

Pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Inestigasi, dan Profesionalisme Audit Terhadap Kemampuan Mengungkap Fraud Pengelolaan Keuangan Daerah

Dedi Ramlan ^{1*}, Asriani Junaid ² Asri Ady Bakri ³
dediramlan@gmail.com ^{1*} asriani.junaid@umi.ac.id ² asriady.bakri@umi.ac.id ³

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

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan mengkaji pengaruh Akuntansi forensik, audit investigative dan sikap profesionalisme terhadap pengungkapan fraud dalam pengelolaan keuangan daerah Sulawesi selatan. Jenis penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini yaitu kuantitatif yang menekankan pada pengujian teori-teori melalui pengukuran variabel- variabel penelitian dengan angka dan melakukan analisis data dengan prosedur statistik. Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan kuesioner yang berbentuk daftar pertanyaan tertulis yang telah dirumuskan sebelumnya yang akan responden jawab, dimana tujuannya untuk memperoleh data yang relevan, dapat dipercaya, objektif dan dapat dijadikan landasan dalam proses analisis. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan statistic deskriptif, ujin kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis dengan bantuan computer menggunakan program SPSS. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Akuntansi Forensik, Audit Investigasi, dan Profesionalisme Audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud.

Kata Kunci: *Akuntansi Forensik; Audit Investigasi; Profesionalisme Audit*

 This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Pendahuluan

Persoalan korupsi sudah bukan hal baru lagi di tengah kehidupan masyarakat. Indonesia merupakan negara yang terus mendorong pencegahan dan pemberantasan korupsi di segala bidang. Hal ini tentu saja menjadi perhatian pemerintah mengingat perilaku ini punya dampak buruk dalam di segala lini kehidupan. Berbagai macam unsur yang mampu menggambarkan perilaku korupsi sehari-hari (petty corruption) masyarakat Indonesia. Tergambarkan secara komprehensif pada publikasi ini, diantaranya persepsi terhadap kebiasaan-kebiasaan tertentu, pengalaman berurusan dengan layanan publik dan pengalaman lainnya. Perilaku anti korupsi masyarakat Indonesia semakin meningkat. Indeks Perilaku Anti Korupsi (IPAK) Indonesia tahun 2020 menunjukkan angka sebesar 3,84 dengan skala 0 sampai 5. Angka ini lebih tinggi dibandingkan capaian tahun 2019 sebesar 3,70. Sebagai catatan, nilai indeks semakin mendekati 5 menunjukkan bahwa masyarakat berperilaku semakin anti korupsi, sebaliknya nilai IPAK yang semakin mendekati 0 menunjukkan bahwa masyarakat berperilaku semakin permisif terhadap korupsi. Berdasarkan dimensi yang ada yakni persepsi dan pengalaman, pada 2020, nilai Indeks Persepsi sebesar 3,68, menurun sebesar 0,12 poin dibandingkan Indeks Persepsi tahun 2019 (3,80). Sebaliknya, Indeks Pengalaman tahun 2020 (3,91) naik sebesar 0,26 poin dibanding indeks pengalaman tahun 2019 (3,65). Peningkatan ini disebabkan oleh membaiknya sistem pelayanan publik di Indonesia. Secara umum, tingkat pendidikan mempengaruhi perilaku. Semakin tinggi pendidikan, masyarakat cenderung semakin anti korupsi. Pada tahun 2020, IPAK masyarakat berpendidikan di bawah SLTA sebesar 3,80; SLTA sebesar 3,88; dan di atas SLTA sebesar 3,97. Kemudian, IPAK masyarakat perkotaan lebih

tinggi (3,87) dibanding masyarakat perdesaan (3,81). Dari sisi usia, Masyarakat pada usia 40 tahun ke bawah paling anti korupsi dibanding kelompok usia lain. Tahun 2020, IPAK masyarakat berusia di bawah 40 tahun sebesar 3,85; usia 40–59 tahun sebesar 3,84; dan usia 60 tahun atau lebih sebesar 3,82. Terakhir, meski mengalami peningkatan, IPAK 2020 menggambarkan beberapa hal yang perlu diperbaiki yakni masih adanya masyarakat yang membayar melebihi ketentuan ketika mengakses pelayanan publik; masih adanya pelaku usaha yang membayar melebihi ketentuan ketika mengakses pelayanan publik; sebagian besar pembayaran yang melebihi ketentuan terjadi sesudah pelayanan selesai; dan sebagian besar pembayaran yang melebihi ketentuan terjadi dalam bentuk uang.

Tindak pidana korupsi merupakan praktik-praktik kecurangan (fraud) yang makin fenomenal (Sholehah et al., 2018; Rahim et al., 2019; Farid et al., 2022; Salsabila et al., 2022). Indonesia menunjukkan kenaikan dalam upaya pemberantasan korupsi, namun masih terhambat oleh tingkat korupsi di sektor penegakan hukum dan politik. Menurut wawan suyatmiko selaku deputi sekjen persepsi korupsi atau corruption perception indeks (CPI) Indonesia mengalami kenaikan skor. Tahun 2021, skor CPI Indonesia yakni 38 dan berada di peringkat 96 di dunia. Baca artikel detiknews, "Skor Indeks Persepsi Korupsi Indonesia Naik Jadi 38!" selengkapnya <https://news.detik.com/berita/d-5913405/skor-indeks-persepsi-korupsi-indonesia-naik-jadi-38>. Ini menandakan bahwa, dibanding dengan tahun 2020 skor Indonesia naik satu poin dengan ranking naik 6 peringkat, dari 37 ke 38. Beberapa negara yang mempunyai skor sama dan ranking yang sama dengan Indonesia di skor 38, dan ranking 96, adalah Indonesia, Argentina, Brazil, Turki, Serbia dan Lesotho. Komisi pemberantasan korupsi (KPK) melakukan survey persepsi korupsi tahun 2022 perkara korupsi paling banyak berasal dari pemerintah pusat dengan total kasus 409 kasus, disusul oleh Jawa Barat dan Jawa Timur masing-masing 115 kasus dan 103 dan kasus korupsi terendah berada di daerah Sulawesi Tenggara masing-masing 5 kasus. Instruksi Presiden (Inpres) Nomor 5 Tahun 2004 tentang Percepatan Pemberantasan Korupsi mengenai menjalankan tugas dari pemerintahan bagi seluruh aparat pusat maupun daerah dalam upaya mem.berantas korupsi. Penyidik cukup sulit melakukan pengusutan korupsi dalam bidang keuangan negara sesuai dengan Pasal 2 Ayat 1 Undang-Undang No.31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Pembuktian tindak pidana korupsi harus disertai bukti kuat dengan jasa auditor forensik.

Setelah krisis keuangan yang melanda Asia tahun 1997, termasuk Indonesia mengakibatkan lahirnya sebuah profesi baru dalam bidang Akuntansi dan Keuangan, yaitu Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Profesi ini menggabungkan antara ilmu akuntansi, audit, dan hukum. Garis besar akuntansi forensik dan audit investigatif adalah langkah-langkah untuk penegakan supremasi hukum terkait dengan fraud yang terjadi melalui tindakan pencegahan, pendeteksian yang akan menunjukkan prospek dalam penanganan fraud. Akuntan dan penegak hukum harus bekerjasama dalam pemberantasan tindak pidana korupsi, karena bukan hanya mengolah data-data keuangan yang dibutuhkan menurut hukum tetapi juga penggunaan informasi keuangan tersebut pada kasus terkait. Penelitian terdahulu yang menunjukkan terdapat pengaruh antara audit investigatif, akuntansi forensik terhadap kecurangan (fraud) dilakukan oleh Wuysang et al (2016) menunjukkan bahwa penerapan akuntansi forensik dan audit investigatif mempunyai pengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan (fraud). Okoye dan Gbegi (2013) melakukan penelitian yang menunjukkan bahwa akuntansi forensik mempunyai pengaruh positif terhadap pengungkapan fraud.

Seorang auditor dalam melaksanakan tugas auditnya agar menunjang profesionalisme maka diperlukan ketentuan yang ada pada standar audit yang berlaku oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Standar audit yang meliputi standar umum, standar lapangan kerja dan standar pelaporan (SA Seksi 150, SPAP 2011). Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor yang mengharuskan auditor memiliki keahlian teknis yang cukup dalam melaksanakan prosedur audit. Sedangkan standar lapangan kerja dan standar pelaporan mengatur auditor dalam

pengumpulan data dan kegiatan lainnya yang dilakukan selama menjalani audit dan mewajibkan auditor untuk menyusun laporan keuangan secara keseluruhan yang telah audit (Imrana, 2018.) Dengan profesionalisme yang baik juga, seseorang akan mampu melaksanakan tugasnya meskipun imbalan ekstrinsiknya berkurang, selain itu dengan profesionalisme seseorang akan mampu membuat keputusan tanpa tekanan pihak lain, akan selalu bertukar pikiran dengan rekan sesama profesi, dan selalu beranggapan bahwa yang paling berwenang untuk menilai pekerjaannya adalah rekan sesama profesi sehingga dengan profesionalisme yang tinggi kemampuan dalam mempertimbangkan tingkat materialitas akan suatu laporan keuangan akan semakin baik pula (Rosmiati, 2019; Pelu et al., 2020; Muslim et al., 2020). Selain itu, sikap profesionalisme juga merupakan cerminan utama yang harus dimiliki auditor yang ikut serta dalam kegiatan forensik dan investigatif dalam menjalankan tugasnya agar dapat menghasilkan kompetensi suatu bukti atas tindak pidana korupsi. Serta alasan yang terakhir ialah untuk mengetahui pengaruh bukti audit hasil analisis auditor ahli terhadap putusan hakim di pengadilan.

Tuanakotta (2012) mengemukakan bahwa akuntansi forensik adalah penerapan disiplin akuntansi dalam arti luas, termasuk auditing, pada masalah hukum untuk penyelesaian hukum di dalam atau di luar pengadilan. Akuntansi forensik dapat diterapkan di sektor publik maupun swasta, sehingga apabila memasukkan pihak yang berbeda, maka akuntansi forensik menurut Crumbley dalam Tuanakotta (2012) mengemukakan bahwa secara sederhana akuntansi forensik dapat dikatakan sebagai akuntansi yang akurat untuk tujuan hukum, yang tahan uji dalam kancah perseteruan selama proses pengadilan, dalam proses peninjauan yudisial atau tinjauan administratif. Bologna dan Lindquist (1995) mendefinisikan akuntansi forensik dan investigasi adalah aplikasi kecakapan finansial dan sebuah mentalitas penyelidikan terhadap isu-isu yang tidak terpecahkan, yang dijalankan dalam konteks aturan pembuktian.

De Lorenzo (1993) mendefinisikan akuntansi forensik sebagai penerapan pengetahuan akuntansi dan keterampilan untuk masalah orang lain, mewajibkan orang yang menimbulkan kerugian itu karena kesalahannya untuk menggantikan kerugian tersebut". Titik kedua dalam Segitiga Akuntansi Forensik adalah perbuatan melawan hukum. Tanpa perbuatan melawan hukum, tidak ada yang dapat dituntut untuk mengganti kerugian dan titik ketiga dalam Segitiga Akuntansi Forensik adalah adanya keterkaitan antara kerugian dan perbuatan melawan hukum atau ada hubungan kausalitas antara kerugian dan perbuatan melawan hukum. Perbuatan melawan hukum dan hubungan kausalitas adalah ranahnya para ahli dan praktisi hukum, sedangkan perhitungan besarnya kerugian adalah ranahnya para akuntan forensik.

Charterji (2009) dalam Purjono (2012) Akuntansi forensik (forensik auditing) dapat didefinisikan sebagai aplikasi keahlian mengaudit atas suatu keadaan yang memiliki konsekuensi hukum. Akuntansi forensik adalah kemampuan seorang akuntan dan auditor dalam melakukan investigasi kasus untuk membuktikan serta menyelesaikan masalah di depan hukum. Akuntansi forensik dalam penerapannya di Indonesia hanya digunakan untuk deteksi dan investigasi fraud, deteksi kerugian keuangan, serta menjadi saksi ahli di pengadilan. Dalam penerapannya, Akuntansi forensik diharapkan mampu secara efektif mencegah, mengetahui atau mengungkapkan, dan menyelesaikan kasus korupsi melalui tindakan preventif, detektif, dan represif (Wiratmaja, 2010).

Strategi preventif dibuat dan dilaksanakan dengan diarahkan pada hal-hal yang menjadi penyebab timbulnya praktek korupsi untuk dapat meminimalkan penyebab korupsi serta peluang untuk melakukan korupsi (Lannai & Muslim, 2021). Pada strategi detektif dilaksanakan untuk kasus korupsi yang telah terjadi, maka kasus tersebut dapat diketahui dalam waktu singkat dan akurat untuk mencegah terjadinya kemungkinan kerugian yang lebih besar. Strategi represif diarahkan untuk memberikan sanksi hukum kepada pihak yang terlibat dalam praktik korupsi. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Njanike (2009) menunjukkan bahwa efektifitas Akuntansi forensik sangat berpengaruh dalam mendeteksi, menginvestigasi dan mencegah fraud, di mana Akuntansi forensik

menggunakan teknik proaktif dan teknik reaktif. Proaktif artinya Akuntansi forensik digunakan untuk mendeteksi kemungkinan risiko terjadinya kecurangan (fraud). Sementara itu, reaktif artinya audit akan dilakukan ketika ada indikasi (bukti) awal terjadinya fraud.

Sebagian besar kecurangan ini dapat dideteksi melalui keluhan dari rekan kerja yang jujur, laporan dari rekan, atau pemasok yang tidak puas menyampaikan komplain ke perusahaan. Pendeteksian atas kecurangan ini dapat dilihat dari karakteristik (red flags) penerima maupun pemberi (Rahim et al., 2019). Fraud dapat sedini mungkin terdeteksi jika manajemen atau internal auditor jeli melihat tanda-tanda fraud tersebut. Bologna dan Shaw yang dikutip dalam Tunggal (2012) mengatakan audit fraud atau investigasi adalah keterampilan yang melampaui alampenggelapan dan penipuan manajemen perusahaan, atau penyuaapan komersial. Memang, keterampilan akuntansi forensik melampaui wilayah umum kejahatan berkerah. Berdasarkan Pusdiklat BPKP (2008), audit investigasi merupakan sebuah kegiatan sistematis dan terukur untuk mengungkap kecurangan sejak diketahui, atau diindikasinya sebuah peristiwa / kejadian / transaksi yang dapat memberikan kecukupan keyakinan, serta dapat digunakan sebagai bukti yang memenuhi pembuktian suatu kebenaran dalam menjelaskan kejadian yang telah diasumsikan sebelumnya dalam rangka mencapai keadilan. 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, mencakup Adanya perbuatan fraud (subyek), Mengidentifikasi pelaku fraud (obyek), Menjelaskan modus operandi fraud (modus), Mengkuantifikasi nilai kerugian dan dampak yang ditimbulkannya

Kecurangan (fraud), ketidakteraturan (irregularities), pengeluaran illegal (illegal expenditure) atau penyalahgunaan wewenang (abuse of power) di bidang pengelolaan keuangan negara yang memenuhi unsur-unsur tindak pidana korupsi dan atau, kolusi, nepotisme yang harus diungkapkan oleh auditor serta ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang seperti kejaksaan atau kepolisian berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Berdasarkan dari beberapa definisi audit investigasi di atas, dapat disimpulkan bahwa audit investigasi ialah suatu proses pemeriksaan lebih lanjut yang tujuannya khusus untuk mengidentifikasi serta membuktikan terjadinya suatu kecurangan.

Profesi akuntan publik dikenal oleh masyarakat dari jasa audit yang disediakan bagi pemakai informasi keuangan. Laporan keuangan perusahaan dimanfaatkan oleh pemilik perusahaan untuk menilai pengelolaan dana yang dilakukan oleh manajemen perusahaan. Manajemen perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga agar pertanggungjawaban keuangan yang disajikan kepada pihak luar dapat dipercaya, sedangkan pihak luar perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar keputusan-keputusan yang diambil oleh mereka (Ahmad et al., 2020). Pihak ketiga yang dimaksud di atas adalah akuntan publik. Dari profesi inilah masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas yang tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan (Mulyadi, 2002:3 dalam Christian, 2012).

Penelitian yang dilakukan oleh Arianti, dkk. (2014) menyatakan bahwa dengan adanya profesionalisme dari seorang auditor, maka akan menghasilkan pekerjaan yang berkualitas, karena dengan profesionalisme berarti auditor telah menggunakan kemampuan dalam melaksanakan audit secara maksimal serta melaksanakan pekerjaan dengan etika yang tinggi. Mengabdikan diri pada sebuah profesi adalah komitmen yang terbentuk secara sukarela dalam diri seseorang.

Keahlian profesional adalah tingkat kemahiran profesional auditor dalam melakukan pemeriksaan yang dilaksanakan dengan keterampilan dan kecermatan profesionalnya terhadap penerapan struktur pengendalian. Elemen-elemen dari keahlian profesional ini

adalah ketaatan terhadap kode etik profesional, pengetahuan, ketrampilan, dan disiplin ilmu, hubungan dan komunikasi antar manusia, dan pendidikan berkelanjutan (Grefita, 2011 dalam Dianawati, 2013).

Sikap Profesional tercermin pada pelaksanaan kualitas yang merupakan karakteristik atau tanda suatu profesi atau seorang profesional. Dalam pengertian umum, seseorang dikatakan profesional jika memenuhi tiga kriteria, yaitu Mempunyai keahlian untuk melaksanakan tugas sesuai dengan bidangnya; Melaksanakan suatu tugas atau profesi dengan menerapkan standar baku di bidang profesi yang bersangkutan dan Menjalankan tugas profesinya dengan mematuhi etika profesi yang telah ditetapkan Merton (1957) mengemukakan teorinya bahwa korupsi merupakan suatu perilaku manusia yang diakibatkan oleh tekanan sosial, sehingga menyebabkan pelanggaran norma-norma. Setiap sistem sosial memiliki tujuan dan manusia berusaha untuk mencapainya melalui cara-cara (means) yang telah disepakati. Teori Strain (Means-Ends Scheme) dari Merton ini ditujukan untuk menjawab bagaimana kebudayaan terlalu menekankan sukses ekonomi tetapi membatasi kesempatan-kesempatan untuk mencapainya yang akan menyebabkan tingkat korupsi yang tinggi. Suatu kehidupan masyarakat yang mementingkan anggota keluarga sendiri (nepotisme) maupun kepentingan antar individu dan kelompok (kolusi), akan menyebabkan orang lain iri dan menyuburkan korupsi. Demikian pula orang akan mencari jalan di dalam mencapai struktur kekuasaan agar ia mendapatkan kesempatan untuk memperoleh apa yang diinginkannya. Hal ini dapat menjelaskan mengapa banyak negara berkembang jatuh ke dalam wabah korupsi (Muslim et al., 2019).

Pengungkapan fraud dapat diidentifikasi dengan melakukan investigasi dimana auditor melakukan proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis. Pengungkapan fraud yang dilakukan oleh seorang auditor diharapkan dapat mengurangi tingkat kecurangan yang tinggi sehingga mengurangi kerugian bagi pihak-pihak yang berkepentingan. Pengungkapan fraud yang dilakukan oleh auditor juga diharapkan dapat menjaga kepercayaan publik akan independensi, profesionalitas sehingga kinerja auditor tetap terjaga. Auditor harus memiliki kemampuan untuk mengungkapkan fraud yang sebelumnya telah terdeteksi oleh berbagai pihak. Upaya pengungkapan fraud perlu ditingkatkan serta diintensifkan dengan tetap menjunjung tinggi kepercayaan masyarakat (Dewi dan Ramantha, 2016; Muslim et al., 2018; Rahim et al., 2020; Susanto et al., 2021)

Penelitian ini merujuk pada penelitian yang dilakukan oleh Hamdan MW (2018) , Suleiman & Abba (2018) yang menyatakan bahwa akuntansi forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud. Wiralestari (2018) yang menyatakan bahwa audit investigasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud. Khoirunisa (2018) yang menyatakan bahwa proberpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud.

Berdasarkan uraian diatas, dalam penelitian ini dikembangkan hipotesis karena terdapat dugaan bahwa:

- H1** : Akuntansi forensik berpengaruh positif terhadap pengungkapan fraud
- H2** : Audit Investigative berpengaruh positif terhadap pengungkapan fraud
- H3** : Profesionalisme Auditor berpengaruh positif dalam pengungkapan fraud

Metode Analisis

Peneliti menggunakan metode penelitian kuantitatif, penelitian ini dilakukan di Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sulawesi Selatan, yang berlokasi di Jalan Tamalanrea Raya No. 3 Kota Makassar. Penelitian ini telah dilaksanakan pada bulan Juni sampai dengan Juli 2023. Data pada penelitian ini diukur

dengan nilai satu atau lebih variabel dalam sampel atau populasi. Penelitian ini menggunakan jenis data subyek karena data yang diperoleh berupa sikap dan karakteristik dari sekelompok orang yang menjadi subjek penelitian (reponden). Data subjek yang diberikan berasal dari data yang telah diolah dari jawaban kuesioner yang dibagikan kepada auditor yang bekerja pada Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Sulawesi Selatan. Responden yang digunakan dalam penelitian ini adalah para auditor yang ada di kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang jumlahnya sebanyak 81 orang auditor. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kuantitatif. Analisis kuantitatif merupakan suatu bentuk analisis yang diperuntukan bagi data yang besara yang dikelompokkan dalam kategori- kategori yang berwujud angka-angka. Metode analisis data menggunakan statistic deskriptif, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis dengan bantuan computer menggunakan program SPSS.

Hasil dan Pembahasan

Hasil Penelitian

Seluruh responden dalam penelitian ini yang jumlahnya sebanyak 81 orang yang mengisi kuesioner online yang dibagikan. Dari 81 orang yang mengisi kuesioner ternyata responden dapat mengembalikan dengan jawaban yang memenuhi syarat untuk dijadikan parameter dalam pengolahan data.

Tahap pertama adalah melakukan uji validitas untuk mengukur valid atau tidak suatu kuisioner. Uji validitas dilakukan dengan menguji korelasi antar skor item pernyataan dengan skor total masing-masing variabel menggunakan pearson correlation. Butir pernyataan dikatakan valid apabila tingkat signifikannya dibawa 0,05.

Tabel 1. Hasil uji validitas

Variabel	Indikator	Pearson Correlation	Sig(2-tailed)	Keputusan
(Y)	Y1.1	.676**	0.000	Valid
	Y1.2	.691**	0.000	Valid
	Y1.3	.666**	0.000	Valid
	Y1.4	.712	0.000	Valid
	Y1.5	.537	0.000	Valid
(X1)	X1.1	.638	0.000	Valid
	X1.2	.655	0.000	Valid
	X1.3	.556	0.000	Valid
	X1.4	.553	0.000	Valid
	X1.5	.452	0.000	Valid
	X1.6	.554	0.000	Valid
	X1.7	.421**	0.000	Valid
	X1.8	.675	0.000	Valid
(X2)	X2.1	.721	0.000	Valid
	X2.2	.798	0.000	Valid
	X2.3	.721	0.000	Valid
	X2.4	.759	0.000	Valid
	X2.5	.667	0.000	Valid
(X3)	X3.1	.702	0.000	Valid
	X3.2	.798	0.000	Valid
	X3.3	.858	0.000	Valid
	X3.4	.721	0.000	Valid
	X3.5	.795	0.000	Valid

Sumber : Data Primer yang diolah, 2023

Tabel 1 menunjukkan hasil uji validitas pada masing masing variabel yang terdiri dari Pengungkapan Fraud (Y) akuntansi forensik (X1) audit investigasi (X2) profesionalisme

audit (X3), memiliki nilai yang signifikan lebih kecil dari 0,005 sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh item pernyataan dalam penelitian tersebut valid.

Uji reabilitas ini dilakukan untuk menguji konsistensi jawaban dari responden melalui pertanyaan yang diberikan menggunakan metode statistik Cronbach Alpha dengan signifikansi yang digunakan lebih dari (>) 0,6.

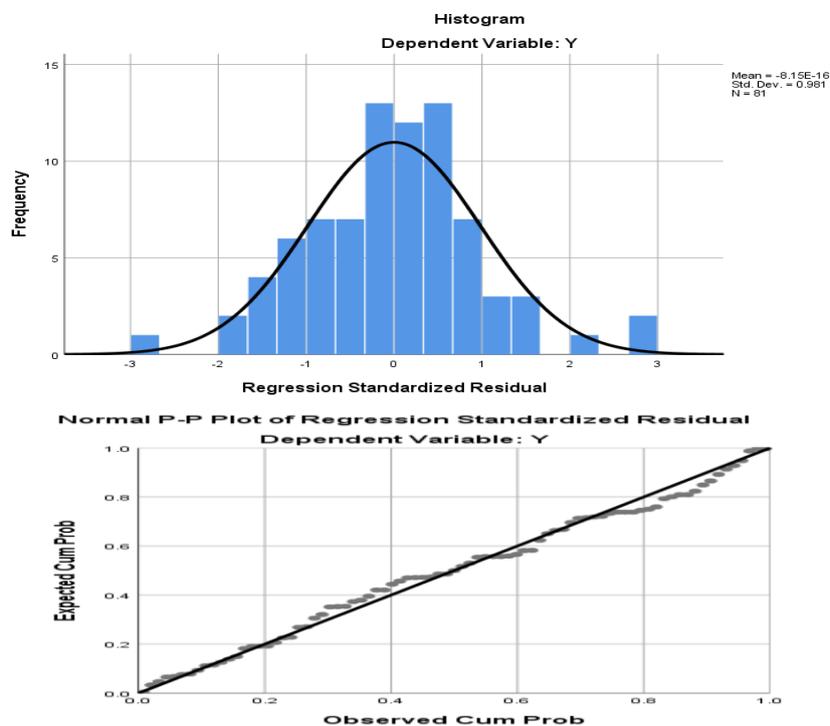
Tabel 2. Hasil Uji Reabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Keputusan
(Y)	0,705	Reliable
(X1)	0,663	Reliable
(X2)	0,836	Reliable
(X3)	0,832	Reliable

Sumber : Data Primer yang diolah, 2023

Tabel 2 menunjukkan bahwa variabel Pengungkapan Fraud, stres kerja dan perilaku cyberloafing proses mempunyai Cronbach's alpha lebih besar dari 0,6. Hal ini menunjukkan bahwa item pertanyaan dalam penelitian ini bersifat reliable. Sehingga setiap item pernyataan akan mampu memperoleh data yang konsisten dan apabila pernyataan yang diajukan kembali maka akan memperoleh jawaban yang relatif sama dengan jawaban sebelumnya.

Uji Normalitas bertujuan untuk mengetahui apakah data penelitian memenuhi asumsi normalitas yang dilakukan dengan melihat penyebaran data atau titik sumbu diagonal dari grafik pengujian normalitas (Normal Probability Plot). Apabila data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal maka model jalur memenuhi asumsi normalitas.



Gambar 1. Normalitas data

Dengan melihat tampilan grafik histogram dapat disimpulkan bahwa Grafik histogram normal p-p plot of regression standarized residual. Dengan ketentuan: Jika gambar membentuk garis lurus diagonal dan titik – titik menyebar di sekitar garis diagonal serta mengikuti arah garis diagonalnya. Sehingga, hal tersebut dapat dikatakan bahwa data telah terdistribusi dengan normal. (Ghozali, 2018:163)

Uji Multikolinieritas bertujuan untuk menguji ada atau tidaknya korelasi antar variabel independen. Uji multikolinieritas dilakukan menggunakan nilai Variance Inflation Factor (VIP) dan Tolerance. Jika nilai VIP < 5 atau Tolerance < 0,10 maka dinyatakan tidak terjadi multikolinieritas (Putra et al, 2017).

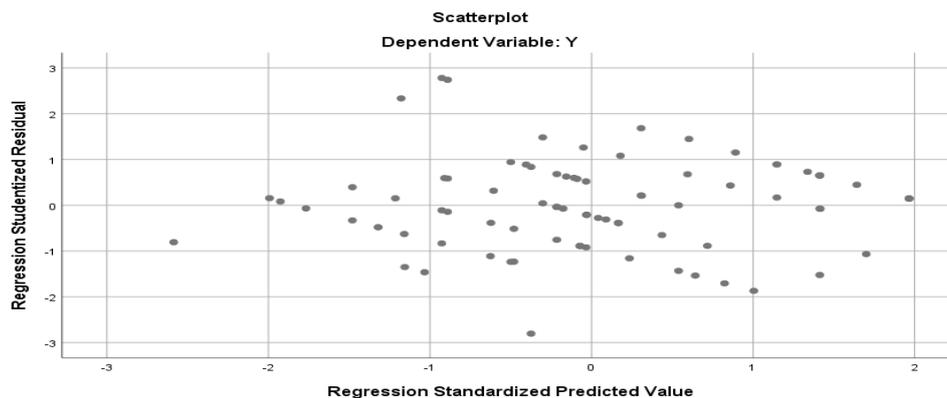
Tabel 3. Uji Multikolinieritas

Model	Collinearity Statistics		Keputusan
	Tolerance	VIF	
1 (X1)	.833	1.201	Tidak terjadi multikolinieritas
2 (X2)	.607	1.646	Tidak terjadi multikolinieritas
3 (X3)	.649	1.541	Tidak terjadi multikolinieritas

Sumber : Data Primer yang diolah, 2023

Berdasarkan tabel 3, terlihat bahwa variabel kualitas proses diatas 0,1 dan Variance Inflation Factor (VIF) dibawah 10. Hal ini berarti bahwa dalam model persamaan regresi tidak terjadi multikonearitas sehingga dapat digunakan dalam penelitian ini.

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



Gambar 2. Grafik scatterplot

Berdasarkan gambar 4 grafik scatterplot menunjukkan bahwa data tersebar pada sumbu Y dan tidak membentuk suatu pola yang jelas dalam penyebaran data tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terjadi heterokedaktisitas pada model regresi tersebut, sehingga model regresi layak digunakan untuk memprediksi pengungkapan fraud dengan variabel yang mempengaruhi yaitu akuntansi forensik (X1) audit investigasi (X2) provesionalisme audit (X3),

Analisis regresi linier berganda pada penelitian ini digunakan untuk melihat berapa besar pengaruh variabel Akuntansi Frensik, audit investigasi, dan provesionalisme audit (X3) terhadap pengungkapan froud (Y) pada Kantor BPKP Provinsi Sulawesi Selatan, maka tahap berikut adalah melakukan evaluasi dan interpretasi model regresi linier berganda

Tabel 4. Analisis regresi linier berganda

	Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.254	.543		.468	.641
	X1	.558	.121	.424	4.595	.000
	X2	.179	.089	.217	2.008	.048
	X3	.204	.101	.211	2.023	.046

Sumber : Data Primer yang diolah, 2023

Berdasarkan tabel 4 persamaan regresi yang terbentuk pada uji regresi ini adalah:

$$Y = 0.254 + 0.558X_1 + 0.179X_2 + 0.204X_3$$

Nilai Constant 0.254, menunjukkan bahwa apabila nilai akuntansi forensik (X1) audit investigasi (X2) profesionalisme audit (X3) konstan atau tetap, maka pengungkapan fraud sebesar 0.254. Nilai koefisien 0,558, menunjukkan akuntansi forensik berpengaruh terhadap pengungkapan fraud. Artinya apabila akuntansi forensik meningkat sebesar satu tingkat, maka diharapkan pengungkapan fraud juga diperkirakan naik sebesar 0.558. Nilai koefisien 0,179, menunjukkan audit investigasi berpengaruh terhadap pengungkapan fraud. Artinya apabila audit investigasi meningkat sebesar satu tingkat maka diharapkan pengungkapan fraud juga diperkirakan naik sebesar 0.179. Nilai koefisien 0,204, menunjukkan profesionalisme audit berpengaruh terhadap pengungkapan fraud. Artinya apabila profesionalisme audit meningkat sebesar satu tingkat maka diharapkan profesionalisme audit juga diperkirakan naik sebesar 0.204.

Tabel 5. Uji koefisien determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	.674a	.454	.433

Sumber: Data primer yang diolah, 2023

Uji koefisien determinasi bertujuan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independent. Dari tabel 5, terdapat nilai R= 0.674, nilai ini menunjukkan ke eratan hubungan variabel akuntansi forensik, audit investigasi dan profesionalisme audit terhadap pengungkapan fraud pada Kantor BPKP Provinsi Sulawesi Selatan. Sedangkan nilai R Square sebesar 0,454 atau 45.4% ini menunjukkan bahwa variabel pengungkapan fraud dapat dijelaskan oleh variabel akuntansi forensik, audit investigasi dan profesionalisme audit sebesar 45.4% sedangkan sisanya 54.6% dapat dijelaskan dengan variabel lain yang tidak terdapat pada penelitian ini.

Uji hipotesis digunakan untuk mengetahui signifikansi dari masing –masing variabel bebas terhadap variabel terikat yang terdapat dalam model. Pengujian dilakukan dengan uji t yaitu dengan melihat nilai signifikansi dan t hitung dibandingkan dengan t tabel, Apabila t hitung > T tabel dan nilai signifikansi < dari 0,05 maka dapat dikatakan variabel independent tersebut mempunyai pengaruh terhadap variabel dependen.

Tabel 6. Uji T

	Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.254	.543		.468	.641
	Akuntansi forensik (X1)	.558	.121	.424	4.595	.000
	Audit investigasi (X2)	.179	.089	.217	2.008	.048

	Profesionalisme audit (X3)	.204	.101	.211	2.023	.046
--	----------------------------	------	------	------	-------	------

a. Dependent Variable: Y

Dari table 6, akuntansi forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud, Artinya apabila akuntansi forensik meningkat maka akan di ikuti peningkatan pengungkapan fraud, dengan demikian hipotesis pertama di terima. Audit investigasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan Fraud, Artinya apabila audit investigasi meningkat maka akan di ikuti dengan peningkatan pengungkapan fraud, dengan demikian hipotesis kedua di diterima. Profesionalisme audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud, dengan demikian hipotesis ke tiga di diterima.

Pembahasan

Pengaruh Akuntansi Forensik Terhadap Pengungkapan Fraud

Audit investigasi berpegaruh terhadap pengungkapan fraud. Dengan demikian H1 yang menyatakan bahwa audit investigasi berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan fraud diterima. Hasil ini berarti didukung sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Aprilia Milasari, 2018). Hal ini menunjukkan bahwa auditor kantor BPKP Provinsi Sulawesi Selatan) menggunakan ilmu akuntansi forensik dalam hal untuk pengungkapan fraud. Hal ini menunjukkan bahwa akuntansi forensik efektif untuk menangani kasus-kasus yang ditangani oleh auditor investigasi (BPKP Provinsi Sulawesi Selatan). Berdasarkan tanggapan responden indikator yang paling tinggi nilai rata-ratanya adalah indikator ke empat atau pernyataan "Seorang auditor harus mampu melakukan analisis dan penyelidikan terhadap indikasi kecurangan". Penerapan kemampuan dalam menerapkan keterampilan akuntansi forensik, alat akuntansi forensik, pengetahuan hukum dan tugas akuntansik forensik dalam melakukan pengungkapan fraud. Hal ini dilihat dari jawaban kuesioner yang sebagian besar auditor kantor BPKP Provinsi Sulawesi Selatan pada umumnya menjawab setuju yang artinya setuju. Sehingga dapat disimpulkan bahwa akuntansi forensik berpengaruh positif terhadap pengungkapan fraud.

Pengaruh Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan Fraud

Audit investigasi berpegaruh terhadap pengungkapan fraud. Dengan demikian H1 yang menyatakan bahwa audit investigasi berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan fraud diterima. Hasil ini berarti didukung sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Aprilia Milasari, 2018). Hal ini menunjukkan bahwa audit investigasi pada kantor BPKP Provinsi Sulawesi Selatan) menggunakan audit investigasi dalam hal untuk pengungkapan fraud. Hal ini menunjukkan audit investigatif berperan aktif dalam menemukan bukti kecurangan. dan juga dalam BPKP audit investigatif adalah proses mencari, menemukan, mengumpulkan, dan menganalisis serta mengevaluasi bukti-bukti secara sistematis oleh pihak yang kompeten dan independen untuk mengungkapkan fakta atau kejadian yang sebenarnya tentang indikasi tindak pidana korupsi dan/atau tujuan spesifik lainnya sesuai peraturan yang berlaku. Jadi audit investigatif efektif dalam menyelesaikan kasus untuk mengungkapkan suatu apabila adanya kecurangan.

Pengaruh Profesionalisme Audit terhadap Pengungkapan Fraud

Profesionalisme audit berpegaruh positif signifikan terhadap pengungkapan fraud. dengan demikian H3 yang menyatakan bahwa profesionalisme audir berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan fraud diterima. Dengan hasil ini dapat diketahui bahwa semakin tinggi profesionalisme audir seorang auditor dapat membantu mencegah kasus kecurangan dengan memanfaatkan keterampilan yang di dimiliki seorang auditor secara maksimal. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mulyadi dan Nawawi (2020) menyatakan bahwa profesionalisme audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan fraud.

Simpulan dan Saran

Berdasarkan Berdasarkan hasil pengujian statistika dan pembahasan yang telah dilakukan terkait pengaruh Akuntansi Forensik, Audit Investigasi, dan Profesionalisme Auditor Terhadap Pengungkapan Fraud Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah Kantor BPKP Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut : 1) Hasil penelitian menunjukkan bahwa Nilai t hitung sebesar $4.595 > 1.989$ t tabel dan nilai signifikan dengan nilai sebesar $0,000 < 0.05$. Hal ini membuktikan bahwa akuntansi forensik berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan Fraud, Artinya apabila akuntansi forensik meningkat maka akan di ikuti peningkatan pengungkapan fraud. 2) Hasil penelitian menunjukkan bahwa Nilai t hitung sebesar $2.008 > 1.989$, t tabel dan nilai signifikan sebesar $0,048 < 0.05$. Hal ini membuktikan bahwa audit investigasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan Fraud. 3) Hasil penelitian menunjukkan bahwa Nilai t hitung sebesar $2.023 > 1.989$, t tabel dan nilai signifikan dengan nilai sebesar $0,046 < 0.05$. Hal ini membuktikan bahwa profesionalisme audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan fraud

Berdasarkan Berdasarkan hasil penelitian yang telah diperoleh, pada dasarnya penelitian ini berjalan baik. Namun bukan suatu kekeliruan apabila peneliti ingin mengemukakan beberapa saran yang mudah-mudahan bermanfaat bagi kemajuan pendidikan pada umumnya. Adapun saran yang peneliti ajukan adalah sebagai berikut : 1) Auditor pada Kantor Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan Sulawesi selataan wajib menerapkan akuntansi forensik, audit investigasi dan profesionalisme dengan baik dalam mengungkap kecurangan. 2) Dalam melakukan proses pengauditan diharapkan auditor tidak hanya berfokus pada kewajaran laporan keuangan tetapi juga berfokus kepada risiko kecurangan karena apabila memang terdapat kecurangan, maka kecurangan tersebut dapat ditemukan maupun dapat dicegah. 3) Kantor akuntan publik atau lembaga audit dapat mulai menggalakkan pemberian pelatihan tentang pentingnya pengetahuan akuntansi forensik dan adaptasi pola pikir akuntan forensik untuk membantu auditor dalam meningkatkan kinerja dalam audit laporan keuangan. 4) Untuk penelitian selanjutnya, dapat menambah variabel yang berkaitan dengan risiko kecurangan dengan menggunakan faktor risiko kecurangan yang ada di fraud triangle theory.

Referensi

- Ahmad, H., Hajering, H., Muslim, M., & Pratiwi, A. (2020). Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Dan Fee Audit Terhadap Kualitas Audit Dimoderasi Kecerdasan Emosional. *Widya Akuntansi dan Keuangan*, 2(2), 87-101.
- Albrecht, W. Steve, Albrecht, Chad O., Albrecht, Conan C., & Zimbelman, MarkF., 2011. *Fraud Examination*. 4th Edition. USA: South- Westem Cengage Learning.
- Association of Certified Fraud Examiners, 2008. Report to Nation on Occupational Fraud & Abuse. Texas : The Association of Certified Fraud Examiners, Inc. Association of Certified Fraud Examiners, 2016. *Fraud Examiners Manual (International Edition)*. Texas: The Association of Certified Fraud Examiners, Inc. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2008. *Fraud Auditing*, Edisi kedua, BPKP, Jakarta.
- Bologna & Linqisdt, 1995. *Fraud Auditing and Forensic Accounting: New Tolls and Techniques*. New York, USA : John Wiley & Sons, Inc.
- Cressey, 1953. *Other People Money, Study in the Social Psichology of Embezzlement*. Montclain, JN: Patterson Smith.

- Creswell, 2007. *Qualitative Inquiry & Research Design : Choosing Among Five Approaches*. Thousand Oaks, 2nd Edition, CA: Sage.
- Crumbley, 2005. *Forensic and Investigative Accounting*. USA. CCH Group: ISBN0808013653,
- De Lorenzo, 1993. *Forensic Accounting*. In *The Black Journal*, Vol. 63, No. 2. Fauzan, Purnamasari dan Gunawan, 2015. Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif terhadap Pengungkapan Fraud (Studi Kasus pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Jawa Barat). *Prosiding Akuntansi*. ISSN: 2460-6561.
- Farid, J. S. A., Ikhtiar, K., & Muslim, M. (2022). Determinan Efektivitas Audit Internal Pemerintah. *Paradoks: Jurnal Ilmu Ekonomi*, 5(4), 296-308.
- Handoyo, 2009. *Pendidikan Anti Korupsi*. Semarang: Widyakarya Press. Hopwood, W. S. Leiner, J. J. & Young, G. R. 2008. *Forensic Accounting*. New York, : McGraw - Hill/ Irwin Companies.
- Howard & Sheetz, 2007. *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non- Experts*. New York, USA : John Wiley & Sons, Inc. Ikatan Akuntan Indonesia, 2002. *Standar Akuntansi Keuangan*. IAI – Kompartemen Akuntan Publik, Jakarta.
- Jumansyah, Dewi dan Tan, 2012. Akuntansi Forensik dan Prospeknya terhadap Penyelesaian Masalah-Masalah Hukum di Indonesia. *Prosiding Seminar Nasional "Problematika Hukum dalam Implementasi Bisnis dan Investasi (Perspektif Multidisipliner)"*.
- Lannai, D., & Muslim, M. (2021). Causality of fraud detection. *Jurnal Akuntansi*, 25(1), 19-33.
- Lediastuti dan Subandijo. 2014. Akuntansi forensik terhadap Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara (Studi Kasus pada Badan Pemeriksa Keuangan RI). *e-Journal Magister Akuntansi Trisakti*, Vol. 01, No.1, Februari 2014.
- Miqdad, 2008. Mengungkap Praktek Kecurangan (Fraud) pada Korporasi dan Organisasi Publik Melalui Akuntansi forensik. *Jurnal Ilmu Ekonomi*, Vol.3, No.2, Februari 2012.
- Okoye and Gbegi, 2013. *Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector. (A Study of Selected Ministries in Kogi State)*. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. Vol.3, No.3, March 2013. ISSN:2220.
- Muslim, M., Ahmad, H., & Rahim, S. (2019). The effect of emotional, spiritual and intellectual intelligence on auditor professionalism at the inspectorate of South Sulawesi Province. *The Indonesian Accounting Review*, 9(1), 73-84.
- Muslim, M., Pelu, M. F. A., & Mentari, K. S. (2018). Pengaruh Kompetensi Auditor, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment. *Bongaya Journal of Research in Accounting (BJRA)*, 1(2), 08-17.
- Muslim, M., Rahim, S., Pelu, M. F. A., & Pratiwi, A. (2020). Kualitas Audit: Ditinjau dari Fee Audit, Risiko Audit dan Skeptisme Profesional Auditor sebagai Variabel Moderating. *Ekuitas: Jurnal Pendidikan Ekonomi*, 8(1), 9-19.
- Pelu, M. F. A., Muslim, M., & Nurfadila, N. (2020). Pengaruh Kompetensi, Skeptisme Profesional Auditor Dan Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi. *Jurnal Ekonomika*, 4(1), 36-45.
- Rahim, S., Ahmad, H., Nurwakia, N., Nurfadila, N., & Muslim, M. (2020). The Influence of Audit Staff Quality and Client Type on Audit Evidence Collection with Communication Type as Moderation. *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 3(1), 103-117.
- Rahim, S., Muslim, M., & Amin, A. (2019). Red Flag And Auditor Experience Toward Criminal Detection Trough Profesional Skepticism. *Jurnal Akuntansi*, 23(1), 47-62.
- Salsabilla, A., & Su'un, M. (2022). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Auditor Dalam Memberikan Opini Audit Going Concern. *Paradoks: Jurnal Ilmu Ekonomi*, 5(1), 151-157.
- Santoso, 2011. Efisiensi dan Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah di Kabupaten Ngawi. Tesis. Surakarta : FE- Universitas Sebelas Maret.
- Shodiq, Carolina, dan Sambharakhresna. 2013. Persepsi Auditor Terhadap Penerapan Akuntansi forensik Dalam Mendeteksi Kecurangan Penyajian Laporan Keuangan

- (Survey pada Kantor Perwakilan BPKP Jawa Timur). *JAFFA* – Vol. 01, No.2, Oktober 2013.
- Sholehah, N. L. H., Rahim, S., & Muslim, M. (2018). Pengaruh Pengendalian Internal, Moralitas Individu dan Personal Culture Terhadap Kecurangan Akuntansi. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 1(1), 40-54.
- Sihombing, 2014. Analisis Fraud Diamond Dalam Mendeteksi Financial Statement Fraud : Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) Tahun 2010-2012. *Diponegoro Journal of Accounting* - Vol.03, No.2, 2014.
- Soepardi, 2010. Peranan BPKP dalam Penanganan Kasus Berindikasi Korupsi Pengadaan Jasa Konsultansi Instansi Pemerintah. Paper Seminar. Jakarta: Juni 2010. Sugiyono, 2005. *Metode Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Sugiyono, 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Swarna, 2012.
- Penerapan Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi dalam Mendeteksi Fraud di Lingkungan Digital. Medan : Fakultas Ekonomi- Universitas Sumatera Utara.
- Tuanakotta, 2012. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Edisi 2, Salemba Empat.
- Susanto, E., Kalsum, U., Ikhtiari, K., & Muslim, M. (2021). Determinan Audit Report Lag. *SEIKO: Journal of Management & Business*, 4(2), 48-60.
- Tuanakotta, 2009. *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Tunggal, 2011. *Audit Kecurangan dan Akuntansi Forensik (Tanya-Jawab & Kasus)*. Jakarta: Harvarindo.
- Tunggal, 2012. *Forensic & Investigatif Accounting – Pendekatan Kasus*. Jakarta: Harvarindo.
- Wiratmaja, 2010. *Akuntansi Forensik Dalam Upaya Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*. Jurnal Akuntansi. Bali : Fakultas Ekonomi - Universitas Udayana.
- Zimbelman, Mark. F., Albrecht, Conan C., Albrecht, W. Steve, & Albrecht, Chad O., 2014. *Akuntansi Forensik (Forensik Accounting)*. Edisi Keempat. Jakarta : Salemba Empat, Cengage Learning Asia Pte Ltd.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*.