

**PENGARUH KEMAMPUAN AUDITOR INVESTIGATIF TERHADAP
EFEKTIVITAS PELAKSANAAN PROSEDUR AUDIT INVESTIGATIF
DALAM PEMBUKTIAN *FRAUD*
(Studi Kasus Pada Perwakilan BPKP Provinsi Lampung)**

(Skripsi)

Oleh

JANSON YANDA HUTAURUK



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2016**

ABSTRACT

THE INFLUENCE OF INVESTIGATIVE AUDITOR CAPABILITY TOWARD THE EFFECTIVENESS OF THE IMPLEMENTATION OF INVESTIGATIVE AUDIT PROCEDURES IN FRAUD VERIFICATION (Case Study on Perwakilan BPKP Provinsi Lampung)

By

JANSON YANDA HUTAURUK

This study aims to examine the influence of Investigative Auditor Capability toward the Effectiveness of the Implementation of Investigative Audit Procedures in Fraud Verification by auditor at Representative Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) Lampung Province. The ability of auditors is composed of Independence, Expertise, Due Professional Care and Compliance of Code of Ethics.

The number of samples examined as many as 76 auditors. The data collection is done by distributing questionnaires to the auditor. Data analysis technique used is Structural Equation Model (SEM) method using a Partial Least Square (PLS) approach.

Based on the analysis, it is known that proving fraud in Representative Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) Lampung Province have been going well. This means that the implementation of investigative audit procedure is effective, supported by the expertise and compliance of code of ethics which is owned by the auditor. But there are still things to be improved related to auditor independence and due professional care.

Keywords: independence, expertise, due professional care, code of ethics, fraud verification

ABSTRAK

PENGARUH KEMAMPUAN AUDITOR INVESTIGATIF TERHADAP EFEKTIVITAS PELAKSANAAN PROSEDUR AUDIT INVESTIGATIF DALAM PEMBUKTIAN *FRAUD* (Studi Kasus Pada Perwakilan BPKP Provinsi Lampung)

Oleh

JANSON YANDA HUTAURUK

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif dalam Pembuktian *Fraud* oleh auditor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Lampung. Kemampuan auditor terdiri dari Independensi, Keahlian, Kecermatan Profesional dan Kepatuhan terhadap Kode Etik.

Jumlah sampel yang diteliti sebanyak 76 orang auditor. Pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan kuesioner kepada auditor. Teknik analisis data yang digunakan adalah metode *Structural Equation Model* (SEM) dengan menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS).

Berdasarkan hasil analisis, diketahui bahwa pembuktian *fraud* di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung telah berjalan dengan baik. Artinya pelaksanaan prosedur audit investigatif sudah efektif yang didukung dengan keahlian dan kepatuhan kode etik yang dimiliki oleh auditor. Namun masih terdapat hal yang harus diperbaiki terkait dengan sikap independensi dan kecermatan profesional auditor investigatif.

Kata kunci: independensi, keahlian, kecermatan profesional, kode etik, pembuktian *fraud*

**PENGARUH KEMAMPUAN AUDITOR INVESTIGATIF TERHADAP
EFEKTIVITAS PELAKSANAAN PROSEDUR AUDIT INVESTIGATIF
DALAM PEMBUKTIAN *FRAUD*
(Studi Kasus Pada Perwakilan BPKP Provinsi Lampung)**

Oleh

Janson Yanda Hutauruk

**Skripsi
Sebagai salah satu syarat untuk mencapai gelar
SARJANA EKONOMI**

Pada

**Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2016**

Judul Skripsi

: **PENGARUH KEMAMPUAN AUDITOR
INVESTIGATIF TERHADAP
EFEKTIVITAS PELAKSANAAN
PROSEDUR AUDIT INVESTIGATIF
DALAM PEMBUKTIAN *FRAUD* (STUDI
KASUS PADA PERWAKILAN BPKP
PROVINSI LAMPUNG)**

Nama Mahasiswa

: **Janson Yanda Hutauruk**

Nomor Pokok Mahasiswa

: 1411031142

Program Studi

: Akuntansi

Fakultas

: Ekonomi dan Bisnis



1. **Komisi Pembimbing**

Drs. A. Zubaidi Indra, M.M., C.A., C.P.A.
NIP 19570608 198703 1 003

Ninuk Dewi K, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19820220 200812 2 003

MENGETAHUI

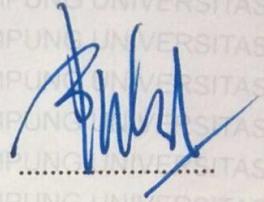
2. **Ketua Jurusan Akuntansi**

Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19620612 199010 2 001

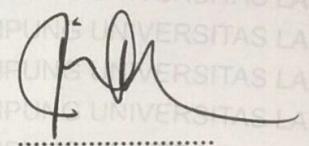
MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

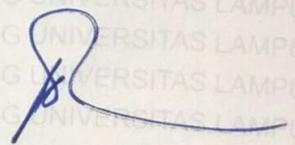
Ketua : Drs. A. Zubaidi Indra, M.M., C.A., C.P.A.



Sekretaris : Ninuk Dewi K, S.E., M.Si., Akt.



Penguji Utama : R. Weddie Andriyanto, S.E., M.Si., C.A., C.P.A.



2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis



Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.
NIP 19610904 198703 1 011



Tanggal Lulus Ujian Skripsi : 1 November 2016

PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME

Saya yang bertandatangan di bawah ini:

Nama : Janson Yanda Hutaaruk

NPM : 1411031142

Dengan ini menyatakan bahwa skripsi yang berjudul “Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif Dalam Pembuktian *Fraud* (Studi Kasus Pada Perwakilan BPKP Provinsi Lampung)” telah ditulis dengan sungguh-sungguh dan merupakan hasil karya sendiri, bukan jiplakan hasil karya orang lain dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di perguruan tinggi lainnya. Sepanjang sepengetahuan saya, skripsi ini belum pernah ditulis atau diterbitkan oleh pihak lain kecuali yang diacu secara tertulis dan disebutkan dalam daftar pustaka. Apabila di kemudian hari terbukti bahwa pernyataan ini tidak benar, maka saya sanggup menerima sanksi sesuai peraturan yang berlaku.

Bandar Lampung, 4 November 2016

Penulis,



Janson Yanda Hutaaruk
NPM. 1411031142

RIWAYAT HIDUP

Penulis dilahirkan di Banda Aceh, pada tanggal 10 Januari 1989, sebagai anak pertama dari empat bersaudara, dari orang Bapak L. Hutauruk dan Ibu R. Sitorus.

Penulis menyelesaikan Pendidikan Taman Kanak-Kanak di TK Budi Dharma Banda Aceh pada tahun 1994, kemudian dilanjutkan dengan Pendidikan Dasar di SDN 101730 Kp. Lalang, Kab. Deli Serdang pada tahun 2000. Selanjutnya penulis menyelesaikan Pendidikan Menengah Pertama di SLTP Negeri 9 Medan pada tahun 2003, kemudian melanjutkan Pendidikan Menengah Atas di SMA Swasta Santo Thomas 3 Medan hingga lulus pada tahun 2006. Pada tahun 2007, penulis melanjutkan Pendidikan Diploma III di Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN) hingga lulus pada tahun 2010, dan berstatus sebagai Pegawai Negeri Sipil pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) hingga saat ini.

Penulis terdaftar sebagai mahasiswa S1 Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung pada tahun 2014 melalui program kerja sama Beasiswa STAR BPKP dan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

SANWACANA

Puji dan syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yesus Kristus yang senantiasa memberikan berkatNya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif Dalam Pembuktian *Fraud* (Studi Kasus Pada Perwakilan BPKP Provinsi Lampung)”, sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Pada kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih yang tulus kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Hi. Satria Bangsawan, S.E., M.Si. selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
2. Ibu Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt. sebagai Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
3. Ibu Yuztitya Asmaranti, S.E., M.Si. sebagai Sekretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung dan sebagai Dosen Pembimbing Akademik yang telah memberikan arahan, nasihat dan perhatian sehingga penulis dapat menyelesaikan proses belajar.
4. Bapak Drs. A Zubaidi Indra, M.M., C.A., C.P.A. sebagai Dosen Pembimbing Utama atas kesediaannya untuk memberikan bimbingan, saran dan nasihat dalam proses penyelesaian skripsi;

5. Ibu Ninuk Dewi K, S.E., M.Si., Akt. Sebagai Dosen Pembimbing Kedua atas kesediaannya untuk memberikan bimbingan, saran dan nasihat dalam proses penyelesaian skripsi;
6. Bapak R Weddie Andriyanto, S.E., M.Si., C.A., C.P.A. sebagai Dosen Penguji atas masukan dan nasihat yang telah diberikan untuk penyempurnaan skripsi;
7. Seluruh Dosen dan Karyawan di Jurusan Akuntansi atas semua pengajaran, pelayanan dan bantuan yang telah diberikan;
8. Istriku tercinta Theresya Sinaga dan *my little panda*, kalian semangatku;
9. Kedua orang tuaku, Papa Bob dan Mama Uma atas dukungan dan doanya;
10. Keluarga besar penulis yang selalu memberikan dukungan dan doa;
11. Teman-teman seperjuangan STAR BPKP Unila, Benny, Hubert, Margi, Ersya, Irwan, Muji, Ilham, Rendy, Hepzi dan Toni.
12. Ibu Sally Salamah sebagai Kepala Perwakilan BPKP Provinsi Lampung beserta para pejabat struktural dan rekan-rekan pegawai atas dukungan dalam penyelesaian skripsi;
13. Seluruh teman dan kerabat yang tidak dapat disebutkan satu persatu, terima kasih dukungan dan doanya.

Akhir kata, penulis menyadari bahwa skripsi ini masih jauh dari kesempurnaan, akan tetapi sedikit harapan semoga skripsi ini dapat berguna dan bermanfaat bagi kita semua.

Bandar Lampung, November 2016

Penulis,

Janson Yanda Hutauruk

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRACT	i
ABSTRAK	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iv
HALAMAN PENGESAHAN	v
PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME	vi
RIWAYAT HIDUP	vii
SANWACANA	viii
DAFTAR ISI	x
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiv
I. PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Permasalahan	5
1.3 Tujuan Penelitian	6
1.4 Manfaat Penelitian	7
II. LANDASAN TEORI	
2.1 <i>Gone Theory</i>	8
2.2 Teori Pengambilan Keputusan	8
2.3 <i>Fraud</i>	9
2.4 <i>Fraud Triangle Theory</i>	10
2.5 <i>Audit/Auditing</i>	11
2.6 Audit Investigatif	11
2.7 Aksioma dan Tujuan Audit Investigatif	13
2.8 Kemampuan Auditor Investigatif	14
2.9 Prosedur Audit Investigatif	18
2.10 Penelitian Terdahulu	20
2.11 Model Penelitian	22
2.12 Hipotesis Penelitian	23
III. METODE PENELITIAN	
3.1 Populasi dan Sampel	28
3.2 Data Penelitian	29
3.3 Operasional Variabel Penelitian	29
3.4 Metode Analisis Data	31
3.4.1 Model Pengukuran (<i>Outer Model</i>)	32
3.4.1.1 Uji Validitas	32
3.4.1.2 Uji Reliabilitas	32
3.4.2 Model Struktural (<i>Inner Model</i>)	33

3.5	Pengujian Hipotesis	33
IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN		
4.1	Hasil Pengumpulan Data	34
4.2	Hasil Analisis Data	35
4.2.1	Pengujian Model Pengukuran (<i>Outer Model</i>)	35
4.2.2	Pnegujian Model Struktural (<i>Inner Model</i>)	41
4.3	Pengujian Hipotesis	43
4.4	Pembahasan	44
V. SIMPULAN DAN SARAN		
5.1	Simpulan	50
5.2	Saran	51

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1.1 Jumlah Audit Keinvestigasian yang Berindikasi TPK di PerwakilanBPKP Provinsi Lampung	4
2.1 Penelitian terdahulu	20
4.1 Indikator yang tidak memenuhi kriteria <i>outer loadings</i>	38
4.2 Nilai <i>Average Variance Extracted</i> (AVE) dan <i>Communality</i>	38
4.3 <i>Cross Loadings</i>	39
4.4 <i>Cronbach's alpha</i> dan <i>Composite reliability</i>	40
4.5 Nilai <i>Coefficient of Determinant</i> (R^2)	42
4.6 <i>Path Coefficients</i> (Mean, STDEV, T-Values)	42

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1.1 Indeks Persepsi Korupsi Indonesia Tahun 1995-2014	2
2.1 <i>Fraud Triangle Theory</i>	10
2.2 Model Penelitian	23
4.1 Output Model Pengukuran Awal	36
4.2 Output Model Pengukuran Akhir	37
4.3 Output Model Struktural	41

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Kuesioner Penelitian	L-1
2. Data Tabulasi Kuesioner	L-7

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Association Certified Fraud Examiners (ACFE) mendefinisikan *fraud* sebagai “*any intentional act or omission designed to deceive others, resulting in the victim suffering a loss and/or the perpetrator achieving a gain*”, yaitu setiap tindakan yang disengaja atau kelalaian yang dirancang untuk menipu orang lain, sehingga korban menderita kerugian dan/atau pelaku mendapatkan keuntungan.

Salah satu contoh tindakan *fraud* yang terkenal di Indonesia yaitu korupsi.

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi mengartikan perbuatan korup sebagai tindakan melawan hukum yang dilakukan oleh setiap orang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri, orang lain, atau korporasi; menyalahgunakan wewenang, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan dan kedudukan yang dapat merugikan negara atau perekonomian negara. Offe (2004) mendefinisikan korupsi sebagai setiap transaksi tidak sah/*unauthorized* antara agen dan pihak ketiga. *Transparency International* (2008) mendefinisikan korupsi sebagai “*abuse of entrusted power for private gain*”. Menurut Grimm (2009), perbuatan yang terpaksa dilakukan untuk mengatasi situasi yang mengancam kelangsungan hidup seseorang tidak dapat dikategorikan korupsi. Benang merah dari berbagai definisi tersebut adalah

korupsi melibatkan unsur penyalahgunaan kepercayaan yang bertujuan untuk menghasilkan keuntungan privat, dan bukan karena kondisi yang mengancam kelangsungan hidup pelaku (Kastowo, 2016).

Dalam dua dekade terakhir, indeks persepsi korupsi Indonesia tidak berubah secara signifikan. Korupsi menjadi salah satu penyebab rendahnya indeks daya saing global Indonesia. Korupsi dan birokrasi pemerintah yang tidak efisien telah menjadi masalah utama penghambat dunia usaha di Indonesia (Kastowo, 2016).

Grafik di bawah ini menunjukkan perkembangan Indeks Persepsi Korupsi di Indonesia dari tahun 1995-2014:



Sumber Data: *Internasional Transparency* (Kastowo, 2016)

Gambar 1.1 Indeks Persepsi Korupsi Indonesia Tahun 1995-2014

Tren Indeks Persepsi Korupsi pada grafik di atas mengindikasikan bahwa upaya pemberantasan korupsi di Indonesia belum efektif, namun tidak dapat dipungkiri dalam beberapa tahun ke depan Indeks Persepsi Korupsi di Indonesia dapat meningkat.

Upaya menekan dan meminimalkan insiden *fraud* merupakan aktivitas yang seharusnya dijalankan dengan sungguh-sungguh baik oleh manajemen maupun internal audit pada sektor pemerintahan pusat dan daerah. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) merupakan salah satu Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan sebagaimana diatur dalam Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen yang telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden Nomor 64 Tahun 2005. Dalam rangka melaksanakan tugas di bidang pengawasan tersebut, BPKP melaksanakan kegiatan di bidang keinvestigasian, seperti Audit Investigatif, Audit Dalam Rangka Penghitungan Kerugian Keuangan Negara, Audit Klaim, Audit Eskalasi/Penyesuaian Harga, Evaluasi Hambatan Kelancaran Pembangunan, serta berbagai kegiatan pencegahan korupsi lainnya.

Penugasan audit tersebut diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan PER/04/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Kepala BPKP melalui Peraturan Kepala BPKP Nomor: 1314/K/D6/2012 menerbitkan Pedoman Penugasan Bidang Investigasi (PPBI) yang merupakan norma yang menjadi pedoman bagi auditor BPKP dalam merencanakan, melaksanakan, melaporkan, mengendalikan dan memantau tindak lanjut penugasan bidang investigasi, dengan tujuan tercapainya produk bidang

investigasi yang berkualitas dan memberikan manfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan. Tabel berikut ini menunjukkan perkembangan penanganan *fraud* dilihat dari jumlah audit keinvestigasian yang berindikasi Tindak Pidana Korupsi (TPK) yang dilakukan oleh auditor di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung.

Tabel 1.1 Jumlah Audit Keinvestigasian yang Berindikasi TPK di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung

No	Tahun	Jumlah Audit Keinvestigasian yang Berindikasi TPK
1	2011	53 kegiatan
2	2012	80 kegiatan
3	2013	150 kegiatan
4	2014	119 kegiatan
5	2015	73 kegiatan

Sumber Data: Perwakilan BPKP Provinsi Lampung

Salah satu prioritas yang diatur dalam standar pelaksanaan audit adalah peran dan tanggung jawab auditor yang terkait dengan kehati-hatian profesional, kewajiban auditor untuk meyakini bahwa tidak terdapat kesalahsajian yang bersifat material yang disebabkan oleh perbuatan *fraud* dan/atau ketidakpatutan (Nurharyanto, 2016). Efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif dapat tercapai apabila auditor mampu menjalankan setiap tahapan yang terdapat dalam standar audit (Fayardi, 2014). Jika auditor bekerja tanpa standar audit, ia menempatkan dirinya dalam posisi yang sangat lemah.

Seorang auditor diwajibkan memiliki kompetensi, independensi, akuntabilitas, pemahaman etika dan pengalaman audit, sehingga dapat dicapai kualitas audit sesuai standar yang berlaku (Iman, 2014). Selain itu, kecermatan profesional dalam diri seorang auditor juga sangat berpengaruh terhadap kualitas audit

(Jatmiko, 2014), sehingga dalam pelaksanaan audit investigatif diharapkan dapat mendeteksi atau mencegah terjadinya *fraud* yang dilakukan secara sengaja dan dilakukan atas dasar niat. Oleh karenanya, kita mendorong internal audit dapat menerapkan standar auditnya secara lebih didasarkan pada pertimbangan profesional sehingga akan mampu mengungkapkan adanya isyarat (*red flag*), gejala (*symptom*) atau bentuk perkeyasaan (modus) perbuatan *fraud* melalui metodologi dan teknik-teknik pendeteksian *fraud* yang tepat (Nurharyanto, 2016).

Atas dasar uraian di atas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung dengan judul penelitian **“Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif Dalam Pembuktian *Fraud*”**.

1.2 Permasalahan

1.2.1 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian yang dikemukakan maka dapat diidentifikasi beberapa masalah yang akan dibahas:

1. Bagaimanakah kemampuan yang dimiliki auditor investigatif di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung.
2. Bagaimanakah pelaksanaan prosedur audit investigatif yang efektif dalam pembuktian *fraud* di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung.
3. Seberapa besar kemampuan auditor investigatif berpengaruh terhadap efektifitas pelaksanaan prosedur audit investigatif dalam pembuktian *fraud*.

1.2.2 Batasan Masalah

Batasan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Di dalam penelitian ini tidak mengungkap tentang berapa besar angka kerugian keuangan negara yang terjadi akibat perbuatan korupsi.
2. Penelitian ini hanya membahas pelaksanaan audit investigatif secara umum dan tidak merujuk pada satu kasus tertentu.
3. Kriteria pelaksanaan tahapan audit investigatif yang digunakan adalah Permenpan Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 dan Pedoman Penugasan Bidang Investigasi Tahun 2012.
4. Responden penelitian ini hanya dilakukan terhadap Pejabat Fungsional Auditor (PFA) dan Pejabat Struktural di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung, dan tidak dapat mencerminkan keseluruhan PFA dan Pejabat Struktural di BPKP secara luas.

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan masalah yang telah dirumuskan, tujuan yang hendak dicapai dalam penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui kemampuan yang dimiliki auditor investigatif di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung.
2. Untuk mengetahui pelaksanaan prosedur audit investigatif yang efektif dalam pembuktian *fraud* di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung.
3. Untuk mengetahui seberapa besar kemampuan auditor investigatif berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif dalam pembuktian *fraud*.

1.4 Manfaat Penelitian

1.4.1 Manfaat Teoritis

1. Dapat memberi tambahan informasi bagi para pembaca yang ingin lebih menambah wawasan pengetahuan khusus di bidang auditing.
2. Memberikan pengetahuan bagi para pembaca mengenai audit investigatif.
3. Sebagai sarana untuk mengembangkan dan menerapkan ilmu pengetahuan yang diperoleh peneliti dari bangku kuliah dengan yang ada di dalam dunia kerja.

1.4.2 Manfaat Praktis

1. Dapat digunakan sebagai bahan masukan bagi auditor dalam kemampuannya untuk membuktikan adanya suatu kecurangan (*fraud*) dalam pelaksanaan prosedur audit.
2. Diharapkan dapat membantu BPKP dalam mengidentifikasi faktor-faktor yang menjadi kendala dalam pelaksanaan penugasan audit investigatif.

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 *Gone Theory*

Bologna dan Lindquist (2000) dalam Nurharyanto (2013) menegaskan bahwa setidaknya terdapat empat faktor pendorong seseorang untuk melakukan *fraud*, yang disebut juga dengan teori GONE, yaitu *Greed* (keserakahan), *Opportunity* (kesempatan), *Need* (kebutuhan), dan *Exposure* (pengungkapan). Timbulnya *fraud* pada umumnya merupakan gabungan dari motivasi dan kesempatan. Motivasi dapat berbentuk kebutuhan ekonomi kemudian menjadi keserakahan, sedangkan lemahnya pengendalian *intern* dari suatu lingkungan yang tidak lagi menghargai kejujuran, memberi kesempatan seseorang untuk berbuat *fraud*. Semakin besar kebutuhan ekonomi seseorang yang bekerja di dalam suatu organisasi yang pengendalian internnya lemah, maka motivasinya untuk melakukan *fraud* semakin kuat. Auditor adalah seseorang yang mengemban kepercayaan publik, oleh karena itu auditor harus memiliki kemampuan untuk mendeteksi *fraud* yang dapat terjadi dalam tugas auditnya (Widiyastuti dan Pamudji, 2009).

2.2 *Teori Pengambilan Keputusan*

Becker (1968) dalam Nurharyanto (2016) menjelaskan mengenai model pendekatan pengambilan keputusan menggunakan pendekatan manfaat ekonomi dari suatu perbuatan *fraud*, yaitu:

1. Probabilitas jika tertangkap dibandingkan dengan manfaat yang akan diterima, termasuk di dalamnya manfaat yang dapat diukur secara moneter dan non-moneter dari kegiatan dikurangi biaya hukuman (sanksi) atas perbuatan tersebut dengan memperhitungkan risiko reputasi.
2. Probabilitas jika tidak tertangkap dibandingkan dengan manfaat dari pendapatan dari perbuatan tersebut.

Melalui model tersebut, Becker (1968) berpendapat bahwa seseorang akan melakukan *fraud* jika manfaat bersih yang diharapkan melebihi perkiraan sanksi (hukuman) langsung yang diterimanya dengan memperhitungkan perkiraan hilangnya reputasi. Auditor diharapkan mampu mendeteksi dan mengungkap *fraud* dengan melihat tanda, sinyal, atau *red flags* suatu tindakan yang diduga menyebabkan atau potensial menimbulkan *fraud* (Widiyastuti dan Pamudji, 2009).

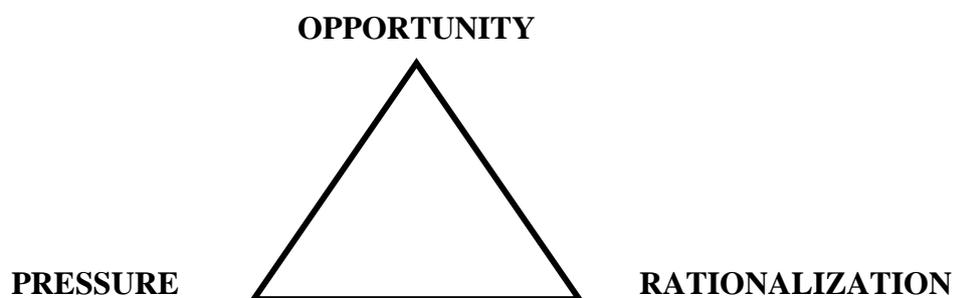
2.3 *Fraud*

Suatu terjemahan bebas tentang pengertian *fraud* dari *Webster's New World Dictionary* dalam Nurharyanto (2013) menyatakan bahwa *fraud* adalah suatu terminologi umum, yang mencakup beragam makna tentang kecerdikan, akal bulus, tipu daya manusia yang digunakan oleh seseorang, untuk mendapatkan suatu keuntungan (di) atas orang lain melalui suatu cara penyajian yang salah. *Institute of Internal Auditor* (Standar 280-04) mendefinisikan *fraud* sebagai suatu perbuatan melawan hukum (tidak sah), yang dilakukan oleh individu di dalam maupun di luar organisasi, atas dasar kesengajaan/niat, dengan tujuan untuk menguntungkan individu/organisasi yang melaksanakan dan mengakibatkan adanya kerugian.

2.4 *Fraud Triangle Theory*

Fraud triangle theory merupakan suatu gagasan yang meneliti tentang penyebab terjadinya kecurangan. Cressey (1953) dalam Nurharyanto (2016) secara sederhana menggambarkan kenapa umumnya orang melakukan *fraud*, yang disebut dengan istilah *fraud triangle*, yaitu:

1. *Pressure* (tekanan), merupakan faktor pendorong yang bisa berupa adanya tekanan masalah keuangan, kebiasaan berperilaku buruk selalu ingin memenuhi kebutuhan gaya hidupnya dengan cara yang salah. Faktor motivasi juga dapat terjadi karena adanya tekanan untuk menunjukkan kinerja/hasil yang baik, atau hanya berupa sensasi untuk bisa menghindari target-target capaian kinerja tertentu.
2. *Rationalization* (pembenaran), tindakan yang menyertai perbuatan *fraud* untuk mendukung alasan kenapa berbuat *fraud*, misalnya gaji rendah, adanya kebutuhan keluarga yang mendesak, atau alasan bahwa apa yang mereka ambil hanya pinjaman dan akan dikembalikannya kelak.
3. *Opportunity* (peluang), terjadi ketika ada kelemahan pada unsur pengendalian. Pelaku *fraud* umumnya berpikir bahwa kesempatan “seperti ini” jarang atau bahkan tidak akan pernah terjadi lagi di masa yang akan datang.



Gambar 2.1 *Fraud Triangle Theory*

2.5 Audit/Auditing

Beberapa pengertian *auditing* yang dikemukakan oleh beberapa ahli yaitu:

Konrath (2002) mendefinisikan auditing sebagai suatu proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Arens, *et al.* (2011) mendefinisikan auditing sebagai “*the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person*”.

Agoes (2012) mendefinisikan auditing sebagai suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

2.6 Audit Investigatif

Terminologi pemeriksaan investigatif muncul dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Audit investigatif termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu, yaitu pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan kinerja. Terminologi investigatif secara umum dapat dikatakan sebagai suatu penyelidikan yang berlandaskan pada hukum dan rasa keadilan

untuk mencari kebenaran dengan tingkat kebenaran yang tinggi (*high level of assurance*) mengenai suatu permasalahan yang ditemukan (Mulyadi, 2014).

Bologna dan Lindquist (2000) menyatakan bahwa “*investigative auditing involves reviewing financial documentation for a specific purpose, which could relate to litigation support and insurance claims as well as criminal matters*”.

Murwanto, dkk. (2006) dalam Fayardi (2014) mendefinisikan audit investigatif sebagai kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindaklanjuti bergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang ditemukan.

Sedangkan dalam Pedoman Penugasan Bidang Investigasi Tahun 2012 untuk BPKP memberikan definisi audit investigatif yang sama dengan Permenpan Nomor: PER/05/M.PAN/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, yaitu proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya.

Mengacu pada berbagai pengertian audit investigatif diatas, maka dapat dikatakan bahwa audit investigatif merupakan proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis dalam rangka mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu kejadian *fraud* yang dituangkan dalam suatu laporan hasil audit, untuk kemudian ditindaklanjuti sesuai dengan peraturan hukum yang berlaku (Fayardi, 2014).

2.7 Aksioma dan Tujuan Audit Investigatif

Association Certified Fraud Examiners (ACFE) dalam Tuanakotta (2012), menyebutkan tiga aksioma dalam melakukan investigasi atau pemeriksaan *fraud*.

Ketiga aksioma ini diistilahkan *fraud axioms*, yang terdiri atas:

1. *Fraud is Hidden* (*fraud* selalu tersembunyi)

Berbeda dengan kejahatan lain, sifat perbuatan *fraud* adalah tersembunyi.

Metode atau modus operandinya mengandung tipuan, untuk menyembunyikan sedang berlangsungnya *fraud*. Hal yang terlihat di permukaan bukanlah yang sebenarnya terjadi atau berlangsung.

2. *Reverse Proof* (pembuktian terbalik)

ACFE menjelaskan bahwa “pemeriksaan *fraud* didekati dari dua arah. Untuk membuktikan *fraud* memang terjadi, pembuktian harus meliputi upaya untuk membuktikan bahwa *fraud* tidak terjadi. Dan sebaliknya. Dalam upaya membuktikan *fraud* tidak terjadi, pembuktian harus meliputi upaya untuk membuktikan bahwa *fraud* memang terjadi”.

3. *Existence of Fraud*

Aksioma ini secara sederhana ingin mengatakan bahwa hanya pengadilan yang dapat (berhak) menetapkan bahwa *fraud* memang terjadi atau tidak terjadi.

Terkait dengan tujuan audit investigatif, Priantara (2013) dalam Fayardi (2014) mengemukakan beberapa tujuan *fraud examination*, yaitu:

1. Membuktikan sejauh mana kebenaran isu *fraud* yang terkait dengan peristiwa ekonomi masa lalu atau yang sedang terjadi;

2. Memperbaiki kelemahan kebijakan, prosedur, sistem, alat, manusia yang memberikan peluang *fraud* terjadi, menemukan siapa pelaku, baik pelaku individu atau berkelompok, mendapatkan informasi keuangan, data pribadi, dan data lain tentang pelaku;
3. Mendapatkan barang bukti dan alat bukti untuk proses hukum;
4. Sebagai “senjata” untuk memerangi *fraud* di semua sektor bisnis dan pemerintahan.

2.8 Kemampuan Auditor Investigatif

Berdasarkan definisi para ahli mengenai audit investigatif, maka dapat disimpulkan bahwa auditor investigatif adalah auditor yang melakukan proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis dalam rangka mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu kejadian *fraud* yang dituangkan dalam suatu laporan hasil audit, untuk kemudian ditindaklanjuti sesuai dengan peraturan hukum yang berlaku.

Peraturan Kepala BPKP Nomor: PER-1314/K/D6/2012 tentang Pedoman Penugasan Bidang Investigasi mengemukakan syarat yang harus dimiliki oleh seorang auditor BPKP dalam melaksanakan penugasan investigasi, yaitu Independensi, Keahlian, Kecermatan Profesional, dan Kepatuhan Terhadap Kode Etik.

1. Independensi

Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 04 di dalam Standar Auditing (SA) seksi 220 menyebutkan bahwa independensi itu berarti tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum

(dibedakan dalam hal berpraktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bilamana tidak demikian halnya, bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru paling penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Code of Professional Conduct dalam Arens, *et al.* (2011) menyatakan bahwa Independensi terdiri dari dua komponen yaitu *Independence of mind* dan *Independence in appearance*. *Independence of mind* mencerminkan kondisi pikiran auditor yang memungkinkan kegiatan audit untuk dilaksanakan tanpa sikap memihak, sementara *independence in appearance* merupakan hasil dari interpretasi orang lain terhadap independensi auditor. Dalam hal ini, meskipun auditor secara faktual independen namun pengguna laporan meyakini bahwa auditor adalah advokat bagi auditannya, maka sebagian besar nilai fungsi dari audit akan hilang.

2. Keahlian

Pada Standar Auditing (SA) seksi 210 dalam SPAP 2011 disebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Seseorang yang berkompoten (mempunyai keahlian) adalah orang yang dengan keterampilannya mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuitif, dan sangat jarang atau bahkan tidak pernah membuat kesalahan (Mayangsari, 2003). Lee dan Stone (1995) dalam Iman (2014) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang

cukup dan secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit dengan objektif.

Permenpan Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 menyebutkan bahwa auditor harus mempunyai pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Dalam peraturan ini juga disebutkan bahwa seorang auditor harus memiliki latar belakang pendidikan auditor, memiliki kompetensi teknis dalam bidang auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi, serta mempunyai sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*).

3. Kecermatan Profesional (*due professional care*)

Due professional care memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama. Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 04 di dalam Standar Auditing (SA) seksi 230 menyebutkan bahwa standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Singgih dan Bawono (2010) dalam Jatmiko (2014) mengungkapkan bahwa penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan kesaksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

4. Kepatuhan Terhadap Kode Etik

Definisi kode etik sesuai yang tercantum dalam Permenpan Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 adalah pernyataan tentang prinsip moral dan nilai yang digunakan oleh auditor sebagai pedoman tingkah laku dalam melaksanakan tugas pengawasan.

Dalam Permenpan Nomor PER/04/M.PAN/03/2008 disebutkan prinsip-prinsip perilaku yang wajib dipatuhi oleh auditor, yaitu:

- 1) Integritas. Auditor harus memiliki kepribadian yang dilandasi oleh unsur jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal.
- 2) Obyektivitas. Auditor harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memproses data/informasi auditi. Auditor sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) membuat penilaian seimbang atas semua situasi yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan sendiri atau orang lain dalam mengambil keputusan.
- 3) Kerahasiaan. Auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak mengungkapkan informasi tersebut tanpa otorisasi yang memadai, kecuali diharuskan oleh peraturan perundang-undangan.
- 4) Kompetensi. Auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas.

2.9 Prosedur Audit Investigatif

BPKP dalam Pedoman Penugasan Bidang Investigasi (PPBI) Tahun 2012 mengelompokkan tahapan audit investigatif sebagai berikut:

1. Tahap Pra Perencanaan

Tahap pra perencanaan merupakan tahap awal proses penugasan yang dilakukan unit kerja untuk menentukan unit kerja akan melakukan atau tidak melakukan penugasan bidang investigasi. Penugasan bidang investigasi harus didasarkan pada alasan yang cukup dan penugasan dilaksanakan setelah dilakukan penelaahan atau ekspose terlebih dahulu atas informasi awal yang diterima.

2. Tahap Perencanaan

Dalam setiap penugasan investigasi, auditor harus menyusun rencana penugasan, yang mana di dalam rencana penugasan tersebut auditor harus menetapkan sasaran, ruang lingkup dan alokasi sumber daya. Apabila diperlukan, penugasan bidang investigasi dapat direncanakan penggunaan tenaga ahli lain yang berkompeten di bidang tertentu. Auditor merencanakan prosedur audit untuk melakukan pengendalian yang memadai atas tenaga ahli lain yang digunakan tersebut guna memperoleh keyakinan bahwa hasil pekerjaan tenaga ahli dapat digunakan sebagai bahan penugasan bidang investigasi.

3. Tahap Pelaksanaan

a. Pengumpulan dan Evaluasi Bukti

Dalam melaksanakan audit, ada 3 kriteria bukti yang dikumpulkan yang harus dipenuhi oleh auditor, yaitu cukup, kompeten, dan relevan. Bukti audit

dikumpulkan dengan menggunakan prosedur, teknik, dan metodologi audit yang memadai.

b. Supervisi, *review meeting* dan pembahasan intern

Pada setiap tahap audit, pekerjaan auditor harus disupervisi secara memadai untuk memastikan tercapainya sasaran dan terjaminnya kualitas audit.

Pengendalian penugasan melalui revidi berjenjang, *review meeting*, dan pembahasan intern perlu dilakukan guna menjamin kualitas audit, mempercepat proses penugasan, dan mencari jalan keluar atas permasalahan-permasalahan yang timbul selama penugasan.

c. Pengkomunikasian Hasil Audit kepada Pihak yang Berkepentingan

Pengkomunikasian hasil audit kepada pihak yang berkepentingan merupakan tahap pembicaraan akhir dengan Objek Penugasan sebagaimana diatur dalam standar audit. Pengkomunikasian hasil audit kepada pihak-pihak terkait lebih bersifat penyampaian hasil audit dari auditor kepada Objek Penugasan, dan bukan merupakan pembahasan hasil audit.

d. Pengelolaan Kertas Kerja Audit

Semua langkah kerja dalam pelaksanaan audit harus dituangkan dalam kertas kerja audit sesuai dengan jenis penugasannya sebagaimana yang berlaku di BPKP. Kertas kerja audit harus memuat ikhtisar yang mendukung substansi materi dan angka-angka yang ada dalam laporan audit. Kertas kerja audit dikelompokkan dalam top schedule, lead schedule, dan supporting schedule.

4. Tahap Pelaporan

Laporan Hasil Audit Investigatif (LHAI) harus menyajikan simpulan secara objektif dan tidak bias. Laporan hasil audit harus mengakomodasi semua

informasi yang relevan. Apabila terdapat keterbatasan lingkup penugasan, alasan keterbatasan informasi yang berpengaruh potensial terhadap simpulan, serta berbagai kualifikasi yang lain, harus diungkapkan dalam laporan.

5. Tahap Tindak Lanjut

Pimpinan Unit Kerja melakukan tindak lanjut dan/atau pemantauan tindak lanjut (TL) atas laporan hasil penugasan bidang investigasi, serta melakukan rekonsiliasi TL atas laporan hasil audit.

2.10 Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian yang melibatkan variabel-variabel yang serupa dengan yang diuji oleh penulis dalam penelitian ini. Diantaranya adalah penelitian yang instrumennya direplikasi untuk mengukur variabel yang diuji.

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

No	Peneliti (Tahun)	Judul	Hasil
1	Fayardi (2014)	Evaluasi Pelaksanaan Audit Investigatif pada BPKP	Penelitian ini mengungkapkan bahwa secara umum Deputi Bidang Investigasi telah melaksanakan tahapan audit investigatif secara memadai sesuai dengan standar dan pedoman audit yang berlaku
2	Iman (2014)	Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas, Pemahaman Etika Auditor, dan Pengalaman Audit terhadap Kualitas Audit	Penelitian ini membuktikan bahwa secara simultan kelima variabel independen tersebut memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Namun secara parsial, kelima variabel independen tersebut

			tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen
3	Jatmiko (2014)	Pengaruh Independensi dan Due Professional Care Terhadap Kualitas Audit	Simpulan penelitian menyatakan bahwa independensi dan due professional care mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kualitas audit, baik secara parsial maupun secara bersama-sama
4	Ardiansyah (2014)	Analisis Hubungan Antara Keahlian, Independensi, dan Etika dengan Kualitas Audit Pada Perwakilan BPKP Provinsi Maluku	Penelitian ini membuktikan bahwa keahlian, independensi, dan etika memiliki hubungan yang positif terhadap kualitas audit
5	Widiyastuti dan Pamudji (2009)	Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (<i>Fraud</i>)	Penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi, independensi, dan profesionalisme berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (<i>fraud</i>)
6	Dewi dan Ramantha (2016)	Profesionalisme Sebagai Pemoderasi Pengaruh Kemampuan Investigatif pada Pembuktian Kecurangan oleh Auditor	Hasil dari penelitian ini mengungkapkan kemampuan investigatif berpengaruh positif pada pembuktian kecurangan oleh auditor di BPKP Provinsi Bali
7	Wijayanti (2014)	Pengaruh Kemampuan dan Sikap Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan	Dari hasil analisis data dan pengujian hipotesis dapat disimpulkan bahwa Kemampuan dan Sikap auditor investigatif

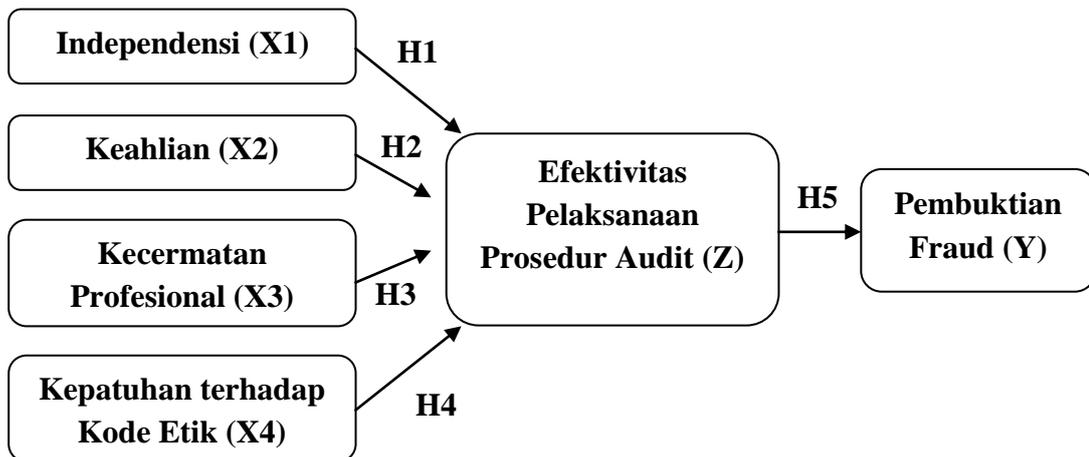
		Prosedur Audit Dalam Pembuktian Kecurangan	secara parsial tidak berpengaruh positif signifikan namun terdapat hubungan yang kuat karena koefisien korelasi bernilai positif sehingga semakin baik kemampuan dan sikap auditor investigatif semakin baik juga efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan
8	Affandi (2013)	Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas, dan Etika Profesi Auditor terhadap Kualitas Audit	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan, kompetensi, independensi, akuntabilitas, dan etika profesi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dan hasil secara parsial menunjukkan bahwa variabel independensi dan akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan untuk kompetensi dan etika profesi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit

2.11 Model Penelitian

Permenpan Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 menyatakan bahwa BPKP merupakan salah satu Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang mempunyai tugas dan fungsi antara lain melakukan kegiatan pengawasan, salah satunya audit investigatif. Auditor selaku pegawai negeri sipil (PNS) yang mempunyai jabatan fungsional auditor dan/atau pihak lain yang diberi tugas,

wewenang, tanggung jawab dan hak secara penuh untuk dan atas nama Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) membutuhkan independensi, keahlian, kecermatan profesional, kode etik untuk melaksanakan prosedur audit yang sesuai dengan standar dan pedoman yang audit yang ditetapkan.

Mengadopsi penelitian terdahulu, penulis melakukan penelitian terkait hubungan antara independensi, keahlian, kecermatan profesional, kepatuhan terhadap kode etik dengan pelaksanaan prosedur audit dan pembuktian *fraud*, sebagaimana tergambar pada alur pikir di bawah ini:



Gambar 2.2 Model Penelitian

2.12 Hipotesis Penelitian

2.12.1 Pengaruh Independensi Auditor Investigatif terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit

Standar audit investigatif dalam Permenpan Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 menyebutkan bahwa auditor sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) harus memiliki independensi dalam pelaksanaan tugasnya. Independensi memiliki peranan penting dalam diri seorang auditor investigatif, sehingga

pelaksanaan prosedur audit investigatif dapat terlaksana dengan baik sesuai dengan standar audit. Jadi, setiap auditor tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa ia independen, tetapi juga harus menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independensinya.

Sikap independensi juga diperlukan oleh auditor agar ia bebas dari kepentingan dan tekanan pihak manapun, dan dapat melaksanakan prosedur audit dengan baik, sehingga kecurangan yang ada pada perusahaan yang diauditnya dapat dideteksi dengan tepat, dan setelah kecurangan tersebut telah terdeteksi, auditor tidak ikut mengamankan praktik kecurangan tersebut. Hal ini didukung oleh penelitian Iman (2014) dan Jatmiko (2014) yang membuktikan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, dimana salah satu indikasi kualitas audit yang baik adalah jika kecurangan yang ada dalam audit tersebut dapat terdeteksi (Widiyastuti dan Pamudji, 2009). Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H1 : Independensi berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit

2.12.2 Pengaruh Keahlian Auditor Investigatif terhadap Efektivitas

Pelaksanaan Prosedur Audit

Standar audit investigatif dalam Permenpan Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 menyebutkan bahwa auditor sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) harus memiliki keahlian dalam pelaksanaan tugasnya. Keahlian memiliki peranan penting dalam diri seorang auditor investigatif, sehingga pelaksanaan prosedur audit investigatif dapat terlaksana dengan baik sesuai standar audit.

Mayangsari (2003) mendefinisikan bahwa seseorang yang berkompeten (mempunyai keahlian) adalah orang yang dengan keterampilannya mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuitif, dan sangat jarang atau bahkan tidak pernah membuat kesalahan. Keahlian diperlukan agar auditor dapat menjalankan prosedur audit sesuai standar, dan mendeteksi dengan cepat dan tepat ada atau tidaknya kecurangan serta trik-trik rekayasa yang dilakukan untuk melakukan kecurangan tersebut. Hal ini didukung oleh penelitian Iman (2014) dan Ardiansyah (2014) yang membuktikan bahwa keahlian berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, dimana salah satu indikasi kualitas audit yang baik adalah jika kecurangan yang ada dalam audit tersebut dapat terdeteksi (Widiyastuti dan Pamudji, 2009). Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H2 : Keahlian berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit

2.12.3 Pengaruh Kecermatan Profesional Auditor Investigatif terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit

Standar audit investigatif dalam Permenpan Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 menyebutkan bahwa auditor sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) harus memiliki kecermatan profesional dalam pelaksanaan tugasnya. Kecermatan profesional memiliki peranan penting dalam diri seorang auditor investigatif, sehingga pelaksanaan prosedur audit investigatif dapat terlaksana dengan baik sesuai dengan standar audit.

Menurut Singgih dan Bawono (2010) penggunaan kecermatan profesional memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan

maupun kecurangan. Penggunaan kecermatan profesional ini akan membuat kualitas audit akan terjaga. Hal ini didukung oleh penelitian Jatmiko (2014) yang membuktikan bahwa kecermatan profesional berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, dimana salah satu indikasi kualitas audit yang baik adalah jika kecurangan yang ada dalam audit tersebut dapat terdeteksi (Widiyastuti dan Pamudji, 2009). Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H3 : Kecermatan profesional berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit

2.12.4 Pengaruh Kepatuhan terhadap Kode Etik Auditor Investigatif terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit

Standar audit investigatif dalam Permenpan Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 menyebutkan bahwa auditor sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) harus mematuhi kode etik yang ditetapkan. Dalam pelaksanaan prosedur audit, auditor diwajibkan untuk mematuhi kode etik yang berlaku, dan dengan diberlakukannya kode etik tersebut maka auditor dituntut untuk lebih disiplin dan profesional dalam melaksanakan penugasan audit. Kode etik auditor merupakan aturan perilaku yang mengatur setiap tindakan yang harus dilakukan oleh auditor sehingga prosedur audit dapat dilaksanakan sesuai standar audit. Hal ini didukung oleh penelitian Iman (2014) dan Ardiansyah (2014) yang membuktikan bahwa pemahaman etika berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, dimana salah satu indikasi kualitas audit yang baik adalah jika kecurangan yang ada dalam audit tersebut dapat terdeteksi (Widiyastuti dan Pamudji, 2009). Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H4 : Kepatuhan terhadap kode etik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit

2.12.5 Pengaruh Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif terhadap Pembuktian *Fraud*

Kecurangan atau *fraud* secara umum diartikan sebagai perbuatan yang dilakukan secara tidak jujur dengan tujuan untuk memperoleh keuntungan, atau mengakibatkan timbulnya kerugian yang dilakukan dengan cara menipu, memperdaya atau cara-cara lainnya yang melanggar ketentuan perundangan yang berlaku (Nurharyanto, 2013). Berbagai cara dilakukan oleh pelaku *fraud* sehingga perbuatan tersebut dapat disembunyikan dan tidak dapat dideteksi oleh auditor. Auditor dituntut untuk dapat melaksanakan prosedur audit dengan kemampuan audit yang dimiliki, dengan tujuan agar dapat melihat tanda atau sinyal terjadinya kecurangan atau *fraud* (Widiyastuti dan Pamudji, 2009). Hal ini didukung oleh penelitian Dewi dan Ramantha (2016) yang mengungkapkan bahwa apabila auditor memiliki kemampuan investigatif dan melaksanakan prosedur audit investigatif sesuai dengan prosedur yang berlaku, maka audit investigatif yang dilakukan untuk membuktikan kecurangan akan efektif. Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H5 : Efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif berpengaruh positif terhadap pembuktian fraud

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah semua Pejabat Fungsional Auditor (PFA) pada Perwakilan BPKP Provinsi Lampung yang berjumlah 76 orang. Dan yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah populasi tersebut.

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan cara *purposive sampling* dalam penentuan sampel. *Purposive sampling* adalah teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2013). Pertimbangan yang digunakan peneliti yaitu sampel yang memenuhi kriteria pernah melakukan audit keinvestigasian minimal 1 (satu) kali.

Menurut Hair *et al.* (2008) dalam Jogiyanto (2009), untuk mencapai power 80% pada *alpha* 5%, jumlah sampel untuk tiap indikator setidaknya adalah sebanyak 5, atau lebih baik jika 10 sampel per indikator untuk model estimasi, dan untuk model prediksi jumlah sampel setidaknya 10 sampel untuk tiap variabel laten yang diukur. Khusus PLS, standar minimum jumlah sampel adalah 10 kali jumlah jalur yang dibangun untuk uji model struktural. Pada penelitian ini jumlah jalur yang dibangun adalah 5, sehingga jumlah minimum sampel yang memenuhi kriteria penelitian ini adalah 50 sampel.

3.2 Data Penelitian

3.2.1 Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, yaitu data yang diperoleh secara langsung dari sumber atau tempat di mana penelitian dilakukan. Dalam penelitian ini data primer didapat dari pengumpulan kuesioner yang sebelumnya diberika kepada responden auditor Perwakilan BPKP Provinsi Lampung yang memuat sejumlah pernyataan tentang independensi, keahlian, kecermatan profesional, kepatuhan terhadap kode etik, prosedur audit, dan *fraud*.

3.2.2 Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data, terutama data primer dalam penelitian ini dilakukan dengan metode survei yang menggunakan kuesioner, yaitu suatu cara penyelidikan yang dilakukan untuk memperoleh fakta atau gejala yang ada dan mencari keterangan-keterangan secara faktual. Kuesioner tidak diserahkan secara langsung melainkan disalurkan melalui Kepala Subbagian Kepegawaian Perwakilan BPKP Provinsi Lampung untuk kemudian disampaikan kepada responden. Kuesioner yang diisi kemudian diserahkan kembali kepada Kepala Subbagian Kepegawaian untuk dikumpulkan dan diserahkan kepada penulis.

3.3 Operasional Variabel Penelitian

Penelitian ini memiliki 4 (empat) variabel independen, 1 (satu) variabel intervening, dan 1 (satu) variabel dependen. Seluruh variabel akan diukur dengan kuesioner menggunakan skala likert 1 sampai 5, dimana nilai 1 berarti Sangat Tidak Setuju (STS), nilai 2 berarti Tidak Setuju (TS), nilai 3 berarti Netral (N), nilai 4 berarti Setuju (S), dan nilai 5 berarti Sangat Setuju (SS).

3.3.1 Variabel Independen

Dalam penelitian ini yang menjadi variabel independen yaitu:

1. Independensi

Untuk mengukur independensi dalam penelitian ini digunakan indikator yang dikembangkan oleh Nugraheni (2009) dalam Iman (2014). Variabel ini diukur dengan menggunakan 5 item pernyataan yang diadopsi dari hasil penelitian oleh Lavin (1976), Pany dan Recker (1980), Mautz dan Sharaf (1993), dan Wooten (2003).

2. Keahlian

Untuk mengukur independensi dalam penelitian ini digunakan indikator yang dikembangkan oleh Nugraheni (2009) dalam Iman (2014). Variabel ini diukur dengan menggunakan 5 item pernyataan yang diadopsi dari hasil penelitian oleh Bonner dan Lewis (1990), Wooten (2003), dan Libby (1995).

3. Kecermatan Profesional (*Due Professional Care*)

Untuk mengukur kecermatan profesional dalam penelitian ini digunakan indikator yang dikembangkan oleh Jatmiko (2014). Variabel ini diukur dengan menggunakan 5 item pernyataan yang diadopsi dari hasil penelitian Jatmiko (2014).

4. Kepatuhan terhadap Kode Etik

Untuk mengukur kepatuhan terhadap kode etik dalam penelitian ini digunakan indikator yang dikembangkan oleh Nugraheni (2009) dalam Iman (2014).

Variabel ini diukur dengan menggunakan 4 item pernyataan yang mengacu pada butir-butir dalam kode etik Aturan Perilaku Pemeriksa BPKP (Pusdiklatwas BPKP, 2005).

3.3.2 Variabel Intervening

Variabel intervening adalah variabel yang secara teori mempengaruhi fenomena yang diobservasi (variabel dependen), yang efeknya harus diinferensi melalui efek hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen (Jogiyanto, 2012). Pada penelitian ini variabel intervening adalah Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif. Variabel ini diukur dengan menggunakan 10 item pernyataan yang diadopsi dari hasil penelitian Fayardi (2014).

3.3.3 Variabel Dependen

Pada penelitian ini variabel dependen adalah Pembuktian *Fraud*. Variabel ini menggunakan instrumen kesanggupan dan frekuensi auditor dalam menemukan *fraud* dengan menggunakan *red flags*, baik *red flags* karyawan maupun *red flags* manajemen yang dikembangkan oleh DiNapoli (2016). Variabel ini diukur dengan menggunakan 6 item pernyataan yang diadopsi dari hasil penelitian Widiyastuti dan Pamudji (2009).

3.4 Metode Analisis Data

Data dianalisis dengan menggunakan *Structural Equation Model* (SEM) dengan menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS) dan SmartPLS versi 3 sebagai softwarena.

Menurut Jogiyanto (2009), PLS didesain untuk menyelesaikan regresi berganda ketika terjadi permasalahan spesifik pada data, seperti ukuran sampel penelitian yang kecil, adanya data yang hilang (*missing value*), dan multikolinearitas. Selain itu PLS adalah analisis persamaan struktural (SEM) berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus pengujian

model struktural. Model struktural tersebut menunjukkan hubungan antara konstruk independen dan konstruk dependen. Model pengukuran menunjukkan hubungan (nilai *loading*) antara indikator dengan konstruk.

Penulis menggunakan *Partial Least Square* (PLS) sebagai alat analisis yang dianggap tepat untuk menguji variabel dalam penelitian ini. PLS mampu mempertimbangkan semua arah koefisien secara bersamaan untuk memungkinkan analisis langsung, tidak langsung, dan hubungan palsu yang tidak dimiliki oleh analisis regresi (Birkinshaw *et al.*, 1995).

3.4.1 Model Pengukuran (*Outer Model*)

3.4.1.1 Uji Validitas

1. *Convergent Validity*, dinilai berdasarkan korelasi antara item *score* AVE yang dihitung dengan PLS. Skala pengukuran nilai *loading* 0,5 sampai 0,6 dianggap cukup memadai. *Convergent validity* sangat baik apabila skor AVE (*Average Variance Extracted*) > 0,5 (Jogiyanto, 2009).
2. *Discriminant Validity*, dinilai dengan dua metode yaitu metode *Fornell-Larcker*, membandingkan *square roots* atas AVE dengan korelasi *vertical laten*, dan metode *Cross-loading* menyatakan bahwa semua item harus lebih besar dari konstruk lainnya (Jogiyanto, 2009).

3.4.1.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan dengan menggunakan metode *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability*. *Cronbach's Alpha* mengukur batas bawah nilai reliabilitas suatu konstruk sedangkan *Composite Reliability* mengukur nilai sesungguhnya reliabilitas suatu konstruk (Jogiyanto, 2009). Namun *Composite Reliability* dinilai

lebih baik dalam mengestimasi konsistensi internal suatu konstruk. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach's Alpha* $> 0,7$ dan *Composite Reliability* $> 0,7$.

3.4.2 Model Struktural (*Inner Model*)

Di dalam penelitian ini, penulis meneliti struktural model dengan mengukur *Coefficient of Determination* (R^2) dan *Path Coefficient* (β) (Jogiyanto, 2009). Hal ini untuk melihat dan meyakinkan hubungan antar konstruk adalah kuat.

1. *Coefficient of Determination* (R^2)

Nilai R^2 digunakan untuk mengukur tingkat variasi perubahan variabel independen terhadap variabel dependen. Semakin tinggi nilai R^2 berarti semakin baik model prediksi dari model penelitian yang diajukan. Nilai $R^2 > 0,1$ adalah yang dapat diterima.

2. *Path Coefficient* (β)

Pengujian ini dilakukan untuk meyakinkan bahwa hubungan antar konstruk adalah kuat. Dapat dikatakan jika antar konstruk memiliki hubungan yang kuat apabila nilai *path coefficient* lebih dari 0,1. Serta hubungan antara variabel laten dikatakan signifikan jika *path coefficient* ada pada level 0,05.

3.5 Pengujian Hipotesis

Untuk pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara hasil *path coefficient* yang ditunjukkan oleh nilai *T-statistic* dengan T-tabel. Jika nilai *T-statistic* lebih tinggi dibandingkan nilai T-tabel, berarti hipotesis terdukung. Untuk tingkat keyakinan 95% (*alpha* 5%) maka nilai T-tabel untuk hipotesis satu ekor (*one-tailed*) adalah $\geq 1,64$ (Jogiyanto, 2009).

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

Penelitian ini dilakukan untuk menguji pengaruh empat variabel independen terhadap pembuktian *fraud* melalui variabel perantara yaitu efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Keempat variabel independen tersebut yaitu independensi, keahlian, kecermatan profesional dan kepatuhan terhadap kode etik. Yang menjadi objek dalam penelitian ini adalah Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Lampung. Yang menjadi responden adalah pejabat fungsional auditor yang aktif pada kantor Perwakilan BPKP Provinsi Lampung berjumlah 76 orang. Metode yang digunakan dalam menganalisis data pada penelitian ini adalah menggunakan *Structural Equation Model* (SEM) dengan menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS).

Dalam penelitian ini ditemukan perbedaan penafsiran oleh auditor di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung terkait pemberian bingkisan atau jamuan oleh auditan dalam pelaksanaan audit investigatif. Sebagian auditor beranggapan pemberian atau jamuan tersebut dapat mengurangi independensi auditor, namun sebagian lainnya masih beranggapan bahwa hal tersebut tidak mengurangi independensinya, sehingga dapat dikatakan auditor tidak independen. Selanjutnya

terkait dengan kecermatan profesional, program audit yang disusun oleh auditor kadang kala tidak sesuai dengan kondisi dan karakteristik kasus yang dihadapi. Auditor cenderung menggunakan program audit yang sama untuk berbagai jenis kasus audit investigatif.

Berdasarkan uraian pada pembahasan dan didukung dengan hasil pengujian secara statistik, maka dapat ditarik kesimpulan secara umum bahwa pembuktian *fraud* di Perwakilan BPKP Provinsi Lampung telah berjalan dengan baik. Artinya pelaksanaan prosedur audit investigatif sudah efektif yang didukung dengan keahlian dan kepatuhan kode etik yang dimiliki oleh auditor. Namun masih terdapat hal yang harus diperbaiki terkait dengan sikap independensi dan kecermatan profesional auditor investigatif.

5.2 Saran

1. Kepada Perwakilan BPKP Provinsi Lampung agar mengadakan sosialisasi tentang kode etik auditor dalam pelaksanaan audit investigatif sesuai dengan Permenpan Nomor PER/04/M.PAN/03/2008. Melalui sosialisasi ini diharapkan auditor investigatif memiliki pemahaman yang benar terhadap independensi dan lebih independen dalam melaksanakan audit investigatif.
2. Kepada Perwakilan BPKP Provinsi Lampung agar mengadakan pelatihan penyusunan program audit investigatif secara intensif dan berkesinambungan. Pelatihan ini diharapkan dapat meningkatkan kecermatan profesional auditor investigatif, sehingga menghasilkan program audit yang relevan dengan karakteristik kasus dan perkembangan teknologi saat ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Affandi, Mohammad Bakri. 2013. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas, dan Etika Profesi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor Kantor Akuntan Publik di Malang)*. Skripsi. Program Studi S1 Akuntansi. Universitas Negeri Malang.
- Agoes, Sukrisno. 2012. *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ardiansyah, D. Achmad. 2014. *Analisis Hubungan Antara Keahlian, Independensi dan Etika dengan Kualitas Audit pada Perwakilan BPKP Provinsi Maluku*. Skripsi. Program Sarjana Sains Terapan. STAN.
- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S. 2011. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Fourteenth Edition. Prentice Hall.
- Association Certified Fraud Examiners. 2014. *International Fraud Examiners Manual*. ACFE Inc. Austin. Texas-USA.
- Becker, Gary S. 1968. *Crime and Punishment: An Economic Approach*. *Journal of Political Economy (Chicago Journals)*. Volume 76. Hal: 169-217.
- Birkinshaw, J., Morison, A., and Hulland, J. 1995. *Structural and Competitive Determinants of a Global Integration Strategy*. *Strategic Manajement Journal*.
- Bologna, G. Jack dan Robert J. Lindquist. 2000. *Fraud Auditing and Forensic Accounting: New Tools and Techniques*. Edisi Kedua. John Wiley & Sons.
- Bonner, Sarah E. dan Lewis L. Barry. 1990. *Determinant of Auditor Expertise*. *Journal of Accounting Research*, September, Vol. 28: 1-21.
- Cressey, D. R. 1953. *Other People's Money*. Montclair, NJ: Patterson Smith, pp.1-300.

- Dewi, Ni Wayan P dan Ramantha, I Wayan. 2016. *Profesionalisme Sebagai Pemoderasi Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif pada Pembuktian Kecurangan oleh Auditor*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana. Vol.15.2. Mei (2016): 1029-1055.
- DiNapoli, Thomas P. *Red Flags for Fraud. State of New York Office of the State Comptroller*. Diakses tanggal 19 Juni 2016.
- Fayardi, A.W. 2014. *Evaluasi Pelaksanaan Audit Investigatif Pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (Studi Kasus: Deputi Bidang Investigasi)*. Skripsi. Program Sarjana Sains Terapan. STAN.
- Grimm, Rico. 2009. *Rational Choice and Anti-Corruption-Strategies. Hauptseminar "Rational Choice Theory: Voters, Parties and Governments"*. Faculty of Social Sciences University of Mannheim.
- Hair, J.F. Jr., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E., and Tatham, R.L. 2008. *Multivariate Data Analysis, 6th ed.* NJ: Pearson Prentice Hall.
- Iman, M. Fauzul. 2014. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas, Pemahaman Etika Auditor, dan Pengalaman Audit Terhadap Kualitas Audit pada Perwakilan BPKP Provinsi DKI Jakarta*. Skripsi. Program Sarjana Sains Terapan. STAN.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik. Per 1 Maret 2011*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jatmiko, I. Dwi. 2014. *Pengaruh Independensi dan Due Professional Care Terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Perwakilan BPKP D.I. Yogyakarta)*. Skripsi. Program Sarjana Sains Terapan. STAN.
- Jogiyanto, H.M. 2009. *Konsep dan Aplikasi PLS Untuk Penelitian Empiris*. Edisi Pertama. BPFE-Yogyakarta.
- _____. 2012. *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Edisi Lima. BPFE-Yogyakarta.
- Kastowo, Marno. 2016. *Pemodelan Tindakan Koruptif: Analisis Dengan Pendekatan Teori Pilihan Rasional dan Dilema Keagenan*. Kampus Pengawasan. Pusdiklatwas BPKP. Januari 2016. Hal: 28-37.
- Konrath, Larry F. 2002. *Auditing: A Risk Analysis Approach*. Fifth Edition. South-Western.

- Lavin, D. 1976. *Perception of The Independence of The Auditor*. The Accounting Review, Januari: 41-50.
- Lee, Tom dan Mary Stone. 1995. *Competence and independence: The Congenial Twins of Auditing?*. Journal of Business Finance and Accounting. 22 (8). (December): 1169-1177.
- Libby, Robert. 1995. *The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*. New York: Cambridge University Press.
- Mautz, Robert Kugn dan Sharaf, H. Amer. 1961. *The Philosophy of Auditing*. Sarasota: American Accounting Association.
- Mayangsari, Sekar. 2003. *Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi Terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasieksperimen*. Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol. 6, No.1, Hal 1-22.
- Mulyadi. 2014. *Analisis Audit Investigasi Dengan Teknik Komputer Forensik (Studi Kasus Pelaksanaan Tugas Investigasi Deputy Bidang Investigasi BPKP)*. Skripsi. Program Sarjana Sains Terapan. STAN.
- Murwanto, Budiarmo, dan Ramadhana. 2006. *Audit Sektor Publik: Suatu Pengantar Bagi Pembangunan Akuntabilitas Instansi Pemerintah*. Jakarta: BPPK Departemen Keuangan.
- Nugraheni, Oktina. 2009. *Pengaruh Faktor-Faktor Personal Auditor Internal terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris di Lembaga Pemerintah Non Departemen)*. Tesis. Universitas Indonesia.
- Nurharyanto. 2013. *Sistem Kendali Kecurangan (Fraud) Perbankan: Konsepsi, Asesmen Risiko dan Penerapan Kebijakan Anti-Fraud*. Jakarta: Tinta Creative Production.
- _____. 2016. *Pendekatan Teori Permainan dan Konsep Asesmen Risiko Fraud Untuk Melakukan Pencegahan dan Pendeteksian Fraud Pada Sektor Publik*. Kampus Pengawasan. Pusdiklatwas BPKP. Januari 2016. Hal: 20-27.
- Offe, Klaus. 2004. *Political Corruption: Conceptual and Practical Issues in Janos Kornai. Building a trustworthy state in postcolonialist transition*. Page:77-99. Palgrave Macmillan. New York.

- Pany, K dan Recker, M.J. 1980. *The Effect of Gifts, Discounts, and Client Size on Perceived Auditor Independence*. The Accounting Review, Januari: 50-61.
- Peraturan BPK Nomor 01 Tahun 2007 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- Peraturan Kepala BPKP Nomor 1314/K/D6/2012 tentang *Pedoman Penugasan Bidang Investigasi (PPBI)*.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang *Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)*.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor PER/04/M.PAN/03/2008 tentang *Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)*.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- Peraturan Presiden Nomor 64 Tahun 2005 tentang *Perubahan Keenam atas Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen*.
- Priantara, Diaz. 2013. *Fraud Auditing & Investigation*. Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media.
- Pusdiklatwas BPKP. 2008. *Diklat Fraud Auditing*. Edisi ke-5. BPKP.
- _____. 2008. *Kode Etik dan Standar Audit Edisi Kelima*. Ciawi: Pusdiklatwas BPKP.
- Singgih, Elisha Muliani dan Bawono, Icuk Rangga. 2010. *Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor di KAP "Big Four" di Indonesia)*. Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.

- Transparency International. 2008. *Frequently Asked Questions about Corruption*.
<http://transparency.org>.
- Tuanakotta, Theodorus M. 2012. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*.
Jakarta: Salemba Empat.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang *Pemeriksaan Pengelolaan dan
Tanggung Jawab Keuangan Negara*.
- Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun
2001 tentang *Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*.
- Widiyastuti, Marcellina dan Pamudji, Sugeng. 2009. *Pengaruh Kompetensi,
Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Auditor
Dalam Mendeteksi Kecurangan (Fraud)*. Jurnal Unimus. Vol. 5. No.2.
Maret 2009. Hal: 52-73.
- Wijayanti, Tria. 2014. *Pengaruh Kemampuan dan Sikap Auditor Investigatif
Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pembuktian
Kecurangan (Studi Kasus Pada Auditor Investigatif di BPK Provinsi
Jawa Timur Surabaya)*. Skripsi. Program Studi S1 Akuntansi.
Universitas Negeri Malang.
- Wooten, T.G. 2003. *It is Impossible to Know The Number Of Poor-Quality Audits
that Simply Go Undetected and Unpublicized*. The CPA Journal,
Januari: 48-51.