

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

Aris Dianto

Universitas Sangga Buana, Indonesia

Corresponding Author

Nama Penulis: Aris Dianto

E-mail: arisdianto2015@gmail.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh dari empat faktor utama, yaitu Akuntansi Forensik, Audit Investigasi, *Professional Judgment*, dan Whistleblower terhadap tingkat pengungkapan kasus kecurangan (fraud) pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia dalam konteks praktik akuntansi dan audit. Keberadaan kecurangan dalam laporan keuangan perusahaan memiliki implikasi serius terhadap integritas pasar keuangan dan kepercayaan investor. Oleh karena itu, penelitian ini mengambil pendekatan yang komprehensif untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi kemungkinan pengungkapan fraud. Metode penelitian ini melibatkan tinjauan pustaka yang mendalam untuk memahami konsep dan dampak dari Akuntansi Forensik, Audit Investigasi, *Professional Judgment*, dan Whistleblower terhadap pengungkapan fraud. Selanjutnya, penelitian ini akan menggunakan pendekatan empiris dengan mengumpulkan data dari responden yang terlibat dalam praktik akuntansi dan audit, seperti auditor, akuntan forensik, dan profesional terkait yang ada pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan wawasan yang lebih baik tentang bagaimana faktor-faktor ini berkontribusi terhadap pengungkapan fraud. Implikasi praktis dari penelitian ini mencakup peningkatan pemahaman tentang pentingnya penerapan Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi dalam mendeteksi dan mencegah fraud. Selain itu, penelitian ini juga diharapkan dapat meningkatkan peran *Professional Judgment* dalam proses audit, serta memperkuat peran Whistleblower sebagai sumber informasi yang berharga dalam mengungkapkan tindakan kecurangan.

Kata Kunci - Akuntansi Forensik, Audit Investigasi, *Professional Judgment*, Whistleblower, Pengungkapan Fraud

ABSTRACT

This study aims to analyze the effect of four main factors, namely Forensic Accounting, Investigative Audit, *Professional Judgment*, and Whistleblower on the level of disclosure of fraud cases at the Supreme Audit Agency of the Republic of Indonesia in the context of accounting and auditing practices. The existence of fraud in corporate financial reports has serious implications for the integrity of financial markets and investor confidence. Therefore, this study takes a comprehensive approach to identify the factors that influence the likelihood of disclosing fraud. This research method involves an in-depth literature review to understand the concepts and impacts of Forensic Accounting, Investigative Audit, *Professional Judgment*, and Whistleblower on fraud disclosure. Furthermore, this study will use an empirical approach by collecting data from respondents who are involved in accounting and auditing practices, such as auditors, forensic accountants, and related professionals in the Supreme Audit Agency of the Republic of Indonesia.

The results of this study are expected to provide better insight into how these factors contribute to fraud disclosure. The practical implications of this research include increasing understanding of the importance of applying Forensic Accounting and Investigative Audit in detecting and preventing fraud. In addition, this research is also expected to increase the role of *Professional Judgment* in the audit process, as well as strengthen the role of Whistleblowers as a valuable source of information in disclosing fraudulent acts.

Keywords - Forensic Accounting, Investigative Audit, *Professional Judgment*, Whistleblower, Fraud Disclosure

PENDAHULUAN

Kecurangan (*Fraud*) dan korupsi banyak terjadi di berbagai sektor baik perusahaan swasta maupun lembaga pemerintah. Di Indonesia telah banyak menghadapi masalah korupsi, dan kasusnya semakin meningkat, menyebabkan kerugian finansial yang signifikan. Salah satu bentuk kecurangan yang umum terjadi di Indonesia adalah korupsi. Di Indonesia, korupsi mulai sering terdengar oleh masyarakat sekitar tahun 1997-1998, pada saat jatuhnya pemerintahan Orde Baru yang diikuti dengan krisis ekonomi yang berkepanjangan. Korupsi telah merambah hampir semua sektor publik, hukum, dan ekonomi sistem ketatanegaraan Indonesia. Korupsi seringkali tidak diatur oleh undang-undang, sehingga tidak mengherankan jika Indonesia menjadi salah satu negara terkorup di dunia.

Indonesia Corruption Watch (ICW) menunjukkan pada tahun 2017 tercatat 576 kasus korupsi di Indonesia. Angka ini meningkat signifikan dari kasus korupsi yang terjadi pada tahun 2016 yang tercatat sebanyak 482 kasus korupsi (ICW, 2018). Selain itu, *Indonesia Corruption Watch Organization* (ICW) menyatakan bahwa kerugian negara akibat korupsi di Indonesia mencapai Rp 9,2 triliun pada tahun 2018 (ICW, 2019). Dibandingkan dengan tahun 2017, biaya kerugian negara meningkat sebesar Rp 2,7 triliun akibat praktik korupsi (dari Rp 6,5 triliun pada tahun 2017 menjadi Rp 9,2 triliun pada tahun 2018). Gambaran tersebut menunjukkan bahwa korupsi telah meningkat. Berikut adalah tabel yang menunjukkan Indeks Persepsi Korupsi (CPI) di Indonesia dari tahun 2016 hingga 2020 dibandingkan dengan Malaysia dan Singapura.

Tabel 1.

CPI (2016-2020) Indonesia dan Asia Tenggara

No.	Peringkat	Nama negara	Indeks harga konsumen per tahun				
			2020	2019	2018	2017	2016
1	3	Singapura	85	85	85	84	84
2	35	Brunei Darussalam	60	63	63	62	58
3	57	Malaysia	51	47	47	47	49
4	102	Indonesia	37	38	38	37	37
5	115	Filipina	34	36	36	34	35
6	104	Thailand	36	26	26	37	35
7	86	Timor Timur	40	35	35	38	35
8	104	Orang Vietnam	36	33	33	35	33
9	134	Laos	29	29	29	29	30
10	137	Myanmar	28	29	29	30	28
11	160	Kamboja	21	20	20	21	22

Sumber: (<http://www.transparency.org>) direvisi

Indeks Persepsi Korupsi (CPI) menempatkan Indonesia dalam persepsi korupsi yang rendah dibandingkan dengan negara-negara lain di kawasan Asia Tenggara. Sulitnya bagi Indonesia untuk menghindari kegiatan penipuan terlihat jelas. Korupsi, penyuapan, pemerasan, dan pencucian uang adalah beberapa bentuk penipuan yang terjadi setiap tahun di negara ini, baik dalam skala kecil maupun besar. Praktik-praktik ini tidak terbatas pada sektor swasta; mereka juga meluas ke sektor publik, dengan contoh pelanggaran yang umum terjadi. Munculnya penyimpangan tersebut sangat erat kaitannya dengan peran auditor dalam mengungkapnya.

Salah satu strategi yang digunakan untuk mencegah dan mendeteksi contoh penipuan atau kegiatan penipuan melibatkan praktik akuntansi forensik dan audit investigasi. Proses ini memerlukan

pelaksanaan audit akuntansi dan membawa masalah tersebut ke pengadilan. Penerapan audit investigasi dan keahlian dalam akuntansi forensik merupakan konvergensi pengetahuan dari bidang audit, akuntansi, dan hukum. Pendekatan ini telah berhasil mengungkap dan menyelesaikan banyak kasus penipuan yang signifikan, secara efektif menutup jalan bagi individu untuk terlibat dalam penipuan yang dapat merugikan banyak orang.

Akuntansi forensik dan audit investigasi berfungsi sebagai solusi gabungan, yang diambil dari bidang audit, akuntansi, dan keahlian hukum. Kedua disiplin ini diharapkan dapat menawarkan resolusi untuk mengurai dan mengidentifikasi masalah penipuan yang sedang berlangsung yang dilakukan oleh individu atau kelompok, sehingga berkontribusi pada pencarian solusi dalam mengatasi masalah yang meluas ini. (Sayyid, 2015). Audit investigatif adalah bentuk audit atau verifikasi yang ditujukan untuk mengidentifikasi dan mengungkap tindakan penipuan atau kejahatan. Pendekatan, prosedur, dan metode yang umum digunakan dalam penyelidikan kejahatan diterapkan dalam audit investigatif. Proses audit investigasi melibatkan penggunaan keahlian dalam investigasi, serta penggunaan metode dan alat yang sesuai untuk mengumpulkan fakta-fakta yang diperlukan. Pendekatan ini membuat audit investigatif menjadi metode yang efektif dalam mendeteksi tindakan kecurangan (Tuanakotta, 2016).

Penelitian sebelumnya telah mencatat bahwa audit investigatif memiliki dampak positif dalam mendeteksi kecurangan. Penelitian oleh Mamahit dan Urumsah (2018) serta Wardhani dan Urumsah (2018) menunjukkan bahwa penerapan pembukaan forensik sejak tahap awal dan pelaksanaan mampu secara efektif mendeteksi tindakan kecurangan. Penting bagi auditor untuk menjalankan hukuman dengan baik dan akurat guna membangun kepercayaan masyarakat. Dalam pelaksanaan tugas ini, auditor dipengaruhi oleh faktor-faktor seperti tekanan untuk mematuhi regulasi, batasan waktu yang ada, tingkat kerumitan tugas, serta pengetahuan dan pengalaman dalam menyampaikan penilaian atau estimasinya. Kelima aspek ini memiliki pengaruh langsung atau tidak langsung terhadap penilaian yang diberikan oleh auditor (Tielman dan Pamudji, 2012).

Mengenali tindakan kecurangan bukanlah tugas yang sederhana, karena memerlukan pemahaman yang komprehensif tentang karakteristik dan metode yang digunakan dalam melakukan kecurangan. Deteksi penipuan juga tidak selalu menghasilkan hasil yang pasti, karena di baliknya terdapat berbagai motif yang mendasari serta beragam cara pelaku penipuan dalam melaksanakan tindakan tersebut. Audit forensik adalah proses audit yang berfokus pada unsur-unsur yang mencurigakan (keganjilan). Proses pengumpulan fakta audit lebih ditekankan pada apakah terjadi kecurangan, di mana lokasinya, kapan kejadian tersebut terjadi, jenis pelanggaran hukum yang terlibat, dan faktor-faktor lain yang terkait dengan investigasi. Karakteristik penting dalam investigasi tindakan kecurangan adalah bahwa aktivitas ini selalu harus diuji dengan kekurangan bukti konkret tentang tindakan kecurangan serta pelakunya.

Dalam upaya untuk mengatasi penipuan yang terjadi di berbagai lapisan masyarakat, pemerintah telah mengambil berbagai langkah termasuk penerapan sistem whistleblowing, pelaksanaan pengungkapan forensik, dan investigasi mendalam. Salah satu pendekatan untuk mendapatkan informasi awal yang cukup untuk mengungkap kecurangan serta mengungkap pelaku kecurangan adalah melalui pendeteksian kecurangan (Anggriawan, 2014). Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan sistem whistleblowing telah terbukti efektif dalam mendukung pelaksanaan audit forensik, sebagaimana kajian yang dilakukan oleh Panjaitan (2018). Langkah-langkah ini bersama-sama berperan dalam memerangi penipuan dan menciptakan lingkungan yang lebih terbuka dan jujur dalam berbagai sektor.

TINJAUAN PUSTAKA

Fraud adalah Kecurangan dilakukan untuk memperoleh keuntungan berupa uang dan kekayaan, atau untuk menghindari pembayaran atau kerugian jasa, menghindari pajak, serta

mengamankan kepentingan pribadi atau usaha (Sayyid 2015). Deteksi *fraud* oleh internal auditor merupakan identifikasi indikator-indikator fraud yang mengarahkan perlu tidaknya dilakukan pengujian (Pusdiklatwas, 2008). Kemampuan mendeteksi fraud adalah sebuah kecakapan atau keahlian yang dimiliki auditor untuk menemukan indikasi mengenai *fraud*. Mendeteksi *fraud* adalah upaya untuk mendapatkan indikasi awal yang cukup mengenai tindakan *fraud*, sekaligus mempersempit ruang gerak para pelaku kecurangan (Kumaat, 2011).

Akuntansi forensik adalah merupakan aspek audit, akuntansi dan keterampilan investigasi untuk situasi yang memiliki konsekuensi hukum. Tujuan dari akuntansi forensik adalah mendeteksi atau mencegah berbagai jenis kecurangan (Oyedokun 2015). Audit *fraud* atau audit investigasi adalah keterampilan yang melampaui alam penggelapan dan penipuan manajemen perusahaan atau penyuaian komersial. Suatu keterampilan akuntansi forensik melampaui wilayah umum kejahatan berkerah. 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 operandi *fraud* (modus), dan menkuantifikasi nilai kerugian dan dampak yang ditimbulkannya (Wuysang dkk, 2015).

Professional judgment adalah suatu penerapan pengetahuan dan pengalaman yang relevan, dalam konteks auditing, akuntansi, dan standar etika, untuk mencapai keputusan yang tepat dalam situasi atau keadaan selama berlangsungnya penugasan audit, dan kualitas pribadi, yang berarti bahwa judgments berbeda di antara auditor yang berpengalaman (*International Standar Auditing (ISA)* 200 alinea 13). *Whistle-blower* adalah perilaku yang kemunculannya didasarkan atas persoalan etis. Nilai-nilai etika yang menjadi dasar pijakannya adalah nilai kejujuran, keterbukaan, perlindungan terhadap kepentingan umum dan penolakan terhadap penyimpangan aturan dan profesi (Awaludin 2016).

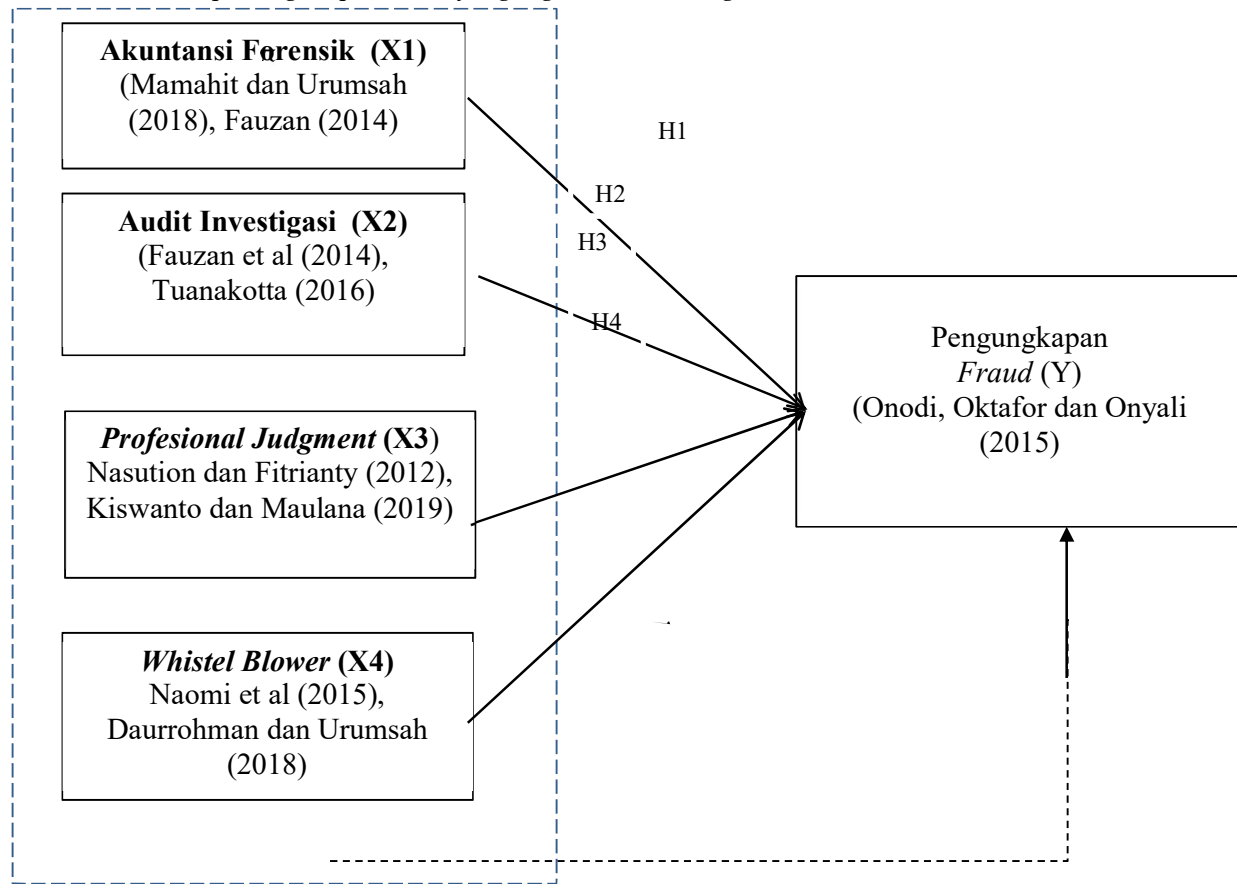
METODE

Penelitian ini merupakan jenis penelitian kuantitatif yang menekankan pada pengujian teori-teori melalui pengukuran variabel-variabel penelitian dengan angka dan melakukan analisis data dengan prosedur statistik. Populasi dan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah para auditor yang ada di kantor Perwakilan BPK RI.

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel bebas dan variabel terikat.

- a. Variabel Bebas (*Independent Variable*) Variabel bebas adalah variabel yang mempengaruhi, yang menyebabkan timbulnya atau berubahnya variabel terikat. Variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini adalah Akuntansi Forensik, Audit Investigasi, *Profesional Judgment*, dan *Whistle Blower*.
- b. Variabel Terikat (*Dependent Variable*) Variabel terikat adalah variabel yang dipengaruhi karena adanya variabel bebas. Variabel terikat yang digunakan dalam penelitian ini adalah Pengungkapan *Fraud*. Definisi operasional variabel penelitian merupakan penjelasan dari masing-masing variabel yang digunakan dalam penelitian terhadap indikator-indikator yang membentuknya.

paradigma penelitian yang digambarkan sebagai berikut :



Gambar 1.

Paradigma Penelitian

————— = Pengaruh Parsial
 - - - - - = Pengaruh Simultan

Berdasarkan kajian pustaka dan kerangka berpikir diatas, maka hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Terdapat Pengaruh Akuntansi Forensik Terhadap Pengungkapan *Fraud* pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia
2. Terdapat Pengaruh Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan *Fraud* Pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia
3. Terdapat Pengaruh *Profesional Judgment* Terhadap Pengungkapan *Fraud* Pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia
4. Terdapat Pengaruh *Whistle-Blower* Terhadap Pengungkapan *Fraud* Pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia
5. Terdapat Pengaruh Akuntansi forensik, Audit Investigasi, *Professional judgement*, dan *Whistleblower* Terhadap Pengungkapan *Fraud* Pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

PEMBAHASAN

Semua penelitian yang semula berupa data ordinal diubah menjadi data interval dengan menggunakan Metode *Successive Interval* (MSI) dan bantuan *software* Microsoft Excel.

- **Hasil Uji Validitas**

Uji Validitas adalah prosedur untuk memastikan apakah kuesioner yang akan dipakai untuk mengukur variabel penelitian valid atau tidak. Kuesioner dapat dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang diukur oleh kuesioner tersebut. Untuk mengetahui item pernyataan itu valid dengan melihat Corrected Item Total Correlation. Apabila item pernyataan mempunyai r hitung $>$ dari r tabel maka dapat dikatakan valid. Pada penelitian ini terdapat jumlah sampel (n) = 50 responden dan besarnya df dapat dihitung $50-2=48$ dengan $df=48$ dan $\alpha=0,05$ didapat r tabel = 0,2787. Jadi, item pernyataan yang valid mempunyai r hitung lebih besar dari 0,2787. Adapun hasil uji validitas data dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel 2 berikut:

Tabel 2.
Validitas Data

Variabel	Item	R Hitung	R Tabel	Keterangan
Akuntansi Forensik	X1.1	0,808	0,2787	Valid
	X1.2	0,795	0,2787	Valid
	X1.3	0,821	0,2787	Valid
	X1.4	0,640	0,2787	Valid
	X1.5	0,550	0,2787	Valid
	X1.6	0,675	0,2787	Valid
	X1.7	0,733	0,2787	Valid
Audit Investigatif	X2.1	0,395	0,2787	Valid
	X2.2	0,507	0,2787	Valid
	X2.3	0,551	0,2787	Valid
	X2.4	0,598	0,2787	Valid
	X2.5	0,710	0,2787	Valid
	X2.6	0,637	0,2787	Valid
	X2.7	0,626	0,2787	Valid
	X2.8	0,592	0,2787	Valid
	X2.9	0,711	0,2787	Valid
	X2.10	0,633	0,2787	Valid
<i>Professional Judgment</i>	X3.1	0,599	0,2787	Valid
	X3.2	0,647	0,2787	Valid
	X3.3	0,603	0,2787	Valid
	X3.4	0,873	0,2787	Valid
	X3.5	0,735	0,2787	Valid
	X3.6	0,678	0,2787	Valid
<i>whistle-blowing</i>	X4.1	0,640	0,2787	Valid
	X4.2	0,550	0,2787	Valid
	X4.3	0,675	0,2787	Valid
	X4.4	0,733	0,2787	Valid
	X4.5	0,710	0,2787	Valid
	X4.6	0,637	0,2787	Valid
	X4.7	0,626	0,2787	Valid

Variabel	Item	R Hitung	R Tabel	Keterangan
	X4.8	0,592	0,2787	Valid
	X4.9	0,711	0,2787	Valid
	X4.10	0,782	0,2787	Valid
	X4.11	0,767	0,2787	Valid
	X4.12	0,873	0,2787	Valid
	X4.13	0,735	0,2787	Valid
Pengungkapan <i>Fraud</i>	Y1	0,642	0,2787	Valid
	Y2	0,706	0,2787	Valid
	Y3	0,603	0,2787	Valid
	Y4	0,716	0,2787	Valid
	Y5	0,648	0,2787	Valid
	Y6	0,782	0,2787	Valid
	Y7	0,767	0,2787	Valid
	Y8	0,651	0,2787	Valid

Tabel 2 tersebut memperlihatkan bahwa seluruh item pernyataan memiliki nilai koefisien korelasi positif dan lebih besar dari pada R-tabel. Hal ini berarti bahwa data yang diperoleh telah valid dan dapat dilakukan pengujian data lebih lanjut.

- **Hasil Uji Reliabilitas**

Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Uji reliabilitas data dilakukan dengan menggunakan metode *Alpha Cronbach* yakni suatu instrumen dikatakan reliabel bila memiliki koefisien keandalan reliabilitas sebesar 0,60 atau lebih. Hasil pengujian reliabilitas data dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel3.
Hasil Uji Realibilitas

No	Variabel	Cronbach' Alpha	Keterangan
1	Akuntansi Forensik	0,941	Reliabel
2	Audit Investigatif	0,801	Reliabel
3	<i>Professional Judgment</i>	0,839	Reliabel
4	<i>whistle-blower</i>	0,912	Reliabel
5	Pengungkapan <i>Fraud</i>	0,867	Reliabel

Sumber : Data Primer, diolah 2018

Tabel 3 diatas menunjukkan bahwa nilai *cronbach's alpha* dari semua variabel lebih besar dari 0,60 sehingga dapat disimpulkan bahwa instrumen dari kuesioner yang digunakan untuk menjelaskan variabel akuntansi forensik, audit investigatif, *professional judgment*, *whistle-blower*, dan pengungkapan *fraud* yaitu dinyatakan handal atau dapat dipercaya sebagai alat ukur variabel.

- **Hasil Uji Normalitas**

Uji normalitas dilakukan untuk melihat apakah nilai residual terdistribusi normal atau tidak. Untuk lebih memastikan apakah data residual terdistribusi secara normal atau tidak, maka uji statistik yang dapat dilakukan yaitu pengujian one sample kolmogorov-smirnov. Hasil pengujian normalitas

yang dilakukan menunjukkan bahwa data berdistribusi normal. Hal ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi sebesar $> 0,05$. Pengujian normalitas data juga dilakukan dengan menggunakan grafik yaitu histogram.

Berdasarkan grafik histogram dan uji statistik sederhana dapat disimpulkan bahwa data terdistribusi normal. Hal ini dibuktikan dengan hasil uji statistik menggunakan nilai Kolmogorov-smirnov. Dari tabel 4 dapat dilihat signifikansi nilai Kolmogorov-smirnov yang diatas tingkat kepercayaan 5% yaitu sebesar 0,879, hal tersebut menunjukkan bahwa data terdistribusi normal.

Tabel 4.
Hasil Uji Normalitas – *One Sample Kolmogorov-Smirnov*

		Unstandardized Residual
N		50
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	1,87396170
Most Extreme Differences	Absolute	,083
	Positive	,058
	Negative	-,083
Kolmogorov-Smirnov Z		,588
Asymp. Sig. (2-tailed)		,879

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber : Output SPSS 21 (2023)

• Uji Multikoleniaritas

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah model egresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independen. Pengujian multikolinearitas dapat dilihat dari Tolerance Value atau Variance Inflation Factor (VIF), sebagai berikut:

- Jika nilai tolerance $> 0,10$ dan VIF < 10 , maka dapat diartikan bahwa tidak terdapat multikolinieritas pada penelitian tersebut.
- Jika nilai tolerance $< 0,10$ dan VIF > 10 , maka dapat diartikan bahwa terdapat multikolinieritas pada penelitian tersebut.

Table 5.
Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VI F
1	Akuntansi Forensik	,429
	Audit Investigatif	,413
	<i>Professional Judgment</i>	,600
	<i>whistle blower</i>	,870

a. Dependent Variable: Pengungkapan Fraud

Sumber : Output SPSS 21 (2023)

Dari hasil pengujian sesuai pada tabel 5 diatas, nilai VIF untuk semua variabel memiliki nilai lebih kecil daripada 10. Untuk variabel akuntansi forensik senilai 2,268 ,audit investigatif senilai 2,412 ,*professional judgment* senilai 1,657 ,dan *whistle blower* senilai 1,145. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat gejala multikolinearitas antar variabel independen karena semua nilai variabel memiliki nilai lebih kecil daripada 10. Hasil ini didukung oleh nilai *tolerance* yang juga menunjukkan nilai yang lebih besar dari 0,10. Dimana variabel akuntansi forensik senilai 0,429, audit investigatif senilai 0,413, *professional judgment* senilai 0,600 dan *whistle blower* senilai 0,870.

- **Uji Heteroskedastisitas**

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatanyang lain. Untuk mendeteksi adanya heterokedastisitas dapat dilakukan dengan menggunakan *Sactter Plot*. Apabila tidak terdapat pola yang teratur, maka model regresi tersebut bebas dari masalah heteroskedastisitas.

Untuk menguji heteroskedastisitaas ini juga dapat dilakukan dengan uji glesjer. Hasil pengujiannya akan disajikan dalam Tabel 6. jika nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 maka tidak terjadi heteroskedastisitas, apabila nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 maka terjadi heteroskedastisitas.

Tabel 6.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	5,178	3,194		1,621	,112
1	Akuntansi Forensik	-,051	,032	-,338	,126
	Audit Investigatif	,008	,065	,029	,898
	Professional Judgment	,056	,066	,158	,397
	Whistle Blower	-,022	,025	-,139	,372

a. Dependent Variable: AbsUt

Sumber: Output SPSS 21 (2023)

Hasil uji *r* pada tabel 4.15 di atas, dapat diketahui bahwa probabilitas untuk semua variabel independen tingkat signifikansinya diatas tingkat kepercayaan 5%. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung adanya heteroskedastisitas.

Hasil uji Glesjer pada tabel 6 di atas, dapat diketahui bahwa probabilitas untuk semua variabel independen tingkat signifikansinya diatas tingkat kepercayaan 5%. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung adanya heteroskedastisitas

- **Hasil Hasil Uji Hipotesis**

Teknik analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis H₁, H₂, H₃, dan H₄ menggunakan analisis regresi berganda dengan meregresikan variabel independen (akuntansi forensik, audit investigatif, *professional judgment* dan *whistle blower*) terhadap variabel dependen (pengungkapan fraud), Uji hipotesis ini dibantu dengan menggunakan SPSS versi 21.

- **Hasil Uji Regresi Berganda hipotesis penelitian H₁, H₂, H₃, dan H₄**

Pengujian hipotesis H₁, H₂, H₃, dan H₄ dilakukan dengan analisis regresi berganda untuk menguji pengaruh akuntansi forensik, audit investigatif, *professional judgment* dan *whistle blower* terhadap pengungkapan fraud. Hasil pengujian tersebut ditampilkan sebagai berikut:

Tabel 7.
Hasil Uji koefisien Determinasi (R²)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,868 ^a	,753	,737	1,96430

a. Predictors: (Constant), *whistle blower* Professional Judgment, Akuntansi Forensik, Audit Investigatif

Sumber: Output SPSS 21 (2023)

Berdasarkan pada tabel 7 nilai R adalah 0,868 atau sebesar 86,8 % menurut pedoman interpretasi koefisien korelasi , angka ini termasuk kedalam kategori berpengaruh sangat kuat karena berada pada interval 0,80 – 1,000. Hal ini menunjukkan bahwa akuntansi forensik, audit investigatif, *professional judgment* dan *whistle blower* berpengaruh sangat kuat terhadap pengungkapan *fraud*.

Hasil uji koefisien determinasi pada tabel 4.16 menunjukkan nilai R Square dari model regresi digunakan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel bebas (independen) dalam menjelaskan variabel terikat (dependen) atau seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Dari tabel 7 di atas nilai R Square sebesar 0,753. Hal ini menunjukkan bahwa 75,3% pengungkapan fraud dipengaruhi oleh variabel akuntansi forensik, audit investigatif, *professional judgment* dan *whistle blower*. Sisanya sebesar 24,7% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

Tabel 8.
Hasil Uji F – Uji Simultan

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	540,511	3	180,170	46,695	,000 ^b
Residual	177,489	46	3,858		
Total	718,000	49			

a. Dependent Variable: Pengungkapan Fraud

b. Predictors: (Constant), *whistle blower*, Professional Judgment,, Akuntansi Forensik, Audit Investigatif

Sumber: Output SPSS 21 (2023)

Berdasarkan tabel 8 di atas dapat dilihat bahwa dalam pengujian regresi berganda menunjukkan hasil F hitung sebesar 46,695 dengan tingkat signifikansi 0,000 yang lebih kecil dari 0,05, di mana nilai F hitung 46,695 lebih besar dari nilai F tabelnya sebesar 2,81 ($df_1=4-1=3$ dan $df_2=50-4=46$). Berarti variabel akuntansi forensik, audit investigatif, *professional judgment* dan *whistle blower* secara bersama-sama berpengaruh terhadap pengungkapan fraud.

Tabel 9.
Hasil Uji T – Uji Parsial
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1,055	3,586		,294	,770
1 AkuntansiForensik	,186	,053	,366	3,503	,001
Audit Investigatif	,324	,110	,327	2,937	,005
Professional Judgment	,376	,114	,311	3,300	,002
Whistle Blower	,186	,053	,366	3,503	,001

a. Dependent Variable: Pengungkapan Fraud

Sumber: Output SPSS 21 (2023)

Berdasarkan tabel 9 di atas dapat dianalisis model estimasi sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e$$

Keterangan :

Y = Pengungkapan Fraud

α = Konstanta

X_1 = Akuntansi Forensik

X_2 = Audit Investigasi

X_3 = *Professional Judgment*

X_4 = *Whistle Blower*

$\beta_1 - \beta_4$ = Koefisien regresi berganda

e = error term

Dari persamaan di atas dapat dijelaskan bahwa:

- Pada model regresi tersebut memiliki konstanta sebesar 1,055, hal ini berarti bahwa jika variabel independen audit forensik, audit investigatif, dan *professional judgment* diasumsikan sama dengan nol, maka pengungkapan fraud akan meningkat sebesar 1,055.
- Nilai koefisien regresi variabel akuntansi forensik (X_1) sebesar 0,186 pada penelitian ini dapat diartikan bahwa ketika variabel akuntansi forensik (X_1) mengalami peningkatan sebesar satu satuan, maka pengungkapan fraud akan mengalami peningkatan sebesar 0,186.
- Nilai koefisien regresi variabel audit investigatif (X_2) pada penelitian ini sebesar 0,324 dapat diartikan bahwa ketika variabel audit investigatif (X_2) mengalami peningkatan sebesar satu satuan, maka pengungkapan fraud akan mengalami peningkatan sebesar 0,324.

- d. Nilai koefisien regresi variabel *professional judgment* (X3) pada penelitian ini sebesar 0,376 dapat diartikan bahwa ketika variabel *professional judgment* (X3) mengalami peningkatan sebesar satu satuan, maka pengungkapan fraud akan mengalami peningkatan sebesar 0,376.
- e. Nilai koefisien regresi variabel *Whistle Blower* (X4) sebesar 0,186 pada penelitian ini dapat diartikan bahwa ketika variabel *Whistle Blower* (X4) mengalami peningkatan sebesar satu satuan, maka pengungkapan fraud akan mengalami peningkatan sebesar 0,186.

Hasil interpretasi atas hipotesis penelitian (H1, H2, H3 dan H4) yang diajukan dapat dilihat sebagai berikut:

- a. Akuntansi Forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud

Berdasarkan tabel 9 dapat dilihat bahwa variabel audit forensik memiliki t hitung sebesar $3,503 > t$ tabel sig. $\alpha = 0,05$ dan $df = n-k$, yaitu $50-4 = 46$ t tabel 2,021 dengan koefisien beta unstandardized sebesar 0,186 dan tingkat signifikansi 0,001 yang lebih kecil dari 0,05, maka H1 diterima. Hal ini berarti audit forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud. Dengan demikian hipotesis pertama yang menyatakan akuntansi forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud terbukti. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin baik pelaksanaan akuntansi forensik dalam organisasi maka akan semakin tinggi pengungkapan fraud oleh auditor.

- b. Audit Investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud

Berdasarkan tabel 9 dapat dilihat bahwa variabel audit investigatif memiliki t hitung sebesar $2,937 > t$ tabel 2,021 dengan koefisien beta unstandardized sebesar 0,324 dan tingkat signifikansi 0,005 yang lebih kecil dari 0,05, maka H2 diterima. Hal ini berarti Audit Investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud. Dengan demikian hipotesis kedua yang menyatakan audit investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin baik pelaksanaan audit investigatif dalam organisasi maka akan semakin tinggi pengungkapan fraud oleh auditor.

- c. *Professional Judgment* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud.

Berdasarkan tabel 9 dapat dilihat bahwa variabel *professional judgment* memiliki t hitung sebesar $3,300 > t$ tabel sebesar 2,021 dengan koefisien beta unstandardized sebesar 0,376 dan tingkat signifikansi 0,002 yang lebih kecil dari 0,05, maka H3 diterima. Hal ini berarti *professional judgment* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud, maka semakin tinggi *professional judgment* auditor, maka semakin tinggi tingkat pengungkapan fraud oleh auditor.

- d. *Whistle Blower* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud.

Berdasarkan tabel 4.18 dapat dilihat bahwa variabel *Whistle Blower* memiliki t hitung sebesar $3,503 > t$ tabel sig. $\alpha = 0,05$ dan $df = n-k$, yaitu $50-4 = 46$ t tabel 2,021 dengan koefisien beta unstandardized sebesar 0,186 dan tingkat signifikansi 0,001 yang lebih kecil dari 0,05, maka H1 diterima. Hal ini berarti *Whistle Blower* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud. Dengan demikian hipotesis pertama yang menyatakan *Whistle Blower* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud terbukti. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin baik pelaksanaan *Whistle Blower* dalam organisasi maka akan semakin tinggi pengungkapan fraud oleh auditor.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, dapat disimpulkan bahwa *Pertama*, berdasarkan hasil analisis menunjukkan bahwa Akuntansi Forensik, Audit Investigasi, *Professional Judgment*, *whistle-blower* dan pengungkapan *fraud* Pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia termasuk sangat baik dilihat dari semua indikator-indikatornya. *Kedua*, berdasarkan hasil analisis menunjukkan bahwa akuntansi forensik berpengaruh positif terhadap pengungkapan *fraud*. Hal ini

berarti semakin baik pelaksanaan akuntansi forensik dalam organisasi maka akan semakin baik pula pengungkapan *fraud*, dengan demikian hipotesis pertama diterima. *Ketiga*, berdasarkan hasil analisis menunjukkan bahwa audit investigasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan *fraud*. Hal ini berarti semakin baik pelaksanaan audit forensik dalam organisasi maka akan semakin baik pula pengungkapan *fraud*, dengan demikian hipotesis kedua diterima. *Keempat*, berdasarkan hasil analisis menunjukkan bahwa *professional judgment* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan *fraud*. Hal ini berarti semakin baik *professional judgment* auditor dalam organisasi maka akan semakin baik pula pengungkapan *fraud*, dengan demikian hipotesis ketiga diterima. *Kelima*, berdasarkan hasil analisis menunjukkan bahwa *Whistle Blower* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan *fraud*, Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak *Whistle Blower* yang dimiliki dalam organisasi maka akan semakin baik pula pengungkapan *fraud*, dengan demikian hipotesis keempat diterima. *Keenam*, berdasarkan hasil analisis menunjukkan bahwa pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, *Professional Judgment* dan *whistle-blower* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan *fraud*

DAFTAR PUSTAKA

- ACFE.Inc. (2018). Report to the Nations: Global Study On Occupational Fraud and Abuse. *Association of Certified Fraud Examiner, Inc.*
- ACFE. (2018). Survei Fraud Indonesia 2016. *Association of Certified Fraud Examiners Indonesia Chapter.*
- Alao, Adeniyi A. 2016. "Forensic Auditing and Financial Fraud in Nigerian Deposit Money Banks (DMBs)". *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 4(8): 1-19
- Anshari, Ridha dan Hendarjatno. 2014. "Perbedaan Persepsi Risiko Audit, Materialitas Dan Kualitas Audit Sebelum Dan Sesudah Implementasi Ketentuan Pidana UU No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik (Studi Persepsi Pada Kantor Akuntan Publik Surabaya)". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Tahun XXIV No. 2.
- Dewi, Ni Wayan Puspita dan I Wayan Ramantha. 2016. "Profesionalisme Sebagai Pemoderasi Pengaruh Kemampuan Investigatif pada Pembuktian Kecurangan oleh Auditor". *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 15(2); 1029-1055.
- Dharmawan, Nyoman Ari Surya. 2013. "Pengaruh Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Emosional, dan Kecerdasan Spiritual pada Profesionalisme Kerja Auditor". *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika (JINAH)*, 2(2); 837-853.
- Eliza, Yuliana. 2015. "Pengaruh Moralitas Individu dan Pengendalian Internal terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Studi Empiris pada SKPD di Kota Padang)". *Jurnal Akuntansi*, 4(1): 86-100.
- Eze, Nwosu M. 2015. "Forensic Auditing and Financial Accounting in Nigeria: An Assessment". *SSRG International Journal of Economics and Management Studies (SSRG-IJEMS)*, 2(4); 6-12.
- Fauzan, Isam Ahmad, Pupung Purnamasari dan Hendra Gunawan. 2015. "Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif terhadap Pengungkapan *Fraud*". *Prosiding Akuntansi*. 456-465.
- Fuadah, Lukluk, dan Anton Arisman. 2012. "The Importance of Forensic Auditing to Combat Fraud in Indonesia". *Artikel*
- Ghozali, Imam. 2013. "Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS". Semarang : *Badan Penerbit Undip*.