

# Audit Forensik, Audit Investigasi, dan Profesionalisme Terhadap Pengungkapan Kecurangan di BPKP

I Dewa Ayu Cintya Nari Ratih<sup>1</sup>  
Eka Ardhani Sisdyani<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Indonesia

\*Correspondences: [dwayucintyanrr@gmail.com](mailto:dwayucintyanrr@gmail.com)

## ABSTRAK

Tujuan penelitian mendapatkan bukti empiris pengaruh pengungkapan kecurangan terhadap audit forensik, audit investigasi dan profesionalisme. Penelitian dilakukan di BPKP Provinsi Bali. Jumlah sampel yang digunakan sebanyak 37 sampel dengan metode *purposive sampling*. Instrumen penelitian yang digunakan adalah kuesioner. Data yang dikumpulkan dianalisis menggunakan teknik regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan audit forensik tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan, sedangkan audit investigasi dan profesionalisme berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan. Implikasi penelitian mampu mengkonfirmasi teori *theory fraud triangel* dan *Theory of Planned Behavior* (TPB) yang berpendapat perilaku tidak hanya bergantung pada intensi seseorang, tetapi juga pada faktor lain yang tidak ada dibawah kontrol perilaku dari individu yang menyebabkan adanya *fraud* atau kecurangan.

Kata Kunci: Audit Forensik; Audit Investigasi; Profesionalisme; Pengungkapan Kecurangan

## *Forensic Audit, Investigative Audit, and Professionalism in Disclosure of Fraud at BPKP*

### ABSTRACT

*The research objective is to obtain empirical evidence of the effect of disclosing fraud on forensic auditing, investigative auditing and professionalism. The research was conducted at BPKP Bali Province. The number of samples used were 37 samples with purposive sampling method. The research instrument used was a questionnaire. The collected data were analyzed using multiple linear regression techniques. The results showed that the forensic audit had no effect on disclosing fraud, while the investigative audit and professionalism had a positive effect on disclosing fraud. The research implications are able to confirm the theory of fraud triangle and Theory of Planned Behavior (TPB) which argues that behavior does not only depend on a person's intentions, but also on other factors that are not under the control of the individual's behavior that causes fraud or fraud.*

Keywords: Forensic Audit; Investigative Audit; Professionalism; Fraud Disclosure



e-ISSN 2302-8556

Vol. 33 No. 1  
Denpasar, 26 Januari 2023  
Hal. 145-158

DOI:  
10.24843/EJA.2023.v33.i01.p11

### PENGUTIPAN:

Ratih, I. D. A. C. N., & Sisdyani, E. A. (2023). Audit Forensik, Audit Investigasi, dan Profesionalisme Terhadap Pengungkapan Kecurangan di BPKP. *E-Jurnal Akuntansi*, 33(1), 145-158

### RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:  
22 Agustus 2022  
Artikel Diterima:  
9 November 2022

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>

## PENDAHULUAN

Dalam mengungkapkan kasus kecurangan, audit internal maupun audit eksternal bertugas untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pada lembaga dan perusahaan, berarti akan berkurangnya kecurangan (*fraud*) (Andini, 2020). Laporan keuangan disusun berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang berlaku di Indonesia. Dalam pemeriksaan laporan keuangan Standar Audit 450 menyebutkan bahwa auditor harus mengkomunikasikan secara tepat waktu semua kesalahan penyajian yang dikumpulkan selama audit dengan tingkat manajemen yang tepat, auditor juga harus meminta manajemen untuk mengoreksi kesalahan dalam penyajian tersebut (IAPI, 2013). Apabila manajemen menolak untuk mengoreksi beberapa atau semua kesalahan dalam penyajian laporan keuangan yang dikomunikasikan oleh auditor, maka auditor harus memperoleh pemahaman tentang alasan manajemen untuk tidak membuat koreksi, auditor juga harus memperhitungkan pemahamannya tersebut pada waktu mengevaluasi apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material (Acharysyah & Rani, 2018). Dengan kata lain peranan auditor internal sangat besar terhadap kualitas laporan keuangan suatu lembaga atau perusahaan. Seorang auditor dituntut untuk waspada terhadap setiap hal yang menunjukkan adanya kemungkinan kecurangan (Wulandari & Nuryanto, 2018). Berdasarkan Standar Akuntansi Seksi 317 tentang Unsur Tindakan Pelanggaran Hukum oleh Klien, apabila terjadi unsur tindakan pelanggaran hukum (termasuk kecurangan), maka auditor akan mengumpulkan informasi tentang sifat pelanggaran, kondisi terjadinya pelanggaran, dan dampak potensinya terhadap laporan keuangan. Apabila kecurangan yang terjadi sangat material dan bisa mempengaruhi kewajaran laporan keuangan, maka auditor tidak dapat memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

*Fraud* atau kecurangan adalah objek utama yang diperangi dalam akuntansi forensik. Alasan untuk melakukan kecurangan seringkali dipicu melalui tekanan yang mempengaruhi individu, rasionalisasi, atau kesempatan (*opportunity*) (Mulyadi & Nawawi, 2020). Kecurangan akan dilakukan jika ada kesempatan dimana seseorang harus memiliki akses terhadap aset atau memiliki wewenang untuk mengatur prosedur pengendalian yang memperkenankan dilakukannya skema kecurangan (Mulyadi & Nawawi, 2020). Lebih lanjut Mulyadi & Nawawi (2020) menyatakan bahwa jabatan dan tanggung jawab, maupun otorisasi memberikan peluang untuk adanya kecurangan. Satu-satunya faktor penyebab kecurangan yang dapat dikendalikan adalah *opportunity*. Seseorang yang karena tekanan atau rasionalisasi mungkin akan melakukan kecurangan jika ada kesempatan. Kemungkinan melakukan kecurangan akan semakin kecil jika tidak ada kesempatan. Perangkat yang dapat digunakan untuk memperkecil terjadinya kesempatan untuk melakukan kecurangan adalah dengan mengimplementasikan pengendalian internal yang memadai (Wardani, 2013).

Auditor akan melakukan suatu pengungkapan apabila ada dasar yang layak sehingga auditor dapat mereka-reka mengapa apa, bagaimana, siapa dan pertanyaan lain yang akan diduga relevan dengan pengungkapan kasus kecurangan (Larasati *et al.*, 2020). Maka teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan teori segitiga (*fraud triangle theory*). Dengan variabel Audit Forensik audit bertugas untuk memeriksa dan mengevaluasi catatan keuangan

perusahaan atau individu untuk mendapatkan bukti yang digunakan di pengadilan atau proses hukum (Hasbi, 2019). Auditor investigasi mengadakan audit lebih lanjut atas temuan audit sebelumnya serta melaksanakan audit untuk membuktikan kebenaran berdasarkan pengaduan atau informasi dari masyarakat (Rokhmawati, 2018). Audit Investigasi ini dilakukan pada bidang operasional agar dapat mencatat apa saja kecurangan yang terjadi pada saat transaksi-transaksi keuangan tersebut (Wulandari *et al.*, 2021). Menurut Sitio (2018) profesionalisme didefinisikan sebagai tanggung jawab individu untuk berperilaku yang lebih baik dari sekedar mematuhi undang-undang dan peraturan masyarakat yang ada. Tingkah laku, kepakaran atau kualitas dari seseorang yang professional (Durnila & Santoso, 2018).

Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan teori segitiga *fraud (fraud triangle)*. Menurut Mulyadi & Nawawi (2020), teori ini secara umum diterima sebagai bagian dari proses mengidentifikasi dan menilai adanya resiko kecurangan. Konsep dasarnya sederhana dari teori *Fraud triangle* menyatakan bahwa kecurangan yang terjadi didukung oleh tiga unsur yaitu adanya tekanan, kesempatan, dan pembenaran (Mulyadi & Nawawi, 2020). Tekanan (*pressure*) adalah dorongan yang menyebabkan seseorang melakukan kecurangan dan pada umumnya disebabkan oleh kebutuhan finansial dan tekanan situasional yang muncul karena adanya kewajiban keuangan yang melebihi batas kemampuan yang harus diselesaikan manajemen (Utama *et al.*, 2018). Kesempatan (*opportunity*) adalah peluang yang memungkinkan kecurangan terjadi, karena pengendalian internal suatu organisasi yang lemah, kurangnya pengawasan, atau penyalahgunaan wewenang (Njonjie *et al.*, 2019). Rasionalisasi menjadi elemen penting dalam terjadinya kecurangan karena pelaku mencari pembenaran atas tindakannya. Pembenaran ini bisa terjadi saat pelaku merasa berhak mendapatkan sesuatu yang lebih (posisi, gaji, promosi) atau pelaku mengambil sebagian keuntungan karena perusahaan telah menghasilkan keuntungan yang besar (Utama *et al.*, 2018). Menurut Iskandar & Saragih (2013)

*Theory of Planned Behavior* menjelaskan bahwa perilaku yang dilakukan oleh individu timbul karena adanya niat untuk berperilaku. Berdasarkan teori ini dapat diketahui bahwa niat terbentuk dari *attitude toward behavior*, *subjective norms*, dan *perceived behavioral control* yang dimiliki individu. Sikap terhadap perilaku (*attitude toward behavior*) merupakan evaluasi individu secara positif atau negatif terhadap benda, orang, institusi, kejadian, perilaku atau niat tertentu (Iskandar & Saragih, 2013). Norma subjektif (*subjective norm*) merupakan faktor diluar individu yang menunjukkan persepsi seseorang tentang perilaku yang dilaksanakan. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*Perceived Behavioral Control/PBC*) adalah persepsi atau kemampuan diri individu mengenai kontrol individu tersebut atas suatu perilaku (Iskandar & Saragih, 2013).

Laporan keuangan merupakan hasil dari sebuah proses yang runtut dimulai dari adanya transaksi ekonomi hingga pencatatan dan pemrosesan bukti transaksi tersebut sampai menjadi laporan keuangan (Sari, 2015). Profesi akuntan publik, masyarakat dalam pemakai laporan keuangan diharapkan penilaian yang bebas dan tidak adanya memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam pelaporan keuangan (Andriani *et al.*, 2021). Audit dalam hal itu seharusnya menyadari bahwa fungsinya adalah tempat

bersandingnya kepercayaan masyarakat dan pemakai laporan keuangan (Mulyadi & Nawawi, 2020). Kelangsungan profesinya akan tetap terjaga apabila seorang audit dapat menjaga amanah dari masyarakat dan dalam pemakai laporan keuangan yang diberikan kepadanya yaitu dengan menjaga akuntabilitasnya (Puspitaningrum *et al.*, 2019). Akibat terjadinya kecurangan suatu tindakan yang disengaja yang tidak dapat terdeteksi oleh suatu pengauditan dapat memberikan efek yang merugikan. Audit forensik, audit investigasi dan profesionalisme yang bertujuan untuk meminimalisir adanya kecurangan, keterampilan dan kompetensi merupakan sesuatu yang harus dikuasai dan dimiliki oleh auditor dan mampu melakukan tindak pendeteksian pengungkapan kecurangan (Mulyadi & Nawawi, 2020). Kusuma *et al.*, (2021) mengemukakan bahwa kompetensi auditor berpengaruh secara signifikan dalam mendeteksi kecurangan laporan keuangan. Untuk mencegah tindakan kecurangan dapat dilakukan dengan memahami resiko yang ada, mengamati trend *fraud* dan memperhatikan gejala kecurangan yang berpotensi menimbulkan tindakan kecurangan (Gusnardi, 2017).

*Fraud* di Indonesia sangat berpengaruh bagi masyarakat pada umumnya, salah satu contoh *fraud* tersebut adalah tindakan korupsi yang sangat merugikan (Mulyadi & Nawawi, 2020). Umumnya *fraud* di Indonesia bagaikan suatu berita yang tidak aneh bagi kalangan masyarakatnya (Wulandari *et al.*, 2021). Di Indonesia korupsi menjadi isu yang selalu menarik perhatian dalam kalangan masyarakat untuk dibahas baik di Indonesia maupun negara-negara lainnya. Mulyadi & Nawawi (2020) mengatakan meluasnya tindakan kejahatan korupsi di Indonesia telah terjadi sejak orde lama dan mencapai puncaknya pada masa orde baru. Semakin terbuka dan kritis mencermati berbagai kebijakan terutama kebijakan penyelenggaraan pemerintah yang penuh dengan unsur korupsi, kolusi, dan nepotisme. Siregar (2018) mengatakan bahwa korupsi memiliki dampak yang sangat berbahaya bagi individu, kelompok individu, organisasi, masyarakat, institusi, bahkan bangsa dan negara. Upaya memerangi korupsi di Indonesia tidaklah mudah karena korupsi telah mencapai level kompleks dan bersifat sistemik serta melibatkan berbagai unsur dan kepentingan. Menurut Pedoman Bimbingan Teknis Implementasi *Fraud Control Plan* (2013) keberhasilan kegiatan memerangi korupsi, setelah korupsi terjadi, adalah bersifat paradoksal, yaitu semakin banyak mendeteksi dan menyelesaikan kasus berindikasi korupsi, bukan merupakan kondisi umum yang dikehendaki masyarakat. Dengan demikian, kegiatan yang lebih masuk akal adalah mencegah korupsi sebelum terjadi.

Audit forensik mencakup berbagai kegiatan investigasi. Pengungkapan kecurangan merupakan upaya terintegrasi yang dapat menekan terjadi faktor penyebab *fraud triangel* yaitu memperkecil peluang terjadinya kesempatan untuk membuat kecurangan, menurunkan tekanan kepada pegawai, mengeliminasi alasan untuk membenarkan atas tindakan kecurangan yg dilakukan. Menurut penelitian sebelumnya dari Sastiana & Sumarlin (2016), Durnila & Santoso (2018), Mulyadi & Nawawi (2020), Jannah *et al.* (2021), menyatakan bahwa audit forensik berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud*. Audit forensik berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud*, semakin diterapkannya pelaksanaan audit forensik dalam organisasi maka akan semakin baik

pengungkapan *fraud* (Durnila & Santoso, 2018). Namun, pada penelitian Achyarsyah dan Rani (2018) serta Pamungkas dan Jaeni (2022) menyatakan bahwa audit forensik tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan. Maka hipotesis satu dalam penelitian ini adalah.

H<sub>1</sub>: Audit forensik berpengaruh positif terhadap Pengungkapan kecurangan.

Pengungkapan *fraud* dan korupsi dapat dibantu oleh auditor yang akan melakukan suatu penyelidikan. Oleh karena itu, diperlukan sosok yang memiliki kemampuan memadai agar dapat mengungkapkan *fraud* yang terjadi. Audit ini melakukan suatu investigasi apabila ada dasar yang layak sehingga auditor dapat mereka-reka mengenai apa, bagaimana, siapa dan pertanyaan lain yang diduga relevan dengan pengungkapan kasus kecurangan (Mulyadi & Nawawi, 2020). Dalam prosesnya audit ini memiliki metode khusus yang berbeda dengan pelaksanaan jenis audit pada umumnya. Sama halnya dengan pelaksanaan audit forensik, auditor yang ditugaskan untuk melakukan audit investigasi tentunya auditor yang memiliki kemampuan dan pengalaman pada berbagai jenis cabang ilmu. Mengingat bahwa, tujuan dari pelaksanaan audit ini sangatlah beragam, terlebih jika audit ini dilakukan guna untuk mendeteksi sebuah kasus pelanggaran seperti *fraud* yang sudah masuk pada proses litigasi sehingga para auditor ini dituntut untuk mencari bukti yang sah menurut hukum (Syahputra & Urumsah, 2019). Hasil penelitian dari Mulyadi & Nawawi (2020) menyatakan bahwa audit investigasi berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud*. Namun, penelitian dari Anggraini (2019) menyatakan bahwa audit investigasi tidak berpengaruh terhadap pengungkapan *fraud*.

H<sub>2</sub>: Audit investigasi berpengaruh positif terhadap Pengungkapan kecurangan.

Profesionalisme berarti suatu kemampuan yang dilandasi oleh tingkat pengetahuan yang tinggi dan latihan khusus, daya pemikiran yang kreatif untuk melaksanakan tugas-tugas yang sesuai dengan bidang keahlian dan profesinya. menyatakan (Mardiati & Pratiwi, 2019). Dalam *theory of planned behavior* terdapat faktor *attitude toward the behavior* auditor dengan pandangan profesionalisme yang tinggi akan memberikan pengaruh positif bagi kinerjanya, sehingga hasil audit laporan keuangan akan lebih dapat dipercaya oleh para pengambil keputusan baik pihak. Hariady & Haryanto (2017) menyatakan seorang auditor harus tetap profesional berlandaskan pada nilai dan keyakinannya. Seorang auditor dikatakan profesional apabila memenuhi tiga syarat, yaitu berkeahlian, berpengetahuan dan berkarakter *internal* ataupun *eksternal*. Profesionalisme seorang auditor sangat dibutuhkan dalam pengungkapan kecurangan, karena semakin tinggi profesionalisme seorang auditor maka kebebasan auditor akan semakin terjamin. Auditor yang profesional akan mengungkapkan kecurangan apabila menemukan adanya tindak kecurangan, sehingga tindakan kecurangan dapat dicegah (Wulandari & Nuryanto, 2018). Hasil penelitian dari Mulyadi & Nawawi (2020), Wulandari & Nuryanto (2018), Wijaya & Adechandra (2020), serta Wulandari & Amin (2019) menyatakan bahwa profesionalisme auditor berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud* yang dimana semakin tinggi tingkat profesionalisme auditor maka kinerja yang dihasilkan akan semakin memuaskan. Namun, pada penelitian Larasati *et al.* (2020) serta Cahyani & Wahyundaru (2020) menyatakan bahwa profesionalisme tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan.

H<sub>3</sub>: profesionalisme berpengaruh positif terhadap Pengungkapan kecurangan.

### METODE PENELITIAN

Penelitian ini berlokasi di BPKP Provinsi Bali yang beralamat di Jalan Kapten Tantular No. 3054, Renon, Kota Denpasar, Bali. Alasan dipilihnya BPKP Provinsi Bali menjadi lokasi penelitian adalah karena merupakan salah satu lembaga negara yang memiliki kewenangan berdasarkan perundang-undangan yang berlaku untuk melakukan audit investigasi dan audit forensik terhadap keuangan dan pembangunan daerah. alasan peneliti mengambil lokasi ini karena BPKP diharapkan melaksanakan audit, *review*, pemantuan serta mampu menginvestigasikan atas temuan-temuan yang terjadi pada sektor pemerintahan daerah. Tugas pokok tersebut BPKP Provinsi Bali mempunyai fungsi untuk merencanakan program pengawasan, perumusan kebijakan, pemeriksaan, pengusutan, pengujian dan penilaian dalam tugas pengawasan serta melakukan pembinaan dan pengendalian atas pengelolaan keuangan, perlengkapan, dan peralatan Pemerintah Provinsi Bali.

Populasi dalam penelitian ini yaitu 72 auditor internal yang bekerja di BPKP Provinsi Bali. Sampel merupakan suatu bagian dari keseluruhan serta karakteristik yang dimiliki oleh sebuah Populasi. Penelitian ini mengambil objek auditor internal yang bekerja pada BPKP Provinsi Bali. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu non probability sampling dengan teknik *purposive sampling*. *Non probability sampling* merupakan teknik pengambilan sampel dengan tidak memberikan peluang yang sama kepada anggota populasi untuk dapat dipilih sebagai sampel, serta dalam metode non probability sampling, terdapat teknik *purposive sampling* yang merupakan teknik penentuan sampel dengan memberikan kriteria tertentu. Kriteria dalam sampel yang akan digunakan dalam penelitian adalah merupakan seorang auditor internal yang bekerja di BPKP Provinsi Bali; merupakan seorang auditor jenjang pendidikan minimal diploma dan merupakan seorang auditor dengan masa kerja minimal 1 tahun.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian dilakukan dengan menyebarkan kuesioner kepada para auditor yang bertugas di BPKP Provinsi Bali. Studi dokumentasi ini berupa informasi yang sudah disediakan oleh BPKP Bali baik informasi berupa profil atau informasi yang tersedia di *website* BPKP Bali <https://www.bpkp.go.id/bali.bpkp>.

Teknik analisis regresi l ini digunakan untuk mengetahui pengaruh Audit Forensik, Audit Investigasi, Profesionalisme Terhadap Pengungkapan Kecurangan (Studi Empiris pada BPKP Provinsi Bali). Hasil analisis dinyatakan dalam bentuk persamaan regresi linier berganda sebagai berikut.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

- Y = Pengungkapan Kecurangan
- $\alpha$  = Konstanta
- $\beta_1$  = Koefisien Regresi Audit Forensik
- $\beta_2$  = Koefisien Regresi Audit Investigasi
- $\beta_3$  = Koefisien Regresi Profesionalisme
- $X_1$  = Audit Forensik

$X_2$  = Audit Investigasi  
 $X_3$  = Profesionalisme  
 $\varepsilon$  = Standar *error*

## HASIL DAN PENELITIAN

Statistik deskriptif yang disajikan dalam penelitian ini adalah untuk memberikan informasi mengenai karakteristik variabel penelitian. Karakteristik dalam penelitian ini terdiri atas jumlah pengamatan, nilai minimum, nilai maksimum, nilai *mean*, dan standar deviasi. (N) penelitian ini berjumlah 37 Hasil statistik deskriptif pada penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 1 sebagai berikut:

**Tabel 1. Hasil Analisis Statistik Deskriptif**

	<i>N</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
$X_1$	37	2,33	4,83	4,053	0,552
$X_2$	37	2,80	5,00	4,038	0,618
$X_3$	37	3,00	5,00	4,200	0,494
Y	37	3,00	5,00	4,169	0,540
Valid N ( <i>listwise</i> )	37				

Sumber: Data Penelitian, 2022

Audit Forensik ( $X_1$ ) memiliki nilai minimum sebesar 2,33 dan nilai maksimum sebesar 4,83 dan nilai rata-rata sebesar 4,053, Nilai rata-rata menunjukkan bahwa responden dalam wilayah pernyataan pada kuisisioner cenderung merasa sangat setuju pada masing-masing item pernyataan, artinya audit forensik, dikatakan tinggi karena nilai rata-rata berada pada poin 5 (tinggi) dapat dilihat pada Tabel 1 perhitungan *range* kompensasi variabel independen dan dependen. Standar deviasi pada variabel audit forensik adalah sebesar 0,552. Hal ini menunjukkan bahwa audit forensik yang berkerja di BPKP Provinsi Bali sangat tinggi dan nilai tersebut lebih rendah dibandingkan dengan nilai rata - rata yang artinya sebaran sudah merata

Audit Investigasi ( $X_2$ ) memiliki nilai minimum sebesar 2,80 dan nilai maksimum sebesar 5,00 dan nilai rata-rata sebesar 4,038. Nilai rata-rata sebesar 4,038 menunjukkan bahwa responden dalam wilayah pernyataan pada kuisisioner cenderung merasa sangat setuju pada masing-masing item pernyataan, artinya audit investigas tinggi, dikatakan tinggi karena nilai rata-rata 4,038 berada pada poin 5 (tinggi) dapat dilihat pada Tabel 1 perhitungan *range* kompensasi variabel independen dan dependen. Standar deviasi pada variabel independensi adalah sebesar 0,618. Hal ini menunjukkan bahwa audit investigasi yang berkerja di BPKP Provinsi Bali sangat tinggi dan nilai tersebut lebih rendah dibandingkan dengan nilai rata - rata yang artinya sebaran sudah merata

Profesionalisme ( $X_3$ ) memiliki nilai minimum sebesar 3,00 dan nilai maksimum sebesar 5,00 dan nilai rata-rata sebesar 4,200. Nilai rata-rata menunjukkan bahwa responden dalam wilayah pernyataan pada kuisisioner cenderung merasa sangat setuju pada masing-masing item pernyataan, artinya profesionalisme tinggi, dikatakan tinggi karena nilai rata-rata berada pada poin 5 (tinggi) dapat dilihat pada Tabel 1 perhitungan *range* kompensasi variabel independen dan dependen. Standar deviasi pada variabel profesional adalah sebesar 0,494. Hal ini menunjukkan bahwa profesionalisme yang berkerja di BPKP

Provinsi Bali sangat tinggi dan nilai tersebut lebih rendah dibandingkan dengan nilai rata – rata yang artinya sebaran sudah merata

Pengungkapan pengungkapan kecurangan (Y) memiliki nilai minimum sebesar 3,00 dan nilai maksimum sebesar 5,00 dan nilai rata-rata sebesar 4,169. Nilai rata-rata menunjukkan bahwa responden dalam wilayah pernyataan pada kuisisioner cenderung merasa sangat setuju pada masing-masing item pernyataan, artinya pengungkapan, dikatakan tinggi karena nilai rata-rata berada pada poin 5 (tinggi) dapat dilihat pada Tabel 1 perhitungan *range* kompensasi variabel independen dan dependen. Standar deviasi pada variabel pengungkapan kecurangan adalah sebesar 0,540. Hal ini menunjukkan bahwa pengungkapan kecurangan yang sangat tinggi dan nilai tersebut lebih rendah dibandingkan dengan nilai rata-rata yang artinya sebaran sudah merata.

Adapun hasil data dari pengujian ini adalah analisis regresi linear berganda, uji kelayakan model (uji F), uji koefisien determinasi ( $R^2$ ) dan uji hipotesis (uji t).

**Tabel 2. Hasil Tabel Analisis Regresi Linier Berganda**

Model		Unstandardized		Standardized	t	Sig.
		Coefficients		Coefficients		
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	5,514	2,847		1,937	0,061
	X <sub>1</sub>	-0,18	0,067	-0,180	1,764	0,087
	X <sub>2</sub>	0,321	0,081	0,460	3,944	0,000
	X <sub>3</sub>	0,359	0,100	0,411	3,605	0,001

Sumber: Data Penelitian, 2022

$$\hat{Y} = 5,514 - 0,118 X_1 + 0,321X_2 + 0,359 X_3$$

Berdasarkan Tabel 2 diperoleh nilai signifikansi uji t untuk variabel pengaruh Audit Forensik pada Pengungkapan Kecurangan sebesar 0,087 lebih besar dari  $\alpha = 0,05$  dan nilai koefisien regresi sebesar -0,118. Hal ini mengindikasikan bahwa audit forensik tidak berpengaruh pada Pengungkapan Kecurangan, sehingga hipotesis pertama dalam penelitian ini tidak diterima.

Hipotesis pertama menyatakan bahwa audit forensik tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan. Hasil menunjukkan bahwa audit forensik tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini mengindikasikan hipotesis pertama tidak diterima. Hal tersebut terjadi karena audit forensik dilakukan setelah indikasi kecurangan ditemukan dan kurang memiliki kemampuan dalam menerapkan keterampilan audit forensik, alat akuntansi forensik, pengetahuan hukum dan tugas akuntansi forensik dalam melakukan pengungkapan fraud. Teori yang digunakan untuk variabel audit forensik pada pengungkapan kecurangan *fraud triangle* merupakan upaya yang dapat menekan terjadi faktor penyebab *fraud* yaitu memperkecil peluang terjadinya kesempatan untuk membuat kecurangan, menurunkan tekanan kepada pegawai agar mampu memenuhi kebutuhannya, mengeliminasi alasan untuk membuat pembenaran atas tindakan kecurangan yg dilakukan.

Dari hasil penelitian Achyarsyah & Rani (2018) menunjukkan bahwa audit forensik tidak berpengaruh terhadap pengungkapan *fraud* disebabkan, seorang auditor seharusnya menerapkan ilmu akuntansi forensik agar nantinya auditor akan lebih mudah dalam melakukan pengungkapan kecurangan. Hal ini



didukung oleh hasil penelitian yang menyatakan bahwa audit forensik tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan.

Berdasarkan Tabel 2 diperoleh nilai signifikansi uji t untuk variabel pengaruh Audit Investigasi pada pengungkapan kecurangan sebesar 0,00 lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$  dan nilai koefisien regresi sebesar 0,321. Hal ini mengindikasikan bahwa audit investigasi berpengaruh positif pada Pengungkapan Kecurangan, sehingga hipotesis kedua dalam penelitian ini diterima.

Hipotesis kedua menyatakan bahwa audit investigasi berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan. Hasil menunjukkan bahwa audit investigasi berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini mengindikasikan hipotesis kedua diterima. Investigasi yang dilakukan dengan teknik audit yang maksimal yakni secara aktif mengumpulkan informasi dan menganalisis informasi-informasi yang diperoleh untuk keperluan auditor, dan untuk itu kemampuan investigasi sangat penting bagi auditor dalam menjalankan tugasnya. Dalam penelitian ini menggunakan teori *fraud triangle* terdapat faktor tekanan, kesempatan, pembenaran, teori ini mendasari *Rationalization* atau kebenaran dapat digunakan untuk mendeteksi kecurangan laporan keuangan, agar menjadi seorang auditor yang baik, mereka harus mempunyai kepribadian yang sesuai dengan apa yang harus ia lakukan, khususnya dalam pengaudit investigasi yang digunakan dalam penanganan kecurangan dan terhadap hal peningkatan skill dalam pendeteksian kecurangan. Dalam pengungkapan kasus kecurangan, auditor melakukan investigasi kasus dengan melakukan pemeriksaan yang lebih rinci dan menemukan fakta-fakta terkait kasus tersebut.

Dari hasil penelitian dari Mulyadi & Nawawi (2020) menyatakan bahwa audit investigasi berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud*, hal ini menunjukkan semakin baik pelaksanaan audit investigasi dalam organisasi maka akan semakin baik pula pengungkapan kecurangan. Audit investigasi dilakukan sebagai tindakan regresif untuk menangani kecurangan yang terjadi. Pelaksanaan audit investigasi ditujukan untuk mengungkapkan kebenaran permasalahan melalui proses pengumpulan dan evaluasi bukti yang relevan dengan perbuatan kecurangan dan untuk mengungkapkan fakta kecurangan yang ada. Berdasarkan data yang diperoleh dari hasil penelitian menyatakan bahwa audit investigasi dalam penelitian ini berpengaruh positif terhadap meminimalisir kecurangan.

Berdasarkan Tabel 2 diperoleh nilai signifikansi uji t untuk variabel pengaruh Profesionalisme pada pengungkapan Kecurangan 0,01 sama dengan dari  $\alpha = 0,05$  dan nilai koefisien regresi sebesar 0,359. Hal ini mengindikasikan bahwa Audit profesionalisme berpengaruh positif pada Pengungkapan Kecurangan, sehingga hipotesis kedua dalam penelitian ini diterima.

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa profesionalisme berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan. Hasil menunjukkan bahwa profesionalisme berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini mengindikasikan hipotesis ketiga diterima. Hal ini bahwa semakin profesionalisme seorang auditor, maka akan semakin baik pula pengungkapan *fraud* yang dilakukan. Hal ini mencerminkan bahwa sikap profesionalisme auditor yang dimiliki harus mengedepankan kode etik dalam menjalankan tugasnya secara bertanggungjawab dan objektif, karena auditor yang memiliki jiwa

profesionalisme senantiasa mendorong dirinya untuk mewujudkan kerja-kerja yang profesional dan dapat disimpulkan semakin banyak pengalaman auditor maka akan semakin meningkatkan profesional auditor kerana pengalaman memegang peranan penting dalam meningkatkan (Sastiana, 2016). Dalam *theory of planned behavior* terdapat faktor *attitude toward the behavior* yang dijelaskan bahwa perilaku yang dilakukan individu timbul karena adanya niat dari individu tersebut. Semakin tinggi tingkat keprofesionalan seorang maka makin baik hasil kerja yang telah dikerjakannya, sehingga hasil audit laporan keuangan akan lebih dapat dipercaya oleh para pengambil keputusan baik pihak, seorang auditor harus tetap profesional berlandaskan pada nilai dan keyakinannya.

Penelitian Mulyadi & Nawawi (2020), Wulandari & Nuryanto (2018), Wijaya & Adechandra (2020), serta Wulandari & Amin (2019) menyatakan bahwa profesionalisme auditor berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud* yang dimana semakin tinggi tingkat profesionalisme auditor maka kinerja yang dihasilkan akan semakin memuaskan. Dapat disimpulkan bahwa semakin semakin tinggi tingkat dimensi profesionalismenya, maka orang tersebut semakin profesional. Profesionalisme seorang profesional akan menjadi semakin penting apabila profesionalisme tersebut dihubungkan dengan hasil kerja individunya.

Untuk menguji pengaruh variabel independen secara simultan pada variabel dependennya. Hasil pengujian disajikan dalam Tabel 3.

**Tabel 3. Hasil Uji Kelayakan Model (Uji F)**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	115,630	3	38,543	24,237	0,000 <sup>b</sup>
	Residual	52,478	33	1,590		
	Total	168,108	36			

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan Tabel 3 dapat dilihat bahwa uji Anova atau *F-test* dengan nilai *F* hitung sebesar 24,23 dan signifikansi uji *F* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari nilai  $\alpha = 0,05$  hal ini berarti bahwa seluruh variabel independen yaitu audit forensik ( $X_1$ ), audit investigasi ( $X_2$ ) dan profesionalisme ( $X_3$ ) berpengaruh signifikan secara simultan terhadap variabel dependensi yaitu Pengungkapan kecurangan, sehingga model yang digunakan dalam penelitian ini dinyatakan layak digunakan sebagai model regresi berganda.

**Tabel 4. Hasil Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,829 <sup>a</sup>	0,688	0,659	1,261

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan Tabel 4 dapat dilihat *R Adjusted R Square* sebesar 0,659. Ini berarti pengaruh variansi variabel Audit Forensik, Audit Investigasi, dan Profesionalisme pada variansi Pengungkapan Kecurangan adalah sebesar 65,9%. Sisanya sebesar 34,1% dipengaruhi oleh variansi variabel lain diluar model penelitian ini.

Penelitian ini menghasilkan simpulan mengenai bagaimana pengaruh Audit Forensik, Audit Investigasi dan Profesionalisme dalam Pengungkapan Kecurangan. Hasil uji penelitian ini menemukan bahwa pengaruh Audit Forensik tidak berpengaruh, Audit Investigasi dan Profesionalisme memperkuat pengaruh

pengungkapan kecurangan. Hasil penelitian ini mampu mengkonfirmasi teori *Theory fraud triangel* dan *Theory of Planned Behavior* berpendapat juga bahwa perilaku tidak hanya bergantung pada intensi seseorang, tetapi juga pada faktor lain yang tidak ada dibawah kontrol perilaku dari individu yang menyebabkan adanya *fraud* atau kecurangan. kemampuan mengkontrol perilaku yang dapat berasal dalam diri individu dan juga berasal dari luar diri individu dimana keputusan untuk berperilaku tidak hanya dipengaruhi oleh faktor internal.

## SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian ini yang didapatkan, penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan acuan khususnya bagi Perwakilan BPKP Provinsi Bali, dan yang diharapkan dari penelitian ini adalah peneliti berikutnya diharapkan untuk mengembangkan dan menyempurnakan penelitian lebih lanjut di masa yang akan datang. Pengembangan penelitian ini dapat diarahkan pada eksplorasi faktor-faktor lain yang mungkin mempengaruhi pengungkapan fraud, sehingga dapat menghasilkan model regresi penelitian yang memprediksi secara lebih akurat. Adapun saran untuk penelitian selanjutnya dapat menambahkan objek penelitian pada kementerian atau lembaga seperti Komisi pemberantasan Korupsi (KPK) dan Badan Pengawas Keuangan atau lembaga-lembaga lainnya yang lebih sensitif terhadap kasus pengungkapan fraud untuk mendapatkan hasil penelitian yang lebih akurat.

## REFERENSI

- Achyarsyah, P., & Rani, M. (2018). Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif Terhadap Pengungkapan Kecurangan Pelaporan Keuangan. *Jurnal Manajemen/Akuntansi*, 5(2), 1-27.
- Andini. (2020). Pengaruh Fungsi Audit Internal Terhadap Fee Auditor Eksternal pada perusahaan non keuangan yang terdaftar di BEI. *Universitas Muhammadiyah*, 0(0), 748-757.
- Andriani, N., Putri, A., & Suci, G. (2021). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit Akuntan Publik di Pekanbaru. *Jurnal Akuntansi & Manajemen*, 1, 28-38.
- Cahyani, D. K., & Wahyundaru, S. D. (2020). Pengaruh Profesionalisme Auditor, Efektivitas Pengendalian Internal Perusahaan serta Keadilan Organisasi Terhadap Pengungkapan Kecurangan Akuntansi Dengan Whistleblowing. *Prosiding Konferensi Ilmiah Mahasiswa Unissula (KIMU)* 3, 1689-1699.
- Durnila, K., & Santoso, C. B. (2018). Pengaruh Audit Forensik Dan Kompetensi Auditor Terhadap Pencegahan Fraud Dengan Kecerdasan Emosional Sebagai Variabel Moderating Pada Bpk Ri Perwakilan Provinsi Kepulauan Riau. *Measurement: Jurnal Akuntansi*, 12(1), 87. <https://doi.org/10.33373/measurement.v12i1.1305>
- Hariady, R. C., & Haryanto. (2017). Pengaruh Profesionalisme Auditor Dan Kualitas Audit Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Studi Kasus Pada Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Provinsi Jawa Tengah. 6(1), 1-14.
- Haryanto, N. O., & Susilawati, C. (2018). *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme*. 16(1), 42-55.

- Hasbi, A. S. E. (2019). Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif, Dan Professional Judgment Terhadap Pengungkapan Fraud Dengan Kecerdasan Spiritual Sebagai Variabel Moderating (Studi Perwakilan Bpkp Provinsi Sulawesi Selatan) Skripsi. *Skripsi. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Islam Uin Alauddin Makassar*.
- IAPI. (2013). *SA 450.pdf*.
- Iskandar, Azwar; Saragih, R. (2013). = *The influence of attitude subjective norms and perceived behavioral control towards intention and the influence of intention on Zakah on income compliance*.  
<http://www.lontar.ui.ac.id/detail?id=20332273&lokasi=lokal>
- Jannah, R., Aditiya, R., Suhartono, Sari, N. R., & Fadhilatunisa, D. (2021). Penerapan Akuntansi Forensik Dan Kompetensi Sdm Terhadap Upaya Pencegahan Fraud Dalam Pengelolaan Dana Desa. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Peradaban*, 7(1), 46-67.
- Kusuma, L. M., Ahmar, N., & Mulyadi, J. (2021). Pengaruh Profesionalisme, Kompetensi, Peran Whistleblower dan Pengalaman terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan pada Kementerian Ketenagakerjaan RI. *Jurnal Ilmiah Maksitek*, 6(4), 84-91.
- Larasati, D., Andreas, A., & Rofika, R. (2020). Teknik Audit Investigatif, Pengalaman Dan Profesionalisme Auditor Pada Pengungkapan Kecurangan : Kecerdasan Spiritual Sebagai Pemoderasi. *CURRENT: Jurnal Kajian Akuntansi Dan Bisnis Terkini*, 1(1), 149-168.  
<https://doi.org/10.31258/jc.1.1.150-169>
- Mardiati, D., & Pratiwi, K. J. (2019). Profesionalisme auditor terhadap kualitas audit. *Jurnal Sekuritas*, 2(3), 20-33.
- Mulyadi, R., & Nawawi, M. (2020). Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigasi, Profesionalisme terhadap Pencegahan Kecurangan (Studi Empiris pada BPKP Provinsi Banten). *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 13(2), 272-294.  
<https://doi.org/10.35448/jrat.v13i2.9048>
- Njonjie, P., Nangoi, G., & Gamaliel, H. (2019). Pengaruh Kompetensi, Sistem Pengendalian Internal dan Moralitas Aparatur Terhadap Kecurangan Laporan Keuangan Dalam Pengelolaan Keuangan Desa Di Kabupaten Halmahera Utara. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing "Goodwill,"* 10(2), 79.  
<https://doi.org/10.35800/jjs.v10i2.24955>
- Pamungkas, W., & Jaeni. (2022). *Pengaruh Akuntansi Forensik , Audit Investigatif , Independensi , dan Skeptisme Profesional Terhadap Pengungkapan Fraud ( Studi Pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah )*. 15(1), 99-109.
- Rokhmawati, N. D. (2018). Hubungan Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor Danwhistleblower Dengan Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif Dalam Pengungkapan Kecurangan Pada Bpkp Perwakilan Provinsi Jawa Timur. *Skripsi. Universitas Islam Negeri Sunan Ampel Surabaya Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Islam Program Studi Akuntansi Surabaya*.
- Sari, M. (2015). Peran Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan Dalam Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Pada Pemerintah Daerah Sumatera Utara. *Prosiding Jurnal Fakultas Ekonomi Dan Bisnis*, 60, 569-577.

- Sastiana. (2016). Pengaruh Audit Forensik Dan Profesionalisme Auditor Terhadap Pencegahan Fraud Dengan Kecerdasan Spiritual Sebagai Variabel Moderating (Studi Perwakilan Bpkp Provinsi Sulawesi Selatan). *Skripsi. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Islam Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar*.  
[Http://Etd.Lib.Metu.Edu.Tr/Upload/12620012/Index.Pdf](http://Etd.Lib.Metu.Edu.Tr/Upload/12620012/Index.Pdf)
- Sastiana, & Sumarlin. (2016). Pengaruh Audit Forensik Dan Profesionalisme Auditor Terhadap Pencegahan Fraud Dengan Kecerdasan Spiritual Sebagai Variabel Moderating Pada Perwakilan Bpkp Provinsi Sulawesi Selatan. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Peradaban*, 1(1), 106-127.
- Siregar, H. (2018). Rumusan Pidana Dan Pemidanaan Tindak pidana Korupsi Yang Merugikan Keuangan Negara Serta Permasalahan Dalam Penerapannya. *Jurnal Daulat Hukum*, 1(1), 125-136.
- Sitio, R. (2018). Pengaruh Profesionalisme Auditor, Etika Profesi Dan Pengalaman Auditor Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas. *Jurnal Ilmiah Simantek*, 2(3), 92-101. <https://doi.org/10.21831/Nominal.V3i1.2155>
- Sudarmo, Sawardi, & Yulianto, A. (2008). Fraud Auditing. In *Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP* (Vol. 5).  
<https://doi.org/10.21512/tw.v3i2.3847>
- Syahputra, B. E., & Urumsah, D. (2019). Deteksi *Fraud* Melalui Audit Pemerintahan yang Efektif: Analisis *Multigrup Gender* dan Pengalaman. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 19(1), 31. <https://doi.org/10.20961/jab.v19i1.319>
- Tenaga, P. D. P. (2017). ... Kualitas Pelayanan (Telaah Implementasi Dalam Penyelenggaraan Diklat Pusdiklat Tenaga Teknis Pendidikan Dan Keagamaan). *Core.Ac.Uk*, 1, 87-103.
- Utama, I. G. P. O. S., Ramantha, I. W., & Badera, I. D. (2018). Analisis Faktor-Faktor Dalam Perspektif Fraud Triangle Sebagai Prediktor Fraudulent Financial Reporting I Gusti Putu Oka Surya Utama 1 Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana ( Unud ), Bali , Indonesia Email : Gbokasurya@gmail.Com Fakultas Ekonomi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 7(1), 251-278.
- Wardani, N. K. (2013). Pengaruh Karakteristik Perusahaan Terhadap Pengungkapan Corporate Sosisal Responsibility
- Wijaya, C. L., & Adechandra A. P, D. (2020). Pengaruh Profesionalisme Dan Independensi Terhadap Pencegahan Kecurangan Dengan Iklim Etika-Egoisme Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Ilmu Sosial Dan Humaniora*, 9(1), 78. <https://doi.org/10.23887/jish-undiksha.v9i1.24230>
- Wulandari, A., Putri, M. E., & Marlina, Y. (2021). Pengaruh Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan Fraud Di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Ummi*, 1(2), 66-82. <https://jurnal.ummi.ac.id/index.php/jammi/article/view/1147>
- Wulandari, D. N., & Amin, M. N. (2019). *Pengaruh Pengendalian Internal, Kesadaran Anti-Fraud, Integritas, Independensi, Dan Profesionalisme Terhadap Pencegahan Kecurangan*.
- Wulandari, D. N., & Nuryanto, M. (2018). Pengaruh Pengendalian Internal, Kesadaran Anti-Fraud, Integritas, Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Pencegahan Kecurangan. *Jurnal Riset Akuntansi Mercu Buana*, 4(2), 117. <https://doi.org/10.26486/jramb.v4i2.557>

- 
- Yulistianingsih, A. R. D., Hadi, F., Nurhabiba, & Suhartono. (2020). Peranan Akuntan Forensik dalam Mengatasi Fraud Dan Korupsi di Lembaga Pemerintahan. *Islamic Accounting and Finance Review*, 1(2), 135-146.
- Wulandari, A., Putri, M. E., & (2021). Pengaruh Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan Fraud Di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Ummi*, 1, 66-82.