan penelitian Cahyono, dkk. (2015) juga menyimpulkan bahwa objektivitas dan independensi auditor mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan. Semakin obyektif dan independen seorang auditor maka semakin berkualitas hasil pemeriksaannya. Tetapi dalam penelitian Karamoy dan Wokas (2015) yang berjudul pengaruh independensi dan profesionalisme dalam mendeteksi *fraud*, pada auditor internal provinsi Sulawesi Utara, menyimpulkan bahwa dalam mendeteksi kecurangan (*fraud*) akan dipengaruhi oleh profesionalisme seorang auditor, sedangkan variabel indenpendensi tidak signifikan berpengaruh bagi auditor internal di Inspektorat Sulawesi Utara.

Mulyati, dkk. (2015), meneliti tentang pengaruh kemampuan auditor investigasi dan pengalaman auditor terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa semakin tinggi kemampuan auditor investigasi dan semakin baik pengalaman audit yang dimiliki auditor dalam pelaksanaan tugas audit, maka efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan akan semakin meningkat. Demikian juga penelitian yang dilakukan oleh Yuniarti dan Tiara

(2015), tentang pengaruh pengalaman dan profesionalisme akuntan forensik terhadap kualitas audit guna mengungkap *fraud*, disimpulkan bahwa pengalaman akuntan forensik berpengaruh positif terhadap kualitas bukti audit, guna mengungkap *fraud*. Penelitian Mulyati, dkk. (2015) dan Yuniarti dan Tiara (2015) tersebut menggunakan responden auditor BPKP Provinsi Jawa barat. Kali ini peneliti memilih dua objek penelitian yaitu auditor BPKP dan BPK perwakilan Daerah Istimewah Yogyakarta.

Tabel 2.1 menampilkan rangkuman beberapa penelitian terdahulu, yang relevan dengan penelitian ini.

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

No.	Peneliti	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Glover dan Prawitt (2014)	<b>Variabel Dependen:</b> Kualitas audit <b>Variabel Independen:</b> Penerapan skeptisme profesional auditor	Penerapan skeptisisme profesional oleh auditor penting untuk kualitas audit, dengan harapan membantu auditor mencapai keseimbangan optimal antara efektivitas dan efisiensi.
2.	Kadhafi, dkk. (2014)	<b>Variabel Dependen:</b> Kualitas audit <b>Variabel Independen:</b> Independensi Etika Standar Audit	Kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki independensi dalam melakukan audit. Kualitasi audit sangat dipengaruhi oleh etika audior. Standar audit secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit.
3.	Mulyati, dkk. (2015)	<b>Variabel Dependen:</b> Efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan <b>Variabel Independen:</b> Kemampuan auditor investigatif, Pengalaman auditor investigatif.	Semakin tinggi kemampuan auditor investigatif maka efektivitas pelaksanaan prosedur audit akan meningkat, semakin baik pengalaman audit yang dimiliki auditor dalam melaksanakan tugas audit maka efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan akan semakin meningkat.
4.	Yuniarti dan Tiara (2015)	<b>Variabel Dependen:</b> Kualitas bukti audit guna mengungkap <i>fraud</i> . <b>Variabel Independen:</b> Pengalaman dan profesionalisme akuntan forensik	Pengalaman akuntan forensik berpengaruh positif terhadap kualitas bukti audit guna mengungkap <i>fraud</i> . Profesionalisme akuntan forensik berpengaruh positif terhadap kualitas bukti audit guna mengungkap <i>fraud</i> .

Tabel 2.1 Lanjutan

No.	Peneliti	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
5.	Wiguna dan Hapsari (2015)	<b>Variabel Dependen:</b> Pendeteksian kecurangan <b>Variabel Independen:</b> Skeptisme profesional Independensi auditor	Skeptisisme profesional auditor berpengaruh signifikan dan positif terhadap pendeteksian kecurangan. independensi berpengaruh signifikan dan positif terhadap pendeteksian kecurangan
6.	Cahyono, dkk. (2015)	<b>Variabel Dependen:</b> Kualitas hasil audit. <b>Variabel Independen:</b> Kompetensi Independensi Objektivitas Kompleksitas tugas Integritas auditor	Kompetensi, independensi, objektivitas, kompleksitas tugas dan integritas auditor mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan. Semakin kompeten, semakin independen dan semakin berintegritas seorang auditor maka semakin berkualitas hasil pemeriksaannya dan semakin kompleks tugas auditor maka semakin menurun kualitas hasil pemeriksaannya.
7.	Prasetyo (2015)	<b>Variabel Dependen:</b> Kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan <b>Variabel Independen:</b> <i>Red flags</i> Skeptisme profesional auditor Kompetensi Independensi Profesionalisme	<i>Red flags</i> , skeptisme profesional auditor, kompetensi, profesionalisme berpengaruh signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Sedangkan independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.
8.	Astuti, dkk. (2016)	<b>Variabel Dependen:</b> Kualitas hasil pemeriksaan <b>Variabel Independen:</b> Kompetensi Objektivitas <i>Due Professional Care</i> Skeptisme Auditor	Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Objektivitas berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. <i>Due professional care</i> berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Skeptisme auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
9.	Patrick, dkk. (2017)	<b>Variabel Dependen:</b> Kualitas audit <b>Variabel Independen:</b> Independensi	Berdasarkan hasil review, temuan menunjukkan bahwa ada hubungan yang kuat antara independensi auditor dan kualitas audit.
10	Butar (2017)	<b>Variabel Dependen:</b> Deteksi kecurangan <b>Variabel Independen:</b> Skeptisme profesional auditor internal	Auditor investigasi Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah memiliki pemahaman yang memadai terkait skeptisisme profesional dan menerapkan skeptisisme profesional dalam mendeteksi kecurangan



## 2.4 Teori Atribusi

Teori atribusi dikembangkan oleh Heider (1958), menjelaskan tentang perilaku seseorang yang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, seperti kemampuan atau usaha, dan kekuatan eksternal (*external forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti kesulitan dalam pekerjaan atau keberuntungan. Teori atribusi menjelaskan tentang, bagaimana seseorang mengetahui penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri, yang disebabkan faktor internal misalnya sifat, karakter, sikap, dan lain-lainnya, ataupun faktor eksternal misalnya tekanan situasi atau keadaan tertentu yang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku individu.

Menurut Lubis (2017) teori atribusi tentang tempat pengendalian internal yaitu perasaan yang dialami seseorang bahwa dia mampu secara personal mempengaruhi kinerja serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian dan usahanya, sementara tempat pengendalian eksternal adalah perasaan yang dialami oleh seorang bahwa perilakunya dipengaruhi oleh faktor-faktor diluar kendalinya. Pemahaman terhadap reaksi seseorang akan peristiwa disekitar mereka, dengan mengetahui alasan-alasan mereka terhadap kejadian yang telah dialami tersebut. Teori ini juga menjelaskan bahwa terdapat perilaku yang berhubungan dengan sikap, karakteristik individu, kemampuan dan pengalaman, sehingga dapat dikatakan, hanya dengan melihat perilakunya, akan dapat diketahui sikap dan karakteristik

serta dapat memprediksi perilaku orang tersebut dalam menghadapi situasi tertentu dalam lingkungannya.

Atribusi mengacu kepada penyebab suatu kejadian atau hasil yang diperoleh berdasarkan persepsi individu (Nur, dkk. 2014). Arti dari teori tersebut menekankan gagasan bahwa seseorang termotivasi dengan hasil yang menyenangkan untuk dapat merasa lebih baik akan dirinya sendiri. Perilaku yang dapat mencapai kinerja yang efektif apabila menerapkan kombinasi antara kekuatan internal dan kekuatan eksternal. Agar upaya menghasilkan kinerja yang efektif tersebut tercapai individu harus memiliki sikap, kemampuan dan pengalaman sehingga dapat menerapkan ilmu yang dimiliki..

Pencapaian kinerja yang efektif didukung oleh sikap (independen, objektif, skeptis) kemampuan dan usaha yang dapat didefinisikan sebagai sikap independensi auditor forensik yaitu independen dalam berfikir dan independen dalam berpenampilan, yang tidak memihak kepada siapapun, tidak dipengaruhi oleh siapapun, sehingga hasil pemeriksaannya dapat dipercaya dan diandalkan. Sikap objektif, selalu menggunakan pikiran yang logis dan bertindak adil tanpa dipengaruhi tekanan dari pihak tertentu yang berkepentingan terhadap hasil pemeriksaannya. Sikap skeptisme profesional auditor forensik sangat diperlukan dalam suatu pemeriksaan *fraud*, sikap yang mencakup *question mind* yang selalu waspada terhadap salah saji akibat kecurangan atau kesalahan dan melakukan evaluasi secara kritis, terhadap bukti audit. Seorang auditor investigatif memiliki kemampuan diantaranya, pengetahuan dasar, kemampuan teknis dan sikap mental. Kemampuan tersebut

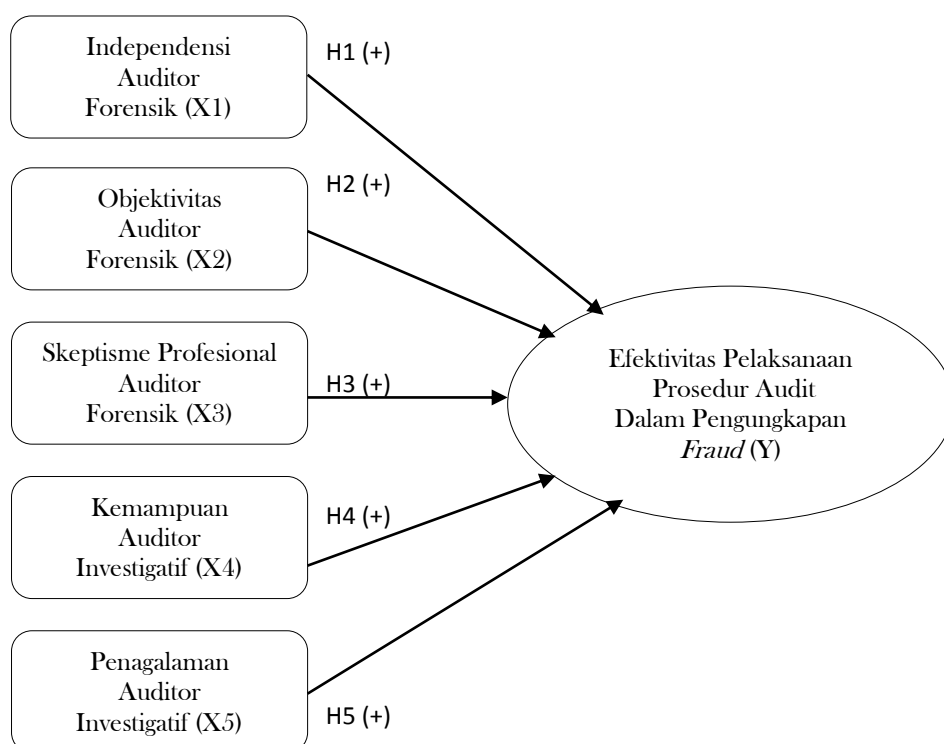
sangat diperlukan untuk melaksanakan prosedur audit dalam memperoleh bukti-bukti yang diperlukan dalam mengungkap *fraud*. Disamping kemampuan juga diperlukan pengalaman auditor investigatif, pengalaman ini diperoleh melalui pengalaman kerja yang cukup, dalam audit umum, audit operasional, audit kinerja maupun audit investigatif.

Penelitian ini menggunakan teori atribusi sebagai dasar teori penelitian, untuk mengetahui sikap independensi auditor forensik, objektivitas auditor forensik, skeptisme profesional auditor forensik, kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Untuk menghasilkan prosedur audit yang efektif maka diperlukan faktor internal maupun faktor eksternal dari seorang auditor dalam melakukan pemeriksaannya.

## 2.5. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian dari latar belakang, tinjauan pustaka dan teori yang telah di jelaskan sebelumnya, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:

**Gambar 2.2**  
**Kerangka Pemikiran**



## 2.6 Perumusan Hipotesis

### 2.6.1 Independensi Auditor Forensik

Sikap independensi adalah sikap auditor yang tidak memihak kepada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap hasil pemeriksaannya, tidak mempunyai kepentingan terhadap siapapun, dan tidak mudah dipengaruhi oleh siapapun. Menurut Arens, dkk. (2014), independensi auditor terdiri dari dua komponen yaitu: (a) independensi

dalam berpikir (*independence in mind*) mencerminkan pikiran auditor yang memungkinkan audit dilaksanakan dengan sikap yang tidak bias dan independen dalam fakta; (b) independen dalam penampilan (*independence in appearance*).

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun. Lampiran 2 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa:

“Gangguan pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Pemeriksa bertanggung jawab untuk memberitahukan kepada pejabat yang berwenang dalam organisasi pemeriksanya apabila memiliki gangguan pribadi terhadap independensi.

Pemeriksa harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict to finterest*) dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya. Pemeriksa juga harus bertanggung jawab untuk terus menerus mempertahankan independensi dalam pemikiran (*independence of mind*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Sikap independen harus dimiliki oleh seorang auditor, baik itu auditor umum maupun auditor forensik atau auditor investigatif, agar dapat menghasilkan laporan audit yang efektif dan terpercaya.

Teori atribusi yang dikemukakan oleh Heider (1958), menjelaskan tentang bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri yang disebabkan oleh sikap dan lain-lain. Salah satu sikap yang dimaksud dalam teori atribusi tersebut adalah sikap independen yaitu independen dalam berfikir dan independen dalam berpenampilan, juga tidak memihak kepada siapapun, tidak dipengaruhi oleh siapapun, sehingga hasil pemeriksaannya dapat dipercaya dan diandalkan, sikap ini mutlak harus dimiliki oleh seorang auditor forensik dalam melakukan pemeriksaan.

Penelitian Kadhafi, dkk. (2014), menyimpulkan bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki independensi dalam melakukan audit. Hal tersebut sejalan dengan penelitian Cahyono, dkk. (2015) dan hasil review yang dilakukan oleh Patrick, dkk. (2017), yang menyimpulkan bahwa ada hubungan yang kuat antara independensi auditor dan kualitas audit. Penelitian Wiguna dan Hapsari (2015) dan Sanjaya (2017) juga menyimpulkan bahwa independensi memiliki pengaruh signifikan terhadap pendeteksian kecurangan. Tetapi penelitian yang dilakukan oleh Karamoy dan Wokas (2015) dan Prasetyo, dkk. (2015) menyimpulkan bahwa independensi tidak berpengaruh dalam mendeteksi *fraud*.

Hasil penelitian tentang independensi auditor belum konsisten, sehingga penelitian ini menguji kembali apakah independensi auditor dapat memberikan pengaruh positif atau bahkan sebaliknya apabila digunakan

untuk mengukur efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

H1: Independensi auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

### **2.6.2 Objektivitas Auditor Forensik**

Seorang auditor hendaknya tidak pernah menempatkan diri atau ditempatkan dalam posisi di mana objektivitas mereka dapat dipertanyakan. Unsur perilaku yang dapat menunjang objektivitas antara lain: (1) dapat diandalkan dan dipercaya; (2) tidak merangkap sebagai panitia tender, kepanitiaan lain dan atau pekerjaan-pekerjaan lain yang merupakan tugas operasional objek yang diperiksa; (3) tidak berangkat tugas dengan niat untuk mencari-cari kesalahan orang lain; (4) dapat mempertahankan kriteria dan kebijaksanaan yang resmi dan (5) dalam bertindak maupun mengambil keputusan didasarkan atas pemikiran yang logis (Pusdiklatwas BPKP, 2005).

Dalam menerima perikatan dalam suatu hubungan kerja, auditor harus yakin bahwa jasa yang diminta tidak keluar dari batasan praktek profesional yang sekiranya dapat merusak integritas dan objektivitasnya sebagai seorang auditor (Messier, dkk. 2014). Auditor forensik harus menolak menerima penugasan audit apabila mempunyai hubungan dengan pihak diperiksa.

Sikap objektivitas seorang auditor forensik sangat dibutuhkan khususnya dalam pemeriksaan *fraud*, prinsip objektivitas menetapkan

suatu kewajiban bagi auditor untuk tidak memihak, jujur secara intelektual dan bebas dari konflik kepentingan sehingga setiap auditor profesi wajib melaksanakan dan mengusahakannya, agar hasil pemeriksaannya dapat diandalkan dan dipercaya.

Sehubungan dengan hal tersebut, dalam teori atribusi yang dikembangkan oleh Heider (1958) menjelaskan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*) dan kekuatan eksternal (*external forces*). Kekuatan eksternal ini misalnya tekanan situasi dan keadaan tertentu yang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku individu. Sikap objektivitas yaitu selalu menggunakan pikiran yang logis dan bertindak adil tanpa dipengaruhi tekanan dari pihak tertentu yang berkepentingan terhadap hasil pemeriksaannya. Tekanan mungkin saja dapat mempengaruhi objektivitas seseorang, akan tetapi seorang auditor forensik hendaknya tidak pernah menempatkan diri atau ditempatkan dalam posisi di mana objektivitas mereka dapat dipertanyakan.

Penelitian Cahyono, dkk. (2015) dan Astuti, dkk. (2016), menyimpulkan bahwa objektivitas auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Susilo dan Widyastuti (2015) dan Nainggolan dan Abdullah (2016), yang menyimpulkan bahwa objektivitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.



Penelitian tentang objektivitas auditor belum didapati hasil yang konsisten, sehingga penelitian ini menguji kembali apakah independensi auditor dapat memberikan pengaruh positif atau sebaliknya, apabila digunakan untuk mengukur efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

H2: Objektivitas auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

### **2.6.3 Skeptisme Profesional Auditor Forensik**

Skeptisme profesional adalah sikap yang harus dimiliki oleh seorang auditor, yaitu sikap tidak mudah percaya, selalu mempertanyakan tentang bukti-bukti audit. Menurut Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP, 2004) skeptisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Sedangkan Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2007 yang selanjutnya ditetapkan menjadi peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017, skeptisisme profesional berarti pemeriksa tidak menganggap bahwa pihak yang bertanggung jawab adalah tidak jujur, tetapi juga tidak menganggap bahwa kejujuran pihak yang bertanggung jawab tidak dipertanyakan lagi.

Standar auditing menjelaskan skeptisme profesional sebagai sikap yang mencakup *questioning mind*, waspada terhadap kondisi yang dapat menunjukkan kemungkinan salah saji akibat kecurangan atau

kesalahan dan penilaian kritis atas bukti audit (Arens, dkk. 2015). Dalam mendapatkan bukti yang valid dan meyakinkan, penaksiran yang kritis (*critical assessment*) juga sangat diperlukan. Skeptisme profesional ini wajib dimiliki oleh seorang pemeriksa keuangan, juga sangat dibutuhkan oleh auditor forensik dalam melakukan pemeriksaan dalam rangka mengungkap *fraud*, yaitu sikap yang kritis terhadap bukti audit dalam bentuk keraguan, pertanyaan atau ketidaksetujuan dengan pernyataan klien atas kesimpulan yang diterima umum. Auditor forensik yang memiliki sikap skeptisme profesional ini diharapkan dapat menyelesaikan pemeriksaan dengan efektif sesuai dengan standar prosedur audit yang telah ditetapkan.

Menurut teori atribusi yang dikembangkan Heider (1958) menjelaskan bahwa faktor yang berasal dari dalam diri seseorang seperti usaha yang harus terus dilakukan. Usaha yang dimaksud adalah sikap skeptisme profesional yang tidak mudah percaya selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti-bukti audit. Sikap skeptisme profesional auditor forensik sangat diperlukan dalam suatu pemeriksaan *fraud*, sikap yang mencakup *question mind* yang selalu waspada terhadap salah saji akibat kecurangan atau kesalahan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Auditor forensik yang memiliki sikap skeptisme profesional ini diharapkan dapat menyelesaikan pemeriksaan dengan efektif, sesuai dengan standar prosedur audit yang telah ditetapkan.

Penelitian yang dilakukan oleh Glover dan Prawitt (2014) yang menyimpulkan bahwa penerapan sikap skeptisme profesional oleh auditor penting untuk kualitas audit, demikian juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Wiguna dan Hapsari (2015), Prasetyo, dkk. (2015) dan Butar-butur (2017) menyimpulkan bahwa skeptisme profesional memiliki pengaruh signifikan terhadap pendeteksian kecurangan. Hasil penelitian tersebut tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sanjaya (2017), yang menyimpulkan bahwa skeptisme profesional tidak memiliki pengaruh terhadap tanggung jawab auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Penelitian ini menguji kembali apakah sikap skeptisme profesional auditor dapat memberikan pengaruh positif apabila digunakan untuk mengukur efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

H3: Skeptisme profesional auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

#### **2.6.4 Kemampuan Auditor Investigatif**

Auditor harus memiliki kemampuan berkomunikasi yang baik secara lisan dan tulisan, agar dapat menyampaikan kesimpulan maupun rekomendasi dari hasil pemeriksaannya. Menurut Tuanakotta (2016) Auditor investigatif yang sukses mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara *fair*, tidak

memihak, *sahih* (mengikuti perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap.

Akuntan forensik atau auditor forensik, memerlukan berbagai keahlian diantaranya (a) praktik akuntansi; (b) keterampilan auditing dan (c) keterampilan investigasi (Biswas, dkk. 2013). Seiring dengan pengetahuan khusus tentang teknik mencari tahu kecurangan, seseorang membutuhkan kesabaran dan pola pikir analitis. Auditor forensik harus melihat melampaui angka dan memahami substansi situasinya.

Menurut Tuanakotta (2010: 349), seorang auditor yang akan melaksanakan audit investigatif, wajib memiliki pengetahuan dasar, kemampuan teknis dan sikap mental.

a. Pengetahuan Dasar

Pengetahuan dasar ini mencakup hal-hal sebagai berikut: (1) memiliki *background* ilmu akuntansi dan *auditing*; (2) menguasai teknik sistem pengendalian intern; (3) memiliki kemampuan berkomunikasi yang baik; (4) memiliki pengetahuan tentang investigasi, diantaranya aksioma audit investigatif, prinsip-prinsip audit investigatif dan kecurangan, teknik audit investigatif dan cara memperoleh bukti; (5) menjaga kerahasiaan sumber informasi; (6) memiliki pengetahuan tentang bukti, bahwa bukti harus relevan dan kompeten; (7) mengetahui masalah informasi dan teknologi (*hardware, software, maupun sistem*), serta memahami tentang *cyber crime*. Memiliki jiwa skeptisme profesional, sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis; (8) berwawasan luas untuk menambah pengalaman dalam menindak lanjuti kasus yang akan datang.

b. Kemampuan Teknis

Kemampuan teknis wajib dimiliki auditor agar pemeriksaan berjalan dengan efektif. Kemampuan teknis ini terdiri dari: (1) auditor menggunakan ahli *information technology* (IT), untuk pengetahuan yang cukup dan luas; (2) auditor harus mengetahui konstruksi hukum (undang-undang); (3) mempunyai pengetahuan tentang tindak pidana korupsi; (3) mampu bertindak objektif dan independen, serta netral, dan selalu menjunjung azas praduga tak bersalah; (4) memiliki

kemampuan membuat hipotesis; (5) mampu mengumpulkan bukti untuk membuktikan hipotesis.

c. Sikap Mental.

Selain pengetahuan dasar dan kemampuan teknis, auditor juga harus dibekali dengan sikap mental, yakni sebagai berikut: (1) mengikuti standar audit investigatif; (2) bersikap independen; (3) bersifat bebas dengan skeptis profesional; (4) bersifat kritis.

Indikator seorang auditor investigatif merupakan gabungan antara pengacara, akuntan kriminolog, dan detektif (Tuanakotta, 2016). Kemampuan-kemampuan yang dimiliki oleh seorang auditor investigatif tersebut sangat diperlukan, baik dalam mempercepat proses audit, juga menentukan efektivitas dalam pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

Dalam teori atribusi yang dikemukakan oleh Heider (1958) berargumentasi bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, seperti kemampuan atau usaha, dan kekuatan eksternal (*external forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti kesulitan dalam pekerjaan atau keberuntungan. Teori tersebut mengindikasikan bahwa untuk melaksanakan prosedur audit yang efektif dibutuhkan kemampuan auditor investigatif, diantaranya: pengetahuan dasar, kemampuan teknis dan sikap mental. Kemampuan tersebut sangat diperlukan untuk melaksanakan prosedur audit dalam memperoleh bukti-bukti yang diperlukan dalam mengungkap *fraud*.

Penelitian Mulyati, dkk. (2015) dengan responden auditor yang bekerja di BPKP perwakilan propinsi Jawa Barat Kota Bandung. Hasil

penelitian menyimpulkan bahwa kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif secara signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan.

Penelitian ini menguji apakah kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif jika dilakukan pada auditor BPK dan BPKP Perwakilan Daerah Istimewah Yogyakarta.

H4: Kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

#### **2.6.5 Pengalaman Auditor Investigatif**

Banyaknya penugasan audit yang pernah dilakukan seorang auditor akan berpengaruh terhadap pengalaman yang dimiliki. Pengalaman-pengalaman tersebut akan membuat auditor lebih percaya diri dalam mengungkap *fraud*. Menurut Kayo (2013) pengalaman auditor forensik dapat diperoleh melalui pengalaman kerja yang cukup, baik dalam audit umum, audit operasional, audit kinerja, maupun audit dengan tujuan tertentu atau audit investigatif, terutama dalam melakukan audit pada unit organisasi pemerintahan, Badan Usaha Milik Negara dan Badan Usaha Milik Daerah.

Pengalaman seorang auditor investigatif diperlukan untuk membantu auditor dalam mengetahui kekeliruan pencatatan, membantu dalam menganalisis masalah beserta pemecahannya. Dengan memiliki banyak pengalaman, auditor diharapkan dapat memberikan pengaruh

positif, terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

Teori atribusi yang dikembangkan oleh Heider (1958) menjelaskan tentang, bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri, yang disebabkan faktor internal misalnya sifat, karakter, sikap, kemampuan, pengalaman dan lain-lainnya dan faktor eksternal misalnya tekanan situasi atau keadaan tertentu yang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku individu. Teori tersebut menekankan gagasan bahwa seseorang termotivasi dengan hasil yang menyenangkan untuk dapat merasa lebih baik akan dirinya sendiri. Dalam teori atribusi juga menjelaskan bahwa pengalaman digunakan untuk mengaplikasikan pengetahuan yang dimiliki. Teori tersebut mengindikasikan bahwa auditor yang berpengalaman harus juga memiliki pengetahuan yang memadai sehingga auditor mendapatkan hasil yang menyenangkan untuk dapat merasa lebih baik akan dirinya sendiri. Pengalaman ini diperoleh dari pengalaman kerja yang cukup, melalui audit umum, audit operasional, audit kinerja maupun audit investigasi. Dalam melakukan prosedur audit, pengalaman auditor investigatif wajib dimiliki oleh auditor, agar dapat melakukan audit dengan teliti, cermat, intuitif dan obyektif, sehingga dapat mengungkap *fraud*.

Mulyati, dkk. (2015) dalam penelitiannya membuktikan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif secara tidak signifikan terhadap

efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan, Penelitian Yuniarti dan Tiara (2015), juga menyimpulkan bahwa pengalaman akuntan forensik berpengaruh positif terhadap kualitas bukti audit guna mengungkap *fraud*.

Penelitian Mulyati, dkk. (2015) dan Yuniarti dan Tiara (2015) tersebut dilakukan pada auditor BPKP Jawa Barat. Penelitian ini menguji apakah pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*, jika diterapkan pada responden auditor BPK dan BPKP perwakilan Daerah Istimewah Yogyakarta.

H5: Pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.



## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Desain Penelitian, Jenis Dan Metode Pengumpulan Data**

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif, dengan menggunakan data primer. Kuantitatif adalah jenis data yang berupa angka-angka yang berasal dari perhitungan masing-masing atribut pengukuran variabel (Chandrarin, 2017). Data primer yang digunakan dalam penelitian ini, diperoleh dengan menerapkan daftar pertanyaan/pernyataan (kuesioner) terstruktur, sehingga dapat mengumpulkan informasi dari responden/auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) perwakilan Daerah Istimewah Yogyakarta (DIY). Kuesioner yang disebarkan dalam penelitian ini disertai dengan surat permohonan penelitian dan penjelasan tentang tujuan penelitian yang dilakukan. Penjelasan dan petunjuk kuesioner dibuat sederhana dan jelas untuk memudahkan pengisian.

#### **3.2 Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel**

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja di BPK dan BPKP perwakilan DIY, yang jumlahnya sebanyak 124 orang. Jumlah tersebut terdiri dari 34 orang auditor BPK dan 90 orang auditor BPKP. Teknik pengambilan sampel mengacu pada pendapat Roscoe (1975) bahwa penelitian yang menggunakan analisis *multivariate* termasuk analisis regresi berganda, menggunakan sampel minimal 10 kali dari jumlah variabel

yang diteliti. Jumlah variabel dalam penelitian ini sebanyak enam variabel, lima variabel independen dan satu variabel dependen. Berdasarkan pendapat Roscoe (1975) tersebut, maka jumlah sampel yang dibutuhkan minimal sebanyak  $6 \times 10 = 60$  (enam puluh) responden.

Penelitian ini merupakan penelitian penjelasan (*explanatory/confirmatory research*) yaitu penelitian yang bermaksud untuk menjelaskan hubungan/pengaruh kausal antara variabel-variabel melalui pengujian hipotesis yang sebelumnya telah dirumuskan. Pemilihan responden berdasarkan *non probability sampling*, dengan metode *convenience sampling* yaitu subjek yang tersedia bagi peneliti saat pengumpulan data dilakukan (Kuntjojo, 2009). Para responden saat mengisi kuesioner dalam proses penelitian ini tidak perlu memberikan identitas guna menjamin kerahasiaan responden.

### **3.3 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel**

Variabel merupakan suatu *constructs* (konstruk) atau sifat yang akan dipelajari (Sugiyono, 2012). Penelitian ini menggunakan enam variabel yaitu lima variabel independen dan satu variabel dependen. Variabel independen adalah variabel bebas yang mempengaruhi atau menjadi sebab timbulnya variabel dependen, sedangkan variabel dependen adalah variabel terikat yang dipengaruhi atau menjadi akibat dari variabel independen (Sugiyono, 2012). Penelitian ini menggunakan skala likert. Skala likert digunakan untuk mengukur data dalam skala interval (Usman dan Sobari, 2013).

### **3.3.1 Independensi Auditor Forensik**

Sikap independensi ini mengharapakan para pemeriksa *fraud* untuk bertanggung jawab dan dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak kepada siapapun. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel independensi auditor forensik diadopsi dari penelitian Efendy (2010). Indikator diukur dengan skala likert 1 sampai dengan 5, dari sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju.

### **3.3.2 Objektivitas Auditor Forensik**

Objektifitas auditor forensik, yaitu sikap yang harus bebas dari masalah benturan kepentingan (*conflict of interest*) dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material (*material misstatement*) yang diketahuinya atau mengalihkan pertimbangannya kepada pihak lain, dengan sikap objektif yang dimiliki oleh auditor forensik ini, merupakan satu modal dalam mengungkap *fraud*. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel objektivitas auditor forensik diadopsi dari penelitian Sukriah, dkk. (2009). Indikator diukur dengan skala likert 1 sampai dengan 5, dari sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju.

### **3.3.3 Skeptisme Profesional Auditor Forensik**

Sikap skeptisme profesional auditor forensik, sikap ini harus dimiliki oleh pemeriksa *fraud* dan sangat diperlukan agar hasil

pemeriksaan dalam rangka pengungkapan *fraud* dapat dipercaya, yaitu sikap yang kritis terhadap bukti audit dalam bentuk keraguan, pertanyaan atau ketidaksetujuan dengan pernyataan klien atas kesimpulan yang diterima umum. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel skeptisme profesional auditor forensik diadopsi dari penelitian Rizwanda (2015). Indikator diukur dengan skala likert 1 sampai dengan 5, dari sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju.

### **3.3.4 Kemampuan Auditor Investigatif**

Seorang auditor investigatif yang memiliki kemampuan teknis dan non teknis akan lebih percaya diri dalam mengungkap *fraud*. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel kemampuan auditor investigatif diadopsi dari penelitian Pratiwi (2015). Indikator diukur dengan skala likert 1 sampai dengan 5, dari sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju.

### **3.3.5 Pengalaman Auditor Investigatif**

Semakin banyak pengalaman auditor dalam melakukan audit investigatif, maka semakin mahir dalam pengungkapan *fraud*, dibandingkan dengan auditor yang belum memiliki pengalaman yang memadai. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel kemampuan auditor investigatif diadopsi dari penelitian Pratiwi (2015). Indikator diukur dengan skala likert 1 sampai dengan 5, dari sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju.

### **3.3.6 Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan**

#### ***Fraud***

Aktivitas dilakukan dengan melibatkan sumberdaya manusia dan keahlian memadai diharapkan dapat terlaksana dengan baik, demikian juga pengungkapan suatu *fraud*, dengan menerapkan sikap-sikap yang dimiliki oleh auditor forensik (independen, objektif dan skeptis) serta dipadukan dengan kemampuan dan pengalaman yang dimiliki oleh auditor investigatif dalam menerapkan ilmu yang dimiliki, diharapkan pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* menjadi efektif. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* diadopsi dari penelitian Pratiwi (2015). Indikator diukur dengan skala likert 1 sampai dengan 5, dari sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju.

Untuk mempermudah dan memperjelas variabel penelitian, akan dijabarkan dalam bentuk tabel seperti berikut ini:

**Tabel 3.1**  
**Operasionalisasi Variabel Penelitian**

Variabel	Indikator	Sub Indikator	Skala
Independensi Auditor Forensik (X1)	1. Gangguan Pribadi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hubungan pribadi dengan auditan</li> <li>• Hubungan sedarah dengan auditan</li> <li>• Fasilitas dari auditan</li> <li>• Sikap auditor forensik terhadap temuan audit</li> <li>• Keseriusan auditor forensik dalam melakukan pemeriksaan</li> </ul>	Interval
	2. Gangguan Ekstrim	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengungkapan temuan apa adanya walaupun resiko di mutasi</li> <li>• Pelaporan hasil audit ke otoritas yang lebih tinggi dari auditan bila terjadi dugaan <i>fraud</i>.</li> </ul>	
Objektivitas Auditor Forensik (X2)	1. Benturan kepentingan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sikap adil oleh auditor forensik tanpa pengaruh atau tekanan pihak tertentu</li> <li>• Menolak penugasan apabila terdapat hubungan kerja sama dengan auditan</li> <li>• Tidak memihak kepada siapapun yang berkepentingan terhadap hasil pemeriksaan</li> </ul>	Interval
	2. Pengungkapan sesuai fakta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditor forensik tidak bersikap subjektif dan berpendapat sesuai fakta</li> <li>• Tidak mencari-cari kesalahan objek pemeriksaan</li> <li>• Melaksanakan kebijakan-kebijakan yang resmi</li> <li>• Berpikir yang logis dalam melakukan tindakan dan dalam pengambilan keputusan</li> </ul>	
Skeptisme Profesional Auditor Forensik (X3)	1. Kritis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Selalu bersikap kritis (<i>critical assessment</i>).</li> <li>• Selalu mempertanyakan (<i>questioning mind</i>) terhadap validitas dari bukti audit</li> <li>• Selalu waspada terhadap bukti audit yang bersifat kontradiksi.</li> </ul>	Interval
	2. Tidak Cepat Puas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tanggap terhadap informasi auditan dan pihak terkait</li> <li>• Tidak mudah percaya dengan apa terlihat dan tersajikan secara kasat mata.</li> <li>• Menggali bahan bukti sehingga cukup untuk melaksanakan standar.</li> </ul>	

Tabel 3.1 Lanjutan

Variabel	Indikator	Sub Indikator	Skala
Kemampuan Auditor Investigatif (X4)	1. Kemampuan Dasar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Memiliki <i>background</i> ilmu akuntansi dan auditing</li> <li>• Menguasai teknik dan sistem pengendalian intern</li> <li>• Memiliki pengetahuan tentang investigatif dan kecurangan</li> <li>• Memiliki pengetahuan tentang bukti yang relevan dan kompeten</li> <li>• Mengetahui masalah informasi dan teknologi (<i>hardware, software</i>, maupun sistem), serta memahami tentang <i>cyber crime</i></li> </ul>	Interval
	2. Kemampuan Teknis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditor menggunakan ahli <i>information technology</i> (IT)</li> <li>• Auditor harus mengetahui konstruksi hukum, undang-undang dan pengetahuan tentang tindak pidana korupsi</li> <li>• Menjunjung asas praduga tak bersalah</li> <li>• Memiliki kemampuan membuat hipotesa dan pembuktian hipotesa</li> <li>• Menerapkan standar audit investigatif dan bersikap kritis.</li> </ul>	
Pengalaman Auditor Investigatif (X5)	1. Pembuatan keputusan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Keputusan berdasarkan pemeriksaan yang mendalam</li> <li>• Intensitas penugasan yang dilakukan auditor.</li> </ul>	Interval
	2. Pengalaman kerja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mampu mengembangkan karir</li> <li>• Mampu mendeteksi kekeliruan</li> <li>• Mampu mendeteksi <i>fraud</i></li> <li>• Mampu mengatasi permasalahan</li> <li>• Lama Bekerja, sehingga banyak pengalaman pemeriksaan</li> <li>• Pelatihan untuk peningkatan kompetensi.</li> </ul>	
Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pengungkapan <i>Fraud</i> (Y)	1. Prosedur Audit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Standar perencanaan pemeriksaan</li> <li>• Standar pelaksanaan pemeriksaan</li> <li>• Standar pelaporan pemeriksaan</li> <li>• Tindak lanjut pemeriksaan</li> </ul>	
	2. Teknik-teknik audit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengujian fisik (<i>physical examination</i>)</li> <li>• Konfirmasi (<i>confirmation</i>)</li> <li>• Pemeriksaan dokumen (<i>documentation</i>)</li> <li>• Observasi (<i>observation</i>)</li> <li>• Tanya jawab dengan auditan (<i>inquiry of the clients</i>)</li> <li>• Pelaksanaan ulang (<i>reperformance</i>)</li> <li>• Prosedur analitis (<i>analytical procedures</i>)</li> </ul>	

### **3.4 Instrumen Penelitian**

Suatu penelitian memerlukan instrumen dalam mengumpulkan data. Dalam penelitian ini, instrumen yang digunakan adalah kuesioner, data yang diperoleh dari penerapan instrumen tersebut, memerlukan pengujian kualitas data yaitu uji validitas, dan uji reliabilitas.

#### **3.4.1 Uji Validitas**

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah tidaknya kuisisioner yang digunakan dalam pengumpulan data. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2013). Pengujian validitas dilakukan dengan uji korelasi *Pearson Moment* yaitu menguji masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk. Butir pertanyaan/pernyataan dapat dikatakan valid jika nilai korelasi item butir dengan skor total signifikan pada tingkat signifikansi 0,01 dan 0,02.

#### **3.4.2 Uji Reliabilitas**

Jika jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu, maka kuesioner dikatakan handal atau reliabel (Ghozali, 2013). Metode *internal consistency* digunakan untuk menguji reliabilitas dalam penelitian ini. Kriteria yang digunakan dalam pengujian reliabilitas adalah *One Shot* atau pengukuran sekali saja, dari hasil pengukuran tersebut selanjutnya dibandingkan dengan pertanyaan lain atau mengukur korelasi antar jawaban pertanyaan. Penelitian ini



menggunakan *Statistical Product and Service Solution* (SPSS) versi 24, untuk mengukur reliabilitas dengan uji statistik *Cronbach Alpha* ( $\alpha$ ). Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha*  $> 0.70$  (Nunnally dalam Ghozali, 2013).

### **3.5. Uji Statistik Deskriptif**

Menurut Ghozali (2013), statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (mean), standar deviasi, varian, maksimum, minimum, *sum*, *range*, *kurtosis* dan *skewness* (kemencengan distribusi).

### **3.6 Metode Analisis Data**

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi berganda. Sebelum melakukan regresi berganda terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik. Beberapa pengujian asumsi klasik akan dijelaskan berikut ini:

#### **3.6.1 Uji Asumsi Klasik**

Sebelum melakukan analisis data, langkah pertama yang harus dilakukan adalah melakukan uji asumsi klasik. Uji asumsi klasik terdiri dari: uji normalitas, uji multikolinieritas dan uji heterokedastisitas.

##### **a. Uji Normalitas**

Uji normalitas merupakan cara untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal atau tidak (Ghozali, 2013). Model regresi yang baik seharusnya memiliki distribusi data normal atau mendekati normal.

Uji normalitas dalam penelitian ini menggunakan tiga cara yaitu menggunakan grafik histogram, kurva *P-Plot* dan uji Kolmogorof-Smirnov atau uji K-S. Melalui pola penyebaran *P Plot* dan grafik histogram, yaitu apabila pola penyebaran memperlihatkan garis normal, dapat disimpulkan bahwa data berdistribusi normal. Sedangkan dalam uji K-S dikatakan berdistribusi normal apabila nilai uji K-S > jika dibandingkan taraf signifikansi 0,05 dan sebaran data tidak menyimpang dari kurva normalitasnya.

#### **b. Uji Multikolinieritas**

Uji Multikolinieritas ini dimaksudkan untuk mendeteksi ada atau tidaknya gejala korelasi antara variabel independen. Model regresi yang baik tidak terdapat korelasi di antara variabel independen. Uji multikolinieritas dalam penelitian ini menggunakan dua cara yaitu dengan melihat VIF (*Variance Inflation Factors*) dan nilai tolerance. Apabila nilai VIF > 10 dan nilai *tolerance* < 0,10 maka dapat dikatakan terjadi gejala multikolinieritas (Ghozali, 2013).

#### **c. Uji Heteroskedastisitas**

Uji heteroskedastisitas dimaksudkan untuk mengetahui apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Model regresi yang baik seharusnya tidak heteroskedastisitas, tetapi homoskedastisitas. Untuk mengetahui gejala heteroskedastisitas

yaitu dengan melihat adanya pola tertentu pada grafik *scatterplot*. Apabila titik-titik memperlihatkan pola tertentu yang teratur dan bergelombang, dapat dikatakan bahwa terjadi heteroskedastisitas. Apabila tidak terlihat pola yang jelas dan titik-titik menyebar pada sumbu Y, di atas dan di bawah angka nol, maka hal tersebut menandakan terjadi homoskedastisitas dan tidak terjadi heteroskedastisitas.

Dalam penelitian ini, heteroskedastisitas juga diuji melalui uji Glesjer, apabila probabilitas signifikansi pada masing-masing variabel independen  $> 0,05$ , maka dapat dikatakan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas dalam model regresi (Ghozali, 2013).

### 3.6.2 Uji Hipotesis

Penelitian ini menggunakan model analisis regresi linier berganda, untuk mengukur seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

Persamaan regresinya dapat dijelaskan seperti dibawah ini:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + e$$

Y = efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam mengungkap *fraud*

$\beta_0$  = intersep

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$  = koefisien regresi

X1 = independensi auditor forensik

X2 = objektivitas auditor forensik

X3 = skeptisme profesional auditor forensik

X4 = kemampuan auditor investigatif

X5 = pengalaman auditor investigatif

$e = error$

Tahapan pengujian hipotesis dalam penelitian ini diantaranya yaitu:

**a. Koefisien Determinasi ( $R^2$ )**

Menurut Ghozali (2013) koefisien determinasi adalah pengujian yang dilakukan untuk mengukur seberapa besar kemampuan model dalam menjelaskan variasi variabel dependen, nilai  $R^2$  yang mendekati 1 berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan dalam memprediksi variabel independen

**b. Uji Statistik t (Uji Parsial)**

Uji parsial atau uji statistik t digunakan untuk mengukur pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Kriteria pengujian yaitu jika (*probability value*)  $p\ value < 0,05$  maka  $H_a$  diterima dan jika  $p\ value > 0,05$ , maka  $H_a$  ditolak.

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

#### 4.1 Data Penelitian

##### 4.1.1 Profil Responden

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh dengan menggunakan daftar pertanyaan atau pernyataan (kuesioner) yang dibagikan kepada auditor BPK dan BPKP perwakilan Daerah Istimewah Yogyakarta, pada tanggal 2 Januari 2018, sampai dengan tanggal 31 Januari 2018. Dari 60 responden yang disyaratkan, telah terpenuhi dan data kemudian siap untuk diolah. Berikut ini ditampilkan profil responden yang menyajikan beberapa informasi umum mengenai jenis kelamin, usia, tingkat pendidikan, masa kerja, unit kerja dan posisi jabatan.

**Tabel 4.1**  
**Profil Responden Berdasarkan Jenis Kelamin**

Jenis Kelamin	Jumlah (orang)	Persentase
1. Pria	34	56,7%
2. Wanita	26	43,3%
Total	60	100%

Sumber: Data primer diolah, 2018

Dari tabel 4.1 tersebut dapat diketahui bahwa responden (auditor) pria sebanyak 34 orang atau sebesar 56,7% dan auditor wanita sebanyak 26 orang atau 43,3 %. Berdasarkan angka tersebut

menggambarkan bahwa responden pria pada penelitian ini lebih banyak dibandingkan responden wanita.

**Tabel 4.2**  
**Profil Responden Berdasarkan Umur**

Usia Responden	Jumlah (orang)	Persentase
1. 20–29 tahun	6	10%
2. 30–39 tahun	29	48,4%
3. 40–49 tahun	8	13,3%
4. 49> tahun	17	28,3%
Total	60	100%

Sumber: Data primer diolah, 2018

Berdasarkan tabel 4.2 dapat diketahui bahwa mayoritas responden berumur 30-39 tahun sebanyak 29 orang atau sebesar 48,4%, disusul responden dengan usia 49 > tahun sebanyak 17 orang atau sebesar 28,3%, sedangkan responden usia 40-49 tahun sebanyak 8 orang atau sebesar 13,3% dan usia 20-29 tahun sebanyak 6 orang atau sebesar 10%.

**Tabel 4.3**  
**Profil Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan**

Pendidikan	Jumlah (orang)	Persentase
1. Diploma 3 (D3)	15	25%
2. Strata 1 (S1)	35	58,3%
3. Strata 2 (S2)	10	16,7%
Total	60	100%

Sumber: Data primer diolah, 2018

Tabel 4.3 menggambarkan bahwa responden dengan tingkat pendidikan Diploma 3 (D3) sebanyak 15 orang atau sebesar 25%, Strata 1 (S1) sebanyak 35 orang atau sebesar 58,3% dan pendidikan Strata 2 (S2) sebanyak 10 orang atau sebesar 16,7%.

**Tabel 4.4**  
**Profil Responden Berdasarkan Unit Kerja**

Unit kerja	Jumlah (orang)	Persentase
1. Anggota tim	37	61,7%
2. Ketua tim	8	13,3%
3. Pengendali teknis	10	16,7%
4. Penanggung jawab	5	8,3%
Total	60	100%

Sumber: data primer diolah, 2018

Berdasarkan tabel 4.4 diketahui bahwa responden berdasarkan unit kerja didominasi oleh anggota tim sebanyak 37 orang atau sebesar 61,7%, selanjutnya pengendali teknis sebanyak 10 orang atau sebesar 16,7%, ketua tim sebanyak 8 orang atau sebesar 13,3% dan penanggung jawab sebanyak 5 orang atau sebesar 8,3%.

**Tabel 4.5**  
**Profil Responden Berdasarkan Pengalaman Auditor**

Pengalaman Auditor	Jumlah (orang)	Persentase
1. <1 tahun	2	3,3%
2. 1–5 tahun	7	11,7%
3. 6–9 tahun	21	35%
4. 10–15 tahun	7	11,7%
5. > 15 tahun	23	38,3%
Total	60	100%

Sumber: Data primer diolah, 2018

Tabel 4.5 memperlihatkan bahwa responden (auditor) yang memiliki pengalaman < 1 tahun sebanyak 2 orang atau sebesar 3,3%, pengalaman 1-5 tahun dan 10-15 tahun masing-masing sebanyak 7 orang dengan presentase masing-masing sebesar 11,7% pengalaman 6-9 tahun sebanyak 21 orang dengan presentase masing-masing sebesar 35% dan pengalaman > 15 tahun sebanyak 23 orang atau sebesar 38,3%.

6-9 tahun sebanyak 21 orang atau sebesar 35% sedangkan responden yang mempunyai pengalaman lebih dari 15 tahun sebanyak 23 orang atau sebesar 38,3%.

**Tabel 4.6**  
**Profil Responden Berdasarkan Pelatihan Auditor**

<b>Pelatihan <i>Fraud</i></b>	<b>Jumlah (orang)</b>	<b>Persentase</b>
1. Tidak	17	28,3%
2. Ya	43	71,7%
Total	60	100%

Sumber: Data primer diolah, 2018

Tabel 4.6 memperlihatkan bahwa responden yang pernah mengikuti pelatihan tentang pemeriksaan *fraud* sebanyak 43 orang atau sebesar 71,7% sedangkan yang belum pernah mengikuti pelatihan pemeriksaan *fraud* sebanyak 17 orang atau sebesar 28,3%.

#### **4.1.2 Uji Validitas Dan Reliabilitas**

##### **a. Hasil Uji Validitas**

Uji validitas yang dilakukan dengan bantuan program aplikasi SPSS versi 24, memperlihatkan koefisien korelasi *pearson moment* untuk setiap item atau butir pertanyaan/ Pernyataan dengan skor total variabel efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* (Y), independensi auditor forensik (X1), objektivitas auditor forensik (X2), skeptisme profesional auditor forensik (X3), kemampuan auditor investigatif (X4) dan pengalaman auditor investigatif (X5) signifikan dengan tingkat signifikansi 0,01. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa setiap item indikator



instrumen untuk efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* tersebut valid. Secara ringkas hasil uji validitas variabel dapat dilihat pada tabel-tabel dibawah ini:

**Tabel 4.7**  
**Uji Validitas Independensi Auditor Forensik**

Butir Pertanyaan/ Pernyataan	Pearson Correlation	Sig 2-Tailed)	Keterangan
X1.1	0,833**	0,000	Valid
X1.2	0,911**	0,000	Valid
X1.3	0,866**	0,000	Valid
X1.4	0,340**	0,008	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2018

Variabel independensi auditor forensik terdiri dari tujuh item pertanyaan/peryataan, terdapat tiga item pertanyaan yang tidak valid, ketiga pertanyaan yang tidak valid tersebut kemudian dikeluarkan dari model. Tabel 4.7 memperlihatkan bahwa variabel independensi auditor forensik, mempunyai kriteria valid untuk semua item pertanyaan/peryataan dengan tingkat signifikansi  $< 0,01$ .

**Tabel 4.8**  
**Uji Validitas Objektivitas Auditor Forensik**

Butir Pertanyaan/ Pernyataan	Pearson Correlation	Sig 2-Tailed)	Keterangan
X2.1	0,768**	0,000	Valid
X2.2	0,720**	0,000	Valid
X2.3	0,838**	0,000	Valid
X2.4	0,749**	0,000	Valid
X2.5	0,888**	0,000	Valid
X2.6	0,767**	0,000	Valid
X2.7	0,800**	0,000	Valid
X2.8	0,856**	0,000	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2018

Variabel objektivitas auditor forensik, terdiri dari 8 (delapan) item pertanyaan/pernyataan. Hasil uji validitas yang terdapat pada tabel 4.8 menunjukkan kedelapan pertanyaan tersebut valid untuk semua item pertanyaan/pernyataan dengan nilai signifikan  $< 0,01$ .

**Tabel 4.9**  
**Uji Validitas Skeptisme Profesional Auditor Forensik**

<b>Butir Pertanyaan/ Pernyataan</b>	<b>Pearson Correlation</b>	<b>Sig 2-Tailed)</b>	<b>Keterangan</b>
X3.1	0,781**	0,000	Valid
X3.2	0,813**	0,000	Valid
X3.3	0,765**	0,000	Valid
X3.4	0,401**	0,002	Valid
X3.5	0,766**	0,000	Valid
X3.6	0,817**	0,000	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2018

Variabel skeptisme profesional auditor forensik, terdiri dari enam item pertanyaan/pernyataan. Tabel 4.9 menyajikan hasil uji validitas yang menunjukkan bahwa keenam pertanyaan/pernyataan skeptisme profesional auditor forensik tersebut valid untuk semua item pertanyaan/pernyataan dengan nilai signifikan  $< 0,01$ .

**Tabel 4.10**  
**Uji Validitas Kemampuan Auditor Investigatif**

<b>Butir Pertanyaan/ Pernyataan</b>	<b>Pearson Correlation</b>	<b>Sig 2-Tailed)</b>	<b>Keterangan</b>
X4.1	0,448**	0,000	Valid
X4.2	0,637**	0,000	Valid
X4.3	0,523**	0,000	Valid
X4.4	0,694**	0,000	Valid
X4.5	0,617**	0,000	Valid
X4.6	0,743**	0,000	Valid
X4.7	0,514**	0,000	Valid
X4.8	0,725**	0,000	Valid
X4.9	0,776**	0,000	Valid
X4.10	0,692**	0,000	Valid
X4.11	0,773**	0,000	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2018

Variabel kemampuan auditor investigatif, terdiri dari 11 item pertanyaan. Tabel 4.10 menyajikan hasil uji validitas yang menunjukkan kriteria valid untuk semua item pertanyaan/pernyataan dengan tingkat signifikan  $< 0,01$ .

**Tabel 4.11**  
**Uji Validitas Pengalaman Auditor Investigatif**

<b>Butir Pertanyaan/ Pernyataan</b>	<b>Pearson Correlation</b>	<b>Sig 2-Tailed)</b>	<b>Keterangan</b>
X5.1	0,650**	0,000	Valid
X5.2	0,851**	0,000	Valid
X5.3	0,766**	0,000	Valid
X5.4	0,864**	0,000	Valid
X5.5	0,857**	0,000	Valid
X5.6	0,853**	0,000	Valid
X5.7	0,856**	0,000	Valid
X5.8	0,346**	0,007	Valid
X5.9	0,747**	0,000	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2018

Variabel pengalaman auditor investigatif, terdiri dari sembilan pertanyaan/pernyataan. Tabel 4.11 memperlihatkan bahwa variabel pengalaman auditor investigatif, mempunyai kriteria valid untuk semua item pertanyaan/pernyataan dengan tingkat signifikansi  $< 0,01$ .

**Tabel 4.12**  
**Uji Validitas Efektivitas Pelaksanaan prosedur Audit Dalam Pengungkapan *Fraud***

Butir Pertanyaan/ Pernyataan	Pearson Correlation	Sig 2-Tailed)	Keterangan
X6.1	0,683**	0,000	Valid
X6.2	0,686**	0,000	Valid
X6.3	0,721**	0,000	Valid
X6.4	0,633**	0,000	Valid
X6.5	0,742**	0,000	Valid
X6.6	0,802**	0,000	Valid
X6.7	0,815**	0,000	Valid
X6.8	0,616**	0,000	Valid
X6.9	0,566**	0,000	Valid
X6.10	0,840**	0,000	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2018

Variabel efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*, terdiri dari 10 (sepuluh) item pertanyaan/pernyataan. Hasil uji validitas efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*, yang terdapat pada tabel 4.12 menunjukkan kriteria valid untuk semua item pertanyaan/pernyataan dengan nilai signifikan  $< 0,01$ .

## b. Hasil Uji Reliabilitas

Penelitian ini menggunakan uji *One Shot* dalam pengujian reliabilitas, yaitu pengukuran dilakukan satu kali saja lalu hasilnya dibandingkan dengan pertanyaan/ Pernyataan yang lain, atau mengukur korelasi antar jawaban pertanyaan. Pada perhitungan uji reliabilitas memperlihatkan bahwa nilai *Cronbach Alpha* ( $\alpha$ ) pada masing-masing variabel adalah lebih besar dari 0,70 artinya item-item instrumen untuk masing-masing variabel adalah reliabel (Nunnally dalam Ghozali, 2013). Ringkasan hasil pengujian reliabilitas ditampilkan dalam tabel 4.13 seperti dibawah ini:

**Tabel 4.13**  
**Uji Reliabilitas**

Variabel	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
Independensi Auditor Forensik	0,724	4
Objektivitas Auditor Forensik	0,919	8
Skeptisme Profesional Auditor Forensik	0,820	6
Kemampuan Auditor Investigatif	0,889	11
Pengalaman Auditor Investigatif	0,906	9
Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan Fraud	0,892	10

Sumber: Data primer diolah, 2018

### 4.1.3 Deskripsi Variabel Penelitian

Kuesioner yang telah terkumpul dan lengkap, kemudian ditabulasi dengan maksud analisis data. Pada tabel 4.14 di bawah ini,

disajikan secara ringkas hasil pengolahan data deskripsi statistik variabel penelitian dan penjelasannya.

**Tabel 4.14**  
**Tanggapan Responden**

	n	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
IAF	60	5	18	10,25	2,582
OAF	60	24	40	33,88	3,669
SPAF	60	18	30	24,85	2,543
KAI	60	20	30	24,95	2,600
PAI	60	27	45	36,48	4,044
EPPADPF	60	36	50	42,20	3,974
Valid N ( <i>listwise</i> )	60				

Sumber: Data primer diolah, 2018

#### a. Variabel Independensi Auditor Forensik

Variabel independensi auditor forensik, diukur dengan instrumen yang terdiri dari 4 pertanyaan/ Pernyataan. Dari 60 orang responden, diperoleh jawaban minimum responden sebesar 5 dan maximum sebesar 18, dapat diartikan bahwa tingkat independensi auditor forensik yang kurang, berada pada kisaran 5 dan tingkat independensi auditor forensik yang lebih tinggi berada pada kisaran 18. Rata-rata total jawaban responden sebesar 10,25 dengan standar deviasi sebesar 2,582.

#### b. Variabel Objektivitas Auditor Forensik

Variabel objektivitas auditor forensik, diukur dengan menggunakan instrumen yang berisi 8 pertanyaan. Dari 60 responden, diperoleh jawaban minimum sebesar 24 dan maximum 40, dapat diinterpretasikan bahwa tingkat objektivitas auditor forensik yang

kurang berada pada kisaran 24 dan tingkat objektivitas auditor forensik yang lebih tinggi berada pada kisaran 40. Rata-rata aktual (*mean*) tingkat objektivitas untuk seluruh responden menunjukkan angka 33,88 dengan standar deviasi sebesar 3,669.

**c. Variabel Skeptisme Profesional Auditor Forensik**

Variabel skeptisme profesional auditor forensik, diukur dengan menggunakan instrument yang berisi 6 pertanyaan/ Pernyataan dan terdiri dari 60 responden yang menghasilkan jawaban minimum responden sebesar 18 dan jawaban maximum sebesar 30, yang artinya tingkat skeptisme profesional auditor yang kurang berada pada kisaran 18 dan tingkat skeptisme profesional auditor yang lebih tinggi berada pada kisaran 30. Memperlihatkan rata-rata aktual (*mean*) tingkat skeptisme profesional auditor untuk seluruh responden adalah 24,85 dengan standar deviasi sebesar 2,543.

**d. Variabel Kemampuan Auditor Investigatif**

Variabel kemampuan auditor investigatif, diukur dengan menggunakan instrumen yang berisi 11 pertanyaan dan 60 responden. Diperoleh jawaban minimum responden sebesar 20 dan jawaban maximum responden sebesar 30, yang berarti bahwa tingkat kemampuan auditor yang kurang berada pada kisaran 20 dan tingkat kemampuan auditor yang lebih tinggi berada pada kisaran 30. Rata-rata aktual (*mean*) tingkat kemampuan auditor untuk seluruh responden adalah 24,95 dengan standar deviasi untuk variabel kemampuan auditor sebesar 2,600.

**e. Variabel Pengalaman Auditor Investigatif**

Variabel pengalaman auditor investigatif, diukur dengan menggunakan instrumen yang berisi 9 pertanyaan dan 60 responden. Diperoleh jawaban minimum responden sebesar 27 dan jawaban maximum responden sebesar 45, yang dapat diartikan bahwa tingkat pengalaman auditor yang kurang berada pada kisaran 27 dan tingkat pengalaman auditor yang lebih tinggi berada pada kisaran 45. Diperoleh rata-rata aktual (*mean*) tingkat pengalaman auditor untuk seluruh responden adalah 36,48 dengan standar deviasi sebesar 4,044.

**f. Variabel Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan *Fraud***

Variabel efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* diukur dengan menggunakan instrumen yang berisi 10 pertanyaan dengan 60 responden, diperoleh jawaban minimum responden sebesar 36 dan maximum sebesar 50, yang bisa diartikan tingkat efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* yang kurang berada pada kisaran 36 dan tingkat efektivitas pelaksanaan prosedur audit yang tinggi berada pada kisaran 50. Rata-rata aktual (*mean*) tingkat efektivitas pelaksanaan prosedur audit untuk seluruh responden adalah 42,20 dengan standar deviasi sebesar 3,974.



## 4.2 Hasil Penelitian

### 4.2.1 Hasil Uji Asumsi Klasik

#### a. Hasil Uji Normalitas

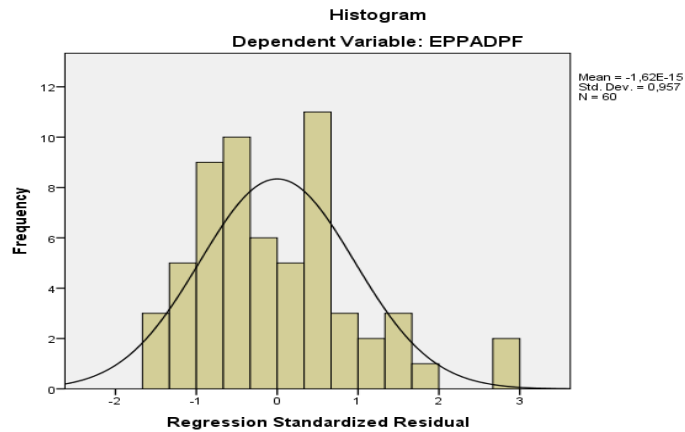
Untuk mengetahui apakah model regresi, variabel dependen dan independen keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak, dilakukan uji normalitas. Model regresi yang baik seharusnya mempunyai distribusi data normal atau mendekati normal.

Ada banyak cara yang dapat dilakukan untuk uji normalitas data. Dalam penelitian ini, uji normalitas data dilakukan dengan menggunakan uji normalitas grafik histogram dan grafik normal *P-plot*, dasar pengambilan keputusan menurut Ghozali (2013), adalah:

- 1) Apabila sumbu menyebar sekitar garis diagonal atau grafik histogram memperlihatkan pola distribusi normal, maka dapat disimpulkan bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas.
- 2) Apabila data menyebar jauh dari garis diagonal atau tidak mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogram tidak menunjukkan pola distribusi normal, maka dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

Hasil pengujian normalitas dengan menggunakan grafik histogram dan grafik normal *P-plot*, disajikan dalam gambar 4.1 dan 4.2 dibawah ini:

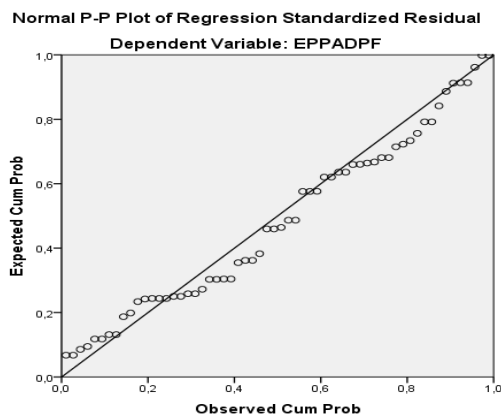
**Gambar 4.1**  
**Grafik Histogram**



Sumber: Data primer diolah, 2018

Dari tampilan grafik histogram yang disajikan dalam gambar 4.1 terlihat bahwa grafik histogram menunjukkan pola distribusi yang mendekati normal, sehingga dapat disimpulkan bahwa layak dipakai karena memenuhi asumsi normalitas.

**Gambar 4.2**  
**Grafik Normalitas P-plot**



Sumber: Data primer diolah, 2018

Tampilan grafik normalitas *P-plot* yang terdapat dalam gambar 4.2 memperlihatkan titik-titik menyebar disekitar garis

diagonal dan arah penyebarannya mengikuti arah garis diagonal, sehingga dapat disimpulkan bahwa layak dipakai karena memenuhi asumsi normalitas.

Untuk mempertegas pengujian normalitas, juga dilakukan uji normalitas Kolmogorov-Smirnov (Uji K-S), dengan ringkasan hasil analisis sebagaimana disajikan pada tabel 4.15 berikut ini.

**Tabel 4.15**  
**Uji Normalitas**

*One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test*

		<i>Unstandardized Residual</i>
<i>n</i>		60
<i>Normal Parameters<sup>a,b</sup></i>	<i>Mean</i>	0,0000000
	<i>Std. Deviation</i>	2,15009589
<i>Most Extreme Differences</i>	<i>Absolute</i>	0,104
	<i>Positive</i>	0,104
	<i>Negative</i>	-0,059
<i>Test statistic</i>		0,104
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		0,171 <sup>c</sup>

Sumber: Data primer diolah, 2018

Berdasarkan uji normalitas yang terdapat pada tabel 4.15 menunjukkan nilai K-S sebesar 0,104. Angka tersebut tidak signifikan pada 0,05 (karena nilai  $P=0,171$ , lebih besar dari 0,05). Dapat disimpulkan bahwa sebaran data tidak menunjukkan penyimpangan dari kurva normalnya, atau sebaran data telah memenuhi asumsi normalitas.

#### **b. Hasil Uji Multikolinieritas**

Uji multikolinieritas dimaksudkan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi memperlihatkan adanya korelasi antar

variabel independen dalam penelitian. Model regresi yang baik adalah model regresi yang tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Hal tersebut dapat dideteksi dengan melihat nilai *tolerance* dan *Variance Inflation Factor* (VIF). Jika nilai *tolerance* > 0,10 dan VIF < 10, maka dinyatakan tidak ada korelasi sempurna yang terjadi antar variabel independen dan sebaliknya (Ghozali, 2013). Ringkasan uji multikolinieritas ditampilkan dalam tabel 4.16 dibawah ini:

**Tabel 4.16**  
**Uji Multikolinieritas**

Variabel Independen	<i>Collinearity Statistic</i>		Keputusan
	<i>Tolerance</i>	VIF	
Independensi auditor forensik	0,791	1,265	Tidak terjadi Multikolinieritas
Objektivitas auditor forensik	0,219	4,569	Tidak terjadi Multikolinieritas
Skeptisme profesional auditor forensik	0,239	4,186	Tidak terjadi Multikolinieritas
Kemampuan auditor investigatif	0,398	2,513	Tidak terjadi Multikolinieritas
Pengalaman auditor investigatif	0,395	2,529	Tidak terjadi Multikolinieritas

Sumber: Data primer diolah, 2018

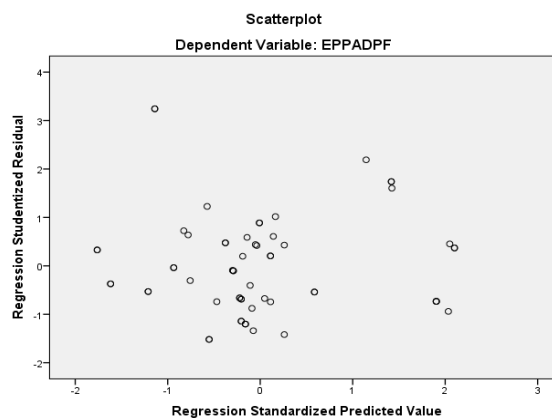
Tabel 4.16 menunjukkan angka *tolerance* dari variabel independen, yaitu independensi auditor forensik, objektivitas auditor forensik, skeptisme profesional auditor forensik, kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif memiliki nilai *tolerance* lebih besar dari 0,10 artinya tidak ada korelasi antar variabel independen yang nilainya lebih dari 95%. Sedangkan hasil perhitungan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) juga terdapat hal

yang sama. Tidak terdapat variabel independen yang memiliki nilai VIF lebih dari 10. Sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi tidak terjadi multikolinieritas antar variabel independen.

### c. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk mengetahui kesamaan varian dari masing-masing variabel independen  $X_1$ ,  $X_2$ ,  $X_3$ ,  $X_4$ ,  $X_5$  terhadap variabel terikat ( $Y$ ). Untuk mendeteksi masalah heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat grafik sebaran nilai residual. Uji heteroskedastisitas dalam penelitian ini menggunakan metode grafik *Plot Regression Standarized Predicted Value* dengan *Regression Studentized Residual*. Grafik *scatterplot*, menunjukkan bahwa sebaran data tidak membentuk pola yang tertentu, titik-titik data menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y. Dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas dalam model regresi. Hasil pengujian ditampilkan pada gambar 4.3 dibawah ini:

**Gambar 4.3**  
**Grafik Scatterplot**



Sumber: Data primer diolah, 2018

Dipertegas dengan melakukan uji *Glesjer*. Tabel 4.17 menampilkan uji *Glesjer* yang memperlihatkan bahwa probabilitas signifikansi pada semua variabel independen di atas tingkat kepercayaan 0,05 yang berarti bahwa model regresi memenuhi asumsi heterokedastisitas atau model regresi mempunyai variasi data homogen, terjadi kesamaan varians dari satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini memenuhi asumsi heteroskedastisitas.

**Tabel 4.17**  
**Uji *Glesjer***

		<b>Coefficients<sup>a</sup></b>				
		<i>Unstandardized Coefficients</i>		<i>Standardized Coefficients</i>		
Model		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	4,383	2,400		1,826	0,073
	IAF	-0,115	0,074	-0,226	-1,555	0,126
	OAF	-0,016	0,099	-0,044	-0,158	0,875
	SPAF	-0,059	0,137	-0,114	-0,431	0,668
	KAI	0,111	0,104	0,221	1,076	0,287
	PAI	-0,063	0,067	-0,195	-0,945	0,349

Sumber: Data primer diolah, 2018

#### 4.2.2 Hasil Uji Hipotesis

Setelah melakukan serangkaian uji asumsi klasik, dan secara keseluruhan memperlihatkan bahwa model regresi memenuhi asumsi klasik, selanjutnya dilakukan pengujian hipotesis. Uji hipotesis

dilakukan dengan analisis regresi berganda yaitu: uji koefisien determinasi ( $R^2$ ) dan uji statistik t (uji parsial).

#### a. Hasil Uji Koefisien Daterminasi ( $R^2$ )

Uji koefisien daterminasi ( $R^2$ ) dilakukan agar dapat diketahui seberapa besar kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel dependen.

**Tabel 4.18**  
**Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )**

<i>Model Summary</i>				
<i>Model</i>	<i>R</i>	<i>R Square</i>	<i>Adjusted R Square</i>	<i>Std. Error of the Estimate</i>
1	0,841 <sup>a</sup>	0,707	0,680	2,24743

Sumber: Data primer diolah, 2018

*Output model summary* pada tabel 4.18 menunjukkan besarnya *adjusted R<sup>2</sup>* (koefisien determinasi yang telah disesuaikan) adalah 0,680. Hal ini menunjukkan bahwa 68% variasi variabel efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* dapat dijelaskan oleh kelima variabel independen yaitu independensi auditor forensik, objektivitas auditor forensik, skeptisme profesional auditor forensik, kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel lain diluar model.

*Standar Error of Estimate* (SEE) menunjukkan angka sebesar 2,247 jika dibandingkan dengan *standard deviation* variabel dependen efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam

pengungkapan *fraud* sebesar 3,974, dan terlihat lebih kecil. Dapat disimpulkan bahwa variabel-variabel independen lebih baik dalam memprediksi variasi dependen efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* dari pada rata-rata efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* itu sendiri.

#### b. Hasil Uji Statistik t (Uji Parsial)

Hasil pengujian statistik t atau uji parsial, ditampilkan dalam tabel 4.19 berikut ini:

**Tabel 4.19**  
**Uji Statistik t (Uji Parsial)**

Model	<i>Coefficients<sup>a</sup></i>				
	<i>Unstandardized Coefficients</i>		<i>Standardized Coefficients</i>	t	Sig.
	<i>B</i>	<i>Std. Error</i>	<i>Beta</i>		
1 (Constant)	13,365	4,136		3,232	0,002
IAF	-0,398	0,127	-0,259	-3,123	0,003
OAF	-0,286	0,170	-0,264	-1,676	0,100
SPAF	0,548	0,235	0,351	2,327	0,024
KAI	0,523	0,178	0,342	2,931	0,005
PAI	0,437	0,115	0,445	3,798	0,000

Sumber: Data primer diolah, 2018

Pengujian hipotesis pertama (H1) yang menyebutkan bahwa independensi auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*, dikonfirmasi pada tabel 4.19 yang menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi variabel independensi auditor forensik (X1) adalah -0,398 dan nilai  $t_{hitung}$  -3,123. Nilai koefisien regresi tersebut



signifikan pada tingkat signifikansi 0,05 dengan *p value* sebesar 0,003. Hal tersebut menunjukkan bahwa variabel independensi auditor forensik berpengaruh negatif dan signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada taraf signifikansi 5%, dengan kata lain H1 ditolak.

Pengujian hipotesis kedua (H2) yang menyebutkan bahwa objektivitas auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* juga dapat dibuktikan pada tabel 4.19. Nilai koefisien regresi variabel objektivitas auditor forensik (X2) adalah -0,286 dan nilai  $t_{hitung}$  -1,676. Nilai koefisien regresi tersebut tidak signifikan pada tingkat signifikansi 0,05 dengan *p value* sebesar 0,100. Ini menjelaskan bahwa nilai koefisien regresi variabel objektivitas auditor forensik (X2) tidak berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Dengan demikian variabel objektivitas auditor forensik tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada taraf signifikansi 5% atau dengan kata lain H2 ditolak.

Pengujian hipotesis ketiga (H3) yang menyebutkan bahwa skeptisme profesional auditor forensik, berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* dikonfirmasi pada tabel 4.19. Pengujian tersebut menunjukkan nilai koefisien regresi variabel skeptisme profesional auditor forensik

(X3) yaitu 0,548 dan nilai  $t_{hitung}$  2,327. Nilai koefisien regresi ini, signifikan pada tingkat signifikansi 0,05 dengan  $p$  value 0,024. Dapat diartikan bahwa variabel skeptisme profesional auditor forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada taraf signifikansi 5% atau dengan kata lain H3 diterima.

Pengujian hipotesis keempat (H4) yang menyebutkan bahwa kemampuan auditor investigatif, berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* dikonfirmasi pada tabel 4.19. Pengujian tersebut menunjukkan nilai koefisien regresi variabel kemampuan auditor investigatif (X4) yaitu 0,523 dan nilai  $t_{hitung}$  2,931. Nilai koefisien regresi ini, signifikan pada tingkat signifikansi 0,05 dengan  $p$  value 0,005. Hal ini memberikan pengertian bahwa variabel kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada taraf signifikansi 5% atau dengan kata lain H4 diterima.

Pengujian hipotesis kelima (H5) yang menyebutkan bahwa pengalaman auditor investigatif, berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* juga dapat dikonfirmasi pada tabel 4.19. Tabel tersebut menunjukkan nilai koefisien regresi variabel pengalaman auditor investigatif (X5) yaitu 0,437 dan nilai  $t_{hitung}$  3,798. Nilai koefisien regresi ini,

signifikan pada tingkat signifikansi 0,05 dengan *p value* 0,000. Hal ini mengandung pengertian bahwa variabel pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada taraf signifikansi 5% atau dengan kata lain H5 diterima.

### 4.3 Pembahasan

Penelitian ini, menguji pengaruh independensi auditor forensik, objektivitas auditor forensik, skeptisme profesional auditor forensik, kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada auditor BPK dan BPKP perwakilan Daerah Istimewah Yogyakarta. Dalam tabel 4.20 disajikan secara ringkas hasil pengujian hipotesis:

**Tabel 4.20**  
**Ringkasan Pengujian Hipotesis**

<b>Kode</b>	<b>Hipotesis</b>	<b>Hasil</b>
H1	Independensi auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan <i>fraud</i>	Ditolak
H2	Objektivitas auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan <i>fraud</i>	Ditolak
H3	Skeptisme profesional auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan <i>fraud</i>	Diterima
H4	Kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan <i>fraud</i>	Diterima
H5	Pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan <i>fraud</i>	Diterima

Sumber: Data primer diolah, 2018

#### **4.3.1 Pengaruh Independensi Auditor Forensik Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan *Fraud***

Hipotesis pertama (H1) menyebutkan bahwa independensi auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Pengujian statistik yang telah dilakukan memperlihatkan hasil bahwa nilai koefisien regresi variabel independensi auditor forensik -0,398, dengan *p value* 0,003. Hal ini berarti bahwa independensi auditor forensik tidak berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada BPK dan BPKP perwakilan Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY).

Tingkat independensi auditor yang terlalu tinggi memberikan dampak rendahnya efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Kemungkinan yang menjadi penyebabnya karena auditor merasa masih ada pihak yang punya wewenang yang lebih tinggi untuk menolak pertimbangan atas laporan auditnya, sehingga auditor seringkali tidak melaksanakan semua prosedur audit, apalagi ketika diberikan waktu yang singkat dalam melaksanakan proses audit tersebut.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Karamoy dan Wokas (2015) dan Prasetyo, dkk. (2015) yang menyimpulkan bahwa independensi tidak berpengaruh dalam mendeteksi *fraud*. Penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian

Kadhafi, dkk. (2014) yang menyimpulkan bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki independensi dalam melakukan audit, demikian juga dengan penelitian Cahyo, dkk. (2015) dan hasil revidi yang dilakukan oleh Patrick, dkk. (2017) bahwa ada hubungan yang kuat antara independensi auditor dan kualitas audit. Penelitian Wiguna dan Hapsari (2015) dan Sanjaya (2017) juga menyimpulkan bahwa independensi memiliki pengaruh signifikan terhadap pendeteksian kecurangan.

Pengujian independensi auditor tidak dapat memberikan pengaruh positif apabila digunakan untuk mengukur efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada BPK dan BPKP perwakilan daerah istimewa Yogyakarta.

#### **4.3.2 Pengaruh Objektivitas Auditor Forensik Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Perosedur Audit Dalam Pengungkapan *Fraud***

Hipotesis kedua (H2) yang menyatakan bahwa objektivitas auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Pengujian statistik menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi variabel objektivitas auditor forensik adalah -0,286, dengan *p value* 0,100. Hal ini menunjukkan bahwa objektivitas auditor forensik tidak berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada BPK dan BPKP perwakilan daerah istimewa Yogyakarta. Hal tersebut kemungkinan disebabkan auditor masih belum tegas dalam

menolak penugasan, apabila masih memiliki hubungan dengan pihak yang diperiksa, sehingga sulit untuk bersikap objektif dalam melaksanakan prosedur audit pengungkapan *fraud*.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Susilo dan Widyastuti (2015) dan Nainggolan dan Abdullah (2016) yang menyimpulkan bahwa objektivitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Cahyono, dkk. (2015) dan Astuti, dkk, (2016), yang menyimpulkan bahwa objektivitas auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Pengujian objektivitas auditor tidak dapat memberikan pengaruh positif apabila digunakan untuk mengukur efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada BPK dan BPKP perwakilan daerah istimewa Yogyakarta.

#### **4.3.3 Pengaruh Skeptisme Profesional Auditor Forensik Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan *fraud***

Hipotesis ketiga (H3) yang menyatakan bahwa skeptisme profesional auditor forensik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Pengujian statistik menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi variabel skeptisme profesional auditor forensik adalah 0,548, dengan *p value* 0,024. Hal ini menunjukkan bahwa skeptisme profesional auditor forensik

berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada BPK dan BPKP perwakilan daerah istimewa Yogyakarta.

Dapat dipahami bahwa untuk melaksanakan prosedur audit pengungkapan *fraud* yang efektif, harus dibarengi dengan sikap skeptisme profesional auditor forensik yang tinggi, penelitian ini membuktikan bahwa semakin tinggi tingkat skeptis seorang auditor forensik, maka pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* semakin efektif. Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan oleh lembaga pemeriksa pemerintah, seperti BPK dan BPKP, untuk meningkatkan efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*, dengan cara lebih meningkatkan sikap skeptisme profesional dalam pelaksanaan prosedur audit pengungkapan *fraud*.

Penelitian tersebut sejalan dengan teori atribusi yang dikembangkan oleh Heider (1958) bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh faktor internal, yang berasal dari dalam diri seseorang seperti usaha yang harus terus dilakukan. Usaha yang dimaksud adalah sikap skeptisme profesional yang tidak mudah percaya selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti-bukti audit .

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Glover dan Prawitt (2014) yang menyimpulkan bahwa penerapan sikap

skeptisme profesional oleh auditor penting untuk kualitas audit dengan harapan membantu auditor mencapai keseimbangan optimal antara efektivitas dan efisiensi dalam audit, demikian juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Wiguna dan Hapsari (2015), Prasetyo, dkk. (2015) dan Butar-butar (2017) yang menyimpulkan bahwa skeptisme profesional memiliki pengaruh signifikan terhadap pendeteksian kecurangan. Penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Sanjaya (2017), yang menyimpulkan bahwa skeptisme profesional tidak memiliki pengaruh terhadap tanggung jawab auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Pengujian skeptisme profesional auditor dapat memberikan pengaruh positif apabila digunakan untuk mengukur efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada BPK dan BPKP perwakilan daerah istimewa Yogyakarta.

#### **4.3.4 Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan *fraud***

Hipotesis keempat (H4) yang menyatakan bahwa kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Pengujian statistik menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi kemampuan auditor investigatif adalah 0,523, dengan *p value* 0,005. Hal ini menunjukkan kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif signifikan terhadap



efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada BPK dan BPKP perwakilan DIY.

Untuk melaksanakan prosedur audit pengungkapan *fraud* yang efektif, harus dibarengi dengan kemampuan auditor investigatif yang tinggi, penelitian ini menunjukkan semakin tinggi kemampuan auditor investigatif maka pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* semakin efektif. Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan oleh lembaga pemeriksa pemerintah, seperti BPK dan BPKP untuk meningkatkan kemampuan dengan berbagai cara seperti pelatihan serta pendidikan profesi yang berkesinambungan, agar auditor lebih efektif dalam melaksanakan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

Hasil pengujian hipotesis ini sejalan dengan pendapat Tuanakotta (2016) bahwa auditor investigatif yang sukses mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara fair, tidak memihak, sah (mengikuti perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap.

Dalam teori atribusi yang dikembangkan oleh Heider (1958) yang mengindikasikan bahwa untuk menghasilkan audit yang efektif maka diperlukan kemampuan untuk mengaflikasikan pengetahuan yang dimiliki, dalam melakukan prosedur audit, sehingga dapat melakukan audit dengan teliti, cermat, intuitif dan objektif.

Penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mulyati, dkk. (2015) dengan responden auditor yang bekerja di BPKP perwakilan propinsi Jawa Barat Kota Bandung, yang menyimpulkan bahwa kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif secara signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan.

#### **4.3.5 Pengaruh Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan *fraud***

Hipotesis kelima (H5) yang menyatakan bahwa pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Pengujian statistik menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi pengalaman auditor investigatif adalah 0,437, dengan *p value* 0,000. Hal ini menunjukkan kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* pada BPK dan BPKP perwakilan DIY.

Dalam melaksanakan prosedur audit pengungkapan *fraud* yang efektif, harus dibarengi dengan pengalaman auditor investigatif yang baik, penelitian ini menunjukkan semakin baik pengalaman auditor investigatif, maka pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud* semakin efektif. Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan oleh lembaga pemeriksa pemerintah, seperti BPK dan BPKP untuk meningkatkan efektivitas pelaksanaan prosedur audit

dalam pengungkapan *fraud*, dengan berbagai cara seperti memperbanyak pengalaman dan praktek dilapanagan, baik dalam audit umum, audit operasional, audit kinerja, maupun audit dengan tujuan tertentu atau audit investigatif.

Hasil pengujian hipotesis ini sejalan dengan teori atribusi yang dikembangkan oleh Heider (1958), bahwa pengalaman digunakan untuk mengaplikasikan pengetahuan yang dimiliki oleh auditor dalam melakukan prosedur audit, sehingga auditor dapat melakukan audit dengan teliti, cermat, intuitif dan obyektif, sehingga dapat mengungkap *fraud*.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mulyati, dkk. (2015) bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Demikian juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Yuniarti dan Tiara (2015), yang disimpulkan bahwa pengalaman akuntan forensik berpengaruh positif terhadap kualitas bukti audit guna mengungkap *fraud*.

## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **5.1 Kesimpulan**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh independensi auditor forensik, objektivitas auditor forensik, skeptisme profesional auditor forensik, kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, dapat disimpulkan bahwa:

1. Skeptisme profesional auditor forensik berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*, sehingga semakin tinggi tingkat skeptisme profesional auditor forensik, maka semakin efektif pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan oleh auditor pemerintah, seperti auditor BPK dan BPKP untuk meningkatkan sikap skeptisme profesionalnya, dengan cara selalu waspada terhadap kemungkinan salah saji akibat kecurangan atau kesalahan serta kritis dalam melakukan penilaian atas bukti audit.
2. Kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*, sehingga semakin tinggi tingkat kemampuan auditor investigatif, maka semakin efektif pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

3. Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan oleh lembaga pemeriksa pemerintah, seperti BPK dan BPKP untuk meningkatkan kemampuan dengan berbagai cara seperti pelatihan serta pendidikan profesi yang berkesinambungan, agar auditor lebih efektif dalam melaksanakan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.
4. Pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*, sehingga semakin baik pengalaman auditor investigatif, maka semakin efektif pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan oleh lembaga pemeriksa pemerintah, seperti BPK dan BPKP untuk meningkatkan efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*, dengan berbagai cara seperti memperbanyak pengalaman dan praktek dilapangan, baik dalam audit umum, audit operasional, audit kinerja, maupun audit dengan tujuan tertentu atau audit investigatif.
5. Independensi auditor forensik dan objektivitas auditor forensik, tidak berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

## **5.2 Saran**

1. Bagi pihak BPK dan BPKP sebaiknya rutin melaksanakan pelatihan pemeriksaan *fraud*, karena berdasarkan data yang diperoleh dari kuesioner yang dikumpulkan oleh peneliti, masih terdapat 28,3% auditor yang belum pernah mendapatkan pelatihan tentang pemeriksaan *fraud*. Pelatihan *fraud*

ini sangat penting dilakukan mengingat BPK dan BPKP merupakan pengawas pemerintah yang diberi wewenang dan tanggung jawab oleh negara untuk melakukan pengawasan terhadap keuangan negara.

2. Penelitian ini diharapkan dapat menambah literatur, khususnya dalam bidang ilmu auditing, audit investigasi, audit forensik dan pengungkapan *fraud*.
3. Disarankan kepada peneliti selanjutnya untuk memperluas sampel, misalnya dengan melibatkan responden auditor dari Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) dan unit kerja bidang pengawasan pada instansi pemerintah lainnya.
4. Disarankan kepada peneliti selanjutnya, untuk memperluas objek penelitian, bukan hanya satu kota tetapi beberapa kota misalnya sepulau Jawa, bahkan kalau memungkinkan seIndonesia, agar hasil penelitian dapat lebih digeneralisasikan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, S. (2017). *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik* (Ed. Ke-5). Jakarta: Salemba Empat.
- Arens, A.A., Elder, R.J. & Beasley, M.S. (2014). *Auditing & Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi* (Ed-15). Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2012). *Report To The Nation On The Occupational Fraud And Abuse*. Texas: ACFE.
- Astuti., Darwanis., & Saputra, M. (2016). Pengaruh Kompetensi, Objektivitas, Due Professional Care, Dan Skeptisisme Auditor Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Jurnal Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, 5 (2): 1-11.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). (2017). *Laporan Kinerja Deputi Bidang Investigasi Tahun 2016*. Jakarta: BPKP.
- Biswas, M., Hiremath, K.G., & R, Salini. (2013). Forensic Accounting In India Perspective. (ICFC). Proceedings of the 5<sup>th</sup> International Conference on Financial Criminology (ICFC). *Global Trends in Financial Crimes in the New Economies*. 98-106.
- Butar-butar, S.G.A. (2017). Penerapan Skeptisme Profesional Auditor Internal Pemerintah Dalam Mendeteksi Kecurangan. (Studi Kasus Pada Auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah). *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 20 (1): 169-189.
- Cahyono, A. D., Wijaya, A. F., & Domai, T. (2015). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Obyektivitas, Kompleksitas Tugas, Dan Integritas auditor Terhadap Kualitas Hasil Audit. *Reformasi*, 5(1): 1-12.
- Chandrarin, G. (2017). *Metode Riset Akuntansi Pendekatan Kuantitatif*. Jakarta: Salemba Empat.
- Crumbley, L. Lester, H, & Stevenson, S. (2015). *Forensic and Investigative Accounting*. (Ed-7). Chicago: Commerce Clearing House.
- Efendy, M.T. (2010). *Pengaruh Kompetensi, Independensi, Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah. (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo)*. (Tesis Master). Universitas Diponegoro, Malang.

- Fauzan, I.A., Purnamasari, P., & Gunawan, H. (2015). *Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif terhadap Pengungkapan Fraud (Studi Kasus pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Jawa Barat)*. Prosiding Akuntansi.
- Ghozali, I. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi*. (Ed-7). Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Glover, S.M., & Prawitt, D.F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 8 (2): 1-10.
- Heider, F. (1958). *The psychology of interpersonal relations*. New York: Wiley.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). (2001). *Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 70: Pertimbangan Atas Kecurangan Dalam Audit Laporan Keuangan*. Jakarta: IAI.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). (2004). *Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Kadhafi, M., Nadirsyah., & Abdullah, S. (2014). Pengaruh Independensi, Etika dan Standar Audit Terhadap Kualitas Audit Inspektorat Aceh. *Jurnal Akuntansi Pasca Sarjana Universitas Syah Kuala*, 3 (1): 93-103.
- Karamoy, H., & Wokas, H. R. N. (2015). Pengaruh Independensi dan Profesionalisme, Dalam Mendeteksi Fraud Pada Auditor Internal Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing*, 6 (2): 22-31.
- Kayo, H. A. S. (2013). *Audit Forensik: Penggunaan dan Kompetensi Auditor dalam Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Kuntjojo. (2009). *Metodelogi Penelitian Praktis*. Kediri: Universitas Nusantara PGRI.
- Lidyah, R. (2016). Korupsi dan Akuntan Forensik. *I-Finance*, 2(2): 72-91.
- Lubis, A.I. (2017). *Akuntansi Keperilakuan Akuntansi Multiparadigma*. (Ed. Ke-3). Jakarta: Salemba Empat.
- Messier, W.F., Glover, S.M., & Prawitt, D.F. (2014). *Auditing and Assurance: A Systematic Approach*. New York: McGraw-Hill.



- Mulyati., Purnamasari, P., & Gunawan, H. (2015). *Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif dan Pengalaman Auditor Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pembuktian Kecurangan*. Prosiding Akuntansi.
- Mustika, K.S. (2017, Juni 1). Seluruh Kabupaten dan Kota di DIY Berstatus WTP. *Harian Jogja*. Diakses dari <http://www.harianjogja.com>.
- Nadjib, A. (2017, Nopember 21). Keterlalu Dana Gempa di DIY Disunat Hingga 50%. *Sindonews*. Diakses dari <https://daerah.sindonews.com>.
- Nainggolan, E. P., & Abdullah, I. (2016). Pengaruh Akuntabilitas, Objektivitas Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi Study Kasus Pada Kantor Akuntan Publik Di Kota Medan. *Humanfalalah*, 3(1): 93-122.
- Nunnally, J. (1994). *Psychometric Theory*. New York. McGraw-Hill.
- Nur, D.P., Emrinaldi., Junita., & Wahyudi, D.P. (2014). Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Auditor Dan Situasi Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Audit Melalui Pertimbangan Materialitas Dan Skeptisisme Profesional Auditor. *Jurnal ilmiah STIE MDP*, 3(2).
- Ogotu, G. O. & Solomon, N. (2016). Application of Forensic Auditing Skills in Fraud Mitigation: A Survey of Accounting Firms In The County Government of Nakuru, Kenya. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 18 (4): 73-79. Diakses dari [www.iosrjournals.org](http://www.iosrjournals.org).
- Okoye & 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 Social Sciences*, 3(3): 1-19.
- Patrick., I.Z., Vitalis, K., & MDOOM., I. (2017). Effect of Auditor Independence on Audit Quality: A Review of Literature. *International Journal of Business and Management Invention*, 6 (3): 51-59. Diakses dari [www.ijbmi.org](http://www.ijbmi.org).
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2017, Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.
- Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2013, Tentang Sistem Pengelolaan Pengaduan Di Lingkungan Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan.
- Pratiwi, I.F. (2015). *Pengaruh Kemampuan Dan Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan Fraud*. (Skripsi). Universitas Hasanuddin. Makassar.

- Prasetyo, S., Kamaliah., & Hanif, R. A. (2015). Pengaruh Red Flags, Skeptisme Profesional Auditor, Kompetensi, Independensi, Dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan. (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Pekan Baru, Padang, Dan Medan Yang Terdaftar Di IAPI 2013). *Jom FEKON*, 2(1): 1-15.
- Pusdiklatwas BPKP. (2005). *Kode Etik dan Standar Audit*. (Ed-4).
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 31/PUU-X/2012 tentang Kewenangan BPKP dalam Melakukan Audit Investigasi.
- Putusan Presiden Nomor 60 Tahun 2008. Tentang BPKP sebagai aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) dapat melakukan pengawasan intern berupa audit investigatif.
- Putusan Presiden Republik Inonesia Nomor 103 Tahun 2001, sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden Nomor 64 Tahun 2005 Tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen.
- Rizwanda. (2015). *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan (Fraud)*. (Studi Empiris Pada Badan Pemeriksa Keuangan Dan Kantor Akuntan Publik Di Daerah Istimewa Yogyakarta). (Tesis Master). Universitas Islam Indonesia. Yogyakarta.
- Roscoe, J. T. (1975). *Fundamental research statistics for the behavioural sciences* (Ed. ke-2). New York: Holt Rinehart & Winston.
- Rufus, R. J., Miller, L. S., & Hahn, W. (2015). *Forensic Accounting*. Global Edition. England: Pearson Education Limited.
- Sanjaya, A. (2017). Pengaruh Skeptisme Profesional, Independensi, Kompetensi, Pelatihan Auditor, Dan Resiko Audit Terhadap Tanggung Jawab Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, XV(30): 144-158.
- Sayyid, A. (2014). Pemeriksaan Fraud Dalam Akuntansi Forensik Dan Audit Investigatif. *Al-Banjari*, 13(20): 137-162.
- Sopian. (2017). Belajar Dari Kasus RS Sumber Waras Ketika Kecakapan Profesional Auditor Offside. *Akrual Jurnal Akuntansi*, 8(2): 36-49. Diakses dari <http://journal.unesa.ac.id/index.php/aj>
- Sugiyono. (2012). *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif Kualitatif, R & D*. Bandung: Alfabeta.

- Sukriah, I., Akram., & Inapty, B.A. (2009). *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas, dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*. Jurnal dan Prosiding SNA-Simposium Nasional Akuntansi.
- Susilo, P. A., & Widyastuti, T. (2015). Integritas, Objektivitas, Profesionalisme Auditor Dan Kualitas Audit Di Kantor Akuntan Publik Jakarta Selatan. *Jurnal Riset Akuntansi dan Perpajakan JRAP*, 2(1): 65-77.
- Transparency International. (2016). *Corruption Perceptions Index 2016*. Berlin: TI.
- Tuanakotta, T.M. (2010). *Akuntansi Forensik & Audit Invetigatif*. Jakarta: Salemba Empat.
- Tuanakotta, T.M. (2016). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif* (Ed. Ke-4). Jakarta: Salemba Empat.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana.
- Usman, H & Sobari, N. (2013). *Aplikasi Teknik Multivariate Untuk Riset Pemasaran*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Widjaja, A. (2012). *Forensic & Investigative Accounting: Pendekatan Kasus*. Jakarta: Harvarindo.
- Wiguna, F., & Hapsari, D. W. (2015). Pengaruh Skeptisme Profesional dan Independensi Auditor Terhadap Pendeteksian Kecurangan. (Survei Pada Auditor KAP di Malang). *e-Proceeding of Management*, 2(1): 453-461.
- Yuniarti, R.D.R., & Tiara, E. (2015). Pengaruh Pengalaman Dan Profesionalisme Akuntan Forensik Terhadap Kualitas Bukti Audit Guna Mengungkap Fraud. (Studi pada Akuntan Forensik di Perwakilan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan Provinsi Jawa Barat). *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 3 (1): 617-631.
- Yuwono, M. (2017, Mei 23). Korupsi Dana Desa Rp 137, 9 Juta, Seorang Kades Ditahan. Kompas.com. Diakses dari <https://regional.kompas.com>
- Zimbelman, M.F., Albrecht, C.C., Albrecht, W.S., & Albrecht, C.O. (2014). *Forensic Accounting*. (Ed. Ke-4). (N.Puspasari, Suhernita dan R.Saraswati. Penerj.) Jakarta: Salemba Empat.