

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Pengertian Akuntansi

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley dalam Amir Abadi Jusuf (2015:7), definisi akuntansi adalah sebagai berikut:

“Akuntansi adalah proses pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisarkan peristiwa ekonomi dengan cara yang logis dengan tujuan menyediakan informasi keuangan untuk pengambilan keputusan”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2012:1), pengertian akuntansi adalah sebagai berikut:

“Akuntansi adalah suatu proses mencatat, mengklasifikas, meringkas, mengelola dan menyajikan data, transaksi serta kejadian yang berhubungan dengan keuangan sehingga dapat digunakan oleh orang yang menggunakannya dengan mudah dimengerti untuk pengambilan suatu keputusan serta tujuan lainnya”.

Dari kedua pengertian akuntansi diatas maka dapat diketahui bahwa akuntansi merupakan kegiatan pencatatan, pengklasifikasian, peringkasan, dan pengikhtisarian dari peristiwa ekonomi yang dapat digunakan untuk pengambilan suatu keputusan.

2.1.2 Pengertian Auditing

Menurut Alvin A. Arens, et. Al dalam Amir Abadi Jusuf (2015:4), yang dimaksud dengan auditing adalah sebagai berikut:

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about quantifiable information of economic entity to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent and independent person”.

Definisi diatas dapat diterjemahkan sebagai berikut:

“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.”

Sedangkan Mulyadi (2014:9) menyatakan bahwa pengertian audit adalah:

“Secara umum auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.”

Menurut Sukrisno Agoes (2014:3), pengertian auditing adalah:

“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.”

Berdasarkan definisi-definisi di atas maka dapat disimpulkan bahwa audit merupakan suatu kegiatan yang dilakukan secara kritis dan sistematis untuk memperoleh evaluasi dari hasil pengumpulan bukti informasi, dilakukan oleh pihak yang kompeten dan independen dengan tujuan untuk melaporkan dan menetapkan derajat kesesuaian antara informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan.

2.1.3 Audit Investigatif

2.1.3.1 Pengertian Audit Investigatif

Menurut Pusdiklatwas BPKP (2008:78) audit investigatif adalah:

“Audit investigatif merupakan sebuah kegiatan sistematis dan terukur untuk mengungkap kecurangan sejak diketahui atau diindikasinya sebuah peristiwa/kejadian/transaksi yang dapat memberikan cukup keyakinan serta dapat digunakan sebagai bukti yang memenuhi pemastian suatu kebenaran dalam menjelaskan kejadian yang telah diasumsikan sebelumnya dalam rangka mencapai keadilan (*search of the truth*).”

Menurut Fitrawansyah (2014:21) audit investigasi adalah:

“Bagian dari manajemen kontrol yang dilaksanakan dalam kegiatan internal audit disamping audit lainnya seperti audit keuangan dan audit kepatuhan atau *compliance audit*.”

Menurut Tuanakotta (2010:321) mengemukakan bahwa audit investigasi sebagai berikut:

“Investigasi secara sederhana dapat didefinisikan sebagai upaya pembuktian. Investigasi dan pemeriksaan fraud digunakan silih berganti sebagai sinonim. Idealnya ada kesamaan makna konsep-konsep auditing dan hukum; namun, dari segi filsafat auditing dan filsafat hukum, hal itu tidaklah mungkin”.

Dari definisi di atas dapat disimpulkan bahwa audit investigasi merupakan suatu cara yang dapat dilakukan untuk mendeteksi dan memeriksa kecurangan terutama laporan keuangan yang kemungkinan sedang atau sudah terjadi menggunakan keahlian tertentu dari seorang auditor.

Menurut Peter B. Frank, Michael J. Wager, dan Roman C Weel dalam *Legitation Service Hand Book, The Role of The Accountant as Expert Witness* (1994) dalam Karyono (2013: 131) audit investigatif adalah:

“Investigative accounting operates as part of substantive law, which governs whether evidence is sufficient to prove criminal violation.”

Yang dapat disimpulkan bahwa audit investigasi menjalankan suatu investigasi sesuai dengan peraturan hukum yang telah ditentukan yang juga merupakan bagian dari substansi hukum yang mengatur tentang apakah bukti yang ada cukup untuk membuktikan kejahatan kecurangan tersebut.

2.1.3.2 Jenis Audit Investigatif

Menurut Fitrawansyah (2014:22) terdapat dua macam audit investigatif diantaranya yaitu:

1. “Audit investigasi proaktif
Audit investigasi proaktif adalah audit yang dilakukan pada entitas yang mempunyai risiko-risiko penyimpangan, tetapi entitas tersebut dalam proses awal auditnya belum tidak didahului oleh informasi tentang adanya indikasi penyimpangan yang dapat berpotensi menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara.
2. Audit investigasi reaktif
Audit investigasi reaktif mengandung langkah-langkah pencarian dan pengumpulan bukti-bukti yang diperlukan untuk mendukung dugaan/sangkaan awal tentang indikasi adanya penyimpangan yang dapat/berpotensi menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara. Istilah reaktif itu sendiri didasarkan pada fakta bahwa auditor melakukan reaksi untuk memvalidasi bukti-bukti indikasi penyimpangan tersebut.”

2.1.3.3 Aksioma Audit Investigatif

Menurut Karyono (2013:135) ada beberapa aksioma yang menarik terkait dengan audit investigatif yaitu:

1. “Kecurangan pada hakekatnya tersembunyi, tidak ada keyakinan absolut

yang dapat diberikan bahwa kecurangan pada umumnya selalu menyembunyikan jejaknya.

2. Untuk mendapatkan bukti bahwa kecurangan tidak terjadi auditor juga harus berupaya membuktikan kecurangan yang telah terjadi.
3. Dalam melakukan pembuktian, auditor harus mempertimbangkan kemungkinan adanya penyangkalan dari pihak pelaku dan pihak lain yang terkait.
4. Dengan asumsi bahwa kasus tersebut akan dilimpahkan ke tingkat litigasi, maka dalam melakukan pembuktian seorang auditor harus mempertimbangkan kemungkinan yang terjadi di pengadilan.”

2.1.3.4 Prinsip-prinsip Audit Investigatif

Menurut Karyono (2013:134) mengemukakan bahwa prinsip-prinsip audit investigatif yaitu:

1. “Mencari kebenaran berdasarkan peraturan perundang-undangan.
2. Pemanfaatan sumber bukti pendukung fakta yang dipermasalahkan.
3. Selang waktu kejadian dengan respons; semakin cepat merespons, semakin besar kemungkinan untuk dapat mengungkap tindak fraud besar.
4. Dikumpulkan fakta terjadinya sedemikian rupa sehingga bukti-bukti yang diperoleh dapat mengungkap terjadinya fraud dan menunjukkan pelakunya.
5. Tenaga ahli hanya sebagai bantuan bagi pelaksanaan audit investigasi, bukan merupakan pengganti audit investigasi.
6. Bukti fisik merupakan bukti nyata dan akan selalu mengungkap hal yang sama.
7. Keterangan saksi perlu dikonfirmasi karena hasil wawancara dengan saksi dipengaruhi oleh faktor kelemahan manusia.
8. Pengamatan, informasi dan wawancara merupakan bagian penting dari audit investigasi.
9. Pelaku penyimpangan adalah manusia, jika diperlukan dengan bijak sebagaimana layaknya ia akan merespons sebagaimana manusia.”

2.1.3.7 Karakteristik Auditor Investigatif

Menurut Fitrawansyah (2014:137) Kecurangan (fraud) sifatnya tersembunyi dan tidak pernah ada kecurangan yang persis sama. Pada audit investigasi juga tidak ada yang seratus persen dapat mengungkap fakta yang sebenar-benarnya. Oleh karena itu dibutuhkan:

1. “Kompetensi
2. Kreativitas, dan
3. Intuisi auditor.”

Kecakapan intuisi dapat diperoleh jika punya pikiran terbuka, selalu ingin tahu dan objektif. Intuisi diartikan sebagai pertimbangan professional yang merupakan kualitas dan watak dari pikiran yang datang dari pengalaman pribadi. Pendidikan dan pelatihan berperan dalam pengembangan kecakapan intuisi.

Pada auditor investigasi diperlukan:

1. Kualitas
2. Keterampilan
3. Keahlian khusus

Ketiganya yaitu kombinasi antara auditor berpengalaman dengan penyelidik criminal. dalam pelaksanaan tugasnya, auditor investigasi menerapkan berbagai disiplin ilmu, keahlian dan pengetahuan professional.

2.1.4 Kemampuan Auditor

2.1.4.1 Pengertian Kemampuan Auditor

Menurut Tuanakotta (2010:104) kemampuan auditor yaitu sebagai berikut:

“Pemeriksa fraud harus memiliki kemampuan yang unik. Disamping keahlian teknis, seorang auditor investigatif yang sukses mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara fair, tidak memihak, sah (mengikuti ketentuan perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap. Kemampuan untuk memastikan kebenaran dari fakta yang dikumpulkan dan kemudian melaporkannya dengan akurat dan lengkap adalah sama pentingnya. Pemeriksa *fraud* adalah gabungan antara pengacara, akuntan, kriminolog dan detektif (atau *investigator*).”

Selain itu, menurut Sucipto (2007) dalam Rahmawati dan Usman (2014)

bahwa:

“Kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan adalah kualitas dari seorang auditor dalam menjelaskan kekurangwajaran laporan keuangan yang disajikan perusahaan dengan mengidentifikasi dan membuktikan kecurangan (*fraud*) tersebut.”

Penelitian yang dilakukan oleh Jaffar (2009) menyebutkan bahwa:

“This study can conclude whether the ability external auditors to detect possible fraud solely influenced by their ability to assess the risk of fraud”.

Dari kutipan diatas dijelaskan bahwa kesimpulan pada penelitian jaffar (2009) kemampuan auditor mendeteksi kecurangan semata-mata dipengaruhi oleh kemampuan mereka untuk menilai resiko kecurangan. Seorang auditor dituntut untuk dapat menilai apakah kecurangan terjadi pada suatu perusahaan dan apakah resiko terjadinya tinggi atau tidak.

2.1.4.2 Kemampuan Auditor

Menurut Sutan Kayo (2013:24) mengemukakan bahwa auditor yang akan melaksanakan audit investigasi harus memenuhi tiga dimensi yaitu:

1. “Pengetahuan dasar
2. Kemampuan teknis
3. Sikap mental.”

Ke tiga dimensi kemampuan/keahlian tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Pengetahuan Dasar

Seorang auditor harus memiliki pengetahuan dasar yang memadai antara lain terkait dengan:

- a. ilmu akuntansi;
- b. auditing;
- c. sistim administrasi pemerintahan;
- d. komunikasi;
- e. pemahaman tentang kecurangan yang terjadi dalam pengelolaan keuangan negara.

Dengan memiliki pengetahuan dasar yang memadai seorang auditor akan lebih percaya diri dan memudahkan dalam memahami kasus-kasus yang sedang dihadapi.

2. Kemampuan Teknis

Untuk memiliki kemampuan teknis tersebut diperoleh melalui:

- a. praktik;
- b. pendidikan;
- c. pelatihan teknis.

Kemampuan teknis dalam pelaksanaan tugas audit sangat diperlukan. Auditor harus memiliki pemahaman yang baik dan mengintegrasikan dokumen atau informasi keuangan secara tepat agar memperoleh bukti-bukti yang mendukung.

3. Sikap Mental

Sikap dan perilaku yang memancarkan nilai-nilai seperti:

- a. memiliki sifat jujur;

- b. egaliter;
- c. menghormati sesame;
- d. rela berkorban;
- e. mendahului kepentingan umum dari kepentingan pribadi.

Sikap mental auditor sangat berguna dalam pelaksanaan tugas audit. Sikap mental atau integritas moral merupakan kondisi mental seseorang menjadi pedoman perilaku dalam pergaulan hidupnya integritas moral di dimanifestasikan dalam kehidupan sebagai sikap dan perilaku.

Menurut Bulo (2002) dalam Fitrawansyah (2014:46) seorang auditor yang kompeten harus memiliki kemampuan/keterampilan sebagai berikut:

1. “Keterampilan akuntansi
2. Keterampilan komunikasi
3. Keterampilan negosiasi
4. Keterampilan interpersonal
5. Kemampuan intelektual
6. Pengetahuan manajemen dan organisasi
7. Atribut personel.”

Kemampuan/keterampilan tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Keterampilan akuntansi
 - kemampuan untuk menganalisa data serangkaian kejadian seperti laporan keuangan, dengan pengetahuan dan audit system teknologi informasi.
2. Keterampilan komunikasi
 - a. tindakan korektif;
 - b. kesanggupan mendengar dengan efektif;
 - c. berbicara;

d. menulis dengan jelas.

Seorang auditor internal harus dapat mengkomunikasikan hasil pekerjaan audit bersama dengan rekomendasi.

3. Keterampilan negosiasi

Karena selalu dapat menjadi perbedaan pendapat di internal yang temuan audit dan rekomendasi, auditor internal harus dapat menegosiasikan hasil akhir yang sukses.

4. Keterampilan interpersonal

untuk memotivasi dan mengembangkan orang lain agar dapat menyelesaikan tugasnya serta dapat mengelola hubungan dengan orang lain dan berinteraksi dengan berbagai macam orang.

5. Kemampuan intelektual

Memiliki pemikiran yang logis dengan menggunakan akal dan logika serta dapat menyelesaikan suatu masalah dilemma etis.

6. Pengetahuan manajemen dan organisasi

untuk memahami aktivitas suatu organisasi bisnis, baik itu bisnis dalam pemerintahan, kelompok maupun perseorangan dan dapat menangani manajemen sumber daya.

7. Atribut personel

Memiliki integritas dalam menjalankan tugas serta harus beretika baik dan komitmen untuk belajar seumur hidup karena *product cycle* pengetahuan yang semakin pendek.

Menurut Tugiman (2006:29) Auditor internal memiliki keharusan untuk menjalankan profesinya secara professional, maka auditor harus mampu menjalankan tugasnya dengan profesional. Berikut kemampuan professional yang harus dimiliki auditor:

1. “Pengetahuan dan kecakapan
2. Hubungan antar manusia dan komunikasi
3. Pendidikan berkelanjutan
4. Ketelitian professional.”

Ke empat kemampuan professional auditor tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Pengetahuan dan kecakapan.

Para pemeriksa internal harus memiliki pengetahuan, kecakapan, dan berbagai disiplin ilmu yang penting dalam pelaksanaan pemeriksaan.

- a. Keahlian pemeriksa internal dalam menerapkan berbagai standar, prosedur teknik pemeriksaan yang diperlukan dalam pelaksanaan pemeriksaan.
- b. Keahlian dalam prinsip-prinsip dan teknik-teknik akuntansi yang diperlukan oleh pemeriksa yang pekerjaannya secara luas berhubungan dengan berbagai catatan dan laporan keuangan.
- c. Memahami prinsip-prinsip dan teknik-teknik akuntansi yang diperlukan untuk mengevaluasi dari penyimpangan.
- d. Diperlukan pemahaman terhadap dasar dari berbagai pengetahuan:
 - a. akuntansi;
 - b. ekonomi;

- c. hukum;
 - d. keuangan;
 - e. sistem informasi yang dikomputerisasi.
2. Hubungan antar manusia dan komunikasi.
- a. Para pemeriksa haruslah memahami hubungan antar manusia dan mengembangkan hubungan yang baik dengan pihak yang diperiksa.
 - b. Para pemeriksa haruslah memiliki kecakapan dalam berkomunikasi lisan dan tulisan sehingga mereka dapat secara jelas dan efektif menyampaikan berbagai hal tujuan pemeriksaan;
3. Pendidikan berkelanjutan
- Para auditor berkewajiban meneruskan pendidikannya dengan tujuan meningkatkan keahliannya. Pendidikan lebih lanjut dapat diperoleh melalui:
- a. Partisipasi dalam perkumpulan profesi;
 - b. Kehadiran dalam berbagai konferensi;
 - c. Seminar khusus yang diadakan oleh program pelatihan yang dilaksanakan oleh organisasi;
 - d. partisipasi dalam proyek penelitian.
4. Ketelitian professional
- Para auditor internal harus melaksanakan ketelitian professional yang sepantasnya dalam melaksanakan pemeriksaan, meliputi:
- a. Ketelitian professional sepantasnya menghendaki penerapan ketelitian yang secara patut diduga akan dilakukan oleh seorang auditor yang bijaksana dan kompeten, dalam keadaan yang sama atau

mirip.

- b. Ketelitian selayaknya menghendaki suatu ketelitian yang kompeten, bukanlah pelaksanaan yang harus sempurna tanpa ada kesalahan. Ketelitian selayaknya mewajibkan pemeriksa internal melakukan pengujian dan melakukan verifikasi terhadap suatu lingkup yang pantas dan tidak harus melakukan pemeriksaan secara mendetail.
- c. Apabila pemeriksaan internal mencurigai atau menduga telah terjadi pelanggaran, pejabat berwenang di dalam organisasi haruslah diberitahu. Pemeriksa dapat merekomendasikan apakah perlu melakukan penyelidikan atas keadaan tersebut.
- d. Melaksanakan ketelitian profesional yang selayaknya berarti menggunakan kecakapan dan penilaian pemeriksaan yang pantas pada saat melakukan pemeriksaan.
- e. Ketelitian profesional yang selayaknya mencakup evaluasi atas standar pekerjaan atau operasi yang ditetapkan dan menentukan apakah standar tersebut diterima dan dapat dipenuhi.

2.1.5 Pengalaman Auditor

2.1.5.1 Pengertian Pengalaman Auditor

Pengalaman menurut Foster (2001:40) yaitu:

“Pengalaman adalah sebagai suatu ukuran tentang lama waktu atau masa kerjanya yang telah ditempuh seseorang dalam memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakannya dengan baik”.

Pengertian pengalaman menurut Nasution (2012), mendefinisikan sebagai berikut:

“Definisi pengalaman berdasarkan *Webster s Ninth New Collegiate Dictionary* adalah pengetahuan atau keahlian yang diperoleh dari suatu peristiwa melalui pengamatan langsung ataupun berpartisipasi dalam peristiwa tersebut.”

Menurut Sukrisno Agoes (2012:33) menjelaskan mengenai pengalaman auditor adalah:

“Pengalaman auditor adalah auditor yang mempunyai pemahaman yang lebih baik. Mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari system akuntansi yang mendasar.”

Ussahawanitchakit (2012) dalam Badara dan Saidin (2013) pada *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* menyatakan bahwa:

“Auditors that have experience tend to perform best audit practices in order to achieve better audit outcomes that would lead to audit success due to their abilities to react to their clients expectations, needs and the requirements due to their awareness to various auditing standards and practice.”

Berdasarkan uraian pengertian pengalaman di atas, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa auditor berpengalaman cenderung melakukan audit yang terbaik dan bertindak profesional sesuai standar audit, mereka akan menyadari kesalahan apasaja yang ditemui sesuai pengalaman dari praktek mereka dimasa lalu dan pandai untuk menganalisa suatu kesalahan juga dapat membantu auditor dalam mendeteksi potensi terjadinya kecurangan yang dilakukan klien, dan membuat auditor

memahami penyebab munculnya kecurangan tersebut, sehingga akan menghasilkan kesuksesan dalam pemeriksaan dengan kualitas yang tinggi.

2.1.5.2 Klasifikasi Pengalaman Auditor

Menurut jurnal yang di publikasikan *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* (2013) klasifikasi pengalaman auditor dibagi menjadi dua, yaitu:

1. *“General audit experience*
The general audit experience concerned with the audit knowledge, trainings, skills, expertise that can be applicable to the audit of any client. general experience is an incomplete measure of task specific expertise. In addition, years of audit experience has been considered as the measure of general audit experience.
2. *Client specific audit experience.*
While the client-specific audit experience deals with the audit experience that is applicable only to the current client.”

2.1.5.3 Kriteria Pengalaman Auditor

Menurut Tubs (1992) dalam Singgih dan Bawono (2010) kriteria pengalaman terdiri atas:

- “1. Kepekaan dalam mendeteksi adanya kekeliruan.
Auditor yang berpengalaman adalah auditor yang peka dan cepat tanggap dalam mendeteksi adanya kekeliruan.
2. Ketepatan waktu dalam menyelesaikan tugas audit.
Semakin berpengalaman seorang auditor, maka akan dapat menyelesaikan tugas audit tepat waktu.
3. Kemampuan dalam menggolongkan kekeliruan.
Auditor yang berpengalaman adalah auditor yang mampu menggolongkan kekeliruan tujuan dan sistem akuntansi yang melandasinya.
4. Kesalahan dalam melakukan tugas audit.
Semakin berpengalaman seorang auditor, maka tingkat kesalahan dalam melaksanakan tugas audit diminimalisasi”.

2.1.5.4 Faktor-faktor Pengalaman

Menurut Foster (2001:43), ada beberapa hal juga untuk menentukan berpengalaman tidaknya seorang auditor yaitu:

a. Lama waktu atau masa kerja

Ukuran tentang lama waktu atau masa kerja yang telah ditempuh seseorang dapat memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakan dengan baik.

b. Tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki

Pengetahuan merujuk pada konsep, prinsip, prosedur, kebijakan atau informasi lain yang dibutuhkan oleh karyawan. Pengetahuan juga mencakup kemampuan untuk memahami dan menerapkan informasi pada tanggungjawab pekerjaan.

Sedangkan keterampilan merujuk pada kemampuan fisik yang dibutuhkan untuk mencapai atau menjalankan suatu tugas atau pekerjaan.

c. Penguasaan terhadap pekerjaan dan peralatan

Tingkat penguasaan seseorang dalam pelaksanaan aspek-aspek teknik peralatan dan teknik pekerjaan.

2.1.5.5 Unsur-unsur Pengalaman Auditor

Pengungkapan tentang unsur-unsur pengalaman menurut Knoers dan Haditono dalam Singgih dan Bawono (2010) adalah:

1. Lama melakukan audit

Lamanya bekerja sebagai auditor menghasilkan struktur dalam proses penilaian auditor, memahami dan bereaksi terhadap ruang lingkup tugas.

2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah dilakukan

Pengalaman seorang auditor dapat dilihat dari jumlah klien dan variasi jenis-jenis perusahaan yang telah diauditnya. Pengalaman menghasilkan tingkat kepercayaan diri yang lebih tinggi dalam mengaudit laporan keuangan klien. Pertama, pengalaman menghasilkan banyak simpanan informasi dalam memori jangka panjang. Bila auditor menghadapi tugas yang sama, selain mereka dapat dengan mudah mengakses lebih banyak informasi. Dengan dukungan banyak informasi, auditor dapat mengerjakan tugasnya dengan lebih percaya diri. Kedua, saat auditor menjalankan suatu tugas, maka perilakunya akan berfokus pada tugas tersebut. Dengan memfokuskan perilaku pada tugas, auditor dapat lebih cepat membiasakan diri dengan tugas tersebut dan mereka juga akan memperoleh lebih banyak pengetahuan yang berkaitan dengan tugas tersebut. Auditor yang tidak berpengalaman mempunyai tingkat kesalahan yang lebih signifikan dibandingkan dengan auditor yang lebih berpengalaman. Pengalaman yang lebih akan menghasilkan pengetahuan yang lebih. Seseorang yang melakukan pekerjaan yang sesuai dengan pengetahuan yang dimiliki akan memberikan hasil yang lebih daripada mereka yang tidak mempunyai pengetahuan yang cukup dalam tugasnya.

2.1.6 Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif

2.1.6.1 Pengertian Efektivitas

Menurut Abdurahmat (2003:92) pengertian efektivitas adalah:

“Efektivitas merupakan suatu konsep yang sangat penting karena mampu memberikan gambaran mengenai keberhasilan suatu organisasi dalam mencapai sasaran atau tujuan yang diharapkan.”

Menurut Mahmudi (2005:92) menyatakan bahwa:

“Efektivitas merupakan hubungan antara output dengan tujuan, semakin besar kontribusi (sumbangan) output terhadap pencapaian tujuan, maka semakin efektif organisasi, program atau kegiatan. ”

Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa efektivitas sangat penting karena dapat memberikan gambaran yang ditentukan dengan terintegrasinya sasaran dalam suatu kegiatan yang sesuai dengan harapan atau perkiraan.

2.1.6.2 Tujuan Audit Investigatif

Menurut Tuanakotta (2010:360) menyatakan bahwa tujuan auditor investigatif adalah:

“Mengumpulkan bukti-bukti yang dapat diterima oleh ketentuan perundang-undangan yang berlaku atau mengumpulkan bukti hukum dan barang bukti sesuai dengan hukum acara atau hukum pembuktian yang berlaku.”

Menurut K.H. Spencer Pickett dan Jennifer Pickett, *Financial Crime Investigation and Control* (2002) dalam Tuanakotta (2010:315) terdapat 26 tujuan audit investigatif, diantaranya yaitu:

1. “Memberhentikan manajemen.
2. Memeriksa, mengumpulkan, dan menilai cukupnya dan relevannya bukti.
3. Melindungi reputasi dari karyawan yang tidak bersalah.

4. Menemukan dan mengamankan dokumen yang relevan untuk investigasi.
5. Menemukan asset yang digelapkan dan mengupayakan pemulihan dari kerugian yang terjadi.
6. Memastikan bahwa semua orang, terutama mereka yang diduga menjadi pelaku kejahatan bersedia bersikap kooperatif dalam investigasi.
7. Memastikan bahwa pelaku kejahatan tidak bisa lolos dari perbuatannya.
8. Menyapu bersih semua karyawan pelaku kejahatan.
9. Memastikan bahwa perusahaan tidak lagi menjadi sasaran penjarahan.
10. Menentukan bagaimana investigasi akan dilanjutkan.
11. Melaksanakan investigasi sesuai standar, sesuai dengan peraturan perusahaan, sesuai dengan buku pedoman.
12. Menyediakan laporan kemajuan secara teratur untuk membantu pengambilan keputusan mengenai investigasi ditahap berikutnya.
13. Memastikan pelaku tidak melarikan diri atau menghilang sebelum tindak lanjut yang tepat dapat diambil.
14. Mengumpulkan cukup bukti yang dapat diterima pengadilan dengan sumberdaya dan terhentinya kegiatan perusahaan seminimal mungkin.
15. Memperoleh gambaran yang wajar tentang kecurangan yang terjadi dan membuat keputusan yang tepat mengenai tindakan yang harus diambil.
16. Mendalami tuduhan untuk menanggapi secara tepat.
17. Memastikan bahwa hubungan dan suasana kerja tetap baik.
18. Melindungi nama baik perusahaan atau lembaga.
19. Mengikuti seluruh kewajiban hukum dan mematuhi semua ketentuan mengenai *due diligence* dan klaim kepada pihak ketiga.
20. Melaksanakan investigasi dalam koridor kode etik.
21. Menentukan siapa pelaku dan mengumpulkan bukti mengenai niatnya.
22. Mengumpulkan bukti yang cukup untuk menindak pelaku dalam perbuatan yang tidak terpuji.
23. Mengidentifikasi praktik manajemen yang tidak dapat dipertanggungjawabkan atau perilaku yang melalaikan tanggung jawab.
24. Mempertahankan kerahasiaan dan memastikan bahwa perusahaan atau lembaga ini tidak terperangkap dalam ancaman tuntutan pencemaran nama baik.
25. Mengidentifikasi saksi yang melihat atau mengetahui terjadinya kecurangan dan memastikan bahwa mereka memberikan bukti yang mendukung tuduhan atau dakwaan terhadap sipelaku.
26. Memberikan rekomendasi mengenai bagaiman mengelola resiko terjadinya kecurangan ini dengan tepat.”

Tujuan audit investigatif tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Memberhentikan manajemen.

Tujuan utamanya adalah sebagai teguran keras bahwa manajemen tidak mampu mempertanggung jawabkan kewajiban fidusiernya. Kewajiban

fidusier ini termasuk mengawasi dan mencegah terjadinya kecurangan oleh karyawannya.

2. Memeriksa, mengumpulkan dan menilai cukupnya dan relevannya bukti.

Tujuan ini akan menekankan bisa diterimanya bukti-bukti sebagai alat bukti untuk meyakinkan hakim di pengadilan. Konsepnya adalah forensic evidence, dan bukan sekedar bukti audit.

3. Melindungi reputasi karyawan yang tidak bersalah. Misalnya dalam pemberitaan di media masa bahwa karyawan di bagian produksi menerima uang suap.

Tanpa investigasi, reputasi dari semua karyawan dibagian produksi akan tercemar. Investigasi mengungkapkan siapa yang bersalah. Mereka yang tidak bersalah terbebas dari tuduhan (meskipun perguncingan seringkali tetap tidak terhindari).

4. Menemukan dan mengamankan dokumen yang relevan untuk investigasi.

Banyak bukti dalam kejahatan keuangan berupa dokumen.

Kalau banyak dokumen disusun untuk menyembunyikan kejahatan, atau kalau dokumen ini dapat memberi petunjuk kepada pelaku dan penanggung jawab kecurangan, maka tujuan dari investigasi ini adalah menjaga keutuhan dokumen. Ruang kerja harus diamankan, tidak boleh ada orang masuk keluar tanpa izin, dokumen harus diindeks dan dicatat.

5. Menemukan asset yang digelapkan dan mengupayakan pemulihan dari kerugian yang terjadi. Ini meliputi penelusuran rekening bank, pembekuan rekening, izin-izin untuk proses penyitaan dan atau penjualan asset, dan

penentuan kerugian yang terjadi.

6. Memastikan bahwa semua orang, terutama mereka yang diduga menjadi pelaku kejahatan, mengerti kerangka acuan dari investigasi tersebut; harapannya adalah bahwa mereka bersedia bersikap kooperatif dalam investigasi itu.

Tehnik pelaksanaannya adalah dengan “dengar pendapat orang terbuka” yang menghadirkan orang luar sebagai panelis. Orang luar ini biasanya orang terkemuka dan terpandang. Hal ini umumnya dilakukan apabila “operasi tertutup dan rahasia” (covert operations) gagal mengungkapkan kecurangan yang berdampak luas.

7. Memastikan bahwa pelaku kejahatan tidak bisa lolos dari perbuatannya.

Ada dua versi dari pendekatan ini. Pertama, lakukan penuntutan tanpa pandang bulu, berapapun besar biayanya, siapapun pelakunya (penjahat besar maupun kecil). Hal ini akan mengirimkan pesan kepada seluruh karyawan dan pihak luar, bahwa perusahaan atau lembaga itu serius dalam mengejar si penjahat. Kedua, kejar si penjahat untuk mengembalikan dana atau asset yang dicurinya, dan kemudian minta dia mengundurkan diri atau diberhentikan. Pendekatan kedua, lebih “tenang”, tak ada gembar-gembor.

8. Menyapu bersih semua karyawan pelaku kejahatan.

Seperti pada butir diatas, tujuan utamanya adalah menyingkirkan “buah busuk” agar “buah segar” tidak ikut busuk. Pendekatannya adalah pendekatan disiplin perusahaan. Pembuktian terhadap tindak kejahatan ini mungkin tidak akan lolos disidang pengadilan. Tapi pembuktian disini

diarahkan kepada penerapan peraturan intern perusahaan.

9. Memastikan bahwa perusahaan tidak lagi menjadi sasaran penjarahan.

Kecurangan menggerogoti sumber daya perusahaan, dan umumnya pemulihan kerugian ini tidak ada atau sangat sedikit. Pendekatan ini menghentikan kerugian lebih lanjut dan menutup celah-celah peluang (loopholes) terjadinya kejahatan.

10. Menentukan bagaimana investigasi akan dilanjutkan.

Apakah investigasi akan diperluas atau diperdalam, atau justru dibatasi lingkungannya. Kadang-kadang suatu investigasi dilaksanakan secara tentative atau eksploratif dan bertahap. Dalam investigasi ini laporan kemajuan memungkinkan evaluasi, apakah kita akan melanjutkannya dan kalau ya, bagaimana lingkungannya.

11. Melaksanakan investigasi sesuai standar, sesuai dengan peraturan perusahaan, sesuai dengan buku pedoman.

Tujuan semacam ini biasanya didasarkan atas pengalaman buruk. Dimasa lalu, misalnya, tujuan dari pada investigasi adalah untuk menangkap pelakunya. Ketika investigasi dilakukan secara gencar, investigasinya “kebablasan” dan pelaksanaannya melanggar ketentuan.

12. Menyediakan laporan kemajuan secara teratur untuk membantu pengambilan keputusan mengenai keputusan mengenai investigasi ditahap berikutnya.

Banyak investigasi bersifat iterative, artinya suatu investigasi atas dugaan kejahatann menghasilkan temuan baru yang melahirkan dugaan tambahan atau

suatu dugaan baru. Investigasi pertama diikuti dengan investigasi berikutnya, dan seterusnya, secara iterative memperluas pemahaman investigator mengenai berapa dalamnya masalah yang dihadapi. Konsultasi, diskusi, dan presentasi dari temuan-temuan secara berkala(mingguan, misalnya), merupakan ciri khas dari pendekatan ini.

13. Memastikan pelakunya tidak melarikan diri atau menghilang sebelum tindak lanjut yang tepat dapat diambil.

Ini biasanya merupakan tujuan investigasi dalam hal pelaku tertangkap tangan seperti dalam kasus pencurian di supermarket. Umumnya kejahatan ditempat kerja tidak memiliki ciri kasus ini karena karyawan dikenal atau mempunyai identitas yang disimpan dalam pencatatan perusahaan. Tetapi dalam kejahatan tertentu, misalnya penggelapan uang yang melibatkan pihak-pihak diluar perusahaan, pendekatan ini sangat tepat.

14. Mengumpulkan cukup bukti yang dapat diterima pengadilan, dengan sumberdaya dan terhentinya kegiatan perusahaan seminimal mungkin. Pendekatan ini berupaya mencari pemecahan yang optimal dalam kasus yang terjadi.

15. Memperoleh gambaran yang wajar tentang kecurangan yang terjadi dan membuat keputusan yang tepat mengenai tindakan yang harus diambil.

Hasil investigasi seringkali ditindaklanjuti secara emosional. Kalau karyawan itu disukai oleh atasan atau rekan sekerjanya, pimpinan cenderung “memaafkan” perbuatannya dan tidak memanfaatkan peluang untuk memperbaiki sistem yang berhasil “dijebolnya”. Sebaliknya, kalau pimpinan

atau rekan sekerjanya tidak menyukai si pelaku kecurangan, pimpinan cenderung menghukumnya seberat-beratnya. Kedua sikap tadi akan merugikan perusahaan. Dengan memperoleh gambaran yang layak (fair) maka pimpinan secara sadar membuat keputusan tentang siapa yang melakukan investigasi (harus seorang professional) dan bagaimana tindaklanjutnya.

16. Mendalami tuduhan (baik oleh orang dalam atau luar perusahaan, baik lisan maupun tertulis baik dengan nama terang atau dalam bentuk surat kaleng) untuk menanggapi secara tepat.

Investigasi yang didasarkan pada tujuan ini, tidak akan menelan mentah-mentah “fakta” yang diajukan dalam tuduhan itu. Fokusnya adalah pada konteks tuduhan itu apakah tuduhan itu akan dianggap serius.

17. Memastikan bahwa hubungan dan suasana kerja tetap baik.

Hal ini sangat penting ketika morale kerja merupakan kunci keberhasilan dalam perusahaan atau tim kerja.

18. Melindungi nama baik perusahaan atau lembaga.

Tujuan dari investigasi ini tentunya bukan untuk melindungi lembaga yang sebagian besar memang sudah korup. Kalau tujuan ini ditetapkan dalam kondisi semacam ini, maka yang terjadi adalah persekongkolan jahat atau kolusi. Tujuan investigasi diatas sangat tepat apabila kejahatan dilakukan oleh segelintir orang, padahal reputasi perusahaan secara keseluruhan terancam.

19. Mengikuti seluruh kewajiban hokum dan mematuhi semua ketentuan

mengenai due diligence dan klaim kepada pihak ketiga (misalnya klaim asuransi).

20. Melaksanakan investigasi dalam koridor kode etik.

Kita umumnya menyadari akan perlunya ketentuan perundang-undangan dipatuhi, dan konsekuensi terhadap pelanggarannya. Namun, lebih sulit mengikuti kewajiban etika. Dalam situasi dimana pelaku kecurangan “pasrah”, ia seringkali mengikuti kehendak sang investigator. Dalam kondisi seperti ini, si investigator lupa akan kode etikanya, sekedar karena pada saat itu si “terduga” tidak mempertanyakan sikap dan tingkah si investigator. Seringkali kepasrahan si “terduga” diikuti dengan arogansi si investigator, menyuburkan praktek-praktek pelanggaran kode etik. Dengan menetapkan tujuan investigasi ini, perusahaan ingin memastikan bahwa investigator senantiasa mengikuti kode etik yang sudah ditetapkan.

21. Menentukan siapa pelakunya dan mengumpulkan bukti mengenai niatnya.

Prakarsa ini bermaksud untuk menyeret si pelaku ke pengadilan pidana, misalnya pengadilan tindak pidana korupsi. Karena itu, perlu pengumpulan bukti yang cukup untuk proses penyidikan yang diikuti dengan penuntutan dan selanjutnya proses pengadilan. Dengan demikian, seluruh daya dikerahkan disertai publisitas penuh, yang sangat sejalan dengan kebijakan “tanpa ampun” (zero-tolerance policy).

22. Mengumpulkan bukti yang cukup untuk menindak pelaku dalam perbuatan yang tidak terpuji.

Ini serupa dengan tujuan dalam butir 21 diatas, dengan perbedaan bahwa

butir ini diproses melalui ketentuan administrative atau perdata.

23. Mengidentifikasi praktek manajemen yang tidak dapat dipertanggungjawabkan atau perilaku yang melalaikan tanggung jawab.

Seorang karyawan dibagian pengadaan berkolusi dengan pemasok. Hal ini memungkinkan karyawan memperkaya dirinya sendiri, yang dipakainya untuk pembelian property mewah. Investigasi dilakukan dalam dua tahap. Tahap pertama diarahkan kepada pelaku. Sedangkan tahap kedua, kepada atasannya. Tahap kedua ingin menjawab pertanyaan: Mengapa atasannya tidak melihat petunjuk awal (anak buah bertambah kekayaan dalam jangka waktu pendek), ataukah sekurang-kurangnya mewawancarai anak buahnya. Tujuan investigasi dalam butir ini adalah untuk tahap kedua tadi.

24. Mempertahankan kerahasiaan dan memastikan bahwa perusahaan atau lembaga ini tidak terperangkap dalam ancaman tuntutan pencemaran nama baik.

Gaya kerja” serbu dan tangkap” atau “tangkap dulu, jelaskan kemudian” seringkali rawan terhadap kemungkinan perusahaan dituntut. Karena itu, tujuan investigasi ini harus jelas dan ditegaskan sebelum investigasi dilakukan.

25. Mengidentifikasi saksi yang melihat atau mengetahui terjadinya kecurangan dan memastikan bahwa mereka memberikan bukti yang mendukung tuduhan atau dakwaan terhadap sipelaku.

Tujuan ini berkaitan dengan petunjuk bahwa sipelaku mengidentifikasi orang-orang yang secara potensial bisa menjadi saksi, baik dalam proses

penyidikan maupun dalam sidang pengadilan. Perlindungan terhadap para saksi ini dapat mendorong mereka memberikan keterangan, petunjuk, atau bukti yang diperlukan.

26. Memberikan rekomendasi mengenai bagaimana mengelola risiko terjadinya kecurangan ini dengan tepat. Dalam jangka panjang, manajemen risiko yang baiklah yang akan mencegah atau mengurangi terjadinya kecurangan.

2.1.6.3 Prosedur Audit Investigatif

Menurut Pusdiklatwas BPKP (2008:77) menjelaskan bahwa prosedur audit investigatif mencakup sejumlah tahapan yang secara umum dapat dikelompokkan menjadi lima tahap yaitu:

1. “Penelahaan informasi awal
2. Perencanaan audit investigatif
3. Pelaksanaan audit
4. Pelaporan
5. Tindak lanjut”

Ke lima tahapan audit investigatif tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Penelahaan informasi awal

Penelahaan informasi awal merupakan tahap awal yang dilakukan oleh auditor investigatif dengan menelaah informasi yang terdiri dari beberapa bagian, yaitu :

- a. Sumber informasi

Informasi awal sebagai dasar penugasan audit investigatif biasanya berdasarkan dari salah satu atau gabungan dari sumber-sumber informasi.

b. Mengembangkan hipotesis awal

Hipotesis awal disusun untuk menggambarkan perkiraan suatu tindak kecurangan itu terjadi. Dalam hipotesa awal diungkapkan berbagai aspek yang berkaitan dengan tindak kecurangan dengan menjawab berbagai pertanyaan seperti apa, siapa, di mana, bilamana, dan bagaimana.

c. Menyusun hasil telaahan informasi awal

Hasil penelaahan informasi awal dituangkan dalam bentuk “Resume Penelaahan Informasi Awal” sehingga tergambar secara ringkas mengenai gambaran umum organisasi yang berisi penjelasan singkat mengenai tugas pokok dan fungsi dari organisasi serta indikasi penyimpangan yang ada hingga pihak-pihak yang diduga terkait.

d. Keputusan pelaksanaan audit investigasi

Keputusan untuk menentukan cukup/tidaknya alasan melakukan audit *fraud* tergantung dari apa yang diinformasikan dan tidak mempermasalahkan siapa yang menginformasikan, sehingga walaupun surat pengaduan tersebut tanpa institusi (surat kaleng) juga dapat dijadikan dasar untuk melakukan audit.

2. Perencanaan audit investigatif

Perencanaan audit investigatif terdiri dari beberapa bagian, yaitu :

a. Penetapan sasaran, ruang lingkup dan susunan tim

Sasaran dan ruang lingkup audit investigatif ditentukan berdasarkan hasil penelaahan informasi awal.

b. Penyusunan program kerja

Program kerja audit berisi langkah-langkah kerja audit yang akan dijadikan arah/pedoman bagi auditor yang bersangkutan. Secara umum program kerja audit disusun dengan memperhatikan hasil penelaahan informasi awal yang ditujukan untuk dapat mengungkapkan kecurangan.

c. Jangka waktu dan anggaran biaya

Jangka waktu audit hendaknya disesuaikan dengan kebutuhan dan dicantumkan dalam surat tugas audit. Jika diperlukan perpanjangan waktu audit, penanggungjawab audit harus menerbitkan surat perpanjangan waktu audit dan disampaikan pada organisasi/institusi yang diaudit (auditing).

d. Perencanaan audit investigatif dengan metode

Terdapat berbagai jenis model perencanaan yang dapat dipergunakan dalam menyusun rencana investigasi. Model perencanaan yang baik adalah model yang bisa dijalankan sesuai dengan kondisi dan sumberdaya yang dimiliki.

3. Pelaksanaan audit

Pelaksanaan audit terdiri dari beberapa bagian, yaitu :

a. Pembicaraan pendahuluan

Pelaksanaan audit investigatif didahului dengan menghubungi pimpinan auditan untuk mengadakan pembicaraan pendahuluan. Dengan berpegang pada asas praduga tak bersalah, pembicaraan

pendahuluan harus dilakukan walaupun auditan diduga terlibat dalam kasus tersebut.

b. Pelaksanaan program kerja

Penetapan hipotesis dan pemetaan siklus kegiatan yang berindikasi fraud akan membantu auditor pada saat pembuktian di lapangan. Auditor dituntut untuk mengembangkan kreativitasnya, serta menggunakan ketajaman naluri/intuisi yang dimiliki.

c. Penerapan teknik audit investigatif

Untuk mencapai tujuan audit investigatif, auditor menggunakan berbagai teknik audit serta mengumpulkan berbagai jenis bukti audit dan bukti yang secara legal dapat digunakan di dalam sidang pengadilan.

d. Melakukan observasi dan pengujian fisik

Kegiatan observasi meliputi kegiatan melihat dan menyaksikan pelaksanaan sejumlah kegiatan atau proses. Aktivitasnya bisa merupakan proses rutin dari suatu transaksi seperti penerimaan kas, untuk melihat karyawan telah melakukan kegiatan tersebut sesuai dengan kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh instansi.

e. Mendokumentasikan hasil observasi dan pengujian fisik

Hasil pengujian yang baik seharusnya menyajikan secara jelas apa yang telah diuji dan sedapat mungkin dinyatakan dalam berita acara. Dokumentasi hasil pengujian ini sangat penting untuk mendukung apakah suatu tindakan kecurangan telah terjadi atau tidak.

f. Melakukan wawancara

Wawancara adalah suatu sesi tanya jawab yang dirancang untuk memperoleh informasi. Wawancara dapat berupa satu pertanyaan atau rangkaian pertanyaan yang kemudian dituangkan dalam suatu berita acara permintaan keterangan yang disetujui oleh pihak pewawancara dan yang diwawancarai.

g. Penandatanganan berita acara

Dari hasil wawancara, auditor meminta pihak yang diwawancarai menandatangani berita acara permintaan keterangan untuk menegaskan ketepatan kesaksiannya.

h. Pendokumentasian dan evaluasi kecukupan bukti

Pendokumentasian bukti adalah hal penting yang harus menjadi perhatian auditor investigatif. bukti harus didokumentasikan dan diadministrasikan secara cermat dan hati-hati karena sifat bukti audit investigatif yang krusial untuk proses penuntutan kecurangan.

i. Menetapkan jenis penyimpangan dan kerugian negara

Identifikasi penyimpangan dan penghitungan besaran kerugian negara masih bersifat tentative yang kemudian dituangkan dalam hipotesa awal. Identifikasi penyimpangan harus dipertegas apakah telah memenuhi unsur TPK atau hanya terjadi pelanggaran bersifat administrative atau bahkan tidak ada penyimpangan sama sekali.

j. Konsultasi dengan penegak hukum

Sebelum laporan final audit investigatif disusun, materi hasil audit

investigasi tersebut dikonsultasikan terlebih dahulu dengan aparat penegak hukum untuk mendapatkan pendapat hukum untuk memastikan penegak hukum dapat menerima argumentasi yang disampaikan dalam laporan audit investigatif.

4. Pelaporan

a. Tujuan pelaporan

Dalam laporan hasil audit investigatif disajikan temuan dan informasi penting. Laporan hasil audit harus disampaikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan dalam rangka kerja sama unit pengawas internal dengan lembaga penegak hukum serta memudahkan pejabat yang berwenang dan pejabat obyek yang diperiksa dalam mengambil tindakan sesuai peraturan yang berlaku.

b. Format laporan audit investigatif

Pedoman penyusunan laporan hasil audit investigatif harus bersifat baku sehingga informasi kasus dapat disajikan secara konsisten. Dalam format laporan memuat secara ringkas dan jelas penyimpangan yang terjadi, berupa saran dan langkah-langkah perbaikan serta tindak lanjut yang perlu dilakukan pejabat yang berwenang.

c. Penyampaian laporan hasil audit investigatif.

Tahap ini menyampaikan hasil audit kepada instansi terkait, dimana fokus, metode dan pelaksanaan audit diarahkan agar dapat memenuhi kebutuhan pengguna laporan.

5. Tindak Lanjut

Pada tahapan tindak lanjut ini, proses sudah diserahkan dari tim audit kepada pimpinan organisasi dan secara formal selanjutnya diserahkan kepada penegak hukum. Penyampaian laporan hasil audit investigatif kepada pengguna laporan diharapkan sudah memasuki pada tahap penyidikan. Berkaitan dengan kesaksian dalam proses lanjutan dalam peradilan, tim audit investigatif dapat ditunjuk oleh organisasi untuk memberikan keterangan ahli jika diperlukan.

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa auditor investigatif harus melakukan prosedur tersebut secara bertahap agar dapat mengungkapkan kecurangan. Apabila auditor investigatif telah melakukan proses-proses di atas, maka auditor tersebut dapat dikatakan telah memiliki kemampuan yang memadai.

2.1.6.4 Teknik-teknik Audit Investigatif

Prosedur audit berisi cara yang harus dilakukan untuk memperoleh bukti audit. Cara untuk memperoleh bukti audit tersebut disebut teknik audit. Teknik audit adalah cara-cara yang ditempuh auditor untuk memperoleh pembuktian dalam membandingkan keadaan yang sebenarnya dengan keadaan yang seharusnya.

Menurut M. Tuanakotta (2010:351) Menyatakan bahwa keberhasilan suatu audit investigatif dalam pembuktian kecurangan dapat ditentukan oleh teknik audit yang di pilih oleh auditor. Auditor investigatif menggunakan teknik audit yang mencakup:

- 1 “Memeriksa fisik (*physical examination*).
- 2 Meminta konfirmasi (*confirmation*)

- 3 Memeriksa dokumen (*documentation*)
- 4 Review analitikal (*analytical review*)
- 5 Meminta informasi lisan atau tertulis dari auditee (*inquires of the auditee*)
- 6 Menghitung kembali (*reperformance*)
- 7 Mengamati (*observation*) / *Follow The Money.*”

Adapun penjelasan mengenai tehnik-tehnik audit investigatif adalah sebagai berikut:

1. Memeriksa fisik (*physical examination*)

Pengamatan fisik dari alat bukti atau petunjuk fraud menolong investigator untuk menemukan kemungkinan korupsi yang telah dilakukan.

2. Meminta konfirmasi (*confirmation*)

Meminta informasi dari auditee dalam audit investigatif harus disertai dengan informasi dari sumber lain agar dapat meminimalkan peluang auditee untuk berbohong. Meminta konfirmasi adalah meminta pihak lain (selain auditee) untuk menegaskan kebenaran atau ketidakbenaran suatu informasi. Meminta konfirmasi dapat diterapkan untuk berbagai informasi, baik keuangan maupun nonkeuangan. Harus diperhatikan apakah pihak ketiga yang dimintai konfirmasi punya kepentingan dalam audit investigatif. Jika ada, konfirmasi harus diperkuat dengan konfirmasi kepada pihak ketiga lainnya.

3. Memeriksa dokumen (*documentation*)

Tidak ada audit investigatif tanpa pemeriksaan dokumen. Definisi dokumen menjadi lebih luas akibat kemajuan teknologi, meliputi informasi yang diolah, disimpan, dan dipindahkan secara elektronik. Karena itu, teknik memeriksa dokumen mencakup komputer forensik.

4. Review analitikal (*analytical review*)

Dalam review analitikal, yang penting adalah: kuasai gambaran besarnya dulu (*think analytical first!*). Review analitikal adalah suatu bentuk penalaran yang membawa auditor pada gambaran mengenai wajar atau pantasny suatu data individual disimpulkan dari gambaran yang diperoleh secara global. Kesimpulan wajar atau tidak diperoleh dari perbandingan terhadap benchmark. Kesenjangan antara apa yang dihadapi dengan benchmark: apakah ada kesalahan (error), fraud, atau salah merumuskan patokan. Kenali pola hubungan (relationship pattern) data keuangan yang satu dengan data keuangan yang lain atau data non-keuangan yang satu dengan data non-keuangan yang lain.

5. Meminta informasi lisan atau tertulis dari auditee (*inquires of the auditee*)

Reperform dalam audit investigatif harus disupervisi oleh auditor yang berpengalaman karena perhitungan yang dihadapi dalam audit investigatif umumnya sangat kompleks, didasarkan atas kontrak yang sangat rumit, dan kemungkinan terjadi perubahan dan renegotiasi berkali-kali.

6. Menghitung kembali (*reperformance*)

Membuktikan adanya penghasilan yang tidak sah dan melawan hukum. Pemeriksaan dapat dihubungkan dengan besarnya pajak yang dilaporkan dan dibayar setiap tahunnya. Laporan harta kekayaan pejabat merupakan dasar dari penyelidikan. Pembalikan beban pembuktian kepada yang bersangkutan.

7. Mengamati (*observation*) / *Follow The Money*

Berarti mengikuti jejak yang ditinggalkan dari arus uang sampai arus uang tersebut berakhir. Naluri penjahat selalu menutup rapat identitas pelaku, berupaya memberi kesan tidak terlihat atau tidak di tempat saat kejadian berlangsung. Dana bisa mengalir secara bertahap dan berjenjang, tapi akhirnya akan berhenti di satu atau beberapa tempat penghentian terakhir. Tempat inilah yang memberikan petunjuk kuat mengenai pelaku fraud.

2.1.6.5 Alat Bukti Audit Investigatif

Menurut Pasal 183 KUHAP dalam Priantara (2013:238) menyatakan:

“Hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seseorang kecuali apabila sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah ia memperoleh keyakinan bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan bahwa terdakwa yang bersalah melakukan.”

Pasal 184 KUHAP menyatakan alat bukti sesuai dengan urutan kekuatan pembuktiannya sebagai berikut :

1. Keterangan saksi adalah keterangan mengenai suatu peristiwa pidana yang disaksikan langsung oleh saksi dengan menyebutkan alasan dari pengetahuannya tersebut dan tidak didasarkan dari apa yang didengarkan dari pihak lainnya.
2. Keterangan ahli adalah keterangan yang diberikan oleh seseorang yang memiliki keahlian khusus tentang hal yang diperlukan untuk menyatakan titik terang suatu perkara pidana untuk kepentingan pemeriksaan. Keterangan ahli ini harus berkaitan dengan materi perkara yang sedang diperiksa hakim.
3. Surat dibuat atas kekuatan sumpah jabatan, surat yang dikuatkan dengan

sumpah meliputi berita acara dan surat lain dalam bentuk resmi yang dibuat oleh pejabat umum yang berwenang dan berlaku jika memiliki hubungan dengan isi dari alat pembuktian yang lain.

4. Petunjuk merupakan perbuatan, kejadian, atau keadaan yang karena persesuaiannya baik antara satu dengan yang lainnya sehingga dapat menandakan bahwa telah terjadi suatu tindak pidana dan siapa pelakunya.
5. Keterangan terdakwa adalah apa yang terdakwa nyatakan di sidang tentang perbuatan yang telah ia lakukan atau yang ia ketahui dan alami secara langsung. Terdakwa dapat memberikan keterangan secara bebas kepada penyidik atau hakim dan tidak dibebani kewajiban pembuktian. Keterangan terdakwa saja tidak cukup untuk membuktikan kesalahannya tetapi harus disertai dengan alat bukti lain.

Dalam sidang pengadilan ahli-ahli forensik, dan dalam praktik kelompok ahli lainnya juga terdiri atas para akuntan atau pelaksana audit investigatif dapat dihadirkan untuk memberi keterangan ahli demi keadilan dan mereka dapat disebut expert witness. KUHAP menggunakan istilah “ahli”, meskipun dalam percakapan sehari-hari dan oleh pers digunakan istilah “saksi ahli” (Tuanakotta, 2010:7).

2.1.6.6 Kriteria Bukti Audit Investigatif

Menurut Priantara (2013:250) bukti audit yang berkualitas harus memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. “Relevan
2. Kompeten

3. Material”

Kriteria dari bukti audit investigatif ini dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Relevan

Bukti dianggap relevan jika bukti tersebut merupakan salah satu bagian dari rangkaian bukti (*chain of evidence*) yang menggambarkan suatu proses kejadian atau jika bukti tersebut secara tidak langsung menunjukkan kenyataan dilakukan atau tidak dilakukannya suatu perbuatan.

2. Kompeten

Bukti dianggap kompeten jika proses pembuatan bukti dilakukan oleh orang yang kompeten dan proses perolehan bukti dengan cara kompeten.

3. Material

Bukti adalah material apabila bukti tersebut *esensial* terhadap pokok permasalahan yang diperkarakan dan mempengaruhi hasil dari litigasi atau menentukan bersalah atau tidaknya terdakwa dalam proses persidangan.

2.1.6.7 Jenis Bukti Audit Investigatif

Menurut Priantara (2013:270-272) Jenis bukti sesuai tingkat kekuatan pembuktiannya pada proses audit investigatif yaitu:

1. “Bukti terbaik (*best evidence*)
2. Bukti sekunder (*secondary evidence*)
3. Bukti langsung (*direct evidence*)
4. Bukti tidak langsung (*circumstantial evidence*)
5. Bukti yang meyakinkan
6. Bukti opini
7. Bukti kabar angin”

Jenis bukti audit investigatif ini dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Bukti terbaik (*best evidence*)

Bukti yang paling alami, bukti yang paling memuaskan mengenai fakta-fakta yang sedang diselidiki. Bukti tersebut memiliki hubungan yang kuat dengan kriteria keandalan suatu bukti.

2. Bukti sekunder (*secondary evidence*)

Bukti sekunder mencakup salinan bukti tertulis atau lisan. Sebuah Salinan akan diterima jika dokumen asli hilang atau telah dimusnahkan tanpa niat melakukan kecurangan terhadap dokumen bukti, bukti tertulis tersebut sulit diperoleh oleh salinan tersebut serta bukti tertulis dikendalikan oleh entitas publik.

3. Bukti langsung (*direct evidence*)

Membuktikan fakta tanpa harus menggunakan pernyataan atau rujukan untuk menetapkan suatu bukti. Pengakuan dari seorang saksi atas sebuah fakta merupakan bukti langsung tidak diperlukan rujukan.

4. Bukti tidak langsung (*circumstantial evidence*)

Membuktikan fakta sementara, atau sekumpulan fakta, yang dapat dirujuk seseorang untuk mengetahui keberadaan beberapa fakta primer yang signifikan atas masalah yang sedang dipertimbangkan. Bukti ini hanya meningkatkan penggunaan pemikiran logis yang ada.

5. Bukti yang meyakinkan

Bukti yang meyakinkan merupakan bukti yang tak terbantahkan, apapun bentuknya. Bukti ini sangat kuat sehingga mengalahkan semua bukti lainnya, dan merupakan sumber diambilnya kesimpulan.

6. Bukti yang menguatkan

Bukti ini mendukung bukti yang telah dinerikan dan cenderung menguatkan atau mengkonfirmasi. Misalnya bukti lisan yang konsisten dengan instrument tertulis dan diberikan semata-mata untuk mengkonfirmasi pernyataan tertulis dan diberikan semata-mata untuk mengkonfirmasi pernyataan tertulis atau menunjukkan kebenaran masalah yang terkandung didalamnya, maka hal ini merupakan bukti yang menguatkan dan dianggap dapat diterima.

7. Bukti opini

Berdasarkan bukti opini, saksi-saksi harus memberikan kesaksian hanya terhadap fakta yang ada pada apa yang benar-benar mereka lihat atau dengar. Sebaliknya auditor harus menyaring opini dan mengumpulkan serta mengevaluasi fakta-fakta semata hal-hal yang cenderung membuktikan kebenaran atau kesalahan.

8. Bukti kabar angin

Aturan bukti kabar angina memberikan pernyataan yang tidak dapat diterima yang dibuat seseorang, selain saksi ahli, untuk membuktikan kebenaran suatu masalah. Pada umumnya bukti ini tidak dapat diterima karena hanya dengan mendengarkan keterangan dari saksi ahli di bawah sumpah dan memeriksa silang dengan apa yang benar-benar dilihat atau didengar.

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1

Penelitian Terdahulu

| No | Nama Peneliti/Tahun | Judul Penelitian | Hasil Penelitian |
|----|--|---|---|
| 1 | Laras Rahmayani, Kamaliah dan Susilatri (2014) | Pengaruh kemampuan auditor, skeptisme profesional auditor, teknik audit dan <i>whistleblower</i> Terhadap Efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan | Kemampuan Auditor berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Sikap Skeptisme Auditor berpengaruh terhadap Pengungkapan Kecurangan. Teknik Audit berpengaruh terhadap Pengungkapan Kecurangan. <i>whistleblower</i> berpengaruh terhadap Pengungkapan Kecurangan. Berdasarkan perhitungan nilai koefisien determinasi (R^2) diperoleh nilai sebesar 0,839. Hal ini menunjukkan bahwa variable independen memberikan pengaruh sebesar 83.90% terhadap dependen dan sisanya dipengaruhi oleh variabel-variabel lain yang tidak termasuk kedalam penelitian ini. |
| 2 | Hafifah Nasution (2012) | Pengaruh beban kerja, pengalaman audit dan tipe kepribadian terhadap profesional dan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan | Hasil pengujian menunjukkan bahwa beban kerja berpengaruh negatif terhadap peningkatan kemampuan auditor dalam mendeteksi gejala-gejala kecurangan, sedangkan pengalaman audit dan skeptisme profesional terbukti berpengaruh positif terhadap peningkatan kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. |
| 3 | Dede Rahmat (2014) | Pengaruh Audit investigasi, independen audit, | Model koefisien determinasi <i>adjustend R square</i> sebesar 0,652 atau sebesar 65,2% yang berarti bahwa kemampuan variable Audit |

| No | Nama Peneliti/Tahun | Judul Penelitian | Hasil Penelitian |
|----|---|---|---|
| | | due professional care terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur pembuktian kecurangan (fraud) tekanan social | Investigatif, Independen Audit dan Due Profesional Care dapat menjelaskan Efektivitas pelaksanaan pembuktian kecurangan departemen internal audit (Y), adalah sebesar 65,2%. Sedangkan sisa sebesar 35,8% dijelaskan oleh variable lain diluar dari variable penelitian ini. |
| 4 | Mulyati, Purnamasari dan Gunawan (2015) | Pengaruh Kemampuan auditor investigatif, Pengalaman auditor terhadap Efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan | kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan Sedangkan nilai t hitung dari variable pengalaman auditor terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. pengalaman auditor berpengaruh namun tidak signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan pada BPKP di Kota Bandung. |

Berdasarkan tabel perbandingan penelitian dengan penelitian sebelumnya, maka persamaan dan perbedaan fokus penelitian dibandingkan dengan penelitian sebelumnya dapat dilihat dibawah ini:

Tabel 2.2
Persamaan dan Perbedaan Fokus Penelitian Dibandingkan Penelitian Sebelumnya

| No | Kriteria | Rahmayani, Kamaliah, Susilatri (2014) | Hafifah Nasution (2012) | Dede Rahmat (2014) | Mulyati, Purnama sari, Gunawan (2015) | Ririn Tania (2016) |
|----|--|--|-------------------------------|--------------------------|---|--------------------------|
| 1 | - Topik: Audit | √ | √ | √ | √ | √ |
| 2 | - Judul a. Pengaruh Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Teknik Audit dan <i>Whistleblower</i> terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan b. Pengaruh Beban Kerja, Pengalaman Audit dan Tipe Kepribadian terhadap Skeptisme Profesional dan Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan c. Pengaruh Audit Investigasi, independen audit, due professional care terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur pembuktian kecurangan (fraud) tekanan sosial d. Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif dan Pengalaman Auditor Terhadap efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit | √ | - | - | - | - |
| | | - | √ | - | - | - |
| | | - | - | √ | - | - |
| | | - | - | - | √ | - |

| | | | | | | |
|---|--|---|---|---|---|---|
| | dalam Pembuktian Kecurangan | | | | | |
| | e. Pengaruh Kemampuan Auditor dan Pengalaman Auditor Terhadap Efektifitas Pelaksanaan Audit Investigatif | - | - | - | - | √ |
| 3 | - Variabel Independen : | | | | | |
| | a. Kemampuan auditor | √ | - | - | √ | √ |
| | b. Skeptisme profesional auditor | √ | - | - | - | - |
| | c. teknik audit | √ | - | - | - | - |
| | d. <i>whistleblower</i> | √ | - | - | - | - |
| | e. beban kerja | - | √ | - | - | - |
| | f. pengalaman audit | - | √ | - | √ | √ |
| | g. tipe kepribadian | - | √ | - | - | - |
| | h. audit investigasi | - | - | √ | - | - |
| | i. independen audit | - | - | √ | - | - |
| | j. <i>due professional care</i> | - | - | √ | - | - |
| | - Variabel Dependent | | | | | |
| | a. Efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan | √ | - | - | - | - |
| | b. Skeptisme profesional dan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan | - | √ | - | - | - |
| | c. Efektifitas pelaksanaan prosedur pembuktian kecurangan (fraud) tekanan social. | - | - | √ | √ | - |

| | | | | | | |
|---|--|---|---|---|---|---|
| | d. Efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan | - | - | √ | √ | - |
| | e. Efektivitas pelaksanaan audit investigatif | √ | - | - | - | √ |
| 4 | Populasi dan Sampel | | | | | |
| | a. Populasi Badan Pemeriksa Keuangan BPK dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan BPKP Perwakilan Provinsi Riau. Sampel auditor di (BPK) dan (BPKP) Perwakilan Provinsi Riau. | √ | - | - | - | - |
| | b. Populasi KAP di wilayah jakarta. Sampel 87 auditor KAP wilayah Jakarta | - | √ | - | - | - |
| | c. Populasi departement internal audit PT Indoagung Multikreasi Ceramic Industri. Sampel 60 auditor. | - | - | √ | - | - |
| | d. Populasi BPKP Prov. Jawa barat. Sampel seluruh auditor investigatif | - | - | - | √ | - |
| | e. Populasi BPKP perwakilan Prov. Jawa barat, Sampel seluruh auditor | - | - | - | - | √ |

| | Investigatif | | | | | |
|---|--|---|---|---|---|---|
| 5 | - Metode penelitian a. Uji hipotesis Menggunakan metode analisis regresi linier berganda dengan bantuan aplikasi <i>Statistical Package For The Social Sciences</i> (SPSS) b. teknik <i>Partial Least Square</i> (PLS) dengan menggunakan SmartPLS 2.0 M3 | √ | - | √ | √ | √ |
| | | - | √ | - | - | - |

2.3 Kerangka Pemikiran

Dalam proses audit laporan keuangan, kemungkinan indikasi terjadinya penyimpangan yang mengakibatkan kerugian keuangan atau kekayaan Negara sangatlah besar. Jika auditor menemukan adanya indikasi tersebut, maka auditor harus meningkatkan pemeriksaannya menjadi audit investigasi. Pelaksanaan audit investigasi ini merupakan salah satu audit khusus yang terdapat di BPKP dan dilaksanakan oleh auditor-auditor di dalamnya. Auditor tersebut dinamakan auditor investigatif.

Seorang auditor investigatif harus melaksanakan prosedur yang ditetapkan baik pada tahap perencanaan, pelaksanaan, pelaporan hingga tindak lanjut pemeriksaan. Dalam pemeriksaan khusus yang dilakukan hingga mendapatkan bukti-bukti yang diperlukan dapat dipengaruhi oleh kemampuan profesional yang dimiliki auditor.

Menurut Tuanakotta (2010:360) tujuan audit investigasi adalah

mengumpulkan bukti-bukti yang dapat diterima oleh ketentuan perundang-undangan yang berlaku atau mengumpulkan bukti hukum dan barang bukti sesuai dengan hukum acara atau hokum pembuktian yang berlaku. Berdasarkan hal tersebut jelas bahwa audit investigasi bertujuan khusus untuk menemukan adanya kecurangan yang mengarah kepada kejahatan melawan hukum.

2.3.1 Pengaruh Kemampuan Auditor Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif

Audit investigatif adalah salah satu cara yang efektif untuk mengungkapkan adanya kecurangan, karena audit investigatif dilakukan oleh seorang ahli akuntansi dan auditing sehingga dapat mengungkapkan kecurangan. Maka dari itu auditor dituntut untuk dapat memiliki berbagai kemampuan dalam pengungkapan kecurangan agar tujuan dari audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan dilakukan secara efektif.

Dengan adanya kemampuan auditor yang memenuhi kualifikasi, pihak yang memakai laporan audit dan pihak-pihak lain dapat mengukur efektivitas dari pelaksanaan audit investigatif sehingga hasilnya dapat meminimalisasi kerugian keuangan/kekayaan Negara.

Menurut Tuanakotta (2012:349) dalam Mulyati, Purnamasari dan Gunawan (2015) mengemukakan bahwa:

“Auditor investigatif yang akan melaksanakan audit investigasi harus memenuhi persyaratan kemampuan/keahlian”.

Adapun Tuanakotta (2010: 104) mengemukakan kemampuan auditor

sebagai berikut:

“Auditor harus memiliki kemampuan yang unik. Disamping keahlian teknis, seorang Auditor investigatif yang sukses mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara fair, tidak memihak, sah (mengikuti ketentuan perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap. kemampuan untuk memastikan kebenaran dari fakta yang dikumpulkan dan kemudian melaporkannya dengan akurat dan lengkap adalah sama pentingnya. Pemeriksa *fraud* adalah gabungan antara pengacara, akuntan, kriminolog dan detektif (atau *investigator*).

Menurut Tuanakotta (2007:249) mengemukakan bahwa:

“keberhasilan atau kegagalan suatu investigasi TPK, di luar masalah penyuaian kepada penegak hukum ditentukan oleh kemampuan membuktikan bagian-bagian inti dan meyakinkan majelis hakim dalam persidangan pengadilan”.

Menurut Fitriani (2010) dalam Rahmayani, Kamaliah dan Susilatri (2014) agar tujuan audit investigasi dapat tercapai secara efektif, auditor mempunyai beberapa tanggung jawab umum yang harus dipenuhi, diantaranya audit investigasi dilaksanakan oleh para petugas yang secara bersama-sama mempunyai keahlian yang diperlukan. Auditor harus memiliki kemampuan untuk membuktikan adanya kecurangan yang memungkinkan terjadi dan sebelumnya telah diindikasikan oleh berbagai pihak.

Menurut Rahmayani, Kamaliah dan Susilatri (2014) mengemukakan bahwa kemampuan auditor berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan. (Zulaiha:2008) dan (Fitriani:2010) dalam Rahmayani, Kamaliah dan Susilatri (2014) mengemukakan bahwa kemampuan auditor sangat berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Serta berdasarkan penelitian (Widiyastuti dan Pamudji:2009) dengan judul Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan

(*Fraud*) menunjukkan hasil bahwa kompetensi, independensi, dan profesionalisme auditor berpengaruh secara signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (*Fraud*). Sedangkan menurut penelitian (Nadya Irda: 2011) secara parsial variable pengetahuan mendeteksi kecurangan berpengaruh negatif signifikan terhadap pengungkapan kecurangan.

Menurut Mulyati, Purnamasari dan Gunawan (2015) menyatakan bahwa kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan.

2.3.2 Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif

Auditor merupakan seseorang yang dianggap ahli oleh masyarakat untuk melakukan pemeriksaan pada suatu perusahaan. Sebagai orang yang ahli, auditor wajib mempunyai kemampuan dan pengalaman yang memadai mengenai berbagai teknik pemeriksaan. PSA No.4 Standar Umum juga menjelaskan bahwa:

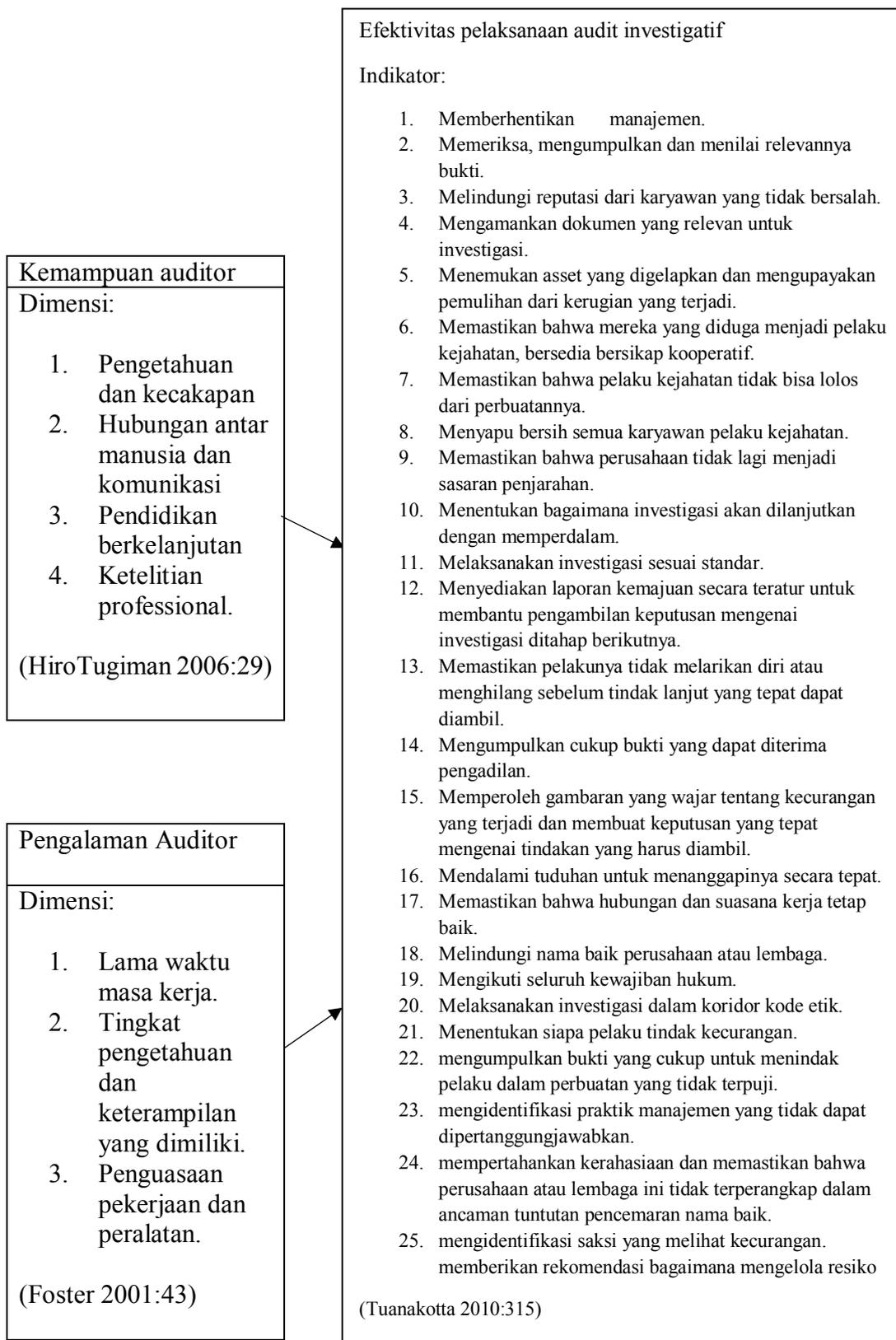
“Seberapa tinggi kemampuan seseorang dalam bidang auditing, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang ditegaskan dalam standar auditing, jika ia tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang auditing.”

Menurut Karyono (2013:127) menjelaskan bahwa:

“Audit investigasi berhubungan dengan pengujian dalam pengumpulan bukti dengan menggunakan teknik investigasi dan teknik-teknik audit yang kemudian akan digunakan dalam perkara pengadilan. Oleh karena itu, pada auditor investigasi atau pelaku audit investigasi diperlukan kualitas keterampilan dan keahlian khusus yaitu kombinasi antara auditor berpengalaman dan penyelidik kriminal.”

Menurut Mulyati, Purnamasari dan Gunawan (2015) mengemukakan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Sedangkan menurut Nasution (2012) mengemukakan bahwa pengalaman berpengaruh positif signifikan terhadap kemampuan pendeteksian kecurangan (*fraud*) oleh auditor.

Menurut Mulyati, Purnamasari dan Gunawan (2015) mengemukakan secara simultan bahwa kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan.



Gambar 2.1 Paradigma Penelitian

2.4 Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. (Sugiyono, 2013:64)

Berdasarkan kajian pustaka dan kerangka pemikiran yang telah dikemukakan sebelumnya, maka hipotesis penelitian adalah sebagai berikut :

1. Terdapat pengaruh kemampuan auditor terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif.
2. Terdapat pengaruh pengalaman auditor terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif.
3. Terdapat pengaruh kemampuan auditor dan pengalaman auditor terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif.