

Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif, dan *Professional Judgment* Terhadap Pengungkapan *Fraud* Pada Kantor BPKP Perwakilan Sulawesi Selatan

Muchtar Lutfi¹ ✉, Masdar Mas'ud², Syamsuri Rahim³

^{1,2,3} Program Studi Magister Akuntansi, Universitas Muslim Indonesia, Makassar, Indonesia

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif, dan *Professional Judgment* Terhadap Pengungkapan *Fraud* Pada Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sulawesi Selatan. Data dalam penelitian ini diperoleh dari para Auditor yang bekerja di Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sulawesi Selatan yang bersedia menjadi responden. Penelitian ini menggunakan data primer dengan cara melakukan penelitian langsung di lapangan dengan memberikan kuesioner/lembar pernyataan kepada 35 responden. Metode analisis data yang digunakan yaitu analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Audit Forensik, Audit Investigatif, dan *Professional Judgment* berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan *Fraud*.

Kata Kunci: *Audit Forensik; Audit Investigatif; Professional Judgment; Pengungkapan Fraud*

Abstract

This study aims to examine the Effect of Forensic Audit, Investigative Audit, and Professional Judgment on Fraud Disclosure at the Representative Office of the Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) of South Sulawesi Province. The data in this study was obtained from auditors working at the Representative Office of the Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) of South Sulawesi Province who were willing to be respondents. This study used primary data by conducting direct research in the field by providing questionnaires / statement sheets to 35 respondents. The data analysis method used is multiple linear regression analysis. The results showed that Forensic Audit, Investigative Audit, and Professional Judgment had a positive and significant effect on Fraud Disclosure.

Keywords: *Forensic Audit; Investigative Audit; Professional Judgment; Fraud Disclosure*

Copyright (c) 2023 Muchtar Lutfi

✉ Corresponding author :

Email Address : muchtarlutfhy48@gmail.com, masdar.masud@umi.ac.id, syamsurirahim@umi.ac.id

PENDAHULUAN

Perkembangan dunia akuntansi yang semakin pesat saat ini membawa manfaat yang sangat banyak bagi masyarakat dan telah menghasilkan berbagai keuntungan material maupun non – material. Namun di sisi lain, fenomena dan situasi tersebut telah mengakibatkan semakin ketatnya persaingan usaha dengan mencari keuntungan yang setinggi – tingginya dengan pengorbanan sekecil – kecilnya dan menghindari kerugian. Tuntutan persaingan ini dapat mengubah perilaku bisnis kearah persaingan yang tidak sehat/curang yang merupakan salah satu bentuk

kejahatan ekonomi (*economic crime*). Keadaan ini memaksa kemungkinan terjadi banyaknya pelanggaran dan penyimpangan yang akan menimbulkan konsekuensi besar dan akhirnya dapat merugikan banyak pihak yaitu terjadinya masalah kecurangan (*fraud*) yang sangat kompleks. Seperti misalnya korupsi, penyalahgunaan aset dan manipulasi laporan keuangan yang sulit atau bahkan tidak bisa di deteksi oleh proses pemeriksaan keuangan biasa (Sayyid, 2015).

Pengungkapan *fraud* dan korupsi dapat dibantu oleh auditor yang akan melakukan suatu penyelidikan. Oleh karena itu, diperlukan sosok yang memiliki kemampuan memadai agar dapat mengungkapkan *fraud* yang terjadi. Staf audit dengan pengetahuan yang luas dan pengalaman kerja yang lebih luas memang akan cepat menemukan bukti – bukti yang akan dibutuhkan dalam proses audit. Selain itu, jika ada kendala, staf audit yang berkualitas dapat dengan cepat menyelesaikan masalah yang terjadi. Dalam hal ini ditentukan tidaknya pengumpulan bukti audit pada tingkat kualitas staf audit sehingga penemuan bukti dalam pengumpulan bukti audit dapat dilakukan dengan tepat sesuai dengan waktu yang telah ditentukan (Rahim et al., 2020).

Fraud atau kecurangan adalah objek utama yang diperangi dalam akuntansi forensik. Alasan untuk melakukan kecurangan seringkali dipicu melalui tekanan yang mempengaruhi individu, rasionalisasi, atau kesempatan (*opportunity*). Kecurangan akan dilakukan jika ada kesempatan dimana seseorang harus memiliki akses terhadap aset atau memiliki wewenang untuk mengatur prosedur pengendalian yang memperkenankan dilakukannya skema kecurangan (Prayoga & Dewi, 2017). Jabatan, tanggung jawab, maupun otorisasi memberikan peluang untuk terlaksananya kecurangan. Satu – satunya faktor penyebab kecurangan yang dapat dikendalikan adalah *opportunity*. Seseorang yang karena tekanan atau rasionalisasi mungkin akan melakukan kecurangan jika ada kesempatan. Kemungkinan melakukan kecurangan akan semakin kecil jika tidak ada kesempatan. Perangkat yang dapat digunakan untuk memperkecil terjadinya kesempatan untuk melakukan kecurangan adalah dengan mengimplementasikan pengendalian internal yang memadai (Mulyadi & Nawawi, 2020).

Beberapa negara berkembang pada saat ini mengalami peningkatan kecurangan (*fraud*) secara terus menerus baik dari segi kualitas maupun kuantitas untuk setiap tahunnya. Seiring dengan berkembangnya dunia bisnis dan semakin terbukanya peluang usaha, maka akan semakin tinggi juga penyebab terjadinya resiko kecurangan (*fraud*) pada perusahaan swasta maupun pada organisasi pemerintahan. Pada negara – negara maju dengan kehidupan ekonomi yang stabil, praktik *fraud* cenderung memiliki modus yang sedikit dilakukan. *Fraud* dapat terjadi pada sektor swasta maupun sektor publik. Pada sektor swasta, banyak terdapat penyimpangan dan kesalahan yang dilakukan seseorang dalam menafsirkan catatan keuangan. Hal itu menyebabkan banyaknya kerugian yang besar bukan hanya bagi orang – orang yang bekerja pada perusahaan, akan tetapi pada investor – investor yang menanamkan dananya pada perusahaan tersebut.

Banyak kasus terjadinya *fraud* (kecurangan) memberikan dampak kerugian bagi perekonomian. *Fraud* di sektor publik mengakibatkan kerugian negara, sedangkan di sektor privat mengakibatkan kerugian bagi pelaku bisnis karena cidera janji dalam suatu perikatan. Skandal *fraud* yang paling besar adalah skandal di perusahaan Enron. Skandal akuntansi berskala besar ini menyebabkan kerugian bagi para pemegang saham hingga US\$74 billion atau setara dengan Rp1.008.176.000.000.000,- dengan kurs

Rp13.624,-/USD per tanggal 29 Januari 2020 (www.acfe.com/fraud-tree.aspx). Skandal Enron menjadi trauma tersendiri bagi para investor karena kehilangan dana pensiun, selain itu banyak pegawai yang kehilangan pekerjaan. Kasus ini bahkan menyeret salah satu Kantor Akuntan Publik *Big Five* yaitu Arthur Andersen sebagai auditor eksternal yang bertanggung jawab dan kini hanya tersisa empat Kantor Akuntan Publik yang dikenal sebagai *BigFour*.

Sebagian besar kasus yang terjadi di Indonesia yang diselidiki adalah terkait kasus non – infrastruktur dibandingkan infrastruktur. Meskipun kasus yang termasuk infrastruktur tergolong lebih rendah dari kasus non – infrastruktur, namun kerugian yang ditimbulkan hampir dua kali lipatnya. Hal ini menunjukkan bahwa kecurangan bukan penyimpangan yang terjadi secara kebetulan atau kelalaian, namun terkait dengan proses perencanaan. Pemberantasan yang bersifat represif, menindas praktik korupsi setelah peristiwa terjadi, kurang efektif memberantas praktik korupsi karena harus mengerahkan sumber lebih banyak, waktu yang lebih lama dan proses yang tidak mudah.

Keputusan auditor dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti audit dipengaruhi oleh dua faktor, yaitu pengalaman auditor dalam melakukan tugas audit serta pertimbangan profesionalnya. Kompleksitas tugas yang rendah dapat memberikan usaha yang lebih tinggi pada suatu pekerjaan yang akan meningkatkan audit judgment, sedangkan kompleksitas tugas yang tinggi dapat memberikan usaha yang lebih dalam suatu tugas namun tidak meningkatkan hasil audit judgment (Misbahuddin et al., 2018).

Seorang auditor yang skeptis tidak menerima bukti audit begitu saja tetapi selalu mempertanyakan dan memvalidasi setiap bukti audit yang diterimanya (Surya, A. H. W. J., Lannai, D., & Amiruddin, A. 2021). Setiap auditor harus memiliki jiwa independen, Independen artinya auditor harus bebas dari pengaruh, tidak berpihak serta terbuka terhadap manajemen, investor serta pihak-pihak terkait yang membutuhkan informasi akurat. Independensi auditor dalam mendeteksi *fraud* ditinjau dari aspek – aspek independensi yang berupa kejujuran auditor dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui selama proses auditing (Tjan, Juliyanty Sidik, 2021). Sepuluh keahlian yang harus dikuasai Auditor Internal yaitu etika profesional manajemen audit internal, pemahaman kerangka praktik profesional, tata kelola, manajemen risiko, dan upaya pengendalian, ketajaman bisnis, komunikasi, persuasi dan kolaborasi, berpikir kritis, pelaksanaan audit internal, dan peningkatan dan inovasi dalam mencegah dan mendeteksi *fraud* (Yusuf, Z., Nurwanah, A., & Sari, R. 2022).

Dalam organisasi atau industri, *fraud* muncul akibat kurang atau lemahnya audit yang dilakukan oleh internal audit, pengendalian internal ataupun komite audit. Organisasi yang kompleks atau struktur organisasi yang rumit turut menyumbang peluang terjadinya tindakan *fraud*, untuk mencegah tindakan *fraud* dapat dilakukan dengan memahami risiko yang ada, mengamati *trend fraud* yang marak dilakukan, memahami peraturan yang berlaku serta mencari hal – hal yang potensial menimbulkan tindakan *fraud*. meyatakan bahwa penggunaan *red flags* sangat efektif dalam mendeteksi kecurangan yang merupakan temuan audit sehingga sebaiknya auditor eksternal menggunakan *red flags* saat mendeteksi kecurangan. (Rahim et al., 2019).

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian (Mulyadi & Nawawi, 2020) dengan judul Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigasi, Profesionalisme

terhadap Pencegahan Kecurangan (Studi Empiris pada BPKP Provinsi Banten). Perbedaan penelitian ini pada lokasi penelitiannya yang dilakukan pada BPKP Provinsi Banten sedangkan lokasi penelitian ini dilakukan pada BPKP perwakilan Sulawesi Selatan. Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan permasalahan sebagai berikut: (1) Apakah audit forensik berpengaruh terhadap pengungkapan *fraud*? (2) Apakah audit investigatif berpengaruh terhadap pengungkapan *fraud*? (3) Apakah *professional judgment* berpengaruh terhadap pengungkapan *fraud*? (4) Apakah audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* berpengaruh simultan terhadap pengungkapan *fraud*?

METODOLOGI

Pendekatan penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini adalah penelitian kuantitatif yang bersifat kasualitas. Sebagaimana dinyatakan oleh (Subyantoro & Suwanto, 2007), penelitian kasualitas bertujuan menyelidiki kemungkinan hubungan sebab - akibat dari suatu peristiwa/fenomena. Peneliti menggunakan pendekatan penelitian ini untuk memberikan bukti empiris dan menganalisis audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* sebagai variabel independen dan pengungkapan *fraud* sebagai variabel dependen pada Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sulawesi Selatan.

Lokasi yang dijadikan tempat penelitian adalah Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sulawesi Selatan, adapun waktu yang diperlukan adalah 4 (empat) bulan yaitu pada bulan Maret sampai dengan Juni 2023. Jenis data penelitian ini menggunakan data primer. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor di Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sulawesi Selatan. Jumlah auditor yang bertugas di Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sulawesi Selatan sebanyak 157 orang. Sampel dipilih berdasarkan kriteria tertentu (1) Responden penelitian ialah seorang auditor Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sulawesi Selatan. (2) Responden memiliki masa kerja sebagai auditor minimal 3 tahun.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Hasil Uji Instrumen Penelitian

a. Hasil Uji Statistik Deskriptif

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah audit forensik, audit investigatif, *professional judgment* dan pengungkapan *fraud*, Variabel - variabel tersebut akan di uji dengan statistik deskriptif.

Tabel 1. Hasil Uji Statistik Deskriptif

	Descriptive Statistics				
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Audit Forensik	35	23	35	29,29	2,527
Audit Investigatif	35	27	35	32,03	2,995
Professional Judgment	35	28	35	32,46	2,944
Pengungkapan Fraud	35	20	25	22,60	2,061
Valid N (listwise)	35				

Sumber: Data diolah, 2023

Dari output tabel diatas, dapat diketahui deskripsi data penelitian sebagai berikut :

- 1) Audit Forensik (X1) dengan jumlah data (N) sebanyak 35, nilai minimum sebesar 23, nilai maximum sebesar 35, rata – rata jawaban 29,29 dan standar deviasi sebesar 2,527. Dengan melihat rata – rata yang berada pada range nilai minimum dan maximum, serta standar deviasi atau variasi sebaran data berada pada wilayah 25,27% maka variabel audit forensik (X1) dapat dikatakan berdistribusi normal.
- 2) Audit Investigatif (X2) dengan jumlah data (N) sebanyak 35, nilai minimum sebesar 27, nilai maximum sebesar 35, rata – rata jawaban 32,03 dan standar deviasi sebesar 2,995. Dengan melihat rata – rata yang berada pada range nilai minimum dan maximum, serta standar deviasi atau variasi sebaran data berada pada wilayah 29,95% maka variabel audit investigatif (X2) dapat dikatakan berdistribusi normal.
- 3) *Professional Judgment* (X3) dengan jumlah data (N) sebanyak 35, nilai minimum sebesar 28, nilai maximum sebesar 35, rata – rata jawaban 32,46 dan standar deviasi sebesar 2,944. Dengan melihat rata – rata yang berada pada range nilai minimum dan maximum, serta standar deviasi atau variasi sebaran data berada pada wilayah 29,44% maka variabel *professional judgment* (X3) dapat dikatakan berdistribusi normal.
- 4) Pengungkapan *Fraud* (Y) dengan jumlah data (N) sebanyak 35, nilai minimum sebesar 20, nilai maximum sebesar 25, rata – rata jawaban 22,60 dan standar deviasi sebesar 2,061. Dengan melihat rata – rata yang berada pada range nilai minimum dan maximum, serta standar deviasi atau variasi sebaran data berada pada wilayah 20,61% maka variabel pengungkapan *fraud* (Y) dapat dikatakan berdistribusi normal.

b. Hasil Uji Frekuensi

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah Audit Forensik, Audit Investigatif, *Professional Judgment* dan Pengungkapan *Fraud*. Variabel-variabel tersebut akan di uji dengan statistik frekuensi.

Tabel 2. Audit Forensik

Item		Frekuensi Skor dan Persentase						Skor	Rata - Rata
		1	2	3	4	5	N		
1	F	-	-	13	19	3	35	130	3,71
	%	-	-	37,1%	54,3%	8,6%			
2	F	-	1	6	22	6	35	138	3,94
	%	-	2,9%	17,1%	62,9%	17,1%			
3	F	-	-	2	16	17	35	155	4,43
	%	-	-	5,7%	45,7%	48,6%			
4	F	-	-	6	22	7	35	141	4,03
	%	-	-	17,1%	62,9%	20,0%			
5	F	-	-	2	29	4	35	142	4,06
	%	-	-	5,7%	82,9%	11,4%			
6	F	-	1	-	13	21	35	159	4,54
	%	-	2,9%	-	37,1%	60,0%			
7	F	-	-	-	15	20	35	160	4,57
	%	-	-	-	42,9%	57,1%			
Mean Variabel Audit Forensik									4,18

Sumber: Data diolah, 2023

Tabel 2 menunjukkan bahwa 35 responden yang diteliti memberikan jawaban yg bervariasi dan jika di cermati maka dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Pernyataan pertama "Tanda kecurangan biasanya akan terdeteksikan dengan melihat adanya perubahan dalam laporan keuangan", ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori setuju sebanyak 19 orang atau 54,3% dan penilaian paling sedikit dengan kategori sangat setuju sebanyak 3 orang atau 8,6% dari total responden.
- 2) Pernyataan kedua "Dalam suatu pengauditan materialisasi dan risiko audit dianggap sesuatu yang penting", ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori setuju sebanyak 22 orang atau 62,9% kemudian kategori setuju sebanyak 6 orang atau 17,1% dan kategori setuju sebanyak 6 orang atau 17,1% dan penilaian paling sedikit dengan kategori tidak setuju sebanyak 1 orang atau 2,9% dari total responden.
- 3) Pernyataan ketiga "Seorang akuntan forensik atau forensik harus memiliki sikap independen", ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 17 orang atau 48,6% kemudian penilaian dengan kategori kurang setuju sebanyak 16 orang atau 45,7% dan penilaian paling sedikit dengan kategori setuju sebanyak 2 orang atau 5,7% dari total responden.
- 4) Pernyataan keempat "Seorang auditor harus bertanggungjawab terhadap klien", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori setuju sebanyak 22 orang atau 62,9% kemudian kategori sangat setuju sebanyak 7 orang atau 20,0% dan penilaian paling sedikit dengan kategori kurang setuju sebanyak 6 orang atau 17,1% dari total responden.
- 5) Pernyataan kelima "Kemampuan dan keahlian yang diperlukan merupakan keahlian profesional dan sikap profesional", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori setuju sebanyak 29 orang atau 82,9% kemudian kategori sangat setuju sebanyak 4 orang atau 11,4% dan penilaian paling sedikit dengan kategori kurang setuju sebanyak 2 orang atau 5,7% dari total responden.
- 6) Pernyataan keenam "Seorang akuntan forensik harus memiliki sikap objektif dan independen", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 21 orang atau 60,0% kemudian kategori setuju sebanyak 13 orang atau 37,1% dan penilaian paling sedikit dengan kategori tidak setuju sebanyak 1 orang atau 2,9% dari total responden.
- 7) Pernyataan ketujuh "Hasil audit digunakan sebagai alat bukti dalam perkara hukum", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 20 orang atau 57,1% kemudian kategori setuju sebanyak 15 orang atau 42,9% dari total responden.

Tabel 3. Audit Investigatif

Item		Frekuensi Skor dan Persentase						Skor	Rata - Rata
		1	2	3	4	5	N		
1	F	-	-	-	11	24	35	164	4,69
	%	-	-	-	31,4%	68,6%			
2	F	-	1	7	11	16	35	147	4,20
	%	-	2,9%	20,0%	31,4%	45,7%			
3	F	-	-	-	9	26	35	166	4,74
	%	-	-	-	25,7%	74,3%			
4	F	-	-	-	10	25	35	165	4,71
	%	-	-	-	28,6%	71,4%			
5	F	-	3	-	9	24	35	157	4,49
	%	-	8,6%	-	25,7%	65,7%			
6	F	-	1	-	15	19	35	158	

	%	-	2,9%	-	42,9%	54,3%			4,51
7	F	-	-	-	11	24	35	164	4,69
	%	-	-	-	31,4%	68,6%			
Mean Variabel Audit Investigatif									4,58

Sumber: Data diolah, 2023

Tabel 3 menunjukkan bahwa 35 responden yang diteliti memberikan jawaban yg bervariasi dan jika di cermati maka dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Pernyataan pertama "Pemeriksaan fisik merupakan inspeksi atau perhitungan atas tangibel asets oleh audior", ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 24 orang atau 68,6% dan kemudian penilaian dengan kategori setuju sebanyak 11 orang atau 31,4% dari total responden.
- 2) Pernyataan kedua "Proses auditor berupa konfirmasi adalah langkah auditor", ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 16 orang atau 45,7% kemudian kategori setuju sebanyak 11 orang atau 31,4% kemudian kategori kurang setuju sebanyak 7 orang atau 20,0% dan penilaian paling sedikit dengan kategori tidak setuju sebanyak 1 orang atau 2,9% dari total responden.
- 3) Pernyataan ketiga "Memeriksa dokumen untuk mendukung bukti dalam pemeriksaan auditor", ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 26 orang atau 74,3% dan kemudian penilaian dengan kategori setuju sebanyak 9 orang atau 25,7% dari total responden.
- 4) Pernyataan keempat "Prosedur analitis dapat membantu auditor dalam perencanaan audit", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 25 orang atau 62,9% dan kemudian kategori setuju sebanyak 10 orang atau 28,6% dari total responden.
- 5) Pernyataan kelima "Permintaan keterangan secara lisan dan tulisan merupakan prosedur auditor", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 23 orang atau 65,7% kemudian kategori setuju sebanyak 9 orang atau 25,7% dan penilaian paling sedikit dengan kategori tidak setuju sebanyak 3 orang atau 8,6% dari total responden.
- 6) Pernyataan keenam "Menghitung kembali bukti yang ditemukan oleh auditor dalam pemeriksaan", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 19 orang atau 54,3% kemudian kategori setuju sebanyak 15 orang atau 42,9% dan penilaian paling sedikit dengan kategori tidak setuju sebanyak 1 orang atau 2,9% dari total responden.
- 7) Pernyataan ketujuh "Bukti audit yang diperoleh melalui teknik observasi", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 24 orang atau 68,6% dan kemudian kategori setuju sebanyak 11 orang atau 31,4% dari total responden.

Tabel 4. *Professional Judgment*

Item		Frekuensi Skor dan Persentase						Skor	Rata - Rata
		1	2	3	4	5	N		
1	F	-	-	-	11	24	35	164	4,69
	%	-	-	-	31,4%	68,6%			
2	F	-	-	-	13	22	35	162	4,63
	%	-	-	-	37,1%	62,9%			
3	F	-	-	-	8	27	35	167	

	%	-	-	-	22,9%	77,1%			4,77
4	F	-	-	2	11	22	35	160	4,57
	%	-	-	5,7%	31,4%	62,9%			
5	F	-	-	-	15	20	35	160	4,57
	%	-	-	-	42,9%	57,1%			
6	F	-	-	-	14	21	35	161	4,60
	%	-	-	-	40,0%	60,0%			
7	F	-	-	-	13	22	35	162	4,63
	%	-	-	-	37,1%	62,9%			
Mean Variabel <i>Professional Judgment</i>									4,64

Sumber: Data diolah, 2023

Tabel 4 menunjukkan bahwa 35 responden yang diteliti memberikan jawaban yg bervariasi dan jika di cermati maka dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Pernyataan pertama "Sebagai seorang auditor, merupakan hal yang wajib untuk memiliki sikap objektivitas dalam melaksanakan tugas", ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 24 orang atau 68,6% dan kemudian penilaian dengan kategori setuju sebanyak 11 orang atau 31,4% dari total responden.
- 2) Pernyataan kedua "Dalam melaksanakan tugas, seorang auditor harus taat mengikuti aturan dan tata krama yang berlaku dalam lingkungan kerja", ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 22 orang atau 62,9% dan kemudian kategori setuju sebanyak 13 orang atau 37,1% dari total responden.
- 3) Pernyataan ketiga "Dalam menyatakan pendapat mengenai informasi dan data, saya tidak berada di bawah tekanan manajemen", ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 27 orang atau 77,1% dan kemudian penilaian dengan kategori setuju sebanyak 8 orang atau 22,9% dari total responden.
- 4) Pernyataan keempat "Saya sering mengajak rekan-rekan se-profesi untuk bertukar pendapat tentang masalah yang ada, baik dalam satu tim, maupun dengan tim lainnya", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 22 orang atau 62,9% kemudian kategori setuju sebanyak 11 orang atau 31,4% dan paling sedikit dengan kategori kurang setuju sebanyak 2 orang atau 5,7% dari total responden.
- 5) Pernyataan kelima "Auditor tidak menerima segala sesuatu dalam bentuk apapun yang bukan haknya", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 20 orang atau 57,1% kemudian kategori setuju sebanyak 15 orang atau 42,9% dari total responden.
- 6) Pernyataan keenam "Saya selalu bersikap tanggap dan rajin dalam melaksanakan pekerjaan yang diberikan oleh pimpinan", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 21 orang atau 60,0% kemudian kategori setuju sebanyak 14 orang atau 40,0% dari total responden.
- 7) Pernyataan ketujuh "Membantu Auditor untuk menentukan risiko yang paling signifikan dan prioritas tindakan yang diperlukan", ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 22 orang atau 62,9% dan kemudian kategori setuju sebanyak 13 orang atau 37,1% dari total responden.

Tabel 5. Pengungkapan *Fraud*

Item		Frekuensi Skor dan Persentase						Skor	Rata - Rata
		1	2	3	4	5	N		
1	F	-	-	-	16	19	35	159	4,54
	%	-	-	-	45,7%	54,3%			
2	F	-	-	1	17	17	35	156	4,46
	%	-	-	2,9%	48,6%	48,6%			
3	F	-	-	-	16	19	35	159	4,54
	%	-	-	-	45,7%	54,3%			
4	F	-	-	1	18	16	35	155	4,43
	%	-	-	2,9%	51,4%	45,7%			
5	F	-	-	-	13	22	35	162	4,63
	%	-	-	-	37,1%	62,9%			
Mean Variabel Pengungkapan <i>Fraud</i>									4,52

Sumber: Data diolah, 2023

Tabel 5 menunjukkan bahwa 35 responden yang diteliti memberikan jawaban yg bervariasi dan jika di cermati maka dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Pernyataan pertama “Salah saji dalam laporan keuangan yang dilakukan secara sengaja merupakan hal yang tidak wajar”, ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 19 orang atau 54,3% dan kemudian penilaian dengan kategori setuju sebanyak 16 orang atau 45,7% dari total responden.
- 2) Pernyataan kedua “Pimpinan organisasi yang memiliki gaya manajemen yang otoriter dapat mendorong terjadinya *fraud*”, ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 17 orang atau 48,6% dan kategori setuju sebanyak 17 orang atau 48,6% kemudian paling sedikit kategori kurang setuju sebanyak 1 orang atau 2,9% dari total responden.
- 3) Pernyataan ketiga “Pelanggaran SOP yang dilakukan oleh pimpinan organisasi dapat meningkatkan risiko *fraud*”, ditanggapi responden dengan penelitian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 19 orang atau 54,3% dan kemudian penilaian dengan kategori setuju sebanyak 16 orang atau 45,7% dari total responden.
- 4) Pernyataan keempat “Pelanggaran peraturan oleh pimpinan organisasi dapat meningkatkan risiko *fraud*”, ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 16 orang atau 45,7% kemudian kategori setuju sebanyak 18 orang atau 51,4% dan paling sedikit dengan kategori kurang setuju sebanyak 1 orang atau 2,9% dari total responden.
- 5) Pernyataan kelima “Jika terdapat pelanggaran terhadap prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku, seperti manipulasi angka atau pengungkapan informasi yang salah, ini dapat menunjukkan adanya kecurangan”, ditanggapi responden dengan penilaian paling banyak dengan kategori sangat setuju sebanyak 22 orang atau 62,9% kemudian kategori setuju sebanyak 13 orang atau 37,1% dari total responden.

c. Hasil Uji Kualitas Data

1) Hasil Uji Validitas

Uji validitas (uji kesahihan) adalah suatu alat yang digunakan untuk mengukur sah/valid tidak kuesioner. Uji validitas dilakukan dengan cara menguji korelasi antara skor item dengan skor total masing - masing variabel, menggunakan pearson correlation. Butir pernyataan dikatakan valid apabila tingkat signifikannya dibawah 0,05.

Tabel 6 menunjukkan hasil uji validitas pada empat variabel yang terdiri dari audit forensik (AF), audit investigatif (AI), *professional judgment* (PJ), dan pengungkapan *fraud* (PF).

Tabel 6. Hasil Uji Validitas

Butiran Pernyataan		<i>Pearson Correlation</i>	<i>Sig (2-Tailed)</i>	Keterangan
X1 Audit Forensik	AF1	0,521**	0,001	VALID
	AF2	0,640**	0,000	VALID
	AF3	0,664**	0,000	VALID
	AF4	0,729**	0,000	VALID
	AF5	0,543**	0,001	VALID
	AF6	0,594**	0,000	VALID
	AF7	0,586**	0,000	VALID
X2 Audit Investigatif	AI1	0,528**	0,001	VALID
	AI2	0,620**	0,000	VALID
	AI3	0,626**	0,000	VALID
	AI4	0,842**	0,000	VALID
	AI5	0,814**	0,000	VALID
	AI6	0,707**	0,000	VALID
	AI7	0,903**	0,000	VALID
X3 Professional Judgment	PJ1	0,849**	0,000	VALID
	PJ2	0,916**	0,000	VALID
	PJ3	0,836**	0,000	VALID
	PJ4	0,803**	0,000	VALID
	PJ5	0,873**	0,000	VALID
	PJ6	0,872**	0,000	VALID
	PJ7	0,773**	0,000	VALID
Y Pengungkapan Fraud	PF1	0,864**	0,000	VALID
	PF2	0,774**	0,000	VALID
	PF3	0,836**	0,000	VALID
	PF4	0,742**	0,000	VALID
	PF5	0,722**	0,000	VALID

Sumber: Data diolah, 2023

Berdasarkan tabel 6 diketahui bahwa variabel audit forensik (AF), audit investigatif (AI), *professional judgment* (PJ), dan pengungkapan *fraud* (PF), memiliki nilai signifikan lebih kecil dari 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh item pertanyaan dalam penelitian tersebut valid.

2) Hasil Uji Realibilitas

Uji reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Uji reabilitas ini dilakukan untuk menguji konsistensi jawaban dari responden melalui pertanyaan yang diberikan, menggunakan metode *statistic Cronbach Alpha* dengan signifikasi yang digunakan lebih dari ($>$) 0,6. Adapun hasil dari pengujian reliabilitas adalah sebagai berikut:

Tabel 7. Hasil Uji Realibilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
Audit Forensik (X_1)	0,747	Reliabel
Audit Investigatif (X_2)	0,771	Reliabel
Professional Judgment (X_3)	0,799	Reliabel
Pengungkapan <i>Fraud</i> (Y)	0,803	Reliabel

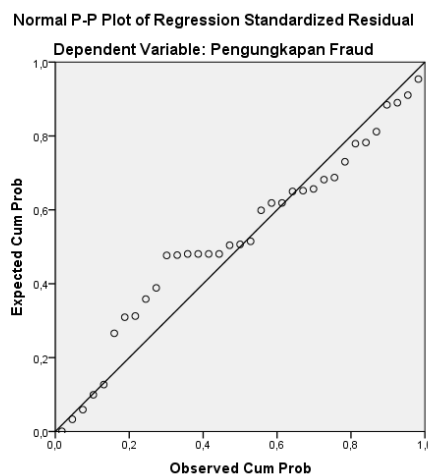
Sumber: Data diolah, 2023

Tabel 7 menunjukkan bahwa variabel audit forensik, audit investigatif, *professional judgment*, dan pengungkapan *fraud*, mempunyai nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,6. Hal ini menunjukkan bahwa item pertanyaan dalam penelitian ini bersifat reliabel. Sehingga setiap item pertanyaan yang digunakan akan mampu memperoleh data yang konsisten dan apabila pertanyaan diajukan kembali maka akan diperoleh jawaban yang relatif sama dengan jawaban sebelumnya.

d. Hasil Uji Asumsi Klasik

1) Hasil Uji Normalitas

Uji normalitas data digunakan untuk mengetahui apakah dalam sebuah model regresi, *error* yang dihasilkan mempunyai distribusi normal atau tidak. Dalam penelitian ini untuk menguji normalitas data digunakan grafik *Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual* yang hasil pengujiannya dapat dilihat pada gambar di bawah ini:



Gambar 1. Hasil Uji Normalitas

Sumber: Data diolah, 2023

Berdasarkan gambar 1 terlihat titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal, serta arah penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi layak dipakai karena memenuhi asumsi normalitas.

2) Hasil Uji Multikolinearitas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk melihat ada atau tidaknya korelasi yang tinggi antara variabel – variabel independen dalam suatu model regresi linear berganda. Jika ada korelasi yang tinggi di antara variabel – variabel independennya, maka hubungan antara variabel independen terhadap variabel dependennya menjadi terganggu. Untuk menguji multikolinieritas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dari nilai VIF (*Variance Inflation Faktor*). Jika nilai VIF tidak lebih dari 10 dan nilai *tolerance* tidak kurang dari 0,1 maka model dapat dikatakan terbebas dari multikolinearitas (Sugiyono, 2010). Hasil pengujian multikolinieritas dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 8. Hasil Uji Realibilitas

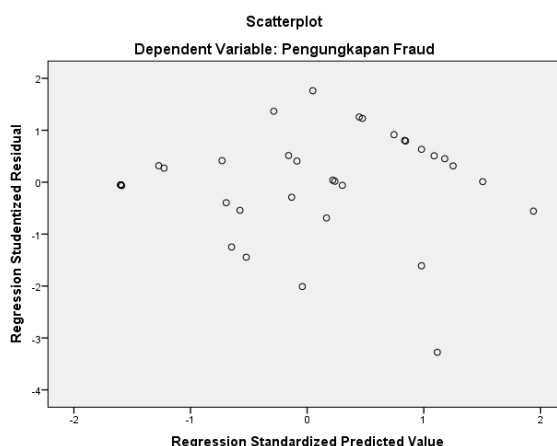
Coefficients ^a		
Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 (Constant)		
Audit Forensik	,950	1,053
Audit Investigatif	,886	1,129
Professional Judgment	,862	1,160

Sumber: Data diolah, 2023

Berdasarkan tabel 8, terlihat bawa variabel audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* memiliki nilai *tolerance* di atas 0,1 dan VIF lebih kecil dari 10. Hal ini berarti dalam model persamaan regresi tidak dapat gejala multikolonearitas sehingga data dapat digunakan dalam penelitian ini.

3) Hasil Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk melihat apakah terdapat ketidaksamaan varians pada residual dari suatu pengamatan ke pengamatan yang lain. Deteksi heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan metode *scatterplot* di mana penyebaran titik – titik yang ditimbulkan terbentuk secara acak, tidak membentuk sebuah pola tertentu serta arah penyebarannya berada di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y. Hasil pengujian heteroskedastisitas dapat dilihat pada gambar dibawah ini:



Gambar 2. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Sumber: Data diolah, 2023

Hasil uji heteroskedasitas dari gambar 2 menunjukkan bahwa grafik *scatter plot* antara SRESID dan ZPRED menunjukkan pola penyebaran, dimana titik – titik menyebar secara acak serta tersebar baik diatas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model

regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi berdasarkan audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment*.

e. Hasil Uji Hipotesis

1) Hasil Uji R² (Koefisien Determinasi)

Uji koefisien determinasi bertujuan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen.

Tabel 9. Hasil Uji R² (Koefisien Determinasi)

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,769 ^a	,591	,552	1,380

a. Predictors: (Constant), Professional Judgment, Audit Forensik, Audit Investigatif

b. Dependent Variable: Pengungkapan Fraud

Sumber: Data diolah, 2023

Dari tabel 9 terdapat angka R sebesar 0,769 yang menunjukkan bahwa hubungan antara pengungkapan *fraud* dengan ketiga variabel independennya kuat, karena mendekati definisi kuat yang angkanya 0,80. Sedangkan nilai R square sebesar 0,591 atau 59% ini menunjukkan bahwa variabel pengungkapan *fraud* dapat dijelaskan oleh variabel audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* sebesar 59% sedangkan sisanya 41% dapat dijelaskan dengan variabel lain yang tidak terdapat pada penelitian ini, seperti sistem pengendalian internal, kesadaran dan pelatihan, kebijakan pelaporan dan perlindungan pelapor, budaya organisasi, pengawasan manajemen, dan kualitas pelaporan keuangan.

2) Hasil Uji F (Simultan)

Uji simultan digunakan untuk menguji ada tidaknya pengaruh dari variabel bebas secara menyeluruh terhadap variabel terikat dilakukan dengan menggunakan uji F. Uji ini menggunakan α 5%. Dengan ketentuan, jika signifikan dari F hitung < dari 0,05 maka hipotesis yang diajukan dapat diterima. Hasil pengujian sebagai berikut :

Tabel 10. Hasil F (Simultan)

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	85,398	3	28,466	14,956	,000 ^b
	Residual	59,002	31	1,903		
	Total	144,400	34			

Sumber: Data diolah, 2023

Tabel 10 menunjukkan bahwa tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05, sehingga dapat dikatakan bahwa audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* secara simultan (bersama-sama) mempunyai pengaruh terhadap pengungkapan *fraud*, dengan probabilitas 0,000. Karena probabilitas jauh lebih kecil dari nilai signifikan 0,05, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi tingkat pengungkapan *fraud*.

3) Hasil Uji t (Parsial)

Setelah hasil uji asumsi klasik dilakukan dan hasil secara keseluruhan menunjukkan model regresi memenuhi asumsi klasik, maka tahap berikutnya adalah melakukan evaluasi dan interpretasi model regresi berganda.

Tabel 11. Hasil Uji Regresi Linear Berganda

Coefficients ^a				
Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.

	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	4,427	4,096		1,081	,288
Audit Forensik	,402	,096	,493	4,181	,000
Audit Investigatif	,215	,084	,313	2,563	,015
Professional Judgment	,258	,087	,369	2,980	,006

Sumber: Data diolah, 2023

Berdasarkan tabel 11 diatas, maka persamaan regresi yang berbentuk pada uji regresi ini adalah:

$$Y = 4,427 + 0,402 X_1 + 0,215 X_2 + 0,258 X_3$$

Model tersebut dapat diinterpretasikan sebagai berikut:

- Pada model regresi tersebut memiliki konstanta sebesar 4,427, hal ini berarti bahwa jika variabel independen audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* diasumsikan sama dengan nol, maka pengungkapan *fraud* akan meningkat sebesar 4,427.
- Nilai koefisien regresi variabel audit forensik (X1) sebesar 0,402 pada penelitian ini dapat diartikan bahwa ketika variabel audit forensik (X1) mengalami peningkatan, maka pengungkapan *fraud* juga akan mengalami peningkatan.
- Nilai koefisien regresi variabel audit investigatif (X2) pada penelitian ini sebesar 0,215 dapat diartikan bahwa ketika variabel audit investigatif (X2) mengalami peningkatan, maka pengungkapan juga *fraud* akan mengalami peningkatan.
- Nilai koefisien regresi variabel *professional judgment* (X3) pada penelitian ini sebesar 0,258 dapat diartikan bahwa ketika variabel *professional judgment* (X3) mengalami peningkatan, maka pengungkapan *fraud* akan mengalami peningkatan.

Uji parsial t digunakan untuk melihat pengaruh masing-masing variabel audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* terhadap variabel dependen pengungkapan *fraud*. Pengujian dilakukan dengan uji t yaitu dengan melihat nilai signifikansi t hitung, Jika nilai signifikansi t hitung < dari 0,05 maka dapat dikatakan variabel independen tersebut mempunyai pengaruh terhadap variabel dependen. Hasil pengujiannya adalah sebagai berikut :

- Audit Forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan *Fraud*

Tabel 11 menunjukkan bahwa variabel audit forensik memiliki tingkat signifikan sebesar 0,000 yaitu lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti H1 diterima dan Ho ditolak sehingga dapat dikatakan bahwa audit forensik berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud*. Nilai t yang bernilai 4.181 menunjukkan pengaruh yang diberikan bersifat positif terhadap variabel dependen.

- Audit Investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan *Fraud*

Tabel 11 menunjukkan bahwa variabel audit investigatif memiliki tingkat signifikan sebesar 0,015 yaitu lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti H1 diterima dan Ho ditolak sehingga dapat dikatakan bahwa audit investigatif berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud*. Nilai t yang bernilai 2.563 menunjukkan pengaruh yang diberikan bersifat positif terhadap variabel dependen.

- Professional Judgment* berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan *Fraud*

Tabel 11 menunjukkan bahwa variabel *professional judgment* memiliki tingkat signifikan sebesar 0,006 yaitu lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti H1 diterima dan Ho ditolak sehingga dapat dikatakan bahwa *professional judgment* berpengaruh signifikan

terhadap pengungkapan *fraud*. Nilai t yang bernilai 2.980 menunjukkan pengaruh yang diberikan bersifat positif terhadap variabel dependen.

2. Pembahasan

Pengaruh Audit Forensik terhadap Pengungkapan *Fraud*

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa audit forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan *fraud* disebabkan oleh para auditor yang mempunyai pengalaman dan persepsi dalam melaksanakan tugasnya, bahwa terjadinya masalah kecurangan (*fraud*) yang sangat kompleks, adanya pelanggaran dan penyimpangan yang terjadi akan menimbulkan konsekuensi yang besar dan pada akhirnya dapat merugikan diri sendiri, organisasi dan banyak pihak. Oleh karena itu, audit forensik merupakan cara yang paling efisien, efektif dan akurat untuk mengurangi, mencegah, maupun mengungkapkan kecurangan (*fraud*) dengan pembentukan dan penempatan sistem akuntansi yang benar.

Hal ini mengindikasikan hipotesis pertama diterima. Hal tersebut terjadi karena audit forensik dilakukan setelah indikasi kecurangan ditemukan dan memiliki kemampuan dalam menerapkan keterampilan audit forensik, alat akuntansi forensik, pengetahuan hukum dan tugas akuntansi forensik dalam melakukan pengungkapan *fraud*.

Dalam kaitannya dengan penelitian ini, dengan menggunakan *fraud triangle theory* sebagai kerangka kerja, auditor forensik dapat mengidentifikasi potensi kesempatan yang memungkinkan terjadinya penipuan, mengidentifikasi tekanan atau motivasi yang mungkin dialami oleh pelaku, dan memahami rasionalisasi yang digunakan oleh pelaku untuk membenarkan tindakan penipuan, *fraud triangle theory* dapat digunakan oleh auditor forensik sebagai panduan untuk melakukan audit yang lebih efektif dalam mengungkapkan kecurangan. Dengan memahami faktor-faktor yang mendorong terjadinya penipuan, auditor forensik dapat mengarahkan upaya mereka untuk mengidentifikasi indikasi penipuan dan menyediakan rekomendasi yang diperlukan untuk mencegah penipuan di masa depan, sedangkan kaitannya dengan menggunakan *fraud diamond theory* sebagai panduan, auditor forensik dapat mengarahkan upaya mereka dalam mengungkapkan dan mengidentifikasi indikasi *fraud*. Auditor akan memeriksa dan menganalisis semua elemen dalam teori ini untuk mengumpulkan bukti yang relevan dan menyediakan rekomendasi yang diperlukan untuk mencegah terjadinya penipuan di masa depan.

Menurut penelitian sebelumnya dari (Cintya Nari Ratih & Sisdyani, 2023), (Durnila & Santoso, 2018), (Mulyadi & Nawawi, 2020), (Miftahul Jannah, Herayani, 2022), menyatakan bahwa audit forensik berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud*. Audit forensik berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud*, semakin diterapkannya pelaksanaan audit forensik dalam organisasi maka akan semakin baik pengungkapan *fraud*. Namun, pada penelitian (Achyarsyah & Rani, 2018) serta (Wahyuadi Pamungkas & Jaeni, 2022) menyatakan bahwa audit forensik tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan.

Pengaruh Audit Investigatif terhadap Pengungkapan *Fraud*

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa audit investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan *fraud* dimana audit investigatif dilakukan sebagai tindakan regresif untuk menangani *fraud* yang terjadi. Pelaksanaan audit investigatif ditujukan untuk menentukan kebenaran permasalahan melalui proses pengujian, pengumpulan dan pengevaluasian bukti - bukti yang relevan dengan

perbuatan *fraud* dan untuk mengungkapkan fakta – fakta *fraud* yang mencakup adanya perbuatan *fraud* (subyek), mengidentifikasi pelaku *fraud* (obyek), menjelaskan modus operan di *fraud* (modus), dan menkuantifikasi nilai kerugian dan dampak yang ditimbulkannya.

Hal ini mengindikasikan hipotesis kedua diterima. Investigasi yang dilakukan dengan teknik audit yang maksimal yakni secara aktif mengumpulkan informasi dan menganalisis informasi – informasi yang diperoleh untuk keperluan auditor, dan untuk itu kemampuan investigasi sangat penting bagi auditor dalam menjalankan tugasnya.

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

Dalam kaitannya dengan penelitian ini, *fraud triangle theory*, auditor investigatif dapat mengarahkan upaya mereka dalam mengumpulkan bukti dan menganalisis indikasi penipuan yang ada. Auditor dapat fokus pada mengidentifikasi celah atau kelemahan dalam sistem pengendalian internal yang memungkinkan terjadinya *fraud*, menggali tekanan atau motivasi yang dialami oleh pelaku, serta memahami rasionalisasi yang digunakan untuk membenarkan tindakan curang.

Selain itu, auditor investigatif juga dapat menggunakan *fraud triangle theory* sebagai dasar untuk menyusun rekomendasi guna memperbaiki pengendalian internal, mengurangi tekanan yang mungkin muncul, serta mencegah terjadinya pembenaran atau rasionalisasi yang memfasilitasi *fraud* di masa depan.

Secara keseluruhan, *fraud triangle theory* memberikan landasan penting bagi auditor investigatif dalam mengungkapkan kecurangan. Dengan memahami dan menerapkan teori ini, auditor investigatif dapat lebih efektif dalam mengidentifikasi, mengumpulkan bukti, dan mengungkapkan *fraud* yang terjadi dalam suatu organisasi. Sedangkan kaitannya dengan *fraud diamond theory* dapat membantu auditor dalam memahami faktor-faktor yang mendorong terjadinya *fraud* dengan lebih komprehensif. Auditor akan memeriksa dan menganalisis keempat elemen dalam teori ini, yaitu kesempatan, tekanan, rasionalisasi, kemampuan, dan toleransi, untuk mengidentifikasi indikasi kecurangan yang ada.

Dengan menggunakan pendekatan ini, auditor investigatif dapat mendapatkan pemahaman yang lebih holistik tentang motivasi dan karakteristik individu yang terlibat dalam tindakan *fraud*. Hal ini memungkinkan auditor untuk melakukan analisis yang lebih mendalam, mengumpulkan bukti yang relevan, dan mengungkapkan *fraud* dengan lebih efektif.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Rahmayani, 2014) yang menyatakan bahwa teknik audit investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan *fraud*. Hasil penelitian ini juga didukung oleh penelitian (Mulyati, Pupung Purnamasari, 2015) yang dalam penelitian ini menyatakan bahwa audit investigatif berpengaruh positif secara signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan *fraud*.

Pengaruh *Professional Judgment* terhadap Pengungkapan *Fraud*

Hasil penelitian ini menemukan bahwa pengaruh *Professional Judgment* berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan *fraud*, Profesionalisme seorang auditor sangat dibutuhkan dalam pengungkapan kecurangan, karena semakin tinggi profesionalisme seorang auditor maka kebebasan auditor akan semakin terjamin. Auditor yang profesional akan mengungkapkan kecurangan apabila menemukan adanya tindak kecurangan, sehingga tindakan kecurangan dapat dicegah.

Professional Judgment adalah suatu istilah yang digunakan oleh profesi auditor (Mulyadi & Nawawi, 2020). Dalam melakukan *professional judgment* dalam mengevaluasi bukti audit merupakan hal yang sangat penting dalam penarikan kesimpulan atas pemeriksaan laporan keuangan. Seorang auditor yang telah memiliki pengalaman terhadap kasus pengungkapan *fraud* akan lebih agresif dan lebih memperhatikan bukti audit dari sebuah laporan keuangan. Akan tetapi, apabila seorang auditor yang telah lama bekerja dan banyak mendapat penugasan audit tetapi jarang menemui laporan keuangan dengan adanya *fraud* yang material maka sikap skeptisme profesionalnya tidak berbeda dengan auditor yang kurang berpengalaman.

Hal ini mengindikasikan hipotesis ketiga diterima. Hal ini bahwa semakin profesionalisme seorang auditor, maka akan semakin baik pula pengungkapan *fraud* yang dilakukan. Hal ini mencerminkan bahwa sikap profesionalisme auditor yang dimiliki harus mengedepankan kode etik dalam menjalankan tugasnya secara bertanggungjawab dan objektif, karena auditor yang memiliki jiwa profesionalisme senantiasa mendorong dirinya untuk mewujudkan kerja – kerja yang profesional dan dapat disimpulkan semakin banyak pengalaman auditor maka akan semakin meningkatkan profesional auditor karena pengalaman memegang peranan penting (Mulyati, Pupung Purnamasari, 2015) .

Dalam kaitannya dengan penelitian ini, antara *fraud triangle theory* dan *professional judgment* terletak pada penggunaan teori tersebut sebagai landasan untuk memahami motivasi, mengidentifikasi risiko, dan mengarahkan upaya audit dalam mengungkapkan *fraud*. *Professional judgment* auditor diterapkan dalam memahami konteks dan merespons situasi unik yang dihadapi dalam pengungkapan *fraud*, dengan menggunakan pengetahuan mereka tentang teori dan prinsip yang terkait, sedangkan kaitannya dengan *fraud diamond theory* terletak pada penggunaan teori ini sebagai landasan untuk memahami faktor – faktor yang mempengaruhi *fraud* dan menerapkan pengetahuan dan pengalaman auditor untuk mengarahkan upaya audit dalam mengungkapkan dan mencegah *fraud*. *Professional judgment* berperan penting dalam evaluasi risiko, pengembangan pendekatan investigasi, dan analisis bukti untuk menghasilkan kesimpulan yang akurat dan memberikan rekomendasi yang efektif.

Hasil penelitian dari (Mulyadi & Nawawi, 2020) , (Wulandari & Nuryanto, 2018) , serta (Wijaya, 2020) , menyatakan bahwa *professional judgment* berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud* yang dimana semakin tinggi tingkat profesionalisme auditor maka kinerja yang dihasilkan akan semakin memuaskan. Namun, pada penelitian (Larasati et al., 2020) serta (Durnila & Santoso, 2018) menyatakan bahwa *professional judgment* tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan.

Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif, dan *Professional Judgment* terhadap Pengungkapan *Fraud*

hasil penelitian ini menemukan bahwa pengaruh Audit Forensik, Audit Investigasi dan *Professional Judgment* memperkuat pengaruh pengungkapan *fraud*.

Berdasarkan tabel 10 menunjukkan bahwa tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05, sehingga dapat dikatakan bahwa audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* secara simultan (bersama-sama) mempunyai pengaruh terhadap pengungkapan *fraud*, dengan probabilitas 0,000. Karena probabilitas jauh lebih kecil dari nilai signifikan 0,05, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi tingkat pengungkapan *fraud*.

Hasil penelitian ini mampu mengkonfirmasi *Theory fraud triangel* bahwa kecurangan yang terjadi didukung oleh tiga unsur yaitu adanya tekanan, kesempatan, dan pembenaran (Mulyadi & Nawawi, 2020). Tekanan (*pressure*) adalah dorongan yang menyebabkan seseorang melakukan kecurangan dan pada umumnya disebabkan oleh kebutuhan finansial dan tekanan situasional yang muncul karena adanya kewajiban keuangan yang melebihi batas kemampuan yang harus diselesaikan manajemen (Utama et al., 2018). Kesempatan (*opportunity*) adalah peluang yang memungkinkan kecurangan terjadi, karena pengendalian internal suatu organisasi yang lemah, kurangnya pengawasan, atau penyalahgunaan wewenang (Njonjie et al., 2019). Rasionalisasi menjadi elemen penting dalam terjadinya kecurangan karena pelaku mencari pembenaran atas tindakannya. Pembenaran ini bisa terjadi saat pelaku merasa berhak mendapatkan sesuatu yang lebih (posisi, gaji, promosi) atau pelaku mengambil sebagian keuntungan karena perusahaan telah menghasilkan keuntungan yang besar (Iskandar & Saragih, 2018).

SIMPULAN

Penelitian ini memiliki tujuan untuk mengetahui pengaruh variabel independen yaitu audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* terhadap variabel dependen yaitu pengungkapan *fraud*. Simpulan dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Audit Forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan *Fraud*. Artinya, bahwa semakin baik pelaksanaan audit forensik dalam organisasi maka akan semakin baik pula pengungkapan *fraud*, dengan demikian hipotesis pertama diterima.
2. Audit Investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan *Fraud*. Artinya, bahwa semakin baik pelaksanaan audit forensik dalam organisasi maka akan semakin baik pula pengungkapan *fraud*, dengan demikian hipotesis kedua diterima.
3. *Professional Judgment* berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan *Fraud*. Artinya, bahwa semakin baik *professional judgment* auditor dalam organisasi maka akan semakin baik pula pengungkapan *fraud*, dengan demikian hipotesis ketiga diterima.
4. Audit Forensik, Audit Investigatif, *Professional Judgment*, berpengaruh positif dan signifikan secara simultan (bersama-sama) terhadap pengungkapan *Fraud*. Artinya variabel ketiga variabel independen memiliki pengaruh dapat saling mempengaruhi satu sama lain.

Referensi :

- Achyarsyah, P., & Rani, M. (2020). Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif Terhadap Pengungkapan Kecurangan Pelaporan Keuangan (Studi pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia).
- Cintya Nari Ratih, I. D. A., & Sisdyani, E. A. (2023). Audit Forensik, Audit Investigasi, dan Profesionalisme Terhadap Pengungkapan Kecurangan di BPKP. *E-Jurnal Akuntansi*, 33(1), 145. <https://doi.org/10.24843/eja.2023.v33.i01.p11>
- Durnila, K., & Santoso, C. B. (2018). Pengaruh Audit Forensik Dan Kompetensi Auditor Terhadap-Pencegahan Fraud Dengan Kecerdasan Emosional Sebagai Variabel Moderating Pada Bpk Ri Perwakilan Provinsi Kepulauan Riau the Effect of Forensic Audits and Auditor Competencies on Fraud Prevention With Emotional Intelligence As Moderating Variables in Ri Bpk Provincial Representatives of Riau Islands. *Measurement*, 12(1), 87-102.
- Iskandar, A., & Saragih, R. (2018). Pengaruh Sikap Ke Arah Perilaku, Norma Subjektif, Dan Persepsi Kontrol Atas Perilaku Terhadap Niat Dan Perilaku Whistleblowing Cpn. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 63-84. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v4i1.142>
- Larasati, D., Andreas, A., & Rofika, R. (2020). Teknik Audit Investigatif, Pengalaman dan Profesionalisme Auditor pada Pengungkapan Kecurangan: Kecerdasan Spiritual sebagai Pemoderasi. *Current*, 1(1), 150-169. <https://doi.org/10.31258/jc.1.1.150-169>
- Miftahul Jannah, Herayani, S. A. (2022). Peran Inspektorat Dalam Melakukan Pengawasan Di Wilayah Satuan Krja Perangkat Daerah Kabupaten Tanjung Barat. *Siyasah: Jurnal Hukum Tata ...*, 5(Juli), 64-83.
- Misbahuddin, M., Mursalim, M., & Su'un, M. (2018). Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Audit Judgment Pada Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan. *SEIKO: Journal of Management & Business*, 1(2), 91-116. <https://journal.stieamkop.ac.id/index.php/seiko>
- Mulyadi, R., & Nawawi, M. (2020). Pengaruh Audit Forensik, Audit Investigasi, Profesionalisme terhadap Pencegahan Kecurangan (Studi Empiris pada BPKP Provinsi Banten). *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 13(2), 272. <https://doi.org/10.35448/jrat.v13i2.9048>
- Mulyati, Pupung Purnamasari dan Hendra Gunawan. 2015. "Pengaruh kemampuan Auditor Investigatif dan Pengalaman Auditor Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pembuktian Kecurangan". *Prosiding Akuntansi*, ISSN: 2460-6561.
- Njonjie, P., Nangoi, G., & Gamaliel, H. (2019). Pengaruh Kompetensi, Sistem Pengendalian Internal dan Moralitas Aparatur Terhadap Kecurangan Laporan Keuangan Dalam Pengelolaan Keuangan Desa Di Kabupaten Halmahera Utara. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing "Goodwill,"* 10(2), 79. <https://doi.org/10.35800/jjs.v10i2.24955>
- Prayoga, F. N., & Dewi, I. P. (2017). PENGARUH PENGENDALIAN INTERNAL DAN KOMPENSASI TERHADAP KECURANGAN (FRAUD) (Studi Kasus Pada PT.Bank Mandiri (Persero) Tbk. Area Asia Afrika Kota Bandung). *Jurnal Sains Manajemen & Akuntansi*, IX(2), 65-75.
- Rahim, S., Ahmad, H., Nurwakia, N., Nurfadila, N., & Muslim, M. (2020). The Influence of Audit Staff Quality and Client Type on Audit Evidence Collection with Communication Type as Moderation. *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 3(1), 103-117. <https://doi.org/10.33005/jasf.v3i1.79>
- Rahim, S., Muslim, M., & Amin, A. (2019). Red Flag And Auditor Experience Toward Criminal Detection Trough Profesional Skepticism. *Jurnal Akuntansi*, 23(1), 47-62. <https://doi.org/10.24912/ja.v23i1.459>
- Rahmayani, L. (2014). Pengaruh kemampuan auditor, skeptisme profesional auditor, teknik audit dan whistleblower terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan. *Jurnal Online Mahasiswa (JOM) Bidang Ilmu Ekonomi*, 1(2), 1-15.

- Sayyid, A. (2015). Pemeriksaan Fraud Dalam Akuntansi Forensik Dan Audit Investigatif. *Al-Banjari : Jurnal Ilmiah Ilmu-Ilmu Keislaman*, 13(2), 137-162. <https://doi.org/10.18592/al-banjari.v13i2.395>
- Subyantoro, A., & Suwanto, F. X. (2007). Metode dan teknik penelitian sosial. Yogyakarta: CV Andi Offset.
- Sugiyono, D. (2010). Metode penelitian kuantitatif dan R&D. Bandung: Alfabeta, 26-33.
- Surya, A. H. W. J., Lannai, D., & Amiruddin, A. (2021). Effect of Integrity, Work Experience and Compensation on Fraud Detection Through Professional Skepticism. *Point of View Research Accounting and Auditing*, 2(3), 192-211. <http://www.journal.accountingpointofview.id/index.php/povraa/article/view/149>
- Tjan, Juliyanthy Sidik. "Pengaruh Pengalaman Auditor, Independensi, dan Skeptisme Profesional Auditor Terhadap Pendeteksian Kecurangan." *CESJ: Center Of Economic Students Journal* 4.2 (2021): 1-12. <http://repository.umi.ac.id/1057/1/966-Article%20Text-3930-1-10-20211013.pdf>
- Utama, I. G. P. O. S., Ramantha, I. W., & Badera, I. D. (2018). Analisis Faktor-Faktor Dalam Perspektif Fraud Triangle Sebagai Prediktor Fraudulent Financial Reporting I Gusti Putu Oka Surya Utama 1 Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali , Indonesia Email: Gbokasurya@Gmail.Com Fakultas Ekonomi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 7(1), 251-278.
- Wahyuadi Pamungkas, & Jaeni. (2022). Pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, Independensi, dan Skeptisme Profesional Terhadap Pengungkapan Fraud (Studi Pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah). *Kompak :Jurnal Ilmiah Komputerisasi Akuntansi*, 15(1), 99-109. <https://doi.org/10.51903/kompak.v15i1.622>
- Wijaya, C. L. (2020). PENGARUH PROFESIONALISME DAN INDEPENDENSI TERHADAP PENCEGAHAN KECURANGAN DENGAN IKLIM ETIKA-EGOISME SEBAGAI VARIABEL MODERASI. *Jurnal Ilmu Sosial Dan Humaniora*, 9(1), 78-89.
- Wulandari, D. N., & Nuryanto, M. (2018). Pengaruh Pengendalian Internal, Kesadaran Anti-Fraud, Integritas, Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Pencegahan Kecurangan. *Jurnal Riset Akuntansi Mercu Buana*, 4(2), 117. <https://doi.org/10.26486/jramb.v4i2.557>
- Yusuf, Z., Nurwanah, A., & Sari, R. (2022). Fraud pada Program Jaminan Kesehatan Nasional Perpekstif: Kompetensi Auditor Internal dengan Pendekatan Fenomenologi. *Owner : Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 6(4), 3653-3669. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i4.1115>
<http://www.acfe.com/fraud-tree.aspx>