

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Auditing

Audit merupakan alat manajemen yang berguna untuk memverifikasi bukti transaksi ekonomi serta untuk menilai keberhasilan suatu proses dalam suatu organisasi yang telah dilaksanakan. *Auditing* dilaksanakan oleh seseorang atau sekelompok orang yang memiliki keahlian dan pengetahuan yang memadai.

Pengertian *auditing* menurut Mulyadi (2002:6), “*Auditing* merupakan proses sistematis untuk menghasilkan dan mengevaluasi bukti secara objektif”. Sedangkan definisi audit menurut Agoes Sukrisno (2017:2) “*Auditing* memberikan nilai tambah bagi laporan keuangan organisasi, karena akuntan publik maupun auditor selaku pihak yang ahli pada akhir pemeriksaan akan memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”. Menurut Arens, elder, dan Beasley dalam terjemahan Wibowo (2008:4) mengemukakan bahwa “*auditing* adalah pengumpulan serta pengevaluasian bukti tentang informasi guna menentukan dan melaporkan korelasi antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan”. Menurut *American Accounting Association (AAA) comitte on basic auditing concept* menjelaskan bahwa:

Auditing merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti transaksi yang terkait dengan peristiwa keuangan perusahaan untuk mengkorelasikan informasi yang diperoleh dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pemangku kepentingan.

Berdasarkan beberapa definisi *auditing* di atas, maka dapat disimpulkan bahwa audit sangatlah penting bagi organisasi baik perusahaan maupun pemerintahan, dimana pemeriksaan berupa laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuannya. Pemeriksaan tersebut dilakukan secara kritis dan sistematis guna memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif terkait asersi-asersi transaksi. Hasil pemeriksaan tersebut dapat

memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa agar dapat memberikan informasi yang dapat dimanfaatkan oleh para pemakai laporan keuangan.

2.1.2 Audit Sektor Publik

2.1.2.1 Pengertian Audit Sektor Publik

Audit terhadap sektor publik sangat penting dilaksanakan sebagai bentuk tanggungjawab sektor publik baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah untuk mempertanggungjawabkan dana yang telah digunakan sehingga dapat diketahui apakah pemanfaatan dari dana tersebut sesuai prosedur atau tidak. Adapun pengertian audit sektor publik menurut Halim (2007:64) merupakan “suatu kontrol atas organisasi pemerintah yang memberikan jasanya kepada masyarakat, baik pemerintah pusat maupun daerah, mencakup audit laporan keuangan, audit kepatuhan serta audit operasional yang dilaksanakan oleh auditor pemerintah”.

Menurut Indra Bastian (2018:4) menjelaskan bahwa audit sektor publik merupakan “Auditor sektor publik dapat didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik”. Sedangkan menurut Agung Rai (2008:29) menjelaskan bahwa:

Audit sektor publik adalah kegiatan yang ditujukan terhadap entitas yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan pemerintahan negara lainnya dengan tujuan untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan dengan kriteria yang ditetapkan.

Berdasarkan definisi-definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa audit sektor publik merupakan suatu kontrol pada laporan keuangan bagi organisasi pemerintah guna membandingkan antara kondisi yang ditemukan dengan kriteria yang berlaku. Proses *auditing* juga bersifat analitis dan juga menyelidik, auditing menekankan pada bukti pendukung laporan serta data finansial.

2.1.2.2 Jenis-Jenis Audit Sektor Publik

Indra Bastian (2018:16) menyebutkan bahwa jenis-jenis audit sektor publik sebagai berikut:

1. **Audit Kepatuhan**
Audit kepatuhan didesain untuk memastikan bahwa pengendalian internal yang digunakan atau diandalkan oleh auditor dalam praktiknya dapat berjalan dengan baik, dan sesuai sistem, prosedur dan peraturan keuangan yang telah ditetapkan. Sifat dari pengujian ini sangat tergantung pada sifat pengendalian. Secara esensial, pengujian ini meliputi pengecekan implementasi prosedur transaksi sebagai bukti kepatuhan.
2. **Audit Keuangan Program Publik**
Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan. Audit atas laporan keuangan dari entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi atau usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Audit atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan standar audit yang dikeluarkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).
3. **Audit Kinerja Sektor Publik**
Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/ kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja, peningkatan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggung jawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.

2.1.3 Teori Kecurangan (*Fraud Theory*)



Sumber : Kurniawan (2014)

Gambar 2. 1 *Fraud Triangle*

Menurut Kurniawan (2014:56), teori segitiga *fraud* (*theory triangle fraud*) meliputi 3 unsur diantaranya, tekanan (*pressure*), kesempatan (*opportunity*), dan pembenaran (*rationalization*).

a) Tekanan (*Pressure*)

Tekanan yaitu sesuatu yang dilakukan oleh pelaku kecurangan (*fraud*) dikarenakan kebutuhan mendesak sehingga berakibat melakukan kecurangan (*fraud*) tersebut. Situasi yang sering terjadi pada pelaku kecurangan yang diakibatkan oleh tekanan, misalnya tuntutan gaya hidup hedonisme namun tidak sesuai dengan kemampuan keuangan, mengkonsumsi obat – obatan terlarang (narkoba), berjudi sehingga mempunyai hutang, dan lain – lainnya.

b) Kesempatan (*opportunity*)

Kesempatan berkenaan dengan situasi yang memungkinkan seseorang dalam melakukan tindakan kecurangan. Kesempatan timbul dikarenakan pengendalian intern yang lemah, sehingga untuk mencegah, mendeteksi, maupun pengungkapan kecurangan juga menjadi kurang terlaksana dengan baik.

Faktor – faktor yang mendukung terjadinya kesempatan dalam melakukan tindakan kecurangan :

- a. Akses auditor terhadap informasi yang diperlukan untuk melakukan audit terbatas.
- b. Pelaksanaan pengelolaan suatu kegiatan hanya dilakukan oleh satu orang.
- c. Tidak efektifnya sistem akuntansi maupun pengendalian intern pada saat diterapkan.
- d. Tidak efektifnya manajemen organisasi dan pengawasan oleh dewan komisaris maupun komite audit.
- e. Sifat asset yang mudah dialihkan dan dijual, misalnya uang tunai dan permata.
- f. Tidak adanya kesinambungan antara fisik asset dengan catatan administrasi.

c) Pembenaran (*rationalization*)

Rasionalisasi yaitu pola pikir seseorang yang melakukan kecurangan yang menjadikan pola pikir tersebut alasan untuk membenarkan tindakan yang dilakukan. Hal ini biasanya muncul untuk mengurangi rasa bersalah karena telah melakukan kecurangan (*fraud*).

2.2 Variabel - Variabel Penelitian

2.2.1 Pengendalian Intern

2.2.1.1 Pengertian Pengendalian Intern

Menurut Tuanakotta (2014:217) menjelaskan bahwa:

seorang auditor diwajibkan mempunyai suatu pemahaman terhadap pengendalian internal yang relevan dengan audit. Berlaku bagi semua

entitas, termasuk auditor yang sudah memutuskan untuk menggunakan sepenuhnya pendekatan substantif dalam menanggapi resiko salah saji yang material dikarenakan kecurangan maupun kesalahan.

Sedangkan definisi pengendalian internal (*Internal Control*) menurut COSO dalam bukunya Agoes Sukrisno (2017:160) yaitu :

Suatu proses yang dijalankan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lain dari suatu entitas, yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai mengenai pencapaian tujuan dalam kategori berikut ini: efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, serta pengamanan aset dari akuisisi, penggunaan, atau pelepasan yang tidak sah.

Menurut Standar Audit (SA) 315 “pengendalian internal merupakan proses yang dibentuk dan diterapkan oleh pihak internal maupun pihak yang bertanggung jawab demi mencapai tujuan suatu entitas berkaitan dengan keandalan laporan keuangan, dan kepatuhan terhadap perundang-undangan”. Sedangkan menurut Tuanakotta (2014:218) mengemukakan “pengendalian internal merupakan jawaban (*response*) dalam menangkal suatu ancaman yang memungkinkan terjadinya resiko”.

AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) mengemukakan pengendalian internal terdiri dari rencana (*planning*) suatu organisasi dan metode umum dalam mengkoordinasikan demi mencapai tujuan untuk mengamankan harta kekayaan (*asset*), memeriksa keakurasian dan keandalan data akuntansi, meningkatkan efisiensi dan keefektifan operasi, maupun menaati kebijakan manajemen yang berlaku.

Dari pengertian – pengertian di atas dapat disimpulkan, pengendalian *intern* adalah prosedur atau metode dalam melaksanakan pengawasan manajemen, mengamankan asset berwujud maupun tidak berwujud dengan menaati kebijakan peraturan yang berlaku demi tercapainya tujuan dalam pencegahan, pengidentifikasian maupun pengungkapan pengungkapan kecurangan (*fraud*). Jika pengendalian intern sudah diterapkan maupun diimplementasikan dengan baik dan efektif maka memungkinkan kecurangan akuntansi yang terjadi akan berkurang.

2.2.1.2 Tujuan dan Komponen Pengendalian Intern

Tuanakotta (2014:127) mengemukakan bahwa tujuan pengendalian internal sebagai berikut :

1. Strategis dengan sasaran utama (high level goals) yang mendukung terhadap misi entitas.
2. Pelaporan keuangan demi terbebasnya dari salah saji material (kesalahan dan kecurangan pada laporan keuangan).
3. Operasional bertujuan dimana mengamankan operasi entitas.
4. Kepatuhan terhadap hukum dan kebijakan perundang-undangan yang berlaku.

Tuanakotta (2014:128-129) menyatakan bahwa komponen pengendalian internal terbagi menjadi 3 sebagai berikut :

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)
Lingkungan pengendalian yakni menentukan suasana suatu organisasi yang dapat mempengaruhi kesadaran pengendalian orang – orang di dalam organisasi tersebut.
Indikator – indikator lingkungan pengendalian mencakup sebagai berikut:
 - a. komunikasi dalam pelaksanaan integritas serta nilai etika
Nilai – nilai penting dan termasuk komponen dasar dalam mempengaruhi efektifnya rancangan, pelaksanaan, maupun pemantauan pengendalian.
 - b. Komitmen dalam kompetensi
Berkenaan dengan sudut pandang maupun pertimbangan manajemen berkaitan dengan tingkat kompetensi guna menyelesaikan setiap tugas dengan baik.
 - c. Partisipasi orang – orang yang bertanggung jawab (Dewan direksi, komisaris, dan komite audit)
bertujuan mengawasi dan meyakinkan bahwasannya manajemen telah melaksanakan pengendalian intern dan dapat mengurangi kemungkinan terjadinya kelalaian dalam sistem pengendalian pada manajemen.
 - d. Struktur Organisasi
Bagan dimana entitas di rencanakan (dibentuk), dilaksanakan, dikendalikan juga direviu.
 - e. Pemberian wewenang dan tanggung jawab
Menunjukkan bagaimana pemberian wewenang maupun tanggung jawab
 - f. Prosedur maupun kebijakan SDM
Berkenaan dengan fungsi dari sumber daya manusia (SDM) tersebut, seperti *recruitment*, orientasi, pelatihan, evaluasi, konsultasi, promosi, kompensasi, dan tindakan perbaikan.
2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Penilaian Risiko memiliki 2 segi istilah. Pertama, pihak entitas menilai risiko dari pandangan ancaman pada pencapaian tujuan entitas, yakni menghasilkan laporan keuangan yang bersih dari salah saji material. Kedua, pihak auditor menilai risiko termasuk dalam proses pada saat audit.

Faktor – faktor yang mempengaruhi penilaian risiko :

- a. Perubahan sistem operasi perusahaan
- b. Anggota yang baru bergabung dalam entitas
- c. Pembaharuan sistem informasi
- d. Pertumbuhan yang cepat
- e. Teknologi baru
- f. Pembaharuan pola bisnis, produk, juga aktivitas
- g. Penataan Kembali korporasi (akuisisi dan divestasi)

Hal – hal yang menjadi atensi auditor dalam penilaian risiko :

1. Menentukan mengenai risiko yang relevan dalam pelaporan keuangan
 2. Menilai seberapa signifikan dampak dari risiko tersebut
 3. Penilaian kemungkinan risiko
 4. Memutuskan cara menangani risiko dalam konteks audit.
3. Sistem informasi (*System Information*)

Auditor wajib memahami mengenai cara entitas mengkomunikasikan peran maupun tanggung jawab pelaporan keuangan dan hal penting lainnya berkaitan dengan laporan keuangan, meliputi komunikasi antara manajemen dan anggota atau karyawan, komunikasi eksternal (regulator). Semua informasi yang didapatkan dengan tepat harus diidentifikasi, rekam, juga komunikasikan maupun disebarkan secara tepat waktu dan langsung pada karyawan di segala tingkat untuk membuat suatu keputusan.

Indikator pemahaman pengetahuan yang dimiliki auditor :

- a. Kelompok transaksi dalam operasi entitas bagi pelaporan keuangan.
 - b. Prosedur transaksi dimulai.
 - c. Catatan akuntansi, informasi pendukung, dan akun tertentu dalam laporan keuangan yang terdapat pada pengolahan dan laporan transaksi.
 - d. Pemrosesan akuntansi dari awal transaksi hingga dimasukkan ke dalam laporan keuangan, termasuk perangkat elektronik (misalnya komputer dan transmisi data elektronik) yang digunakan untuk mengirim, memproses, menyimpan, dan menggunakan data.
4. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)
- Aktivitas pengendalian adalah ketentuan dan prosedur untuk memastikan bahwasannya petunjuk dan arahan manajemen dilaksanakan.

prosedur dalam aktivitas pengendalian sebagai berikut :

- a. Review terhadap kinerja.
- b. Pengolahan informasi.

c. Pengelompokan tugas.

5. Pemantauan (*Monitoring*)

Pemantauan yaitu menilai seberapa efektifnya kinerja dari pengendalian intern dengan seiring waktu guna memastikan bahwa pengendalian berjalan dengan sebagaimana harusnya, dan jika terjadi kesalahan dalam menjalankannya maka tindakan perbaikan diambil.

Pemantauan terbagi menjadi 2 bagian yaitu :

a. Pemantauan Berjalan

Bagian dari kegiatan rutin yang terjadi secara berulang – ulang, meliputi kegiatan tata kelola organisasi dan pengawasan regular, pemeriksaan atas laporan penyimpangan (*exception reports*) yang dihasilkan dari sistem informasi.

b. Pemantauan Berkala

Evaluasi terpisah dari pemantauan berjalan, seperti audit internal dalam entitas besar. Pemantauan berkala termasuk proses kritikal yang dilaksanakan oleh pegawai yang memperoleh kemampuan ataupun pengetahuan dan keahlian memadai.

2.2.2 Audit Investigasi

2.2.2.1 Pengertian Audit Investigasi

Menurut Indra Bastian (2018:398), “Audit investigasi merupakan kegiatan dalam rangka pemeriksaan dengan lingkup tertentu yang tidak dibatasi masa periodenya bahkan lebih spesifik dan detail pada bagian – bagian pertanggungjawaban yang diduga terdapat indikasi penyalahgunaan wewenang”. Audit investigasi menghasilkan audit berupa rekomendasi guna menindaklanjuti sesuai dengan tingkat penyimpangan atau penyalahgunaan wewenang yang ditemukan. Audit investigasi termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu atau sering disebut PDTT, dikarenakan pemeriksaan tersebut dengan tujuan tertentu diluar pemeriksaan keuangan maupun kinerja.

Menurut Kuntadi (2019) PDTT dapat bersifat pengujian, reviu, maupun prosedur yang disepakati.

1. Pengujian

Berguna untuk membuat kesimpulan dengan tingkat keyakinan yang akurat, bahwa suatu pokok masalah sesuai dan disajikan secara wajar dalam hal material sesuai dengan kriteria.

2. Reviu

Bertujuan untuk mendapatkan kesimpulan bahwa pemeriksa tidak memperoleh informasi yang menunjukkan bahwa pokok masalah tidak sesuai dengan kriteria dalam hal material.

3. Prosedur yang disepakati

Untuk menyatakan simpulan hasil pelaksanaan prosedur tertentu yang disepakati.

2.2.2.2 Pihak dalam audit investigasi

Menurut Indra Bastian (2018:401), pihak-pihak dalam pelaksanaan audit investigasi sebagai berikut.

1. Auditor sebagai pelaksana audit investigasi tersebut.
2. Pihak yang diaudit beserta saksi guna memberikan berbagai kebutuhan data untuk keperluan audit investigasi.
3. Pengacara pihak yang akan diaudit.
4. Hakim pengadilan. Hal ini berkenaan, hakim akan memeriksa serta menganalisis laporan audit yang disampaikan kepadanya.
5. Media massa.

2.2.2.3 Sistematika Audit Investigasi

Menurut Indra Bastian (2018:402), sistematika dalam pelaksanaan audit investigasi sebagai berikut.

- a) Laporan hasil audit investigasi
Pada proses penyusunan laporan, auditor menggunakan asas praduga tak bersalah. Laporan tersebut merupakan laporan yang bersifat rahasia dan akan diserahkan kepada kejaksaan. Penerapan asas praduga tak bersalah dalam audit investigasi, didasari pada informasi maupun pengaduan masyarakat.
- b) Proses penyelidikan dan penyidikan
Proses tersebut dilaksanakan secara Proaktif dan Reaktif :
 1. Proaktif yakni auditor secara aktif dan langsung dalam mengumpulkan informasi serta menganalisis informasi guna menemukan kemungkinan apakah terdapat tindak kecurangan (*fraud*) dan kejahatan lainnya sebelum melakukan audit investigatif.
 2. Reaktif yakni auditor melakukan audit setelah mendapatkan maupun menerima informasi dari pihak lain dengan kemungkinan adanya tindak kecurangan yang dilakukan. Sumber – sumber informasi yang didapatkan oleh auditor, misalnya auditor lain yang melaksanakan audit regular, pengaduan masyarakat, permintaan dari aparat penegak hukum. Dikarenakan bersifat reaktif maka auditor hanya melaksanakan investigasi jika terdapat indikasi atau dugaan berkenaan dengan tindak kecurangan (*fraud*) dan kejahatan.
- c) Dokumentasi bukti audit investigasi
Dalam audit investigasi, bukti audit diperoleh dari pelaksanaan prosedur audit dan menggunakan teknik – teknik audit. Bukti audit dikelompokkan menjadi 3 jenis bukti yaitu :

1. Bukti Transaksi (Realisasi Anggaran Pendapatan Belanja Negara atau disebut dengan RAPBN)
2. Data survey
3. Data dari laporan keuangan lembaga lain.

2.2.3 Akuntansi Forensik

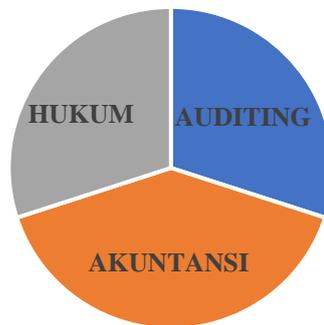
2.2.3.1 Pengertian Akuntansi Forensik

Menurut Tuanakotta (2016:12), “akuntansi forensik terbagi dalam istilah akuntansi secara luas yakni disiplin akuntansi yang meliputi auditing, sedangkan istilah forensik merupakan penyelesaian masalah secara hukum”. Dengan demikian, akuntansi forensik merupakan penerapan disiplin akuntansi dalam hal penyelesaian masalah hukum di dalam atau diluar pengadilan. Harvindo dalam Pramesti et al. (2022) mengemukakan bahwa “Akuntansi forensik merupakan praktik akuntansi khusus mempertimbangkan keterlibatan yang timbul dari perselisihan dan litigasi yang sebenarnya atau yang diantisipasi”. Akuntansi forensik dapat diterapkan pada sektor privat (perseorangan, perusahaan swasta, yayasan swasta, dan lain-lain) ataupun sektor publik (pemerintahan). Bidang – bidang yang menerapkan praktik akuntansi forensik sebagai berikut :

1. Penyelesaian masalah sengketa antar individu.
2. Perusahaan swasta (perusahaan yang bergerak dalam bidang saham maupun obligasinya di bursa, *joint venture, special purpose companies*).
3. Perusahaan milik negara (mempunyai saham sebagian maupu seluruh sahamnya dimiliki negara, baik pemerintah pusat ataupun daerah).
4. Lembaga pemerintah (kementerian, pemerintah pusat dan pemerintah daerah, MPR, DPR/DPRD, KPU dan KPPU, yayasan, koperasi, badan hukum milik negara, dan sebagainya).

2.2.2 Model Akuntansi Forensik

Berdasarkan pembahasan dalam penelitian ini, maka model akuntansi forensik di presentasikan sebagai berikut :

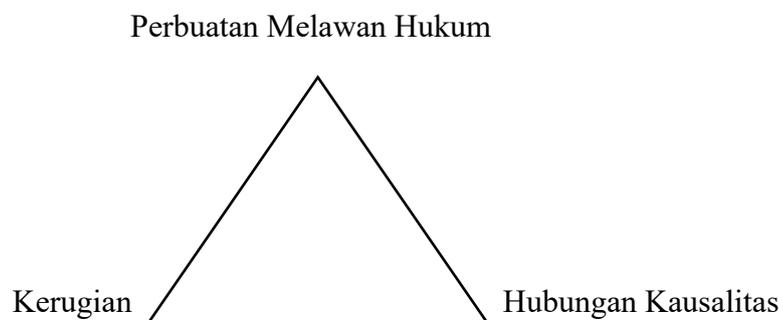


Sumber : Tuanakotta, (2016)

Gambar 2. 2 Diagram Akuntansi Forensik

Penjelasan dalam audit, secara umum dan khusus untuk mendeteksi maupun mengungkapkan kecurangan (*fraud*). Seorang auditor diharuskan mempunyai sikap integritas guna berupaya melihat kelemahan – kelemahan dalam sistem pengendalian internal terutama berkenaan dengan perlindungan terhadap aset (*safeguarding of asset*) dikarenakan rawan terhadap terjadinya *fraud*. Audit umum (*general audit*) menghasilkan temuan audit atau tuduhan dari pihak bersangkutan.

2.2.3 Segitiga Akuntansi Forensik



Sumber : Tuanakotta (2016)

Gambar 2. 3 Segitiga Akuntansi Forensik

Kerugian merupakan titik pertama yang terdapat pada segitiga akuntansi forensik. Di sektor publik (pemerintah) maupun sektor privat (swasta), akuntansi forensik berkaitan dengan kerugian. Dalam sektor publik terdapat kerugian negara maupun kerugian keuangan negara. Di sektor privat (swasta), ada kerugian akibat cidera janji dalam suatu perikatan (aliansi).

Perbuatan melawan hukum adalah titik kedua dalam segitiga akuntansi forensik. Perbuatan melawan hukum pasti akan dituntut baik di dalam maupun di luar pengadilan guna menggantikan kerugian yang telah diperbuat.

Titik ketiga yakni hubungan kausalitas. Perhitungan berapa besarnya kerugian yang disebabkan dengan melakukan kecurangan (*fraud*), perhitungan ini dilakukan oleh para ahli (akuntan forensik). Dalam proses pengumpulan bukti maupun barang bukti guna menetapkan adanya hubungan kausalitas, akuntan forensic berkerjasama dengan para ahli atau praktisi hukum.

2.2.4 Pengungkapan kecurangan

Menurut Cintya Nari Ratih et al. (2023), “Pengungkapan kecurangan merupakan tindakan auditor apabila terdapat pengaduan dari masyarakat atau pihak organisasi (instansi) dan terdapat dasar yang legal maupun layak, sehingga auditor dapat melakukan pemeriksaan dengan mereka – reka apa, mengapa, bagaimana, siapa, dan pertanyaan lain yang relevan”. Kristanti et al (2022) mengemukakan bahwa “Pengungkapan kecurangan merupakan auditor forensik maupun investigasi melakukan metode pemeriksaan guna menemukan tindakan kecurangan, baik dilakukan dengan sengaja maupun tidak sengaja untuk memperoleh suatu keuntungan secara pribadi dengan cara melakukan penipuan juga kecurangan”.

Dari definisi tersebut, pengungkapan kecurangan yaitu tindakan auditor yang dilaksanakan menggunakan metode pemeriksaan tertentu guna membuktikan pengaduan yang diterima dan menemukan unsur terjadinya tindakan kecurangan (*fraud*). Pengungkapan kecurangan terdapat prosedur pemeriksaan yang diatur dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dengan bentuk Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT). Prosedur pelaksanaannya ditetapkan berdasarkan BPK RI No. 2/K/I-XIII.2/2/2009 atau disebut dengan JUKLAK PDTT. Lalu, keputusan BPK Nomor 17/K/I-XIII.2/12/2008 mengenai Teknis pemeriksaan dengan tujuan tertentu atau dikenal JUKNIS Pemeriksaan Investigatif.

Menurut Association Fraud Examination (ACFE) menyatakan bahwa kecurangan dikategorikan menjadi tiga yaitu :

1. Penyalahgunaan aset (*Missappropriation Asset*), yang melibatkan pencurian atau penyalahgunaan aset organisasi,

2. Korupsi (*Corruption*), di mana penipu menggunakan pengaruhnya secara salah dalam transaksi bisnis untuk mendapatkan beberapa menguntungkan diri sendiri atau orang lain, bertentangan dengan kewajiban mereka kepada majikan mereka atau hak orang lain; dan
3. Kecurangan Laporan Keuangan (*Fraudulent Statement*), yang umumnya melibatkan pemalsuan laporan keuangan organisasi, kecurangan yang dilakukan dengan salah saji material pada laporan keuangan secara sengaja yang dilakukan oleh manajemen yang dapat membuat kerugian besar bagi pemerintah maupun orang-orang yang terlibat.

2.3 Penelitian Terdahulu

Tabel 2. 1 Hasil Penelitian Terdahulu

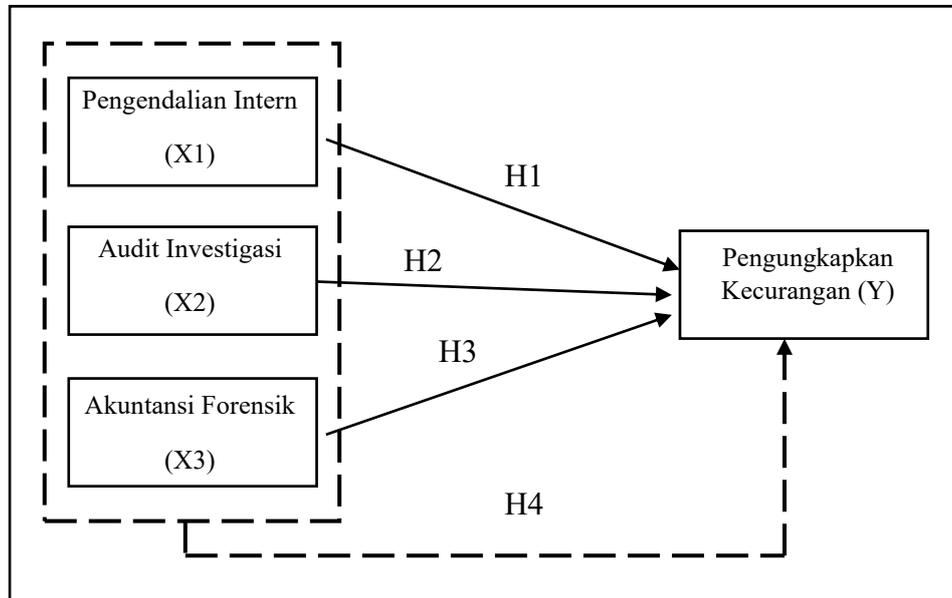
No	Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Sifa Ulfa Ziah, 2023 (Jurnal Economina)	Pengaruh Akuntansi Forensik Kemampuan Dan Pengendalian Internal, Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan Fraud (Studi Pada Kantor Bpkp Makassar)	Variabel Independen: X1 = Akuntansi Forensik X2 = Pengendalian Internal X3 = Audit Investigasi Variabel Dependen: Y = Pengungkapan Fraud	Hasil dari artikel tinjauan pustaka ini adalah: 1) Akuntansi Forensik berpengaruh terhadap pengungkapan fraud, 2) Kemampuan dan Pengendalian internal berpengaruh terhadap pengungkapan fraud, 3) Audit Investigasi berpengaruh terhadap pengungkapan fraud.
2.	I Dewa Ayu Cintya Nari Ratih, 2023 (E-Jurnal Akuntansi)	Audit Forensik, Audit Investigasi, dan Profesionalisme Terhadap Pengungkapan Kecurangan di BPKP	Variabel Independen: X1 = Audit Forensik X2 = Audit Investigasi X3 = Profesionalisme Variabel Dependen: Pengungkapan Fraud	Hasil penelitian menunjukkan: 1) audit forensik tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan, 2) audit investigasi dan profesionalisme berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan
3.	Oktavilia Kristanti ,Cris Kuntadi, 2022 (SENTRI : Jurnal Riset Ilmiah)	Literature Review: Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif, Dan Kompetensi Auditor Terhadap Pengungkapan Fraud	Variabel Independen: X1 = Audit Forensik X2 = Audit Investigatif X3 = Kompetensi Variabel Dependen: Y = Pengungkapan Fraud	Hasil penelitian berdasarkan literatur review terhadap beberapa jurnal penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa 1) audit forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud, 2) audit investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud, dan 3) kompetensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan <i>fraud</i> .

4.	Vita Citra Mulyandini, Frido Saritua Simatupang, 2022 (Accountthink : Journal of Accounting and Finance)	Pengaruh Akuntansi Forensik Dan Kemampuan Auditor Investigatif Dalam Pengungkapan Kecurangan Pada Bank Bumh Di Indonesia	Variabel Independen: X1 = Akuntansi Forensik X2 = Kemampuan Variabel Dependen: Pengungkapan Fraud	Hasil penelitian menunjukkan bahwa : akuntansi forensik audit investigatif, dan kemampuan auditor berpengaruh positif guna pengungkapan kecurangan (<i>Fraud</i>)
5.	Hanifah Lestari, 2022 (Journal of Comprehensive Science)	Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pengungkapan Kecurangan Laporan Keuangan: Akuntansi Forensik, Audit Investigatif Dan Data Mining	Variabel Independen: X1 = Akuntansi Forensik X2 = Audit Investigatif X3 = Data Mining Variabel Dependen: Pengungkapan Fraud	Hasil artikel literature review ini adalah: 1) akuntansi forensik berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan laporan keuangan; 2) audit investigatif berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan laporan keuangan; dan 3) data mining berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan laporan keuangan.
6.	Wahyuadi Pamungkas, Jaeni, 2022 (Jurnal Ilmiah Komputerisasi Akuntansi)	Pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, Independensi, dan Skeptisme Profesional Terhadap Pengungkapan Fraud (Studi Pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah)	Variabel Independen: X1 = Akuntansi Forensik X2 = Audit Investigatif X3 = Independensi X4 = Skeptisme Profesional Variabel Dependen: Pengungkapan Fraud	penjelasan dan analisis data yang telah dilakukan oleh peneliti : 1. Akuntansi Forensik tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan fraud 2. Audit Investigatif berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan fraud 3. Independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan fraud 4. Skeptisme Profesional berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan fraud
7.	Cris Kuntadi, Tania Elisabeth Limbong, 2022	Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Pengungkapan Fraud: Sistem Pengendalian	Variabel Independen: X1 = Sistem Pengendalian Internal X2 = Audit Investigatif	Hasil artikel literature review ini yaitu: 1) pengendalian internal berpengaruh terhadap pengungkapan fraud;

	(Journal of Comprehensive Science)	Internal, Audit Investigatif, Skeptisme Profesional	X3 = Skeptisme Profesional Variabel Dependen: Pengungkapan Fraud	2) pengalaman berpengaruh terhadap pengungkapan fraud; dan 3) profesionalisme berpengaruh terhadap pengungkapan fraud
8.	Devi Karlinda Cahyani, 2020 (Prosiding Konferensi Ilmiah Mahasiswa Unissula (KIMU3))	Pengaruh Profesionalisme Auditor, Efektivitas Pengendalian Internal Perusahaan Serta Keadilan Organisasi Terhadap Pengungkapan Kecurangan Akuntansi Dengan Whistleblowing	Variabel Independen: X1 = Profesionalisme X2 = Pengendalian Internal X3 = Keadilan Organisasi Variabel Dependen: Pengungkapan Fraud	1. Profesionalisme auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan kecurangan akuntansi dengan whistleblowing. 2. Efektivitas pengendalian internal perusahaan tidak berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan kecurangan akuntansi dengan whistleblowing.
9.	Carla Maha Putri, 2020 (Prosiding Konferensi Ilmiah Mahasiswa Unissula (KIMU3))	Penerapan Pengendalian Intern, Audit Investigatif, Pengalaman, Profesionalisme, Dan Akuntansi Forensik Yang Berpengaruh Terhadap Pengungkapan Fraud (Studi Kasus Pada Inspektorat Provinsi Jawa Tengah)	Variabel Independen: X1 = Pengendalian Intern X2 = Audit Investigatif X3 = Pengalaman X4 = Profesionalisme X5 = Akuntansi Forensik Variabel Dependen: Pengungkapan Fraud	Kesimpulan yang dapat diambil adalah sebagai berikut : Semua variable dependen berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan (variable dependen : Pengendalian intern, Audit Investigatif, Pengalaman, Profesionalisme, Akuntansi Forensik)

Sumber : Data diolah tahun 2018 – 2023

2.4 Kerangka Pemikiran



Sumber : Penulis, 2023

Gambar 2. 4 Skema Kerangka Pemikiran

Keterangan :

- > : Pengaruh secara parsial
- - - - -> : Pengaruh secara simultan

2.5 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2010:63), “Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan penelitian yang berupa pertanyaan”. Hipotesis juga dapat diartikan sebagai jawaban teoritis yang didasari dengan teori yang relevan namun belum menghasilkan jawaban secara empirik. Dalam penelitian ini perumusan hipotesis bertujuan untuk menguji pengaruh penerapan pengendalian intern, audit investigasi, dan akuntansi forensik terhadap pengungkapan kecurangan (*fraud*).

2.5.1 Pengaruh penerapan pengendalian intern terhadap pengungkapan kecurangan (*fraud*)

Cahyani (2020) mengemukakan bahwa, “pengendalian merupakan strategi dan juga proses yang dilakukan guna memberikan kepercayaan yang beralasan bahwa sasaran pengendalian telah tercapai”. Indikator – indikator yang mempengaruhi pengendalian internal menurut COSO yaitu : (1) lingkungan

pengendalian, (2) penilaian resiko, (3) sistem informasi, (4) aktivitas pengendalian, (5) pemantauan.

Berdasarkan hasil penelitian terdahulu dari Carla (2020) dan Ziah (2023), menyatakan bahwa pengendalian intern berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini dikarenakan fungsi pengendalian internal meliputi mencegah, mendeteksi, dan juga mengungkapkan kecurangan. Jika pengendalian internal diterapkan dengan baik maka hasil pengungkapan kecurangan melalui penerapan pengendalian intern akan semakin banyak, dan sebaliknya jika pengendalian internal buruk maka hasil pengungkapan kecurangan semakin sulit terdeteksi. Dengan kata lain, semakin efektif prosedur pengendalian intern yang dilaksanakan pada suatu entitas, maka semakin rendah potensi kecurangan maupun tindak kejahatan yang terjadi.

H1 : Pengendalian Intern berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan

2.5.2 Pengaruh penerapan audit investigasi terhadap pengungkapan kecurangan (*fraud*)

Banyak auditor yang profesional juga berpengalaman dalam hal mengaudit laporan keuangan perusahaan maupun lembaga pemerintahan lainnya, ragu – ragu dalam melaksanakan audit investigasi serta *fraud* audit. Keraguan auditor tersebut tidak relevan dengan teknik – teknik yang harus dikuasai untuk menjadi seorang auditor investigasi. Teknik – teknik dalam prosedur pelaksanaan audit investigasi terdiri dari memeriksa fisik (*physical examination*), meminta konfirmasi (*confirmation*), memeriksa dokumen (*documentation*), review analitikal (*analytical review*), meminta informasi lisan maupun tertulis dari auditee (*inquiries of auditee*), menghitung Kembali (*reperformance*), mengamati (*obersvation*).

Penelitian oleh Cintya Nari Ratih et al (2023) menunjukkan bahwa kemampuan auditor investigatif mempunyai pengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan dengan pelaksanaan prosedur teknik – teknik audit. Kristanti et al (2022) mengemukakan bahwa audit investigasi berperan dalam mendeteksi kecurangan, mengumpulkan bukti, dan menganalisis tindakan yang berpotensi melanggar hukum dalam suatu organisasi. Hasil dari audit investigasi ini

kemudian dapat digunakan sebagai dasar untuk melakukan pengungkapan kecurangan pada pengaduan yang berindikasi *fraud*.

H2 : Audit Investigasi berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan

2.5.2 Pengaruh penerapan akuntansi forensik terhadap pengungkapan kecurangan (*fraud*)

Menurut Febriana et al. (2019), “akuntansi forensik merupakan investigasi akuntansi guna menentukan apakah seseorang atau suatu organisasi telah terlibat dalam tindakan kejahatan keuangan. Sejalan dengan penelitian dari Carla (2020) menunjukkan bahwa akuntansi berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini dikarenakan akuntansi forensik merupakan sarana serta strategis dalam mengidentifikasi, mencegah, maupun mengungkapkan kecurangan. Menurut Anggraini et al (2019), akuntansi forensik berguna merumuskan cara penyelesaian perkara dalam sengketa, perumusan perhitungan ganti rugi juga upaya menghitung dampak dari pelanggaran tersebut. Citra Mulyandini et al (2022) menyatakan bahwa tolak ukur keberhasilan penerapan akuntansi forensik dapat dilihat ketika auditor dapat menemukan maupun mengungkapkan temuan-temuan serta bukti-bukti tindak kasus kecurangan.

H3 : Akuntansi Forensik berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan

2.5.3 Pengaruh Penerapan Pengendalian Internal, Audit Investigasi, dan Akuntansi Forensik Terhadap Pengungkapan Kecurangan (*Fraud*)

Berdasarkan hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Carla (2020) menunjukkan bahwa variabel pengendalian internal, audit investigasi, dan akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan. Penelitian kedua dilakukan oleh Ziah et al (2023) menunjukkan bahwa pengendalian internal, audit investigasi, dan akuntansi forensik secara simultan berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan kecurangan.

Berdasarkan penjelasan dari variabel pengendalian internal, audit investigasi, dan akuntansi forensik terhadap pengungkapan kecurangan serta hasil penelitian terdahulu, maka peneliti akan mengembangkan hipotesis penelitian untuk

mengetahui pengaruh penerapan pengendalian internal, audit investigasi, dan akuntansi forensik terhadap pengungkapan kecurangan.

H4 : Pengaruh Penerapan Pengendalian Internal, Audit Investigasi, dan Akuntansi Forensik terhadap Pengungkapan Kecurangan