

# Penunjang Pengungkapan Fraud dan Moderasi Profesionalisme pada Auditorat Utama Investigasi BPK RI

<sup>1</sup>Juslen Justinus Sihombing

<sup>2</sup>Prodi Magister Akuntansi, Universitas Trisakti

Alamat email: [juslen.js@gmail.com](mailto:juslen.js@gmail.com)

<sup>2</sup>Sihar Tambun

<sup>2</sup>Prodi Akuntansi, Universitas 17 Agustus 1945 Jakarta

Alamat email: [sihar.tambun@gmail.com](mailto:sihar.tambun@gmail.com)

**Abstract**— This study aims to examine the effect of forensic accounting, investigative audit, and competence on fraud disclosure with professionalism as a moderating variable (Case Study on the Directorate General of Investigative Unit, The Audit Board of the Republic of Indonesia). The research was conducted using quantitative methods where primary data and selection of respondents based on purposive sampling with the criteria that examiners at the Directorate General of Investigative Unit, The Audit Board of the Republic of Indonesia (1) have conducted investigative examinations, (2) have conducted investigative examinations in the context of calculating state losses (3) fulfilling education and training hours per year at the Directorate General of Investigative Unit, The Audit Board of the Republic of Indonesia. This study used a sample of 126 respondents who were auditors at the Directorate General of Investigative Unit, The Audit Board of the Republic of Indonesia. The data processed comes from a survey in the form of questionnaire answers from respondents from May 28 - June 5, 2024. The answers to the questionnaire that became the final sample amounted to 124 answers to the questionnaire from the Auditor at the Directorate General of Investigative Unit. The research results (1) forensic accounting variables have a positive effect on fraud disclosure, (2) investigative audit variables have a positive effect on fraud disclosure, (3) competency variables have a positive effect on fraud disclosure, (4) professionalism variables cannot strengthen the effect of forensic accounting on fraud disclosure, (5) professionalism variables cannot strengthen the influence of investigative audits on fraud disclosure, (6) professionalism variables can strengthen the effect of competence on fraud disclosure. Research contributes to the literature in the fields of forensic accounting, and investigative auditing and suggests to auditors to increase competence in disclosing fraud.

**Keywords** — Competence, Fraud, Forensic Accounting, Investigative Audit, Professionalism

## 1. Pendahuluan

*Fraud* berupa kasus korupsi terbesar berlangsung tahun 2019-2021 dengan nilai kerugian negara yang sangat besar yang ditangani oleh Kejaksaan Agung RI bekerjasama dengan Auditorat Utama Investigasi BPK RI. Sebelumnya BPK RI melakukan pemeriksaan investigasi atas pengelolaan investasi oleh PT Asuransi Jiwasraya dan PT Asabri (Persero). Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (2023) Setelah menyelesaikan pemeriksaan investigatif atas kasus tersebut, selanjutnya Auditorat Utama Investigasi melakukan penghitungan kerugian negara, yang kemudian auditor BPK RI menjadi ahli di persidangan berdasarkan laporan penghitungan tersebut.

Ramadhan et al., (2022) Presiden Joko Widodo menyampaikan penuntasan korupsi selalu target pokok. Sehingga Kepolisian, Kejaksaan, serta Komisi Pemberantasan Korupsi tetap bertindak. Penyelewangan di PT Jiwasraya, PT Asabri, dan Garuda sukses diungkap, serta penataan besar-besaran dilakukan. Kasus PT Asabri membebani keuangan negara sebesar Rp23,7 triliun dan PT Jiwasraya merugikan keuangan negara sebesar Rp17 triliun. Dalam penanganan kasus tersebut Kejaksaan Agung RI meminta Badan Pemeriksa Keuangan melakukan pemeriksaan investigatif pada PT Jiwasraya (Persero) kemudian dilanjutkan dengan penghitungan kerugian negara dengan nilai kerugian negara sebesar Rp17 triliun. Demikian juga dalam penanganan kasus PT Asabri (Persero), BPK RI melakukan pemeriksaan investigatif atas pengelolaan dana investasi kemudian dilanjutkan dengan penghitungan kerugian negara dengan nilai kerugian negara sebesar Rp23,7 triliun. Nufus (2020), BPK mengumumkan laporan penghitungan kerugian negara pada kasus Jiwasraya yang membebani keuangan negara. Ketua BPK RI Agung Firman Sampurna menyampaikan bahwa kerugian negara dari skandal Jiwasraya sebesar Rp16,81 triliun, meliputi saham

senilai Rp4,65 triliun serta reksadana sebesar Rp12,16 triliun. Ketua BPK RI menyampaikan bahwa pemeriksaan dilakukan memedomani ketentuan pengelolaan investasi.

Maharani & Meiliana (2021), Ketua BPK-RI Agung Firman Sampurna memaparkan, kerugian negara pada kasus PT Asabri senilai Rp22,78 triliun, yang muncul sebagai dampak penyimpangan pada PT Asabri periode 2012-2019. Agung menyatakan, penyimpangan pada PT Asabri tersebut berupa permufakatan transaksi dana investasi direalisasikan berlawanan dengan hukum dalam investasi saham/reksa dana. Dalam pengelolaan investasi pada perusahaan/badan usaha yang dibentuk Pemerintah dalam periode tahun 2012 sampai dengan 2019 terdapat dua kasus besar yang terlibat dalam tindak pidana korupsi pada BUMN yaitu PT Asuransi Jiwasraya (Persero) dan PT Asuransi Sosial Angkatan Bersenjata Republik Indonesia (Persero). Pengelolaan investasi tersebut, Jiwasraya mengakibatkan kerugian negara secara fantastis yaitu mengakibatkan kerugian negara sebesar Rp16 triliun dan Asabri mengakibatkan kerugian negara sebesar Rp22,78 triliun.

Sutedi (2009:80) istilah korupsi dipakai sebagai panduan pada rentetan perbuatan penyimpangan atau melanggar hukum secara umum. Korupsi merujuk kepada kegiatan tersembunyi yang tidak sesuai ketentuan dalam mendapatkan bagian tertentu untuk keperluan individu atau kelompok. Asal kata korupsi adalah *corruption/corruptus* (Latin), dan *corruption/corrupt* (Inggris), *corruption* (Prancis), serta *corruptive* (Belanda), serta Indonesia adalah korupsi. Kemudian muncul penekanan korupsi yang merupakan aksi penggunaan kekuasaan tidak sesuai ketentuan (*abuse of power*) maupun jabatan publik untuk keperluan individu. Purwadarminta (2014) Korupsi ialah tindakan curang, bisa disogok, serta tidak bermoral. Untuk penyelesaian kasus korupsi pengelolaan investasi tersebut Penyidik Kejaksaan Agung meminta bantuan BPK RI untuk melaksanakan penghitungan kerugian negara. BPK RI dalam melakukan pemeriksaan dengan menggunakan strategi pemeriksaan seperti permintaan keterangan, klarifikasi, metode pemeriksaan forensik, *digital forensic*, dan metode lainnya. Dalam pengungkapan kasus korupsi yang merugikan keuangan negara, auditor diwajibkan tidak hanya memahami siklus/tahapan akuntansi saja, melainkan harus memiliki pemahaman lainnya seperti asuransi, perdagangan saham, dan perpajakan.

Tuanakotta (2017:4) Akuntansi forensik merupakan penggunaan ilmu akuntansi secara luas, mencakup pemeriksaan pada permasalahan hukum untuk menyelesaikan permasalahan hukum pada ranah publik atau swasta. Suratman & Triana (2021:239), audit forensik sebagai pemeriksaan gabungan kemahiran akuntansi, audit, atau bidang hukum/peraturan dengan maksud hasil pemeriksaan digunakan untuk membantu permasalahan hukum di persidangan atau keperluan hukum lain. Audit forensik dilaksanakan sebagai dukungan keterangan ahli dalam proses penegakan hukum. Akuntansi forensik yang kemudian menjadi audit forensik memiliki arti yaitu yang berhubungan pada pengadilan, serta berkaitan pada penggunaan pemahaman ilmiah dalam masalah hukum. Audit forensik bertujuan mendeteksi atau menghindarkan penyelewengan-penyelewengan (*fraud*). Audit forensik diharapkan dapat dengan efektif menangkal, mendeteksi maupun mengangkat serta menuntaskan permasalahan korupsi.

Pelaksanaan audit forensik untuk penghitungan kerugian negara tidak sama dengan audit biasa. Prosedur audit forensik ditujukan pada pengumpulan bukti yang cukup dan kompeten agar permasalahan tindak pidana korupsi berguna dan dapat diungkapkan korupsinya serta dapat dipakai untuk tindakan litigasi di Pengadilan Tindak Pidana Korupsi. Keahlian pemeriksa secara kolektif dijamin oleh BPK yaitu mempunyai pemahaman/pendidikan, pengalaman, serta kompetensi yang dibutuhkan dalam Pemeriksaan. Peraturan BPK RI (2017) Kompetensi merupakan pendidikan, pengetahuan, pengalaman dan/atau keahlian seseorang, mengenai audit atau disiplin ilmu lainnya. Peraturan BPK RI (2017) Kemampuan, keahlian dan komitmen untuk melakukan pemeriksaan berdasarkan prinsip kehati-hatian, ketelitian, kecermatan, serta mengikuti standar/ketentuan berlaku, disebut profesionalisme. Sikap profesional diimplementasikan dengan tetap menerapkan sikap skeptis dan mengevaluasi bukti secara mendalam selama proses pemeriksaan (skeptisisme profesional atau *professional skepticism*) serta mengutamakan pertimbangan profesional (*professional judgment*).

Penelitian terdahulu menyatakan Akuntansi Forensik berdampak signifikan kepada pengungkapan *fraud* oleh Dianto (2023), Kuntadi et al., (2023), Newman et al., (2023), Sinaga & Rahmah (2023), Sudarmadi (2023), Kristanti & Kuntadi (2022), Lestari & Kuntadi (2022), Pramesti & Kuntadi (2022), Putri & Wahyundaru (2020), Rifani & Hasan (2022), Ismanda et al., (2021), Oyerogba (2021), dan Meiryani et al., (2023). Namun terdapat penelitian yang mengungkapkan akuntansi forensik tidak berdampak signifikan kepada pengungkapan *fraud* oleh Ardiansyah (2023), Achyarsyah & Rani (2020), Pamungkas & Jaeni (2022), Achyarsyah & Rani (2020), dan Andriani et al., (2020).

Penelitian sebelumnya, audit investigasi berdampak signifikan kepada pengungkapan *fraud* yang dilakukan Ardiansyah (2023), Lutfi et al., (2023), Kuntadi et al., (2023), Sinaga & Rahmah (2023), Dianto (2023), Makhmuro & Nurcahya (2023), Ratih & Sisdyani (2023), Sudarmadi (2023), Ikhtiari & Nurfadila (2022), Pamungkas & Jaeni (2022), Pramesti & Kuntadi (2022), Kristanti & Kuntadi (2022), Kuntadi & Limbong (2022), Lestari & Kuntadi (2022), Rifani & Hasan (2022), Ismanda et al., (2021), Achyarsyah & Rani (2020), Andriani et al., (2020), Putri & Wahyundaru (2020), dan Hasbi (2019).

Penelitian sebelumnya, kompetensi berdampak signifikan terhadap pengungkapan *fraud* oleh Kristanti & Kuntadi (2022), Saridewi et al., (2022), dan Andini et al., (2021) sehingga masih sedikit yang menguji pengaruh kompetensi auditor kepada pengungkapan *fraud*. Penelitian sebelumnya, profesionalisme berdampak signifikan kepada pengungkapan *fraud* yang dilakukan Dianto (2023), Lutfi et al., (2023), Ratih & Sisdyani (2023), Rifani & Hasan (2022), Putri & Wahyundaru (2020), Hamilah et al., (2019), dan Hasbi (2019). Namun penelitian Larasati et al., (2020) menyebutkan profesionalisme tidak berdampak signifikan kepada pengungkapan *fraud*. Penelitian atas dampak profesionalisme kepada pengungkapan *fraud* masih sedikit, dan profesionalisme belum pernah digunakan sebagai pemoderasi hubungan akuntansi forensik, audit investigasi serta kompetensi kepada pengungkapan *fraud* sehingga peneliti berminat menguji profesionalisme sebagai pemoderasi. Karena hasil penelitian yang berbeda tersebut dan belum adanya penelitian yang menggunakan profesionalisme sebagai pemoderasi, penulis berminat meneliti lebih spesifik tentang Pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, dan Kompetensi Terhadap Pengungkapan *Fraud* Dengan Profesionalisme Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus Pada Auditorat Utama Investigasi Badan Pemeriksa Keuangan RI).

## 2. Reviu Literatur Dan Hipotesis

### Teori Atribusi

Heider (1958) pertama kali menemukan *attribution theory* (teori atribusi) yaitu menguraikan perilaku individu. Teori atribusi mengkaji bagaimana seseorang menetapkan penyebab dan motif dari perilaku individu. Menurut teori ini, komponen internal mencakup identitas dan karakter individu. Tindakan individu dapat memberikan dampak terhadap perasaan orang lain terhadap dirinya. Atribusi internal atau eksternal dapat mempengaruhi hasil evaluasi kinerja individu, bahkan saat meneliti perilaku, seseorang dapat belajar mengenai sikap maupun sifat orang lain serta menilai perilakunya. Penelitian sebelumnya Saridewi et al., (2022) menggunakan teori atribusi untuk mengungkapkan tahapan individu menentukan sebab serta motif perilaku individu. Pada dasarnya teori atribusi menyatakan bahwa saat mengamati perilaku individu, pengamat berusaha untuk mengidentifikasi perilaku tersebut dipicu oleh faktor internal ataupun eksternal. Tujuan teori atribusi dalam penelitian adalah mengidentifikasi faktor yang berpengaruh kepada kinerja pemeriksa untuk keberhasilan pengungkapan *fraud*. Teori atribusi dalam penelitian ini dipakai untuk mengungkapkan bagaimana pengetahuan/penguasaan akuntansi forensik, audit investigasi, kompetensi, serta profesionalisme dapat mempengaruhi pengungkapan *fraud* (kecurangan).

### Akuntansi Forensik dan Audit Forensik

Tuanakotta (2017), akuntansi forensik diartikan sebagai sebagai penggunaan ilmu akuntansi secara luas, mencakup pemeriksaan pada permasalahan hukum untuk menyelesaikan permasalahan hukum, pada ranah publik atau swasta. Akuntansi forensik dipraktekkan dalam bidang luas, seperti: (1) Pemecahan konflik antar pribadi, (2) Pada badan usaha privat, (3) Di perusahaan yang dimiliki seluruhnya atau sebagian oleh pemerintah pusat (BUMN) atau daerah (BUMD), dan (4) Pemerintah pusat/daerah, dan kementerian/lembaga. Akuntansi forensik menurut D. Larry Crumbey dalam Tuanakotta (2017) “*simply put, forensic accounting is legally accurate accounting, that is, accounting that is sustainable in some adversarial legal proceeding, or within some judicial or administrative review*” Sederhananya, akuntansi forensik adalah akuntansi yang akurat secara hukum, yaitu akuntansi yang berkelanjutan dalam beberapa proses hukum yang merugikan, atau dalam beberapa tinjauan yudisial atau administratif. Suratman & Triana (2021:219) Akuntansi forensik adalah aplikasi ilmu akuntansi untuk menyelesaikan permasalahan hukum di dalam dan luar pengadilan. Dalam definisi ini, akuntansi forensik bisa mencakup pengertian secara luas, termasuk audit dan auditing. Perbedaannya adalah bahwa akuntansi berhubungan dengan perhitungan sedangkan audit berhubungan dengan verifikasi untuk memastikan kebenaran ataupun kewajaran pelaporan. Oleh karena itu, akuntansi forensik mencakup semua jenis kegiatan akuntansi untuk tujuan hukum. Suratman & Triana (2021:230), mendeteksi/mencegah penyelewangan merupakan tujuan audit forensik. Audit forensik telah banyak digunakan oleh auditor dalam pemeriksaan.

### Audit Investigasi

Audit investigasi merupakan audit yang bertujuan mengidentifikasi dan mengungkap kecurangan memakai teknik, prosedur dan pendekatan yang biasanya dipakai pada proses penyelidikan ataupun penyidikan kejahatan. Sehingga teknik, prosedur dan pendekatan yang digunakan pada pemeriksaan investigasi cenderung berbeda dengan pemeriksaan laporan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan investigasi dimulai dengan prediksi/indikasi potensi *fraud*/penyelewangan (Anggraini et al., 2019). Tuanakotta (2017) audit investigasi merupakan upaya untuk mengungkapkan kegagalan berdasarkan ketentuan hukum. Sebab audit investigatif bertujuan untuk mencari dan mengungkap *fraud*/penyelewangan, sehingga teknik, prosedur dan pendekatan yang

digunakan pada pemeriksaan investigasi berbeda dengan audit laporan keuangan, audit kinerja dan audit dengan tujuan tertentu.

## Kompetensi

Peraturan BPK RI (2017) Kompetensi merupakan pendidikan, pengetahuan, pengalaman dan/atau keahlian seseorang, mengenai audit atau disiplin ilmu lainnya. Sehingga dapat disimpulkan, kompetensi merupakan pendidikan, pengetahuan, pengalaman, dan atau keahlian seseorang dan bisa melakukan audit secara objektif, teliti, dan cermat.

## Pengungkapan *Fraud*

*Fraud* merupakan perbuatan melanggar hukum, penipuan terencana dan memiliki arti tidak jujur. *Fraud* bisa mencakup berbagai bentuk kecurangan maupun perbuatan pidana kerah putih (*white collar crime*), yaitu pencurian, penggelapan (aset, informasi, kewajiban), penghilangan atau menyembunyikan fakta, termasuk korupsi (Razae & Riley, 2010). Menurut *ACFE*, *fraud* adalah tindakan yang disengaja untuk mendapatkan keuntungan tidak wajar atau melanggar hukum. Ini mencakup manipulasi, menyembunyikan, atau penyalahgunaan fakta untuk keuntungan diri sendiri atau menimbulkan kerugian bagi orang/pihak lain. Suratman & Triana (2021:173), *Fraud* ialah mencakup semua jenis yang bisa terpikirkan manusia, serta yang diusahakan seseorang agar memperoleh keuntungan dari orang lain, dengan saran yang salah atau pemaksaan kebenaran serta mencakup segala cara tidak terduga, licik atau tersembunyi, serta segala cara ilegal yang mengakibatkan tertipunya pihak lain maupun mengalami kerugian.

Peraturan BPK RI (2017) kecurangan sebagai perbuatan yang memiliki unsur sengaja, keinginan, menguntungkan pribadi ataupun pihak tertentu, penipuan, menyembunyikan/penggelapan, dan penyalahgunaan kepercayaan untuk mendapatkan keuntungan secara ilegal dalam bentuk uang, barang/harta, jasa dan tidak membayar jasa, yang dilakukan pihak bertanggung jawab terhadap pengelolaannya.

Pengungkapan *fraud* pada umumnya mencakup:

### 1. Syarat penemuan kecurangan

Pemeriksaan pada prinsipnya dapat menemukan penyelewengan yang dilakukan secara sengaja maupun tidak sengaja.

- a. Penemuan *Fraud*. Tunggal (2013:153) ditemukannya kecurangan biasanya (1) melalui sistem pengendalian yang diterapkan (2) tidak sengaja (*by accident*), (3) pelaporan orang/instansi tertentu.
- b. Bukti yang cukup dan kompeten. Menurut Peraturan BPK RI (2017) Bukti pemeriksaan merupakan informasi yang dipakai pemeriksa untuk menguji kecocokan kondisi terhadap kriteria audit. Auditor mempertimbangkan cukup dan tepatnya perolehan bukti. Bukti yang cukup sebagai jumlah bukti audit yang dipengaruhi pertimbangan auditor atas risiko audit serta mutu bukti audit. Bukti audit yang tepat sebagai patokan mutu bukti audit yakni relevan, valid, serta andal dalam mendukung hasil audit. Bukti yang cukup adalah bukti sesuai fakta, terpercaya sehingga pihak yang diberi bukti dan auditor memiliki kesamaan simpulan. Bukti kompeten ialah bukti terpercaya serta cara mendapatkannya melalui teknik audit yang tepat.

### 2. Ruang lingkup audit kecurangan

Tunggal (2013:64-80) ruang lingkup audit kecurangan terdiri dari:

- a. Tingkat materialitas yang kualitatif. *Fraud* secara kualitatif tetap dinilai material dan tidak dipengaruhi nilai nominal kerugian, dapat diartikan: (1) Dari sifat, *fraud* bisa meningkat jika tidak dicegah, (2) Eksistensi *fraud* sendiri menggambarkan terdapatnya kelemahan pengendalian, (3) Kecurangan tidak secara langsung mengungkapkan masalah integritas memiliki konsekuensi di luar jangkauan. Manajemen puncak akan menerima dampak hukum, dan mengganggu publisitas/penilaian publik terhadap perusahaan.
- b. Biaya untuk *fraud*. Biaya total dari manfaat atas perluasan pemeriksaan dan langkah yang akan dilakukan dalam menangkal *fraud* harus dianalisa oleh manajemen. Sebab biaya pengujian transaksi memerlukan biaya dalam jumlah besar.
- c. Informasi yang sensitive. Kebijakan segera dibuat perusahaan dalam menghambat dan mendeteksi *fraud* setelah memahami ruang lingkup *fraud*. Sensitifitas tindakan *fraud* ataupun perasaan curiga pada tindakan *fraud* memerlukan petunjuk resmi didalam pelaporan serta penyelidikan.
- d. Pengembangan integritas. Internal audit diminta melakukan pengembangan integritas, dimana prioritas manajemen dikaji bersama dengan semua karyawan. Kecurangan dapat dengan mudah dideteksi melalui meningkatnya integritas pada organisasi, sebab karena sikap jujur serta sikap tegas yang dimiliki karyawan.

### 3. Pendekatan auditing

Pendekatan pemeriksaan dilaksanakan supaya pemeriksa mudah melaksanakan evaluasi atas informasi yang diperoleh. Tunggal (2013:167-172) pendekatan audit meliputi:

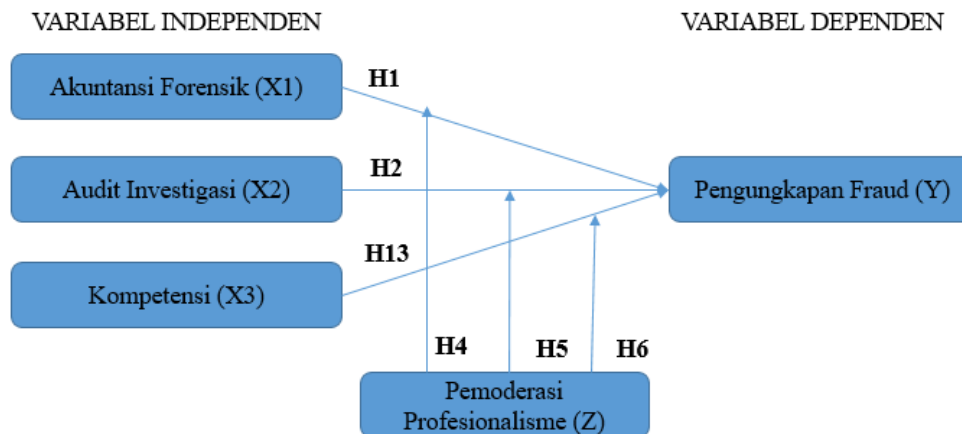
- Analisis ancaman. Analisis ancaman (*threat analysis*) seperti analisa serta pengungkapan *fraud* wajib dilaksanakan pada pendekatan *fraud* auditing, Analisis ancaman bisa membantu dalam memberikan arah pada rencana pemeriksaan, khususnya menyoroti hal yang paling mudah diambil/dicuri pada waktu mencari kemungkinan adanya kecurangan. Contohnya melaksanakan *monitoring* aset untuk memahami adanya *fraud*, dimana pengungkapan pencurian lebih banyak terhadap aset/peralatan yang kecil dibandingkan aset/peralatan yang besar.
- Survey pendahuluan. Survey pendahuluan dilakukan dalam memperoleh beberapa informasi (belum dilakukan pengujian yang rinci) terhadap hal yang hendak diperiksa untuk mengerti operasi dan pengendalian perusahaan yang diaudit. Survey pendahuluan dilakukan sebagai bahan menyusun program/rencana pemeriksaan.
- Program Audit. Program audit wajib dirancang dan dibangun berdasarkan hasil survei awal atas kondisi yang menggambarkan prosedur dan langkah-langkah yang akan diikuti oleh auditor selama proses audit. Program ini berfungsi sebagai panduan untuk memastikan bahwa audit dilakukan secara sistematis, menyeluruh, dan efisien. Peraturan BPK RI (2017) Pemeriksa wajib merencanakan dan menerapkan langkah audit dalam mendapatkan bukti audit secara cukup dan tepat. Pemeriksa wajib melaksanakan rancangan prosedur untuk mendapatkan bukti audit yang cukup dan layak untuk risiko *fraud* yang diidentifikasi.
- Pemilihan tim audit. Tim audit yang dipilih wajib mempunyai ketrampilan, pengetahuan dan pengalaman untuk melakukan wawancara dan melakukan dokumentasi hasil wawancara. Tim wajib mengumpulkan bukti/keterangan tentang ketidaklengkapan catatan, kekurangan bukti, salah saji, maupun perubahan bukti yang sengaja dilakukan. Dalam kasus yang rumit dapat menggunakan tenaga ahli sebagai anggota tim.

### Profesionalisme

Peraturan BPK RI (2017) Profesionalisme ialah kemampuan, keahlian dan komitmen untuk menjalankan pemeriksaan berdasarkan prinsip kehati-hatian, ketelitian, kecermatan, serta mengikuti standar/ketentuan berlaku. Sikap profesional diimplementasikan dengan bersikap skeptis dan mengevaluasi bukti secara mendalam selama proses pemeriksaan (skeptisisme profesional atau *professional skepticism*) serta mengutamakan pertimbangan profesional (*professional judgment*).

### Kerangka Konseptual

Penelitian ini mengkaji pengaruh variabel independen akuntansi forensik, audit investigasi, kompetensi terhadap pengungkapan *fraud*. Kerangka pemikiran atas variabel disajikan pada gambar berikut dimana Akuntansi Forensik (X1), Audit Investigasi (X2), dan Kompetensi (X3) berpengaruh terhadap Pengungkapan *Fraud* (Y) dengan Profesionalisme (Z) sebagai pemoderasi. H1, H2, H3, H4, H5, dan H6 merupakan hipotesis yang dirancang dari hubungan tiap variabel bebas terhadap variabel terikat.



Gambar 1 Kerangka Konseptual

## **Pengembangan Hipotesis**

### **Pengaruh Akuntansi Forensik Terhadap Pengungkapan *Fraud***

Penghitungan kerugian negara dalam pengelolaan investasi beberapa tahun terakhir ini terjadi pada beberapa BUMN yang melakukan investasi pada portofolio saham dan reksadana yang merugikan keuangan negara dalam jumlah yang sangat fantastis. Akuntansi forensik diperlukan dalam pengungkapan modus-modus yang terjadi dalam pengelolaan investasi tersebut yang dalam penegakan hukum yang disebutkan sebagai perbuatan melawan hukum dan dalam istilah BPK disebutkan sebagai penyimpangan. Menurut penelitian yang dilakukan sebelumnya mengungkapkan Akuntansi Forensik berdampak signifikan kepada pengungkapan *fraud*: Kuntadi et al., (2023), dan Sinaga & Rahmah (2023) menyatakan pengungkapan kecurangan akan mudah dilakukan oleh auditor dengan penguasaan dan penerapan akuntansi forensik; Dianto (2023) dan Pramesti & Kuntadi (2022) menyatakan akuntansi forensik memiliki kegunaan dalam hal teknik inspeksi dalam mendapatkan kecurangan; Kristanti & Kuntadi (2022) dan Lestari & Kuntadi (2022) menyatakan akuntansi forensik bermanfaat berupa prosedur pemeriksaan untuk mengungkap *fraud*. Penelitian akuntansi forensik diatas memiliki pengaruh positif demikian juga penelitian Sudarmadi (2023), Meiryani et al., (2023), Newman et al., (2023), Rifani & Hasan (2022), Ismanda et al., (2021), Putri & Wahyundaru (2020), Oyerogba (2021). Berdasarkan penjelasan diatas, maka ditetapkan H<sub>1</sub>: Akuntansi Forensik berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud*.

### **Pengaruh Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan *Fraud***

Untuk memperoleh hasil penghitungan kerugian negara yang optimal dilakukan dengan pelaksanaan audit investigatif dengan tujuan untuk pengungkapan *fraud*. Dalam Petunjuk Pelaksanaan Penghitungan Kerugian Negara menyatakan bahwa auditor investigatif wajib memiliki keahlian secara kolektif: (1) melakukan identifikasi *fraud* meskipun dengan minimnya informasi awal/permulaan, (2) melakukan identifikasi permasalahan finansial sehubungan pengaduan *fraud*, (3) melakukan pemahaman serta penerapan teknik investigasi, (4) melakukan pemahaman bukti yang bisa dijadikan bukti hukum, (5) melakukan interpretasi informasi finansial dengan tepat, (6) melakukan komunikasi temuan audit dengan baik, dan (7) memiliki pemahaman yang baik terkait akuntansi, audit, hukum, dan teknologi informasi. Menurut penelitian terdahulu menyatakan bahwa pengungkapan *fraud* dipengaruhi secara signifikan oleh Audit Investigasi: Ardiansyah (2023) diperlukan pihak yang melakukan audit investigasi atas tindakan penipuan, Kuntadi et al., (2023) dan Lutfi et al., (2023) menyatakan untuk menangani *fraud* dilakukan audit investigatif sebagai langkah regresif; Sinaga & Rahmah (2023) pengungkapan kecurangan semakin mudah jika dilakukan pemeriksa dengan penguasaan serta penerapan audit investigasi; Dianto (2023), Ikhtiari & Nurfadila (2022), dan Pamungkas & Jaeni (2022) menyatakan audit investigatif memiliki andil besar untuk mendapatkan bukti *fraud*; Pramesti & Kuntadi (2022) menyatakan pemahaman audit investigasi mempengaruhi efektivitas pengungkapan *fraud* secara positif serta signifikan, Makhmuro & Nurcahya (2023), Ratih & Sisdyani (2023), Sudarmadi (2023), Kristanti & Kuntadi (2022), Kuntadi & Limbong (2022), Lestari & Kuntadi (2022), Rifani & Hasan (2022), Ismanda et al., (2021), Andriani et al., (2020), Achyarsyah & Rani (2020), Putri & Wahyundaru (2020) dan Hasbi (2019) menyatakan audit investigatif diterapkan untuk mendapatkan informasi yang benar, menghimpun dan mengevaluasi bukti yang berkesesuaian dengan kegiatan *fraud*. Berdasarkan uraian tersebut peneliti mengajukan hipotesis kedua yaitu H<sub>2</sub>: Audit Investigasi berpengaruh terhadap pengungkapan *fraud*.

### **Pengaruh Kompetensi Terhadap Pengungkapan *Fraud***

Dalam melaksanakan pemeriksaan, secara kolektif Pemeriksa wajib mempunyai kemampuan profesional yang memadai dalam melakukan audit. Kompetensi profesional dengan bukti berupa sertifikasi profesional dari lembaga berwenang maupun dokumen terkait keahlian. Kompetensi merupakan pendidikan, pengetahuan, pengalaman dan/atau keahlian yang dimiliki seseorang, mengenai audit atau disiplin ilmu lainnya (Peraturan BPK RI, 2017). Penelitian sebelumnya mengungkapkan kompetensi berdampak signifikan kepada pengungkapan kecurangan oleh Kristanti & Kuntadi (2022), Saridewi et al., (2022), dan Andini et al., (2021) kompetensi auditor investigatif yang terdiri dari pendidikan dan pengalaman diperlukan dalam pengungkapan *fraud* secara efektif. Berdasarkan uraian di atas peneliti mengajukan hipotesis ketiga yaitu H<sub>3</sub>: Kompetensi berpengaruh terhadap pengungkapan *fraud*.

### **Moderasi Profesionalisme atas Pengaruh Akuntansi Forensik Terhadap Pengungkapan *Fraud***

Kemampuan, keahlian dan komitmen untuk melakukan pemeriksaan berdasarkan prinsip kehati-hatian, ketelitian, kecermatan, serta mengikuti standar atau ketentuan berlaku disebut profesionalisme. Sikap profesional pemeriksa diimplementasikan dengan selalu bersikap skeptis dan mengevaluasi bukti secara mendalam selama proses pemeriksaan (skeptisisme profesional atau *professional skepticism*) serta mengutamakan pertimbangan profesional atau *professional judgment* (Peraturan BPK RI, 2017). Profesionalisme akan memperkuat hubungan akuntansi

forensik dengan pengungkapan *fraud*. Penelitian sebelumnya mengungkapkan profesionalisme berdampak positif kepada pengungkapan kecurangan: Lutfi et al., (2023) pertimbangan profesional digunakan untuk memahami permasalahan dan memberikan respon kondisi yang terjadi dalam pengungkapan *fraud*; Dianto (2023), Ikhtiari & Nurfadila (2022), dan Pamungkas & Jaeni (2022) menyatakan auditor harus memiliki skeptisme profesional. Ratih & Sisdyani (2023), Putri & Wahyundaru (2020), Rifani & Hasan (2022), Hamilah et al., (2019), dan Hasbi (2019) juga menyatakan pengungkapan *fraud* dipengaruhi secara positif oleh profesionalisme. Berdasarkan keterangan di atas peneliti mengajukan hipotesis keempat yaitu H<sub>4</sub>: Profesionalisme memperkuat hubungan Akuntansi Forensik terhadap pengungkapan *Fraud*

### **Moderasi Profesionalisme atas Pengaruh Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan *Fraud***

Kemampuan, keahlian dan komitmen untuk melakukan pemeriksaan berdasarkan prinsip kehati-hatian, ketelitian, kecermatan, serta mengikuti standar atau ketentuan berlaku, disebut profesionalisme. Sikap profesional pemeriksa diimplementasikan dengan selalu bersikap skeptis dan mengevaluasi bukti secara mendalam selama proses pemeriksaan (skeptisisme profesional atau *professional skepticism*) serta mengutamakan pertimbangan profesional atau *professional judgment* (Peraturan BPK RI, 2017). Profesionalisme akan memperkuat hubungan audit investigasi dengan pengungkapan *fraud*. Penelitian sebelumnya mengungkapkan profesionalisme berdampak positif kepada pengungkapan kecurangan: Lutfi et al., (2023) pertimbangan profesional digunakan untuk memahami permasalahan dan memberikan respon kondisi yang terjadi dalam pengungkapan *fraud*; Dianto (2023), Ikhtiari & Nurfadila (2022), dan Pamungkas & Jaeni (2022) menyatakan auditor harus memiliki skeptisme profesional. Ratih & Sisdyani (2023), Putri & Wahyundaru (2020), Rifani & Hasan (2022), Hamilah et al., (2019), dan Hasbi (2019) juga menyatakan pengungkapan *fraud* dipengaruhi secara positif oleh profesionalisme. Berdasarkan penjelasan di atas peneliti mengajukan hipotesis kelima yaitu H<sub>5</sub>: Profesionalisme memperkuat hubungan Audit Investigasi terhadap pengungkapan *fraud*.

### **Moderasi Profesionalisme atas Pengaruh Kompetensi Terhadap Pengungkapan *Fraud***

Kemampuan, keahlian dan komitmen untuk melakukan pemeriksaan berdasarkan prinsip kehati-hatian, ketelitian, kecermatan, serta mengikuti standar/ketentuan berlaku, disebut profesionalisme. Sikap profesional pemeriksa diimplementasikan dengan selalu bersikap skeptis dan mengevaluasi bukti secara mendalam selama proses pemeriksaan (skeptisisme profesional atau *professional skepticism*) serta mengutamakan pertimbangan profesional atau *professional judgment* (Peraturan BPK RI, 2017). Profesionalisme akan memperkuat hubungan audit investigasi dengan pengungkapan *fraud*. Penelitian sebelumnya mengungkapkan profesionalisme berdampak positif kepada pengungkapan kecurangan: Lutfi et al., (2023) pertimbangan profesional digunakan untuk memahami permasalahan dan memberikan respon kondisi yang terjadi dalam pengungkapan *fraud*; Dianto (2023), Ikhtiari & Nurfadila (2022), dan Pamungkas & Jaeni (2022) menyatakan auditor harus memiliki skeptisme profesional. Ratih & Sisdyani (2023), Putri & Wahyundaru (2020), Rifani & Hasan (2022), Hamilah et al., (2019), dan Hasbi (2019) juga menyatakan pengungkapan *fraud* dipengaruhi secara positif oleh profesionalisme. Berdasarkan penjelasan di atas peneliti mengajukan hipotesis keenam yaitu H<sub>6</sub>: Profesionalisme memperkuat hubungan kompetensi terhadap pengungkapan *fraud*.

## **3. Metode Penelitian**

Peneliti memanfaatkan data primer berupa kuesioner untuk memperoleh data dan informasi dan metode yang digunakan adalah metode kuantitatif. Kuantitatif dapat diartikan sebagai kelompok data berbentuk angka yang dihasilkan dari hitungan atribut pengukuran variabel (Chandrarini, 2017). Kuesioner merupakan cara memperoleh data dengan memberikan rangkaian pertanyaan tertulis untuk dijawab responden. Pertanyaan tertulis tersebut terdiri dari berbagai indikator yang menjadi alat ukur untuk suatu variabel. Pemilihan responden didasarkan pada *purposive sampling* dengan kriteria pemeriksa (1) pernah melakukan pemeriksaan investigatif, (2) pernah melakukan pemeriksaan investigatif dalam rangka penghitungan kerugian negara, (3) memenuhi jam pendidikan dan pelatihan per tahun di Auditorat Utama Investigasi BPK RI. Peneliti memakai data primer yang diperoleh melalui pengumpulan data berupa survei serta telaahan pustaka yang berasal dari sumber buku, jurnal atau internet. Pengumpulan data survei dilaksanakan dengan menyebarkan kuesioner penelitian pada skala likert antara 1 - 5 kepada Pemeriksa di Auditorat Utama Investigasi BPK RI.

## **4. Hasil Dan Pembahasan**

Data penelitian diperoleh dari hasil survei kuesioner yang dibagikan kepada responden tanggal 28 Mei – 5 Juni 2024. Kuesioner disebarkan secara langsung kepada responden melalui group Whatsapp dengan tautan kuesioner [https://bit.ly/kuesioner\\_tesis\\_JuslenJS\\_rev](https://bit.ly/kuesioner_tesis_JuslenJS_rev) kepada 126 orang fungsional pemeriksa di Auditorat Utama Investigasi

BPK RI sebagai responden. Dari total 126 responden yang diberikan link isian kuesioner tersebut, sebanyak 124 orang memenuhi kriteria (98,41%) dan belum menjawab kuesioner sebanyak 2 pemeriksa. Berikut ini merupakan tabel yang menunjukkan purposive sampling.

**Tabel 1 Hasil Purposive Sampling**

No	Kriteria	Jumlah
1	Jumlah pemeriksa di Auditorat Utama Investigasi BPK RI	126
2	Jumlah pemeriksa yang menjadi responden	124
3	Pernah melakukan pemeriksaan investigatif	124
4	Pernah melakukan pemeriksaan investigatif dalam rangka penghitungan kerugian negara	124
5	Memenuhi jam pendidikan dan pelatihan per tahun di Auditorat Utama Investigasi BPK RI	124
	<b>Jumlah Responden yang memenuhi kriteria</b>	<b>124</b>
	<b>Persentasi responden yang memenuhi kriteria</b>	<b>98,41%</b>

Uji Validitas dilakukan bertujuan untuk melihat apakah instrumen pertanyaan yang digunakan dalam kuesioner penelitian valid atau mewakili variabel yang diteliti. Indikator dianggap valid jika memiliki nilai *loading factor* diatas 0,5 atau memperlihatkan seluruh outer loading dimensi variabel memiliki nilai loading > 0,5 sehingga dapat disimpulkan bahwa pengukuran tersebut memenuhi kriteria validitas konvergen (Chin dalam Ghozali, 2016). Lebih lanjut bila nilai *loading factor* yang dihasilkan > 0,7 maka data tersebut telah *fit* mewakili variabel masing-masing (J. Hair & Alamer, 2022). *Loading factor* adalah nilai korelasi antara score individu pertanyaan dengan score secara total dari variabel. Berikut disajikan score *loading factor* per individu indikator variabel penelitian.

**Tabel 2 Tabel Score Loading Factor**

Indikator	Akuntansi Forensik	Audit Investigasi	Kompetensi	Pengungkapan Fraud	Profesionalisme
AF1	0,928				
AF2	0,751				
AF3	0,868				
AF4	0,952				
AF5	0,920				
AF6	0,891				
AF7	0,911				
AI1		0,876			
AI3		0,941			
AI4		0,823			
AI5		0,911			
AI6		0,907			
AI7		0,901			
Kom1			0,881		
Kom2			0,962		
Kom3			0,915		
PF1				0,948	
PF2				0,919	
PF3				0,960	
Prof1					0,957
Prof2					0,963

Sumber: Data primer diolah, 2024

AF = Akuntansi forensik, AI = Audit Investigasi, Kom = Kompetensi, PF = Pengungkapan *Fraud*, Prof = Profesionalisme



Hasil pada tabel di atas menunjukkan bahwa semua indikator telah valid dan *fit* sehingga semua pertanyaan penelitian yang digunakan dalam kuesioner penelitian telah layak mewakili variabel masing-masing. Selanjutnya dilakukan uji validitas secara berkelompok atau validitas indikator variabel secara bersamaan. Hasil ini diukur dari nilai *average variance extracted* atau AVE. Validitas bersama indikator variabel dikatakan valid apabila score AVE > 0,5 (Abdillah & Hartono, 2015).

**Tabel 3 Tabel Average Variance Extracted (AVE)**

Variabel Penelitian	Rata-rata AVE	Kesimpulan
Akuntansi Forensik	0,794	Valid
Audit Investigasi	0,799	Valid
Kompetensi	0,846	Valid
Pengungkapan <i>Fraud</i>	0,888	Valid
Profesionalisme	0,921	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2024

Hasil AVE yang diperoleh menunjukkan bahwa semua variabel menghasilkan nilai yang lebih besar dari 0,5. Dengan demikian setiap indikator memiliki validitas yang baik untuk mewakili variabelnya. Demikian juga *loading factor* antar indikator dengan masing-masing variabel memenuhi kriteria, yaitu *loading factor* > 0,5 yang berarti setiap pernyataan kuesioner penelitian telah valid (Hair Jr et al., 2021).

Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui tingkat konsistensi jawaban responden. Konsistensi tersebut menggambarkan ketepatan responden yang dipilih. Membuktikan bahwa responden yang terpilih adalah responden yang layak dan relevan untuk menjawab pertanyaan atau pernyataan terkait kuesioner penelitian. Berikut hasil uji reliabilitas data penelitian ini

**Tabel 4 Hasil Uji Reliabilitas Data**

Variabel Penelitian	Cronbach's Alpha	Rho	Composite Reliability	Kesimpulan
Akuntansi Forensik	0,956	0,961	0,964	Reliabel
Audit Investigasi	0,949	0,954	0,960	Reliabel
Kompetensi	0,909	0,922	0,943	Reliabel
Pengungkapan <i>Fraud</i>	0,937	0,941	0,960	Reliabel
Profesionalisme	0,915	0,919	0,959	Reliabel

Sumber: Data primer diolah, 2024

Uji reliabilitas diukur dengan melihat score *Cronbach alpha*, *rho*, dan *composite reliability*. Score yang dihasilkan > 0,7 maka dapat disimpulkan responden penelitian konsisten dalam menjawab kuesioner penelitian (Ghozali & Latan, 2015). Artinya responden penelitian adalah responden yang tepat dan layak diteliti.

Hasil uji *r square* atau nilai koefisien determinasi sebesar 0,835 atau 83,5%, artinya kemampuan akuntansi forensik, audit investigasi, kompetensi, dan profesionalisme adalah 83,5% dalam menjelaskan pengungkapan *fraud*. Hasil penelitian ini masuk dalam kategori baik atau bagus karena nilai *r square*-nya tinggi yaitu 83,5%. Koefisien *error* dalam penelitian ini hanya tersisa sedikit yaitu sebesar 16,5%. Error dalam penelitian ini adalah peluang variabel lain di luar model penelitian, dalam mempengaruhi pengungkapan *fraud*.

Hasil uji *F square* bermanfaat untuk mengetahui besarnya pengaruh antar variabel dengan *effect size* dalam penelitian ini.

**Tabel 5 Nilai F Square**

Variabel Penelitian	Pengungkapan <i>Fraud</i>	Pengaruh
Akuntansi Forensik	0,018	Sangat kecil
Audit Investigasi	0,084	Kecil
Kompetensi	0,058	Kecil
Moderasi P atas Pengaruh AF	0,000	Sangat kecil
Moderasi P atas Pengaruh AI	0,007	Sangat kecil
Moderasi P atas Pengaruh K	0,011	Sangat kecil
Pengungkapan <i>Fraud</i>	-	

Profesionalisme	0,029	Kecil
-----------------	-------	-------

Sumber: Data primer diolah, 2024

Berdasarkan informasi pada tabel 5 di atas, dapat disimpulkan tidak ada efek yang terganggu karena efek *size* ketika diuji pengaruhnya terhadap pengungkapan *fraud*. Masing-masing variabel memberikan kontribusi atau berkontribusi secara merata walaupun hasilnya masih kecil.

Nilai *Q Square* atau *Q<sup>2</sup> predictice relevance* adalah nilai untuk mengukur relevansi prediktif, mengukur apakah suatu model memiliki relevansi prediktif atau tidak. Hasilnya menunjukkan bahwa nilai *Q Square* adalah 0,717 > 0 yang berarti bahwa model penelitian dengan variabel-variabel yang ditempatkan sebagai variabel independen dan moderating memiliki nilai prediktif yang baik terhadap pengungkapan *fraud*.

Uji *Goodness of fit* dilakukan untuk mengetahui apakah model secara keseluruhan dalam kondisi *fit* atau tidak. Berikut hasil SRMR dan NFI dalam penelitian ini.

**Tabel 6 Model Fit**

Model Fit	Hasil	Kesimpulan
SRMR	0,050	Model Fit
NFI	0,823	Model Fit

Sumber: Data primer diolah, 2024

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa model penelitian sudah *fit*. Penempatan variabel akuntansi forensik, audit investigasi dan kompetensi sebagai variabel independen, dan penempatan profesionalisme sebagai variabel moderating sudah tepat diuji pengaruhnya pada pengungkapan *fraud* dalam satu model penelitian. Artinya model penelitian sudah baik dan hasil penelitian ini dapat digenerasi kebenarannya.

Hasil pengujian hipotesis pada penelitian ini dilengkapi dengan nilai koefisien pengaruh setiap variabel disajikan pada tabel berikut.

**Tabel 7 Hasil Uji Hipotesis**

No	Hipotesis	Koefisien	T Statistik	P Values	Keputusan
1	Akuntansi Forensik -> Pengungkapan <i>Fraud</i>	0,160	1,981	0,035	Hipotesis diterima
2	Audit Investigasi -> Pengungkapan <i>Fraud</i>	0,306	2,158	0,016	Hipotesis diterima
3	Kompetensi -> Pengungkapan <i>Fraud</i>	0,318	1,989	0,024	Hipotesis diterima
4	Moderasi P atas Pengaruh AF -> Pengungkapan <i>Fraud</i>	-0,010	0,073	0,471	Hipotesis ditolak
5	Moderasi P atas Pengaruh AI -> Pengungkapan <i>Fraud</i>	-0,091	0,588	0,278	Hipotesis ditolak
6	Moderasi P atas Pengaruh K -> Pengungkapan <i>Fraud</i>	0,154	1,975	0,041	Hipotesis diterima

Sumber: Data primer diolah, 2024

### **Pengaruh Akuntansi Forensik terhadap Pengungkapan *Fraud***

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 7 akuntansi forensik berpengaruh signifikan dan positif terhadap pengungkapan *fraud*. Hasil nilai t-statistik 1,981 > 1,65 dan P Values 0,035 < 0,05 yang berarti hipotesis diterima. Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan sebesar 0,160. Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan adalah positif. Hal ini memiliki arti bahwa secara statistik jika akuntansi forensik meningkat sebesar 100% maka pengungkapan *fraud* akan meningkat 16,0%. Sebaliknya jika akuntansi forensik menurun sebesar 100% maka pengungkapan *fraud* akan menurun 16,0%. Penelitian ini membuktikan bahwa akuntansi forensik berpengaruh signifikan dan positif terhadap pengungkapan *fraud*. Hal ini memiliki arti bahwa semakin baik implementasi akuntansi forensik maka pengungkapan *fraud* akan semakin baik pula. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa akuntansi forensik mendukung teori atribusi dimana akuntansi forensik diterapkan oleh pemeriksa dalam pengungkapan *fraud*, pemeriksa yang memiliki pemahaman akuntansi forensik yang tinggi/baik akan meningkatkan pengungkapan *fraud*. Akuntansi forensik terbukti berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud*, artinya akuntansi forensik berkontribusi besar dalam proses pengungkapan *fraud* untuk proses penegakan hukum yang dilakukan oleh aparat penegak hukum. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa Akuntansi Forensik berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud*: Kuntadi et al., (2023) dan Sinaga & Rahmah (2023) menyatakan auditor yang menguasai dan menerapkan ilmu akuntansi forensik akan semakin mudah auditor tersebut dalam mengungkap suatu kecurangan;

Dianto (2023) dan Pramesti & Kuntadi (2022) menyatakan akuntansi forensik berguna sebagai teknik inspeksi untuk mendeteksi pengungkapan *fraud*: Kristanti & Kuntadi (2022) dan Lestari & Kuntadi (2022) menyatakan akuntansi forensik berguna sebagai prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*. Penelitian akuntansi forensik diatas berpengaruh positif demikian juga penelitian yang dilakukan oleh Sudarmadi (2023), Meiryani et al., (2023), Newman et al., (2023), Rifani & Hasan (2022), Ismanda et al., (2021), Putri & Wahyundaru (2020), dan Oyerogba (2021). Penelitian ini membuktikan bahwa akuntansi forensik berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud* yang dilakukan oleh Pemeriksa pada Auditorat Utama Investigasi.

### **Pengaruh Audit Investigasi terhadap Pengungkapan *Fraud***

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 7 audit investigasi berpengaruh signifikan dan positif terhadap pengungkapan *fraud*. Hasil nilai t-statistik  $2,158 > 1,65$  dan P Values  $0,016 < 0,05$  yang berarti hipotesis diterima. Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan sebesar 0,306. Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan adalah positif. Hal ini memiliki arti bahwa secara statistik jika akuntansi forensik meningkat sebesar 100% maka pengungkapan *fraud* akan meningkat 30,6%. Sebaliknya jika akuntansi forensik menurun sebesar 100% maka pengungkapan *fraud* akan menurun 30,6%. Penelitian ini membuktikan bahwa audit investigasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan *fraud*. Dengan kata lain, audit investigasi berdampak positif dan signifikan terhadap pengungkapan *fraud* yang terimplementasi dalam syarat penemuan kecurangan (*fraud*), ruang lingkup *fraud* auditing, dan pendekatan auditing. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa audit investigasi mendukung teori atribusi, dimana audit investigasi diterapkan oleh pemeriksa dalam pengungkapan *fraud*, pemeriksa yang memiliki pemahaman audit investigasi yang tinggi atau baik akan meningkatkan pengungkapan *fraud*. Audit Investigasi terbukti berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud*, artinya audit investigasi berkontribusi besar dalam proses pengungkapan *fraud* untuk proses penegakan hukum yang dilakukan oleh aparat penegak hukum. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa audit Investigasi berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud*: Ardiansyah (2023) diperlukan pihak yang melakukan audit investigasi atas tindakan penipuan, Kuntadi et al., (2023) dan Lutfi et al., (2023) menyatakan audit investigatif dilakukan sebagai tindakan regresif untuk menangani *fraud* yang terjadi; Sinaga & Rahmah (2023) auditor yang menguasai dan menerapkan ilmu audit investigasi akan semakin mudah mengungkap suatu kecurangan; Dianto (2023), Ikhtiari & Nurfadila (2022), dan Pamungkas & Jaeni (2022) menyatakan audit investigatif berperan aktif dalam menemukan bukti kecurangan; Pramesti & Kuntadi (2022) menyatakan audit investigatif yang kompeten dan mampu melakukan prosedur audit yang tepat berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pengungkapan *fraud*; Makhmuro & Nurcahya (2023), Ratih & Sisdyani (2023), Sudarmadi (2023), Kristanti & Kuntadi (2022), Kuntadi & Limbong (2022), Lestari & Kuntadi (2022), Rifani & Hasan (2022), Achyarsyah & Rani (2020), Andini et al., (2021), Hasbi (2019), Ismanda et al., (2021,) dan Putri & Wahyundaru (2020) menyatakan audit investigatif dilaksanakan guna mencari kebenaran dari isu-isu dari menguji, mengumpulkan, serta mengevaluasi bukti-bukti yang sesuai dengan tindakan kecurangan.

### **Pengaruh Kompetensi terhadap Pengungkapan *Fraud***

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 7 kompetensi berpengaruh signifikan dan positif terhadap pengungkapan *fraud*. Hasil nilai t-statistik  $1,989 > 1,65$  dan P Values  $0,024 < 0,05$  yang berarti hipotesis diterima. Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan sebesar 0,318. Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan adalah positif. Hal ini memiliki arti bahwa secara statistik jika akuntansi forensik meningkat sebesar 100% maka pengungkapan *fraud* akan meningkat 31,8%. Sebaliknya jika akuntansi forensik menurun sebesar 100% maka pengungkapan *fraud* akan menurun 31,8%. Penelitian ini membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan dan positif terhadap pengungkapan *fraud*. Hal ini memiliki arti bahwa semakin baik implementasi kompetensi maka pengungkapan *fraud* akan semakin baik pula. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi auditor mendukung teori atribusi dimana kompetensi akan timbul dari dalam diri seiring dengan bertambahnya pendidikan, pengetahuan dan pengalaman, dan/atau keahlian yang dimiliki seseorang berdampak pada peningkatan pengungkapan *fraud*. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud* dilakukan oleh Kristanti & Kuntadi (2022), Saridewi et al., (2022), dan Andini et al., (2021) untuk melaksanakan pengungkapan *fraud* yang efektif dibutuhkan kompetensi auditor investigatif yang terdiri dari pendidikan dan pengalaman. Penelitian ini membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud* yang dilakukan oleh Pemeriksa pada Auditorat Utama Investigasi.

### **Moderasi Profesionalisme atas Pengaruh Akuntansi Forensik terhadap Pengungkapan *Fraud***

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 7 profesionalisme tidak mampu memperkuat pengaruh akuntansi forensik terhadap pengungkapan *fraud*. Hasil nilai T-statistik  $0,073 < 1,65$  dan P Values  $0,471 > 0,05$  yang berarti hipotesis ditolak. Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan sebesar -0,010 (negatif). Nilai koefisien pengaruh yang

dihasilkan adalah negatif. Profesionalisme sebagai pemoderasi tidak mampu berkontribusi diantara pengaruh akuntansi forensik dengan pengungkapan *fraud*. Hal ini memiliki arti bahwa profesionalisme tidak memperkuat pengaruh dari akuntansi forensik terhadap pengungkapan *fraud*. Profesionalisme tidak mampu memperkuat pengaruh dari akuntansi forensik terhadap pengungkapan *fraud*. Artinya akuntansi forensik telah berpengaruh signifikan dan positif terhadap pengungkapan *fraud* sehingga akuntansi forensik tidak memerlukan profesionalisme untuk meningkatkan pengaruh terhadap pengungkapan *fraud*. Hal tersebut dikarenakan, pemeriksa yang menerapkan akuntansi forensik telah menerapkan sikap skeptisisme profesional (*professional skepticism*), dan prinsip pertimbangan profesional (*professional judgment*) dalam tujuh indikator akuntansi forensik. Pertama, audit forensik dalam mendeteksi kecurangan penyajian laporan keuangan. Kedua, tingkat materialitas audit forensik. Ketiga, tugas auditor forensik. Keempat, tanggung jawab auditor forensik. Kelima, spesifikasi keahlian yang diperlukan auditor forensik. Keenam, independensi dan objektivitas. Ketujuh, bukti audit forensik.

### **Moderasi Profesionalisme atas Pengaruh Audit Investigasi terhadap Pengungkapan *Fraud***

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 7 profesionalisme tidak mampu memperkuat pengaruh audit investigasi terhadap pengungkapan *fraud*. Hasil nilai t-statistik  $0,0588 < 1,65$  dan P Values  $0,278 > 0,05$  yang berarti hipotesis ditolak. Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan sebesar  $-0,091$  (negatif). Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan adalah negatif. Profesionalisme sebagai pemoderasi tidak mampu berkontribusi diantara pengaruh audit investigasi dengan pengungkapan *fraud*. Hal ini memiliki arti bahwa profesionalisme tidak memperkuat pengaruh dari audit investigasi terhadap pengungkapan *fraud*. Kolaborasi profesional dengan audit investigasi tidak mampu memperkuat pengaruh terhadap pengungkapan *fraud*. Artinya audit investigasi telah berpengaruh signifikan dan positif terhadap pengungkapan *fraud* sehingga audit investigasi tidak memerlukan profesionalisme untuk meningkatkan pengaruh terhadap pengungkapan *fraud*. Hal tersebut dikarenakan, pemeriksa yang menerapkan akuntansi forensik telah menerapkan sikap skeptisisme profesional (*professional skepticism*), dan prinsip pertimbangan profesional (*professional judgment*) dalam tujuh indikator audit investigasi. Pertama, memeriksa fisik (*physical examination*). Kedua, meminta konfirmasi (*confirmation*). Ketiga, memeriksa dokumen (*documentation*). Keempat, *review* analitis (*analytical review*). Kelima, meminta penjelasan secara lisan atau tulis dari auditee (*inquiries of the auditee*). Keenam, menghitung kembali (*reperformance*). Ketujuh, mengamati (*observation*).

### **Moderasi Profesionalisme atas Pengaruh Kompetensi terhadap Pengungkapan *Fraud***

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 7 profesionalisme mampu memperkuat pengaruh kompetensi terhadap pengungkapan *fraud*. Hasil nilai t-statistik  $1,975 > 1,65$  dan P Values  $0,041 < 0,05$  yang berarti hipotesis diterima. Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan sebesar  $0,154$ . Nilai koefisien pengaruh yang dihasilkan adalah positif. Profesionalisme sebagai pemoderasi mampu berkontribusi positif diantara pengaruh kompetensi dengan pengungkapan *fraud*. Hal ini memiliki arti bahwa profesionalisme memperkuat pengaruh positif dari kompetensi terhadap pengungkapan *fraud*. Hal ini memiliki arti bahwa secara statistik jika interaksi atau kolaborasi antara profesionalisme dengan kompetensi meningkat sebesar 100% maka pengungkapan *fraud* akan meningkat 15,4%. Sebaliknya jika interaksi atau kolaborasi antara profesionalisme dengan kompetensi menurun sebesar 100% maka pengungkapan *fraud* akan menurun 15,4%. Kolaborasi profesional dengan kompetensi terbukti berdampak signifikan terhadap pengungkapan *fraud*. Semakin tinggi intensitas kolaborasi profesionalisme dengan kompetensi maka potensi pengungkapan *fraud* semakin tinggi. Profesionalisme terbukti mampu memperkuat pengaruh dari kompetensi terhadap pengungkapan *fraud*. Artinya jika Auditor Utama Investigasi ingin memperkuat kompetensi dalam pengungkapan *fraud*, maka kompetensi dapat dikolaborasikan dengan profesionalisme.

## **5. Kesimpulan**

Penelitian ini membuktikan bahwa akuntansi forensik, audit investigasi, dan kompetensi merupakan variabel yang penting dalam pengungkapan *fraud*. Akuntansi forensik, audit investigasi, dan kompetensi memiliki pengaruh yang signifikan dan positif terhadap pengungkapan *fraud*. Penggunaan profesionalisme sebagai variabel moderasi pada penelitian ini hanya berpengaruh kepada variabel kompetensi dalam hubungannya dengan pengungkapan *fraud*. Profesionalisme mampu memperkuat pengaruh positif dari kompetensi terhadap pengungkapan *fraud*. Sedangkan untuk akuntansi forensik dan audit investigasi, profesionalisme tidak memberikan dampak terhadap pengungkapan *fraud*. Berdasarkan kesimpulan penelitian yang telah dipaparkan di atas, maka implikasi untuk penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Akademisi. Penelitian ini menyumbangkan pengetahuan baru tentang faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan *fraud* dalam konteks akuntansi forensik dan audit investigatif khusus dengan variabel profesionalisme sebagai pemoderasi. Akademisi dapat menggunakan temuan ini untuk memperluas teori-teori

yang ada atau mengembangkan model-model baru dalam penelitian tentang pengungkapan *fraud* khususnya yang menggunakan profesionalisme sebagai variabel moderasi.

- b. Universitas. Universitas dapat menggunakan hasil penelitian ini untuk memperbarui atau memperkaya kurikulum dalam program-program akuntansi dan audit. Hal ini dapat mencakup peningkatan dalam penekanan pada pengajaran akuntansi forensik, audit investigatif, dan peningkatan kompetensi dalam menghadapi *fraud*.
- c. Program Studi Magister Akuntansi. Penelitian ini dapat merangsang kegiatan penelitian dan pengembangan dalam bidang-bidang terkait di dalam Program Studi Magister Akuntansi. Magister Akuntansi dan mahasiswa dapat didorong untuk melakukan penelitian lebih lanjut yang mendalam, memperluas pengetahuan tentang akuntansi forensik dan audit investigatif, serta membangun kompetensi mahasiswa dengan praktik di lapangan. Magister Akuntansi dapat memanfaatkan hasil penelitian ini untuk mempersiapkan mahasiswa dengan keterampilan dan pengetahuan yang relevan untuk memasuki pasar kerja yang kompetitif di bidang akuntansi, audit, dan manajemen risiko. Ini termasuk mempersiapkan mereka untuk menghadapi tantangan profesional yang kompleks terkait dengan *fraud* dan pengelolaan risiko.
- d. Pemerintah. Hasil penelitian ini dapat menjadi dasar bagi Pemerintah untuk membentuk kebijakan dan regulasi yang memperkuat penggunaan akuntansi forensik dan audit investigatif dalam mengungkap *fraud*. Ini termasuk menetapkan standar dan pedoman khusus untuk pelaksanaan audit forensik di berbagai lembaga pemerintah dan sektor publik.
- e. Auditorat Utama Investigasi – BPK RI. Penelitian ini menyoroti pentingnya akuntansi forensik, audit investigatif, dan kompetensi dalam pengungkapan kasus-kasus kecurangan. Auditorat Utama Investigasi BPK RI dapat memanfaatkan temuan dari penelitian ini untuk meningkatkan pelatihan dan pengembangan kompetensi auditor sesuai dengan temuan penelitian ini.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang dievaluasi setelah penelitian ini dilakukan. Keterbatasan dan kelemahan dalam penelitian ini yaitu instrumen yang digunakan dalam penelitian ini hanya terbatas pada penggunaan kuesioner online sehingga responden mungkin tidak selalu memberikan jawaban yang jujur atau akurat. Beberapa mungkin memberikan jawaban yang mereka anggap diinginkan oleh peneliti.

Hasil penelitian ini memberikan saran yang penting yang dapat diimplementasikan oleh akademisi dan peneliti, pemeriksa, dan Auditorat Utama Investigasi - BPK RI.

- a. Akademisi. Bagi akademisi dan peneliti perlu mengkaji dan meneliti lebih lanjut tentang pengungkapan *fraud* yang mengkolaborasikan profesionalisme dengan variabel independen lainnya. Peneliti berikutnya disarankan, agar mempertimbangkan untuk menggunakan metode lain selain menggunakan kuesioner online, seperti wawancara mendalam, diskusi kelompok terarah (*focus group discussions*), atau observasi langsung untuk mendapatkan data yang lebih kaya dan mendalam.
- b. Auditor/Pemeriksa. Bagi pemeriksa diharapkan meningkatkan kompetensi dengan mengikuti pendidikan dan pelatihan tentang pemeriksaan khususnya terkait akuntansi forensik dan audit investigasi sehingga pengungkapan *fraud* semakin optimal dan laporan hasil pemeriksaan sebagai produk pengungkapan *fraud* dapat dipertanggungjawabkan dalam proses penegakan hukum.
- c. Auditorat Utama Investigasi - BPK RI. Auditorat Utama Investigasi agar mengadakan dan memperbanyak pelaksanaan pendidikan dan pelatihan yang dapat meningkatkan kompetensi auditor/pemeriksa terkait dengan akuntansi forensik dan audit investigasi terutama yang berkaitan dengan pengungkapan *fraud*.

### Daftar Pustaka

- Abdillah, W., & Hartono, J. (2015). *Partial Least Square (PLS) : Alternatif Structural Equation Modeling (SEM) Dalam Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: Andi, 2015.
- Achyarsyah, P., & Rani, M. (2020). Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif Terhadap Pengungkapan Kecurangan Pelaporan Keuangan (Studi pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia). *Jurnal Ilmu Akuntansi, Volume 18*(Juli 2020).
- Andini, S., Amiruddin, & Pontoh, G. T. (2021). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Tekanan Waktu Auditor Investigatif terhadap Pengungkapan *Fraud*. *Akrual: Jurnal Bisnis Dan Akuntansi Kontemporer, Vol. 14*(No. 2), 151–162.

- Andriani, A., Rahmawati, R., & Kasran, M. (2020). *Pengaruh Akuntansi Forensik Dan Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan Fraud (Studi pada Kantor BPKP di Kota Makassar)*.
- Anggraini, D., Triharyati, E., & Novita, H. A. (2019). Akuntansi Forensik Dan Audit Investigatif Dalam Pengungkapan *Fraud*. *Costing: Journal of Economic, Business and Accounting*, Volume 2(Nomor 2), 372–380. <https://doi.org/https://doi.org/10.31539/costing.v2i2.708>
- Ardiansyah, S. S. (2023). Pengaruh Whistleblowing, Akuntansi Forensik Dan Audit Investigasi Dalam Mendeteksi *Fraud* (Studi Pada Perwakilan BPKP Provinsi Riau). *Jurnal Kajian Akuntansi Dan Auditing*, Vol. 19(No. 2). [jkaa.bunghatta.ac.id](http://jkaa.bunghatta.ac.id)
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2023). *Ini Tata Cara Tugas Pemeriksaan Investigatif dan Penghitungan Kerugian Negara BPK*. [Wartapemeriksa.Bpk.Go.Id](http://wartapemeriksa.bpk.go.id). <https://wartapemeriksa.bpk.go.id/?p=40915>
- Chandrarini, G. (2017). *Metode Riset Akuntansi: Pendekatan Akuntansi* (Cet. 2). Salemba Empat.
- Cressey, D. R. (1950). The Criminal Violation of Financial Trust. *American Sociological Review*, 16(4).
- Dianto, A. (2023). Pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, Professional Judgment, dan Whistleblower terhadap Pengungkapan *Fraud*. *Jurnal Akuntansi Neraca*, 1(2), 11–23. <https://ejournal.amirulbangunbangsapublishing.com/index.php/JAN/article/view/7>
- Ghozali, I. (2016). *Aplikasi Analisis Multivariete Dengan Program IBM SPSS 23* (Edisi 8). Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I., & Latan, H. (2012). *Partial Least Square: Konsep, Teknik dan Aplikasi Smart PLS 2.0 M3 untuk Penelitian Empiris*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I., & Latan, H. (2015). *Partial Least Squares Konsep Teknik dan Aplikasi dengan Program Smart PLS 3.0 untuk Penelitian Empiris*. Universitas Diponegoro Semarang.
- Ghozali, I., & Latan, H. (2017). *Partial Least Square: Konsep, Metode, dan Aplikasi menggunakan program WarpPLS 5.0* (Edisi ke-3). Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hair, J., & Alamer, A. (2022). Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) in Second Language and Education Research: Guidelines Using an Applied Example. *Research Methods in Applied Linguistics*, 1(3), 1–16. <https://doi.org/10.1016/j.rmal.2022.100027>
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Gudergan, S. P. (2018). *Advanced Issues in Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Thousand Oaks: Sage.
- Hair Jr, J. F., Hult, T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M., Danks, N. P., & Ray, S. (2021). *Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Using R. A Workbook*. Cham: Springer.
- Hair Jr, J. F., Sarstedt, M., Hopkins, L., & Kuppelwieser, V. G. (2014). *Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM): An Emerging Tool in Business Research*. In *European Business Review* (Vol. 26, Issue 2).
- Hamilah, H., Denny, D., & Handayani, E. (2019). The Effect Of Professional Education, Experience And Independence On The Ability Of Internal Auditors In Detecting *Fraud* In The Pharmaceutical Industry Company In Central Jakarta. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(5), 55–62. <https://doi.org/10.32479/ijefi.8602>
- 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 Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Islam UIN Alaudin Makassar*.
- Heider, F. (1958). *The Psychology of Interpersonal Relations*. New York: Wiley.
- Ikhtari, K., & Nurfadila. (2022). Penerapan Skeptisme Profesional dan Audit Investigasi Terhadap Keberhasilan Pengungkapan *Fraud* pada Kantor Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan. *Seiko : Journal of Management & Business*, 4(3), 595–599. <https://doi.org/10.37531/sejaman.v4i3.2497>
- Ismanda, R. M., Sukarmanto, E., & Hernawati, N. (2021). Pengaruh Audit Investigasi, Akuntan Forensik dan Pengalaman Auditor terhadap Pengungkapan *Fraud*. *Prosiding Akuntansi*. <https://doi.org/10.29313/.v7i1.27116>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, V. 3(No. 4), 305–360.
- Kristanti, O., & Kuntadi, C. (2022). Literature Review: Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif, Dan Kompetensi Auditor Terhadap Pengungkapan *Fraud*. *Sentri: Jurnal Riset Ilmiah*, Vol. 1, No(November 2022).
- Kuntadi, C., Isnaini, S. F. R., & Pramukty, R. (2023). Pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, Independensi, Dan Skeptisme Profesional Terhadap Pengungkapan *Fraud*. *SENTRI: Jurnal Riset Ilmiah*, Volume 2(No. 1 (Januari 2023)).
- Kuntadi, C., & Limbong, T. E. (2022). Faktor-faktor Yang Memengaruhi Pengungkapan *Fraud*: Sistem Pengendalian Internal, Audit Investigatif, Skeptisme Profesional. *Journal of Comprehensive Science*, Vol. 1 No.(November 2022).

- Larasati, D., Andreas, A., & Rofika, R. (2020). Pengaruh Teknik Audit Investigatif, Pengalaman Auditor Dan Profesionalisme Auditor Terhadap Pengungkapan Kecurangan Dengan Kecerdasan Spiritual sebagai Pemoderasi. *CURRENT: Jurnal Kajian Akuntansi Dan Bisnis Terkini*, Vol. 1, No(Maret 2020), 150–169.
- Lestari, H., & Kuntadi, C. (2022). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pengungkapan Kecurangan Laporan Keuangan: Akuntansi Forensik, Audit Investigatif Dan Data Mining. *Sentri: Jurnal Riset Ilmiah*, Vol. 1, No(November 2022).
- Lutfi, M., Mas'ud, M., & Rahim, S. (2023). Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif, dan Professional Judgment Terhadap Pengungkapan *Fraud* Pada Kantor BPKP Perwakilan Sulawesi Selatan. *SEIKO: Journal of Management & Business*, Volume 6(Issue 2), 459–478. [www.acfe.com/fraud-tree.aspx](http://www.acfe.com/fraud-tree.aspx)
- Maharani, T., & Meiliana, D. (2021). *Ketua BPK: Kerugian Negara dalam Kasus Korupsi Asabri Rp 22,78 Triliun*. Kompas.Com. <https://nasional.kompas.com/read/2021/05/31/15130941/ketua-bpk-kerugian-negara-dalam-kasus-korupsi-asabri-rp-2278-triliun>
- Makhmuro, A., & Nurcahya, A. Y. (2023). Literature Review Of Audit Investigation Role And Whistleblowing System In Efforts To *Fraud* Disclosure. *Current Advanced Research On Sharia Finance And Economic Worldwide (Cashflow)*, Vol. 2(Issue 2), 360–365. <https://ojs.transpublika.com/index.php/CASHFLOW/>
- Meiryani, M., Sampelino, Y. R., Witjaksono, A., Sihotang, P., Anwar, Y., & Mulyadi, M. S. (2023). The Role of Information Technology in the Practice of Forensic Investigation Analysis for *Fraud* Disclosure in Indonesia. *E3S Web of Conferences*, 388. <https://doi.org/10.1051/e3sconf/202338803002>
- Newman, W., Tshuma, Z., & Sitsha, L. (2023). An Analysis of Effects of Forensic Auditing in Detecting *Fraud* in State Owned Enterprises: A Case Study of ZESA. *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies (JAFAS)*. <https://doi.org/10.32602/jafas.2023.025>
- Nufus, W. H. (2020). *Kerugian Negara Rp 16,81 T, Skandal Jiwasraya Dikebut Segera Sidang*. News.Detik.Com. <https://news.detik.com/berita/d-4931507/kerugian-negara-rp-16-81-t-skandal-jiwasraya-dikebut-segera-sidang>
- Oyerogba, E. O. (2021). Forensic Auditing Mechanism and *Fraud* Detection: The Case of Nigerian Public Sector. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 752–775. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2020-0072>
- Pamungkas, W., & Jaeni, J. (2022). Pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, Independensi, dan Skeptisme Profesional Terhadap Pengungkapan *Fraud* (Studi Pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah). *Kompak: Jurnal Ilmiah Komputerisasi Akuntansi*, Vol. 15(No. 1 (Juli 2022)), 99–109. <http://journal.stekom.ac.id/index.php/kompak> page99
- Peraturan BPK RI. (2017). *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- Pramesti, D., & Kuntadi, C. (2022). Literatur Review: Pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, Dan Independensi Terhadap Pengungkapan *Fraud*. *Jurnal Economina*, Volume 1(Nomor 3 November 2022).
- Purwadarminta, W. J. S. (2014). *Kamus Umum Bahasa Indonesia* (Edisi Tiga). Balai Pustaka.
- Putri, C. M., & Wahyundaru, S. D. (2020). Penerapan Pengendalian Intern, Audit Investigatif, Pengalaman, Profesionalisme, dan Akuntansi Forensik Yang Berpengaruh Terhadap Pengungkapan *Fraud* (Studi Kasus pada Inspektorat Provinsi Jawa Tengah). *Prosiding Konferensi Ilmiah Mahasiswa Unissula (KIMU) 3. Universitas Islam Sultan Agung Semarang, 28 Oktober 2020*.
- Ramadhan, A., Nugraheny, D. E., & Farisa, F. C. (2022). *Jokowi: Pemberantasan Korupsi Jadi Prioritas Utama Pemerintah*. Kompas.Com. <https://nasional.kompas.com/read/2022/08/16/11172231/jokowi-pemberantasan-korupsi-jadi-prioritas-utama-pemerintah>
- Ratih, I. D. A. C. N., & Sisdyani, E. A. (2023). Audit Forensik, Audit Investigasi, dan Profesionalisme Terhadap Pengungkapan Kecurangan di BPKP. *E-Jurnal Akuntansi*, Vol. 33(No. 1), 145. <https://doi.org/10.24843/eja.2023.v33.i01.p11>
- Razaee, Z., & Riley, R. (2010). *Financial Statement Fraud Prevention and Detection 2nd Editon* (2nd Edition). Published by John Wilay & Sons, Inc.
- Rifani, R. A., & Hasan, H. (2022). Disclosure of *Fraud* Through Forensic Accounting, Audit Investigation and Auditor Professionalism. *Jurnal Economic Resource*, 5(2).
- Saridewi, F. L., Lannai, D., Bakri, A., & Pramukti, A. (2022). Pengaruh Kompetensi, Skeptisme Profesional Dan Pengalaman Auditor Terhadap Pengungkapan *Fraud*. *Center of Economic Student Journal*, Vol. 5(No. 2, April 2022). <https://makassar.tribunnews.com>
- Sinaga, E. I., & Rahmah, M. (2023). Pengaruh Akuntansi Forensik Dan Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan *Fraud* Pelaporan Keuangan (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Daerah Jakarta Selatan). *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis Krisnadwipayana*, Volume 10(Nomor 1, Januari-April 2023).
- Sudarmadi, D. (2023). Forensic Accounting and Investigative Audit on the Effectiveness of Implementing Audit Procedures in *Fraud* Disclosure. *JASa (Jurnal Akuntansi, Audit Dan Sistem Informasi Akuntansi)*, Vol. 7(No. 2

- Agustus 2023), 400–405. <https://doi.org/10.36555/jasa.v7i2.2350>
- Sugiyono. (2017). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. CV Alfabeta.
- Suratman, A., & Triana, M. (2021). *Audit Forensik: Konsep dan Implementasi*. PT Mandala Nasional.
- Sutedi, A. (2009). *Aspek Hukum Pengadaan Barang dan Jasa Dan Berbagai Permasalahannya*. Sinar Grafika.
- Tuanakotta, T. M. (2017). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif* (Edisi 2). Salemba Empat.
- Tunggal, A. W. (2013). *Dasar-dasar Fraud Auditing*. Harvarindo.
- Wahyuni, M. (2020). *Statistik Deskriptif Untuk Penelitian Olah Data Manual Dan SPSS Versi 25*. Bintang Pustaka Madani Yogyakarta.