

**AKUNTANSI FORENSIK SEBAGAI ALAT UNTUK MENDETEKSI DAN
MENCEGAH KECURANGAN PADA SEKTOR PUBLIK
(Studi Pada Dinas Di Kota Semarang)**

**Ilka Jenitra
Febrina Nafasati Prihantini**
Fakultas Ekonomi Universitas Semarang (USM)

Diterima: Juli 2017. Disetujui: Oktober 2017. Dipublikasikan: Januari 2018

ABSTRACT

Corporate Governance Mechanism as a form of oversight of corporate governance has a role to the selection of external auditors by the company. Where the quality of the external auditor relates to the calcification of big four and non big four auditors. Internal Mechanisms of Corporate Governance include Board of Commissioners, Independent Board of Commissioners, Audit Committee and Share Ownership. Internal Corporate Governance Mechanism is one form of oversight of corporate governance. The number of Boards of Commissioners and the Effectiveness of the Audit Committee has proven to play a more effective role in the supervision of corporate governance that encourages the management of companies to choose higher quality external audits. While the Number of Independent Commissioners and the Biggest Share Ownership is not proven to have a role in running the supervision so that the supervision made on corporate governance is not running effectively resulting in company management tend to prefer non-qualified external audit.

Keywords: Corporate Governance Mechanism, selection of external auditors, Supervision, Effectiveness

ABSTRAK

Mekanisme *Corporate Governance* sebagai suatu bentuk pengawasan terhadap tata kelola perusahaan memiliki peranan terhadap pemilihan auditor eksternal oleh perusahaan. Dimana kualitas auditor eksternal berhubungan dengan kalsifikasi auditor *big four* dan *non big four*. Mekanisme Internal dari *Corporate Governance* meliputi Dewan Komisaris, Dewan Komisaris Independen, Komite Audit dan Kepemilikan Saham. Mekanisme Internal *Corporate Governance* merupakan salah satu bentuk pengawasan terhadap tata kelola perusahaan. Jumlah Dewan Komisaris dan Efektivitas Komite Audit terbukti memiliki peranan dalam menjalankan pengawasan yang lebih efektif terhadap tata kelola perusahaan yang mendorong manajemen perusahaan untuk memilih audit eksternal yang lebih berkualitas. Sedangkan Jumlah Komisaris Independen dan Kepemilikan Saham Terbesar tidak terbukti memiliki peranan dalam menjalankan pengawasan sehingga pengawasan yang dilakukan terhadap tata kelola perusahaan tidak berjalan efektif yang berakibat manajemen perusahaan cenderung lebih memilih audit eksternal yang tidak berkualitas.

Kata Kunci : Mekanisme *Corporate Governance*, pemilihan auditor eksternal, Pengawasan, Efektivitas

PENDAHULUAN

Perkembangan dunia usaha menimbulkan persaingan yang tidak sehat antar para pelaku ekonomi baik secara personal maupun lembaga. Hal ini menyebabkan masing-masing pelaku ekonomi berusaha untuk menghasilkan keuntungan sebesar-besarnya dengan pengorbanan yang sekecil-kecilnya yang sangat berpotensi menimbulkan kecurangan (*fraud*). Untuk menilai kewajaran penyajian keuangan yang disajikan oleh perusahaan dibutuhkan pihak ketiga yang independen, yaitu auditor. Fungsi auditor disini hanya memberikan opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan tanpa melakukan tindakan lebih lanjut mengenai penyebab kecurangan ataupun kesalahan yang terjadi. Oleh karena itu, dengan adanya keterbatasan audit dalam mendeteksi kecurangan-kecurangan yang terjadi maka berkembanglah pemeriksaan kecurangan secara lebih mendetail dan menimbulkan cabang ilmu baru, yaitu akuntansi forensik (Satya, 2015). Menurut M. Tuanakotta (2012) akuntansi forensik adalah penerapan disiplin ilmu dalam arti luas, termasuk auditing, pada masalah hukum untuk menyelesaikan di dalam dan di luar pengadilan. Perbuatan melawan hukum seperti tindak pidana korupsi dan kecurangan lainnya merupakan ranah para ahli dan praktisi hukum, sedangkan perhitungan besarnya kerugian yang timbul karena perbuatan melawan hukum adalah ranah akuntan forensik. Dimana perbuatan melawan hukum seperti tindak pidana korupsi dan kecurangan lainnya bisa terjadi pada sektor swasta dan sektor publik.

Akan tetapi sektor publik merupakan sektor yang lebih membutuhkan akuntansi forensik dikarenakan banyaknya perkara yang sering terjadi pada sektor publik. *Fraud* menurut Statement of Auditing Standar dalam Anik Fatun (2013) didefinisikan sebagai tindakan kesengajaan untuk menghasilkan salah saji material dalam laporan keuangan yang merupakan subjek audit. Peran akuntansi forensik dibutuhkan ketika auditor gagal mendeteksi kecurangan, dimana akuntansi forensik berkontribusi menerjemahkan transaksi keuangan dan data numerik yang rumit menjadi istilah yang dapat dimengerti dengan mudah oleh orang awam (Matarneh, dkk, 2015).

Peran akuntan forensik pada sektor privat datang ketika auditor gagal untuk mendeteksi kecurangan. Akuntan forensik juga berkontribusi dalam menerjemahkan transaksi keuangan dan data numerik yang rumit menjadi istilah yang dapat dimengerti dengan mudah oleh orang awam (Matarneh, dkk 2015). Jasa-jasa forensik pada sektor privat diberikan oleh kantor akuntan peringkat teratas (*The Big Four*). *The Big Four* banyak mempekerjakan mantan anggota kepolisian seperti *Scotland Yard*, *FBI* dan lembaga serupa lainnya seperti BPKP. Sedangkan pada sektor publik terlihat peran-peran penting para akuntan forensik yang berasal dari BPKP, BPK, dan aparat pengawasan internal pemerintahan yang tergabung dalam APIP (Tuanakotta, 2010).

Perbuatan melawan hukum seperti tindak pidana korupsi dan kecurangan lainnya merupakan ranah para ahli dan praktisi hukum, sedangkan perhitungan besarnya kerugian yang timbul karena perbuatan melawan hukum adalah ranah akuntan forensik. Kriteria untuk menjadi seorang akuntan forensik di mata KAP (Kantor Akuntan Publik) dijelaskan oleh Widiani Winawati, direktur PwC, dikutip dari *hukumonline.com* yang mengatakan bahwa seorang akuntan forensik harus memiliki multitalenta. Seorang pemeriksa kecurangan (fraud) dapat diumpamakan sebagai gabungan antara pengacara, akuntan, kriminolog, dan detektif, tandasnya. Selain itu, seorang akuntan forensik harus memiliki sejumlah sifat dasar. Antara lain, hati-hati, mampu menjaga rahasia pekerjaannya, kreatif, pantang menyerah, punya rasa ingin tahu yang besar, percaya diri, serta yang paling penting adalah jujur. Dibanding akuntan lainnya, seorang akuntan forensik memiliki tugas yang paling berat. Tugas utama dari akuntan di perusahaan adalah mencatat dan menjaga kelancaran arus keuangan perusahaannya. Sedangkan auditor lebih seperti petugas patroli yang melakukan inspeksi dan pengecekan rutin atas area berdasarkan pengalaman mereka sebelumnya. Akuntan forensik melakukan inspeksi dan pengecekan yang lebih terperinci dan seksama dibandingkan dengan petugas patroli.

Samuel A.D. Piazza, CEO Price Water house Coopers dalam Tuanakotta (2013) mengatakan bahwa pada umumnya audit tidak dirancang untuk mendeteksi kecurangan. Audit dirancang untuk menilai posisi keuangan perusahaan. Ketika

melaksanakan hal tersebut dengan hati-hati kami mengamati apakah ada hal-hal yang aneh / luar biasa, dan kadang-kadang kami menemukan kecurangan. Publik berpikir bahwa kami seharusnya dapat mendeteksi kecurangan dan karenanya kami percaya bahwa kami harus meningkatkan perhatian kami pada kecurangan.

Di Indonesia sangat dibutuhkan akuntan forensik untuk mengatasi permasalahan-permasalahan mengenai kecurangan yang tidak dapat diungkapkan oleh audit eksternal namun kenyataannya Akuntan Forensik merupakan profesi yang sepi peminat. Profesi ini sangat-sangat dibutuhkan oleh penegak hukum karena mereka belum memiliki banyak ahli di bidang ini. Jika ada sebuah transaksi yang dicurigai, abdi hukum bisa meminta bantuan akuntan forensik untuk menjelaskan dari mana dan ke mana transaksi ini mengalir. Penerapan akuntansi forensik di beberapa negara di dunia memiliki perbedaan yang mendasar. Dibeberapa negara maju seperti Amerika dan Australia, akuntansi forensik sudah menjadi hal yang diperlukan untuk mengatasi berbagai permasalahan kecurangan ekonomi. Namun tidak dengan Cina yang penerapannya belum cukup memenuhi permasalahan yang ada di Cina. Di negara berkembang seperti Nigeria dan Indonesia, akuntansi forensik belum sepenuhnya digunakan di sektor publik maupun sektor swasta. Namun Nigeria, sudah memiliki *The Institute of Chartered Accountants of Nigeria* yaitu Fakultas Akuntansi Forensik dalam rangka untuk memulai pelatihan khusus di bidang ini.

Indonesia belum memiliki standar khusus yang mengatur tentang penggunaan akuntansi forensik, sehingga minat yang dimiliki akuntan Indonesia untuk mendalami ilmu ini masih minim. Hal tersebut berdampak pada tenaga profesional akuntan forensik yang tidak memadai untuk menyelesaikan permasalahan kecurangan yang terjadi di Indonesia. Untuk itu penelitian ini dilakukan untuk mengetahui apakah akuntansi forensik memang benar-benar dibutuhkan pada sektor publik.

LANDASAN TEORI

***White Collar Crime* (Kejahatan Berkerah Putih)**

Kajian *white collar crime* sendiri mulai dipopulerkan oleh Edwin H. Sutherland pada tahun 1939, saat berbicara di depan pertemuan tahunan *American Sociological Society* ke-34 di Philadelphia tanggal 27 Desember, yang dia istilahkan sebagai perbuatan kejahatan oleh orang yang terhormat dan memiliki status tinggi serta berhubungan dengan pekerjaannya (Elqomary, 2011). Kamus terbitan The Federal Bureau of Justice Statistics (*Dictionary of Criminal Justice Data Terminology*) mendefinisikan *white collar crime* sebagai *nonviolent crime* (kejahatan tanpa kekerasan) demi keuntungan finansial yang dilakukan dengan penipuan oleh orang yang pekerjaannya adalah wiraswasta, profesional atau semi profesional dan yang memanfaatkan keahlian dan peluang yang diberikan oleh jabatannya; juga kejahatan tanpa kekerasan demi keuntungan keuangan yang dilakukan dengan penipuan oleh orang yang memiliki keahlian khusus dan pengetahuan profesional mengenai bisnis dan pemerintahan, meskipun itu tidak terkait dengan pekerjaannya (Tuanakotta, 2010).

Clinard dan Quinney (1973) dalam Kramer (1984), membagi *white collar crime* kedalam dua pembagian, yaitu *occupational crime* dan *corporate crime*. *Occupational crime* adalah kejahatan yang dilakukan oleh individual untuk dirinya sendiri dalam lingkup pekerjaannya atau kejahatan yang dilakukan pekerja terhadap bosnya. *Corporate crime* adalah kejahatan yang dilakukan oleh pekerja untuk kepentingan perusahaannya, atau kejahatan yang dilakukan oleh perusahaan (Alqomari 2011).

Pengertian dan Ruang Lingkup Akuntansi Forensik

Salah satu jenis audit yang masih jarang dilakukan oleh seorang auditor di Indonesia adalah audit Forensik atau Akuntansi Forensik. Menurut *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*, *forensic accounting / auditing* merujuk kepada *fraud examination*. Dengan kata lain keduanya merupakan hal yang sama, yaitu:

“Forensic accounting is the application of accounting, auditing, and investigative skills to provide quantitative financial information about matters before the courts.”

“Akuntansi forensik adalah penerapan ilmu akuntansi, auditing dan kemampuan investigasi untuk menyediakan informasi finansial kuantitatif tentang suatu permasalahan sebelum menuju ke pengadilan.”

Menurut *Meriam Webster’s Collegiate Dictionary* dalam Tuanakotta (2010) pengertian forensik dapat diartikan “yang berkenaan dengan pengadilan” atau “berkenaan dengan penerapan pengetahuan ilmiah pada masalah hukum”. Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) pasal 179 ayat (1) menyatakan : “Setiap orang yang diminta pendapatnya sebagai ahli kedokteran kehakiman atau dokter atau ahli lainnya wajib memberikan keterangan ahli demi keadilan”. Dalam praktek, kelompok ahli lainnya yaitu termasuk para akuntan atau pelaksana audit investigasi yang memberi keterangan ahli demi keadilan.

Akuntansi forensik menurut Vakuin (2005) dalam Matarneh (2015) adalah suatu pengetahuan mengenai salah satu bidang akuntansi yang secara khusus mengklarifikasi hutang (kewajiban) yang muncul ketika permasalahan yang tidak diinginkan terjadi antara pihak-pihak yang berselisih di pengadilan. Kata "Forensik" berarti strategi dalam melaksanakan ilmu Akuntansi di pengadilan yang juga biasa disebut audit forensik dan audit investigasi.

Dari beberapa pengertian akuntansi forensik di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi forensik adalah penerapan ilmu akuntansi di bidang auditing yang didasarkan pada keterampilan-keterampilan dalam menginvestigasi dan menganalisis suatu kasus dengan tujuan untuk menyelesaikan masalah keuangan dalam suatu instansi ataupun perusahaan yang dilakukan berdasarkan peraturan-peraturan yang ditetapkan oleh hukum. Akuntansi forensik hanya memperhatikan peraturan dan perundang undangan yang berlaku oleh karena itu penerapan akuntansi forensik tidak didasarkan pada *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) maupun Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

Pada awalnya, dalam kasus yang sederhana, akuntansi forensik hanyalah perpaduan ilmu akuntansi dan hukum. Namun pada kasus yang lebih kompleks,

ilmu auditing dapat dimasukkan ke dalam akuntansi forensik untuk menyelesaikan permasalahan yang ada. Dalam suatu audit secara umum maupun audit yang khusus untuk mendeteksi *fraud* (kecurangan), auditor (internal maupun eksternal) secara proaktif berupaya melihat kelemahan-kelemahan dalam sistem pengendalian internal terutama yang berkenaan dalam perlindungan aset (*safeguarding of asset*) yang rawan akan terjadinya *fraud* (Tuanakotta, 2010).

Tabel 2.1
Diagram Akuntansi Forensik

Jenis Penugasan	Akuntansi Forensik			Akuntansi Kerugian	Hukum : • Pidana • Perdata • Administratif • Arbitrase dan alternatif penyelesaian sengketa
	Fraud Audit		Investigatif		
	Proaktif				
Sumber Informasi	Risk Assessment	Tuduhan, Keluhan, Temuan Audit	Temuan audit		
Output	Indikasi Potensi Kecurangan	Indikasi awal adanya <i>fraud</i>	Bukti ada / tidaknya pelanggaran		

Sumber : Tuanakotta, Theodorus. M. 2010.

Proaktif artinya audit yang digunakan untuk mendeteksi kemungkinan-kemungkinan risiko terjadinya *fraud* atau kecurangan. Sikap proaktif seorang auditor ditunjukkan dengan *Risk Assessment* (Penentuan Resiko) untuk mengenali resiko-resiko yang dihadapi manajemen dalam mencapai tujuan organisasi yang *outputnya* yaitu mengenali indikasi potensi kecurangan. Apabila dalam suatu audit diperoleh temuan audit atau tuduhan ataupun keluhan dari pihak lain, maka disini auditor akan bersikap reaktif.

Selanjutnya, auditor akan bereaksi terhadap temuan audit, tuduhan, dan keluhan serta mendalaminya dengan melakukan audit investigasi. Audit investigasi lebih dalam dan tidak jarang melebar ke audit atas hal-hal yang tidak disentuh oleh *opinion audit*. Audit investigasi diarahkan kepada pembuktian ada atau tidak adanya *fraud* (termasuk korupsi) dan perbuatan melawan hukum lainnya (seperti tindak pidana pencucian uang) (Tuanakotta, 2010). Selain audit investigasi dikenal pula istilah audit forensik atau akuntansi forensik.

Tahap awal dilakukannya audit forensik yaitu apabila bukti audit yang ditemukan dalam audit khusus terbukti terdapat unsur tindak pidana yang merugikan swasta atau negara, maka laporan audit khusus akan diserahkan ke Kejaksaan untuk diselesaikan secara hukum. Atas dasar laporan audit dan bukti-bukti yang diperoleh auditor, maka Kejaksaan mengadakan penyelidikan. Apabila penyidik telah memiliki cukup bukti adanya unsur pidana, penanganan perkara ditingkatkan ke tingkat penyidikan. Pada tahap penyidikan, penyidik minta bantuan auditor untuk membuat terang kasus pidana tersebut (Pasal 120 (1) KUHAP). Audit yang dilaksanakan auditor dalam membantu penyidik berupa audit forensik yang tentu berbeda dengan audit khusus (Soejono Karni, 2000).

Auditor Eksternal.

Auditor yang mengeluarkan laporan mengenai laporan keuangan perusahaan biasa disebut auditor eksternal atau auditor independen. Walaupun auditor ini menerima *fee* dari perusahaan, mereka biasanya cukup independen dalam melakukan audit yang dapat diandalkan oleh pemakai (Arens, 2008). Pada *businessdictionary.com* audit eksternal diartikan sebagai audit yang dilakukan oleh badan (independen) eksternal yang memenuhi syarat-syarat.

Pegertian Auditor eksternal yang dikutip dalam *ahlibaca.com* adalah profesi audit yang melakukan audit atas laporan keuangan dari perusahaan, pemerintah, individu, atau organisasi lainnya. Eksternal auditor merupakan anggota kantor akuntan publik yang memberikan jasa pada klien. Sebagai auditor eksternal, auditor tersebut tidak memiliki keterikatan secara langsung terhadap perusahaan tersebut (independen). Auditor melaksanakan tugasnya sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku dan memberikan laporan yang menggambarkan kondisi perusahaan sebenarnya. Yang bertujuan untuk menentukan antara lain, apakah catatan akuntansi itu akurat dan lengkap, apakah disusun sesuai dengan ketentuan PSAK, dan apakah laporan yang disiapkan dari data menyajikan posisi keuangan dan hasil usaha keuangan secara wajar.

Dalam melakukan audit, independensi mutlak harus dimiliki oleh seorang auditor. Independensi artinya auditor tersebut tidak dapat dipengaruhi oleh hal-hal yang berada diluar tugasnya yang mencoba mempengaruhi untuk membiarkan

informasi perusahaan. Dalam Peraturan Perilaku dan Interpretasi Independensi, Peraturan 101, “Seorang anggota yang berpraktik untuk perusahaan publik harus independen dalam pelaksanaan jasa profesionalnya sebagaimana diisyaratkan oleh standar yang dirumuskan lembaga yang dibentuk oleh dewan”. Interpretasi peraturan 101 melarang anggota yang terlibat untuk memiliki saham atau investasi langsung lainnya dalam klien audit karena hal itu berpotensi merusak independensi audit aktual (independensi dalam fakta), dan pasti akan mempengaruhi persepsi pemakai atas independensi auditor (Arens, 2008).

Selain pentingnya independensi auditor eksternal dalam memberikan jasanya, auditor juga memiliki tanggung jawab terhadap asersi yang diberikan kepada klien. Tanggung jawab auditor tertera pada *Statement on Auditing Standards* (SAS 1 AU 110) yang menyatakan bahwa, “Auditor bertanggung jawab merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh kepastian yang layak tentang apakah laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material, apakah itu disebabkan kekeliruan ataupun kecurangan. Karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor dapat memperoleh kepastian yang layak, tetapi tidak absolut, bahwa salah saji yang material dapat dideteksi. Auditor tidak bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh kepastian yang layak bahwa salah saji, apakah yang disebabkan oleh kekeliruan ataupun kecurangan, yang tidak material bagi laporan keuangan dapat dideteksi.”

Akuntan Forensik

Profesi akuntan forensik sangat dibutuhkan oleh penegak hukum dalam bentuk penjelasan mengenai aliran dana dari mana ke mana suatu transaksi mengalir apabila terdapat sebuah transaksi yang dicurigai. Akuntan forensik menerapkan keterampilan khusus di bidang akuntansi, audit, keuangan, metode kuantitatif, beberapa bidang hukum, penelitian dan keterampilan dalam menginvestigasi untuk mengumpulkan, menganalisis, dan mengevaluasi bukti dan untuk menginterpretasikan dan mengkomunikasikan temuan (Swarna, 2012).

Dalam melakukan pekerjaannya, seorang akuntan forensik harus memiliki karakteristik tertentu seperti yang diungkapkan oleh G. Jack Bologna dan Robert

J. Lindquist, *Fraud Auditing and Forensic Accounting: New Tools and Techniques* yang dikutip dalam Tuanakotta (2007), menyebutkan karakteristik apa saja yang harus dimiliki oleh seorang akuntan forensik:

- Kreatif – kemampuan untuk melihat sesuatu yang orang lain anggap situasi bisnis yang normal dan memperhatikan interpretasi lain, yakni bahwa itu tidak merupakan situasi bisnis yang normal.
- Rasa ingin tahu – keinginan untuk menemukan apa yang sesungguhnya terjadi dalam rangkaian peristiwa dan situasi.
- Tak menyerah – kemampuan untuk maju terus pantang mundur walaupun fakta (seolah-olah) tidak mendukung, dan ketika dokumen atau informasi sulit diperoleh.
- Akal sehat – kemampuan untuk mempertahankan perspektif dunia nyata. Ada yang menyebutnya, perspektif anak jalanan yang mengerti betul keasnyan kehidupan.
- Business sense – kemampuan untuk memahami bagaimana bisnis sesungguhnya berjalan, dan bukan sekedar memahami bagaimana transaksi dicatat.
- Percaya diri – kemampuan untuk memercayai diri dan temuan kita sehingga kita dapat bertahan di bawah cross examination (pertanyaan silang dari jaksa penuntut umum dan pembela).

Fraud (Kecurangan)

Dalam akuntansi, dikenal dua jenis kesalahan yaitu kekeliruan (*error*) dan kecurangan (*fraud*). Perbedaan antara kedua jenis kesalahan ini hanya dibedakan oleh ada atau tidaknya unsur kesengajaan. Standarpun mengenali bahwa sering kali mendeteksi kecurangan lebih sulit dibandingkan dengan kekeliruan karena pihak manajemen atau karyawan yang berkaitan dengan kecurangan akan berusaha menyembunyikan kecurangan itu.

Menurut Pusdiklatwas BPKP dalam Fauzan (2015), *Fraud* merupakan suatu perbuatan melawan atau melanggar hukum yang dilakukan oleh orang atau orang-orang dari dalam dan/atau dari luar organisasi, dengan maksud untuk

mendapatkan keuntungan pribadi dan/atau kelompoknya yang secara langsung atau tidak langsung merugikan pihak lain.

Menurut Dandago (1997) dalam Okoye (2013), *Fraud* adalah kesalahan informasi keuangan yang disengaja oleh satu atau lebih individu dikalangan manajemen, karyawan atau pihak ketiga. Hal ini melibatkan penggunaan penipuan untuk memperoleh keuntungan yang tidak adil atau ilegal. Kecurangan yang disengaja atau penipuan dimaksudkan untuk mendapatkan keuntungan yang tidak semestinya.

Hubungan Logis Antar Variabel dan Perumusan Hipotesis

Hubungan Akuntansi Forensik dalam Mengurangi Terjadinya Kecurangan pada Sektor Publik

Anggaran merupakan alat ekonomi terpenting yang dimiliki pemerintah untuk mengarahkan perkembangan sosial dan ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan, dan berapa hasil yang diperoleh dari belanja pemerintah tersebut. Anggaran tersebut disusun dalam suatu APBD setiap tahunnya.

Menurut UU No. 17 Tahun 2003 tentang keuangan negara, APBD adalah daftar terperinci mengenai pendapatan dan pengeluaran daerah dalam satu tahun yang telah disahkan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). Tujuan APBD yaitu (1) mengatur alokasi pendapatan guna membiayai program pembangunan di daerah masing-masing; dan (2) memberikan dukungan dalam pelaksanaan desentralisasi untuk memberdayakan dan meningkatkan perekonomian daerah. Salah satu pokok persoalan yang menjadi kelemahan pemerintah yaitu APBN/APBD selalu di desain defisit sehingga memberi kesempatan adanya inefisiensi dan praktik koruptif.

Begitu cepatnya pertumbuhan korupsi tidak sebanding dengan pemberantasan yang dilakukan, oleh karena itu pemerintah harus membuka ruang gerak bagi akuntan forensik untuk masuk lebih jauh dalam upaya pemberantasan

tindak pidana korupsi. Dengan terbukanya ruang gerak bagi akuntan forensik, perlahan tapi pasti dapat menurunkan tingkat korupsi yang terjadi di Indonesia, bahkan tidak mustahil untuk memberantas sampai ke akar dan mengubah budaya korupsi yang sudah terpatrit tersebut (Rusudi, 2012). Secara umum ada sembilan teknik pemeriksaan akuntansi forensik yang biasa digunakan untuk mengungkap adanya tindak kecurangan atau *Fraud*. Salah satunya yaitu pemanfaatan teknik audit investigatif dalam pengadaan barang. Pemeriksaan pengadaan barang ini merupakan suatu upaya untuk memastikan bahwa dana publik dibelanjakan dengan baik guna meningkatkan efektivitas operasional serta sesuai peruntukannya (Sayyid, 2013).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Okoye (2013) pendekatan atau prosedur Akuntansi Forensik diperlukan untuk mendeteksi, mencegah kecurangan dan merupakan jenis kontrol yang akan dibentuk dalam rangka untuk mengontrol kecurangan. Hal ini didukung dengan beberapa penelitian lain yang telah dilakukan oleh Gbegi (2014) dan Fauzan (2014) yang menyatakan bahwa akuntansi forensik dapat mengurangi kecurangan secara signifikan. Sehingga hipotesis yang digunakan pada penelitian ini adalah :

H₁: Akuntansi forensik secara signifikan dapat mengurangi kecurangan pada sektor publik

Perbedaan Akuntan Forensik dengan Auditor Eksternal

Sejak permulaan, profesi audit yang dijalankan akuntan publik menolak mengambil tanggung jawab dalam menemukan *fraud*. Gagasan bahwa audit umum tidak dirancang untuk mengungkap kecurangan, sampai saat ini tercermin dari praktik audit yang hanya peduli dengan kecurangan yang menyebabkan laporan keuangan tidak disajikan dengan wajar. Yang tidak (atau barangkali, kurang) dipedulikan auditor independen adalah kategori *fraud* berupa pencurian atau kehilangan aset (Tuanakotta, 2010).

Disini jelas bahwa auditor independen hanya melakukan tugasnya sebatas pemberian opini mengenai kewajaran laporan keuangan yang dapat disebabkan karena kecurangan ataupun kesalahan. Kalau jelas bagi pemakai laporan keuangan

bahwa auditor independen hanya menguji kewajaran penyajian laporan, tidak akan timbul masalah. Masalahnya terjadi karena pemakai laporan mengira atau berharap bahwa auditor independen akan menemukan semua jenis *fraud*, baik yang melekat pada laporan keuangan maupun yang berupa pencurian aset (Tuanakotta 2010).

Kegagalan auditor mendeteksi manipulasi laporan keuangan ataupun kecurangan lainnya, bisa diikuti dengan penunjukkan auditor lain. Auditor pertama melakukan audit dan memberikan opini mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan. Auditor kedua melaksanakan audit forensik untuk menentukan jumlah sesungguhnya dari manipulasi tersebut, lazimnya untuk keperluan pengadilan atau hukum. Kata forensik berarti untuk digunakan bagi kepentingan hukum (Tuanakotta, 2013).

Berdasarkan beberapa penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Okoye (2013), Popola (2013), dan Matarneh (2015) menunjukkan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara tugas dan tanggung jawab akuntan forensik dengan auditor eksternal dalam melakukan fungsinya sebagai auditor sektor publik untuk mengurangi dan mendeteksi kecurangan. Sehingga hipotesis yang digunakan pada penelitian ini adalah:

H₂: Terdapat perbedaan yang signifikan antara Akuntan Forensik dengan Auditor Eksternal.

METODE PENELITIAN

Dalam penelitian ini yang menjadi variabel dependen adalah Kecurangan (*Fraud*). Menurut Dandago (1997) dalam Okoye (2013) kecurangan adalah kesalahan yang disengaja atas informasi keuangan oleh satu atau lebih individu di kalangan manajemen, karyawan atau pihak ketiga. Hal ini melibatkan penggunaan penipuan kriminal untuk memperoleh keuntungan yang tidak adil atau ilegal. Kecurangan atau penipuan ini dimaksudkan untuk mendapatkan keuntungan yang tidak semestinya. Pengukuran variabel ini memiliki 1 item pertanyaan menurut yaitu akuntansi forensik dapat mendeteksi dan mencegah kecurangan pada sektor

publik. Pengukuran variabel ini menggunakan skala peringkat terperinci yang tidak seimbang 1 sampai dengan 4 (Okoye 2013).

Menurut Association of *Certified Fraud Examiners (ACFE)* akuntansi forensik adalah penerapan ilmu akuntansi, auditing dan kemampuan investigasi untuk menyediakan informasi finansial kuantitatif tentang suatu permasalahan sebelum menuju ke pengadilan. Hasil pemeriksaan dari akuntansi forensik digunakan sebagai bukti untuk tujuan hukum di pengadilan. Instrumen yang digunakan untuk mengukur akuntansi forensik terdiri dari 4 pertanyaan yaitu : (1) Akuntan forensik dibutuhkan di Semarang, (2) Akuntan forensik lebih dibutuhkan di sektor publik. Pengukuran variabel ini menggunakan skala peringkat terperinci yang tidak seimbang 1 sampai dengan 4 (Okoye 2013).

Auditor eksternal merupakan suatu profesi yang melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan suatu perusahaan dengan memberikan opini mengenai tingkat kewajaran laporan keuangan perusahaan ataupun sektor publik. Peran auditor eksternal pada sektor publik dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang menghasilkan opini serta temuan yang harus segera ditindaklanjuti. Instrumen yang digunakan untuk mengukur auditor eksternal terdiri dari 2 pertanyaan yaitu : (1) Perbedaan jasa akuntan forensik dengan jasa auditor eksternal, (2) Jasa akuntan forensik lebih disukai dari pada jasa auditor eksternal. Pengukuran variabel ini menggunakan skala peringkat terperinci yang tidak seimbang 1 sampai dengan 4 (Okoye 2013).

PEMBAHASAN

4.1.1. Pengaruh Akuntansi Forensik terhadap Kecurangan pada sektor publik

Hasil uji *Kruskal Wallis* menunjukkan menunjukkan bahwa Akuntansi Forensik dapat secara digunakan untuk mengurangi kecurangan pada sektor publik. Hal ini dikarenakan di Indonesia, memang penggunaan akuntansi forensik lebih dibutuhkan pada sektor publik dibandingkan dengan sektor privat karena jumlah perkara yang lebih banyak di sektor publik. Kecurangan akuntansi yang biasanya dilakukan yaitu dalam bentuk korupsi dana Anggaran Pendapatan dan

Belanja Negara/Daerah (APBN/APBD). Peran akuntansi forensik dalam penyidikan tindak pidana korupsi dilaksanakan untuk membantu seorang penyidik tindak pidana korupsi salah satunya yaitu menghitung kerugian keuangan negara. Penghitungan kerugian keuangan negara merupakan suatu proses untuk memperoleh kesimpulan kerugian keuangan negara yang dimuat dalam klausul dakwaan jaksa penuntut umum tindak pidana korupsi. Akuntansi forensik dapat menghitung jumlah kerugian negara dengan melakukan teknik audit investigatif, wawancara mendalam dan melakukan penelusuran terhadap jejak-jejak arus uang. Dengan adanya penelusuran bukti-bukti yang ada maka dapat disimpulkan berapa besarnya jumlah kerugian keuangan negara yang terjadi serta modus operandi yang dilakukan tersangka tindak pidana korupsi. Jumlah kerugian negara ini nantinya akan dijadikan dasar berapa jumlah yang harus dikembalikan kepada negara oleh terpidana korupsi atas perbuatan korupsi yang telah dilakukannya. Dalam hal ini akuntansi forensik memiliki peran penting agar korupsi yang terjadi pada sektor publik dapat ditindaklanjuti secara tegas dan diharapkan dapat mengurangi segala bentuk kecurangan yang terjadi pada sektor publik. Dimana hal ini sesuai dengan pernyataan Okoye (2013) dan Gbegi (2014) yang menyatakan bahwa akuntansi forensik dapat mengurangi kecurangan pada sektor publik.

4.1.2. Perbedaan Akuntan Forensik dan Auditor Eksternal

Terdapat perbedaan yang signifikan antara akuntan forensik dengan auditor eksternal berdasarkan hasil uji *Kruskal Wallis*. Tugas dan fungsi yang diberikan oleh akuntan forensik dan auditor eksternal yang diterapkan untuk memeriksa keuangan negara sangat berbeda. Berdasarkan pasal 4 UU No. 15 tahun 2004 terdapat 3 jenis pemeriksaan keuangan negara yaitu pemeriksaan keuangan (*financial audit*), pemeriksaan kinerja (*performance audit*), dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja dilakukan oleh auditor eksternal pemerintah dalam rangka memberikan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintahan serta melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas

atau program/kegiatan yang dilakukan pemerintah yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang menghasilkan kesimpulan dan rekomendasi. Sedangkan pemeriksaan dengan tujuan tertentu dilakukan oleh akuntan forensik atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian internal pemerintah. Analisis yang dilakukan oleh akuntan forensik dapat menghasilkan bukti berupa surat dan keterangan ahli yang dapat digunakan sebagai alat bukti dalam persidangan, alat bukti tersebut dapat berupa Laporan Hasil Audit Investigatif (LHAI), Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (LHPKKN), dan Keterangan Ahli Akuntan Forensik (Hakim, 2014). Alat bukti hasil analisis akuntansi forensik tersebut memiliki pengaruh dalam pertimbangan putusan pengadilan tindak pidana korupsi. Pengaruh yang dimaksud adalah untuk memberikan pertimbangan hakim atas terpenuhinya unsur perbuatan melawan hukum yang mengakibatkan kerugian keuangan negara. Hal ini sesuai dengan pernyataan dari Okoye (2013) dan Popoola (2014) bahwa terdapat perbedaan antara akuntansi forensik dengan auditor eksternal.

PENUTUP

Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris mengenai penggunaan akuntansi forensik dalam mengurangi kecurangan pada sektor publik. Penelitian ini juga bertujuan untuk mengetahui perbedaan antara akuntan forensik dan auditor eksternal. Penelitian ini dilakukan pada perangkat daerah Kota Semarang pada tahun 2017 dengan menggunakan 39 sampel yang terdiri dari 13 responden dari bagian hukum, 13 responden dari bagian tata pemerintahan dan 13 responden dari bappeda. Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa akuntansi forensik dapat secara signifikan mengurangi kecurangan pada sektor publik dan terdapat perbedaan yang signifikan antara akuntan forensik dengan auditor eksternal.

Saran

Berdasarkan kesimpulan yang diperoleh dalam penelitian ini, maka diajukan saran-saran sebagai berikut : (1) Bagi Perangkat Daerah Kota Semarang, sebagai tambahan informasi untuk mengenal ilmu baru yang dibutuhkan pemerintah kota semarang dalam mengurangi kecurangan. (2) Bagi Pemerintah Kota Semarang, sebagai bahan pertimbangan untuk pembuatan kebijakan di masa depan bahwa penggunaan akuntansi forensik lebih dibutuhkan pada sektor publik Kota Semarang.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan dalam beberapa hal, diantaranya adalah sebagai berikut : (1) Kurangnya sampel yang digunakan, (2) pada penelitian ini hanya menggunakan 3 bagian perangkat daerah untuk mewakili sektor publik Kota Semarang yang menimbulkan data terdistribusi tidak normal, (3) Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel Kecurangan hanya berjumlah 1 indikator, sehingga tidak dapat dilakukan uji validitas terhadap variabel tersebut, (4) Pertanyaan yang digunakan untuk mengetahui perbedaan antara Akuntan Forensik dan Auditor Eksternal kurang akurat.

Agenda Penelitian yang Akan Datang

Berdasarkan keterbatasan penelitian yang telah disebutkan, maka penelitian selanjutnya diharapkan : (1) Memperluas populasi dengan menggunakan responden perangkat daerah tingkat Jawa Tengah untuk mengetahui kebutuhan akan akuntansi forensik pada sektor publik yang lebih luas lagi, (2) Menambahkan indikator kecurangan berdasarkan artikel yang relevan dengan akuntansi forensik dan kecurangan. Agar lebih terukur validitasnya dalam menjelaskan variabel tersebut, (3) Mengganti indikator pertanyaan yang digunakan untuk mengukur perbedaan antara Akuntan Forensik dan Auditor Eksternal dengan indikator lain yang lebih akurat berdasarkan acuan artikel penelitian yang lebih baik.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Hakim, 2002, Statistik Induktif, PT BPFE, Yogyakarta.
- Agoes, Sukrisno. 2004. *Auditing (Pemeriksaan Akuntan) oleh Kantor Akuntan Publik*. Edisi Ketiga. Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Trisakti.
- Agoes, Sukrisno. 2012 “*Auditing Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik*”, Jilid 1, Edisi Keempat, Salemba Empat, Jakarta.
- Alvin. A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Amir Abadi Jusuf, 2011, *Audit dan Jasa Assurance : Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia)*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Arikunto, S. 1998. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktek*. PT. Rineka Cipta. Jakarta.
- Arikunto, Suharsimi. 2006. Metodologi penelitian. Yogyakarta: Bina Aksara.
- Asriani, Dinda. 2009. Analisis Kesiapan Pegawai Menerima Perubahan untuk Penerapan Balance Scorecard di Lingkungan Direktorat Jenderal Kekayaan Negara. Tesis. Jakarta : Magister Manajemen Universitas Indonesia.
- D.O, Gbegi. J.F, Adebisi. 2014. “*Forensic Accounting Skills and Techniques in Fraud Investigation in the Nigerian Public Sector*”. *Mediterranean Journal of Social Sciences MC SER Publishing*. Vol 5 No 3.
- E.I, Okoye. D.O, Gbegi. 2013. *Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector*. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. Vol. 3, No. 3.
- Fauzan, Isam Ahmad. Purnamasari, Pupung. Gunawan Hendra. 2015. *Pengaruh Akuntansi Forensik Dan Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan Fraud*. Prosiding Akuntansi Unisba.
- Ghozali, Imam. 2011. “*Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*”. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Indriantoro, Nur. Supomo, Bambang. 2014. Metodologi Penelitian Bisnis. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarata
- Matarneh, Ala Jaber. Moneim, Abdul Usama. Al-Nimer, Munther. 2015. *The Intellectual Convergence between the Forensic Audit and the External Auditor toward the Professionalism in Jordan*. *International Journal of Business and Management*. Vol. 10, No. 11.
- Mulyadi, 2002, Auditing, Edisi keenam, Cetakan pertama, Jakarta: Salemba Empat.

- Najahningrum, Anik Fatun. Sukardi Ihsan. Maylia Pramono Sari. 2013. Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Kecenderungan Kecurangan (Fraud): Persepsi Pegawai Dinas Provinsi DIY.Simposium Nasional Akuntansi XVI Manado.
- Najahningrum, Anik Fatun. Sukardi Ihsan. Maylia Pramono Sari. 2013. *Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Kecenderungan Kecurangan (Fraud): Persepsi Pegawai Dinas Provinsi DIY.Simposium Nasional Akuntansi XVI Manado.*
- Popoola, Oluwatoyin. Ahmad, Ayoib Che. Samsudin, Rose Samsiah. 2014. "Forensic Accounting Knowledge and Mindset on Task Performance Fraud Risk Assessment". *International Journal of Business and Management*. Vol. 9, No. 9.
- R.C.Kramer. 1984. "Corporate Criminality: The Development of An Idea". dalam E. Hochstedler (ed.). *Corporations as Criminals*. Beverly Hills, CA: Sage. Hal 13-38.
- Sayyid, Annisa. 2013. "Fraud dan Akuntansi Forensik (Upaya Minimalisasi Kecurangan dan Rekayasa Keuangan). *Jurnal Studi Ekonomi*. Vol 4, No 1.
- Sekaran, U. 2006. *Research Methods for Business Buku2*. Edisi 4. Salemba Empat. Jakarta.
- Setyaningrum, Dyah. 2012. "*Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK-RI*". Simposium Nasional Akuntansi. Vol. 15.
- Singgih, Santoso.2008. *Panduan Lengkap Menguasai SPSS 16*. Penerbit : PT. Alex Media Komputindao. Jakarta
- Sugiyono. 2003. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung. Pusat Bahasa Depdiknas.
- Theodorus M. Tuanakotta, 2013, *Mendeteksi Manipulasi Laporan Keuangan*, Salemba Empat, Jakarta.
- Tuanakotta, Theodorus, M. (2012). *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Departemen Akuntansi Universitas Indonesia.
- Tuanakotta, Theodorus. M. 2010. *Akuntansi Forensik dan AuditorInvestigatif*. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia (LPFE UI). Edisi ke 2: Jakarta.
- Uma Sekaran, 2006, *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*, Edisi 4, Buku 2, Jakarta: Salemba Empat.