

**PERANAN AUDIT INVESTIGATIF DAN PENGENDALIAN FRAUD TRIANGLE
DALAM BIROKRASI TERHADAP AKUNTABILITAS PELAPORAN
KEUANGAN PUBLIK**

Usman Sastradipraja

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jenderal Achmad Yani Cimahi

Emsil: usman.sastradipraja@widyatama.ac.id

Abstract: This research is created to answer so many problems about case of corruption that has been rapidly growing up at Indonesia. To push the case of corruption down, a lot of investigative activity with investigative audit title has been done for taking back the loss of Indonesia's money. The main purpose of this research is to find know the role of investigative audit and the control of fraud triangle at bureaucracy toward accountability of public financial statement. The research focus at preventive approach that used by BPKP in every investigative audit serve, which guiding for auditee is given more attention as a priority. Investigative audit which supported by the control of fraud triangle, from inside and outside of the entity is a support to make the accountability of public financial statement. This research is a case study at Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Propinsi Jawa Barat, and using about twenty person of investigation auditor at that instance as sample. Collected data is result from interview and the answer of quiz each respondent. From that data, we do descriptive and statistical analysis. The statistical analysis that was used is double regression analysis. The result show that investigative audit and the control of fraud triangle at bureaucracy have a significant role toward accountability of public financial statement. That is supported by the result of double regression analysis which get coefficient about 0,981. The result of the study could give suggests for all of the stakeholders, that cases of corruption is a huge crime, therefore is not enough with doing investigation of audit as routine, but also need any other special treatments, like more intensive guiding.

Key words: investigative audit, preventive approach, control of fraud triangle, accountability of public financial statement.

Abstrak. Penelitian ini dilakukan untuk menjawab masalah-masalah Tindak Pidana Korupsi yang semakin meluas di Indonesia. Untuk memberantas Tindak Pidana Korupsi, selama ini rutin dilakukan suatu kegiatan investigasi berlabel audit investigatif untuk mengembalikan kerugian keuangan negara. Tujuan utama dari penelitian ini adalah untuk mencari tahu peranan dari audit investigatif dan pengendalian fraud triangle dalam birokrasi terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan publik. Penelitian menekankan pada pendekatan yang digunakan oleh BPKP dalam memberikan pelayanan audit investigatif yang bersifat preventif, di mana pembinaan lebih menjadi perhatian utama yang diberikan kepada auditee. Audit investigasi yang didukung oleh pengendalian atas fraud triangle, baik dari dalam maupun dari luar entitas secara teori merupakan dukungan membaiknya akuntabilitas pelaporan keuangan publik. Penelitian

ini merupakan suatu studi kasus pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Propinsi Jawa Barat. Sampel yang digunakan adalah dua puluh auditor bidang investigasi pada badan tersebut. Data yang dihimpun adalah berasal dari hasil wawancara dan jawaban kuesioner setiap responden. Dari data tersebut dilakukan analisis deskriptif dan statistik. Analisis statistik yang digunakan adalah analisis regresi berganda. Hasil penelitian secara keseluruhan menunjukkan bahwa audit investigatif dan pengendalian *fraud triangle* dalam birokrasi berperan signifikan terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan publik. Hal itu ditunjukkan berdasarkan hasil perhitungan regresi berganda, didapatkan koefisien 0,981. Hasil penelitian sejatinya dapat memberikan masukan kepada seluruh pihak bahwa Tindak Pidana Korupsi merupakan suatu kejahatan yang sangat luar biasa, sehingga tidak cukup hanya dengan dilakukannya audit investigatif secara rutin, tetapi juga memerlukan tindakan-tindakan secara khusus lainnya, seperti pembinaan yang lebih intensif.

Kata kunci: audit investigatif, pendekatan preventif, pengendalian *fraud triangle*, akuntabilitas pelaporan keuangan publik.

PENDAHULUAN

Dewasa ini, salah satu jenis *fraud* yang sedang meluas di Indonesia adalah korupsi. Perkembangannya dari tahun ke tahun selalu meningkat, baik dari jumlah kasus yang terjadi sampai jumlah kerugian keuangan negara. Meningkatnya tindakan korupsi yang tidak terkendali akan membawa efek negatif dalam kegiatan perekonomian, dan kehidupan berbangsa dan bernegara.

Setelah krisis keuangan yang melanda Asia tahun 1997, termasuk Indonesia mengakibatkan lahirnya sebuah profesi baru dalam bidang Akuntansi dan Keuangan, yaitu Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Profesi ini menggabungkan antara ilmu di bidang akuntansi, audit, dan hukum. Titik berat akuntansi forensik dan audit investigatif adalah upaya untuk penegakan supremasi hukum terkait dengan *fraud* yang terjadi dengan metode forensik dan investigasi.

Dalam rangka mewujudkan *Good Governance*, pemerintah telah menetapkan aturan-aturan mengenai *Good Governance* dalam Surat Keputusan Menteri BUMN No. Kep-117/M-MBU/2002 tanggal 1 Agustus 2002 tentang Penerapan Praktek *Good Corporate Governance* pada Badan Usaha Milik Negara, menekankan kewajiban bagi BUMN untuk menerapkan GCG secara konsisten dan menjadikan prinsip-prinsip GCG sebagai landasan operasionalnya.

Meskipun adanya aturan-aturan yang menjadi landasan dalam melaksanakan GCG, dalam kenyataannya, upaya melakukan GCG di Indonesia banyak mengalami hambatan. Banyaknya kasus korupsi yang terjadi pada BUMN dan akhirnya tidak kunjung selesai bahkan beberapa kasus berakhir. Hal ini dikarenakan korupsi merupakan kejahatan korupsi yang dilakukan oleh orang-orang berdasari yang memiliki intelektualitas tinggi (*white collar crime*). Data dari hasil pemantauan *Indonesian Corruption Watch* (ICW) menemukan setidaknya 40 kasus korupsi kelas kakap yang belum tuntas diselesaikan sampai saat ini.

Beberapa contoh kasus yang terbaru adalah ditemukannya sejumlah dugaan indikasi bermasalah pada Kemenkes dalam laporan hasil audit BPK 2009, antara lain terkait aset Rp 1,2 triliun, persediaan dan belanja obat Rp 231 miliar tidak dilakukan *stock opname* dan disimpan di gudang rekanan. Belanja hibah Rp 514 miliar dikelola di luar mekanisme APBN dan pengelolaan perjalanan dinas tidak akuntabel. Selain itu ada juga suap yang dilakukan oleh dua pegawai Pemkot Bekasi, HS dan HL kepada auditor BPK, S untuk mendapat status Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) terkait audit APBD tahun 2009. Tak menutup kemungkinan hal serupa terjadi di periode sebelumnya.

Fenomena yang terjadi dalam perkembangan sektor publik di Indonesia dewasa ini adalah menguatnya tuntutan akuntabilitas atas lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun daerah. Pada dasarnya, akuntabilitas adalah pemberian informasi dan pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Schiavo-Campo and Tomasi, 1999). Pemerintah, baik pusat maupun daerah, harus dapat menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik yaitu hak untuk tahu, hak untuk diberi informasi, dan hak untuk didengar aspirasinya.

Jadi jelas bahwa tujuan semula dari akuntabilitas pelaporan keuangan publik adalah untuk memaparkan atau memberikan pertanggungjawaban kepada publik. Namun demikian, pada kenyataannya sebagian besar pemerintah daerah lebih menitikberatkan pertanggungjawabannya kepada DPRD daripada masyarakat luas (Mardiasmo, 2003a).

Pembuatan laporan keuangan adalah suatu bentuk kebutuhan transparansi yang merupakan syarat pendukung adanya akuntabilitas yang berupa keterbukaan (*openness*) pemerintah atas aktivitas pengelolaan sumber daya publik. Transparansi informasi terutama informasi keuangan dan fiskal harus dilakukan dalam bentuk yang relevan dan mudah dipahami (Schiavo-Campo and Tomasi, 1999). Transparansi dapat dilakukan apabila ada kejelasan tugas dan kewenangan, ketersediaan informasi kepada publik, proses penganggaran yang terbuka, dan jaminan integritas dari pihak independen mengenai prakiraan fiskal, informasi, dan penjabarannya (IMF, 1998 dalam Schiavo-Campo and Tomasi, 1999).

Namun pada kenyataannya, dewasa ini banyak laporan keuangan publik yang diragukan akuntabilitasnya. Sebagai contohnya adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menyatakan *disclaimer* atas laporan keuangan Kementerian Kesehatan (Kemenkes). Hasil itu diperoleh BPK berdasarkan pemeriksaan atas pemeriksaan anggaran tahun 2009.

Beberapa penelitian sebelumnya lebih banyak memfokuskan pada peranan audit investigatif saja dalam pengungkapan kecurangan yang terjadi pada BUMN. Penelitian ini berbeda dengan sebelumnya karena menitikberatkan pada peranan audit investigatif dan pengendalian *fraud triangle* dalam masalah akuntabilitas pelaporan keuangan publik. Alasan penulis tertarik untuk mengkaji masalah akuntabilitas pelaporan keuangan publik adalah karena audit investigatif dan pengendalian *fraud triangle* memegang peranan yang cukup penting terkait dengan akuntabilitas pelaporan keuangan publik sehingga CGC dapat berjalan dengan baik dan benar.

Berdasarkan latar belakang tersebut, maka dapat diidentifikasi permasalahannya sebagai berikut: (1) Apakah audit investigatif berperan dalam akuntabilitas pelaporan keuangan publik; (2) Bagaimana peran pengendalian *fraud triangle* birokrasi dalam

akuntabilitas pelaporan keuangan publik.; (3) *Apakah audit investigatif dan pengendalian fraud triangle birokrasi berperan terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan publik.*

Definisi Peranan. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2002: 854), peranan adalah tindakan yang dilakukan seseorang dalam suatu peristiwa.

Audit Investifatif. Audit investigatif dalam terminologi pemeriksaan investigasi itu sendiri muncul dalam Undang Undang (UU) Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan dalam penjelasan UU tersebut. Audit investigatif ini termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu, yaitu pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan kinerja.

Secara garis besar Audit Investigatif mirip dengan istilah Fraud Examination sebagaimana yang di maksud dalam Fraud Examination Manual yang diterbitkan oleh *Association of Certified Fraud Examiner (ACFE)*.

Menurut Jack Bologna dan Paul Shaw yang dikutip dan kemudian diterjemahkan oleh Amin Widjaja Tunggal (2001: 36) bahwa:

“Akuntansi forensik, kadang-kadang disebut audit kecurangan atau akuntansi investigasi, adalah keahian yang berada diatas bidang kecurangan korporat dan manajemen, penggelapan atau penyyuapan komersial. Keahlian akuntansi forensik tentu saja berada diluar bidang umum kejahatan kerah putih”.

Menurut *Association of Certified Fraud Examiner* yang juga dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal (2001: 36) bahwa *fraud auditing* adalah:

“*An Initial approach (proactive) to detecting financial fraud, using accounting records and information, analytical relationship, and an awareness of fraud perpetration and concealment efforts*”.

Audit Investigatif juga didefinisikan oleh Messier (2005: 17) sebagai:

“*An audit to detection or deterrence of a wide variety of fraudulent activities. The use of auditing to conduct forensic audits has grown significantly, especially where the fraud involves financial issues*”.

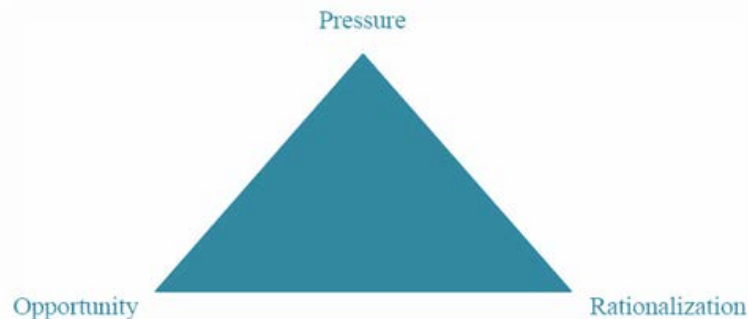
Pengertian Audit Investigatif sebagaimana dimuat dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah adalah proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya.

Dari beberapa definisi mengenai audit investigatif yang dikemukakan oleh beberapa ahli tersebut, dapat disimpulkan bahwa audit investigatif adalah audit atau pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, yang menggunakan keahlian khusus auditor dalam mendeteksi terjadinya kecurangan atau *fraud*, penggelapan, atau penyyuapan komersial yang telah, sedang atau akan terjadi.

Audit investigasi adalah sebuah pekerjaan profesional atau *expert works* (Theodorus M. Tuanakotta, 2007).

Pengendalian Fraud Triangle. Fraud yang terjadi di badan usaha maupun instansi pemerintah diakibatkan oleh banyak faktor. Faktor-faktor tersebut antara lain pressure (dorongan), opportunity (kesempatan), dan rationalization (rasionalisasi) atau yang lebih

dikenal sebagai *fraud triangle*. Disebut *fraud triangle* karena ketiga faktor tersebut dapat digambarkan dalam sebuah setiga di bawah ini.



Gambar 1. *Fraud Triangle*

Sumber: diolah

Pressure adalah dorongan yang menyebabkan seseorang melakukan *fraud*, contohnya hutang atau tagihan yang menumpuk, gaya hidup mewah, ketergantungan narkoba, dan sebagainya. Pada umumnya yang mendorong terjadinya *fraud* adalah kebutuhan atau masalah finansial. Tapi banyak juga yang hanya terdorong oleh *greed* (keserakahan). Auditor harus dengan jeli memperhatikan faktor-faktor risiko kecurangan (*fraud risk factor*).

Opportunity adalah peluang yang memungkinkan terjadinya *fraud*. Biasanya *fraud* tersebut terjadi dikarenakan oleh pengendalian internal suatu organisasi yang lemah, kurangnya pengawasan, dan adanya penyalahgunaan wewenang. Di antara tiga elemen *fraud triangle*, *opportunity* merupakan elemen yang paling memungkinkan untuk diminimalisir melalui penerapan proses, prosedur, dan pengendalian dan upaya pendeteksian dini terhadap *fraud*. Rasionalisasi menjadi elemen penting dalam terjadinya *fraud*, dimana pelaku mencari pembenaran atas tindakannya. Pelaku *fraud* umumnya mengetahui bahwa tindakan yang ia lakukan adalah salah, namun ia mencoba merasionalisasikannya menjadi tindakan yang dianggap benar. Pengendalian *fraud triangle* adalah tindakan yang dilakukan agar *fraud* yang terjadi di badan usaha dapat dicegah sehingga tujuan-tujuan dari badan usaha dapat dicapai.

Menurut Alvin A. Arens (2006: 242), tiga unsur untuk mencegah, menghalangi, dan mendeteksi kecurangan adalah: (1) budaya jujur dan etika yang tinggi; (2) tanggung jawab manajemen untuk mengevaluasi resiko kecurangan; (3) pengawasan oleh komite audit. Hasil riset menunjukkan bahwa cara yang paling efektif untuk mencegah dan menghalangi kecurangan adalah dengan mengimplementasikan program, serta pengendalian anti kecurangan.

Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Publik. Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik (Stanbury,

2003). Pada dasarnya, akuntabilitas adalah pemberian informasi dan pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Schiavo-Campo and Tomasi, 1999). Pemerintah, baik pusat maupun daerah, harus dapat menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik yaitu hak untuk tahu, hak untuk diberi informasi, dan hak untuk didengar aspirasinya.

Dimensi akuntabilitas publik meliputi akuntabilitas hukum dan kejujuran, akuntabilitas manajerial, akuntabilitas program, akuntabilitas kebijakan, dan akuntabilitas finansial. Akuntabilitas manajerial merupakan bagian terpenting untuk menciptakan kredibilitas manajemen pemerintah daerah. Tidak dipenuhinya prinsip pertanggungjawaban dapat menimbulkan implikasi yang luas. Jika masyarakat menilai pemerintah daerah tidak *accountable*, masyarakat dapat menuntut pergantian pemerintahan, penggantian pejabat, dan sebagainya. Rendahnya tingkat akuntabilitas juga meningkatkan risiko berinvestasi dan mengurangi kemampuan untuk berkompetisi serta melakukan efisiensi.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Responden. Responden dalam penelitian ini adalah sebanyak 20 orang responden, yang seluruhnya adalah auditor bidang investigasi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Jawa Barat. Responden sebanyak 20 orang memiliki kompetensi dan independensi yang sama sehingga karakteristik unit analisisnya sama. Peneliti tidak mengklasifikasikan responden secara lebih spesifik mengenai jenis kelamin, latar belakang pendidikan terakhir, maupun kriteria tertentu lainnya dalam penelitian ini.

Analisis Pelaksanaan Audit Investigatif Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Publik. Dalam analisis pelaksanaan audit investigatif pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Jawa Barat ini, peneliti membandingkan pelaksanaan audit investigatif di lapangan dengan teori-teori yang berkaitan dengan hal tersebut.

Penentuan kriteria akumulasi jumlah skor adalah skor maksimal $5 \times 20 \times 25 = 2500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling tinggi) dan skor minimal $1 \times 20 \times 25 = 500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling rendah). Kemudian rentang dari nilai maksimal dan minimal tersebut dibagi 5 untuk menentukan kriteria audit investigatif, maka rentang skor antar tingkat dapat dihitung dengan:

Skor maksimal	: $5 \times 20 \times 25 = 2500$
Skor minimal	: $1 \times 20 \times 25 = 500$
Range	: $2500 - 500 = 2000$
Jenang range	: $2000 : 5 = 400$

Kriteria yang digunakan dalam penilaian yaitu sangat baik, baik, cukup baik, kurang baik, dan tidak baik, yang disusun berdasarkan rentang skor seperti yang digambarkan di bawah ini:

Tidak Baik	Kurang Baik	Cukup Baik	Baik	Sangat Baik
500	900	1300	1700	2100
				2500

2275

Dari pernyataan mengenai pelaksanaan audit investigatif pada Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Barat, diperoleh jumlah skor tanggapan responden sebesar 2275, yang terletak pada garis antara 2100 dan 2500, maka termasuk dalam kategori sangat baik.

Analisis Pelaksanaan Pengendalian Fraud triangle Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Publik. Dalam analisis pelaksanaan pengendalian fraud triangle pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Jawa Barat ini, peneliti membandingkan pelaksanaan pengendalian fraud triangle di lapangan dengan teori-teori yang berkaitan dengan hal tersebut.

Penentuan kriteria akumulasi jumlah skor adalah skor maksimal $5 \times 20 \times 25 = 2500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling tinggi) dan skor minimal $1 \times 20 \times 25 = 500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling rendah). Kemudian rentang dari nilai maksimal dan minimal tersebut dibagi 5 untuk menentukan pengendalian fraud triangle pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Jawa Barat ini, maka rentang skor antar tingkat dapat dihitung dengan:

Skor maksimal	: $5 \times 20 \times 25 = 2500$
Skor minimal	: $1 \times 20 \times 25 = 500$
Range	: $2500 - 500 = 2000$
Jenang range	: $2000 : 5 = 400$

Kriteria yang digunakan dalam penilaian yaitu sangat baik, baik, cukup baik, kurang baik, dan tidak baik, yang disusun berdasarkan rentang skor seperti yang digambarkan di bawah ini:

Tidak Baik	Kurang Baik	Cukup Baik	Baik	Sangat Baik
500	900	1300	1700	2100
				2500

↓
2264

Dari pernyataan pelaksanaan pengendalian fraud triangle pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Jawa Barat ini, diperoleh jumlah skor tanggapan responden sebesar 2264, yang terletak pada garis antara 2100 dan 2500, maka termasuk dalam kategori sangat baik.

Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Publik. Dalam analisis akuntabilitas pelaporan keuangan publik pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Jawa Barat ini, peneliti membandingkan pelaksanaan pengendalian fraud triangle di lapangan dengan teori-teori yang berkaitan dengan hal tersebut.

Penentuan kriteria akumulasi jumlah skor adalah skor maksimal $5 \times 20 \times 25 = 2500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling tinggi) dan skor minimal $1 \times 20 \times 25 = 500$ (apabila responden memilih kategori jawaban paling rendah). Kemudian rentang dari nilai maksimal dan minimal tersebut dibagi 5 untuk menentukan akuntabilitas pelaporan keuangan publik pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Jawa Barat ini, maka rentang skor antar tingkat dapat dihitung dengan:

Skor maksimal	: 5 x 20 x 25 = 2500
Skor minimal	: 1 x 20 x 25 = 500
Range	: 2500 – 500 = 2000
Jenjang range	: 2000 : 5 = 400

Kriteria yang digunakan dalam penilaian yaitu sangat baik, baik, cukup baik, kurang baik, dan tidak baik, yang disusun berdasarkan rentang skor seperti yang digambarkan di bawah ini:

Tidak Baik	Kurang Baik	Cukup Baik	Baik	Sangat Baik
500	900	1300	1700	2100
				2500

↓

2247

Dari pernyataan mengenai akuntabilitas pelaporan keuangan publik dalam pelaksanaan audit investigatif pada Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Barat, diperoleh jumlah skor tanggapan responden sebesar 2247, yang terletak pada garis antara 2100 dan 2500, maka termasuk dalam kategori sangat baik.

Analisis Peranan Audit Investigatif Dan Pengendalian *Fraud Triangle* dalam Birokrasi Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Publik. Untuk mengukur sejauh mana peranan audit investigatif dan pengendalian *fraud triangle* birokrasi dalam akuntansi pelaporan keuangan publik, di bawah ini akan disajikan hasil pengujiannya. Pengujian ini dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

Uji Validitas Instrumen Penelitian. Pengujian validitas tiap butir pernyataan menggunakan analisis item, yaitu dengan mengkorelasikan skor tiap butir pernyataan dengan skor total yang merupakan jumlah tiap skor butir (*Corrected Item to Total Correlation*). Uji validitas dilakukan dengan bantuan program *SPSS17.0 for windows*. Untuk menguji validitas variabel X dan Y terhadap totalnya digunakan model *pearson*. Model *Pearson* adalah perhitungan validitas dengan metode korelasi untuk mengetahui tingkat hubungan antara setiap pernyataan dengan total skor yang diperoleh. Kriteria yang digunakan untuk menentukan suatu butir valid atau tidak adalah dengan membandingkan *r* hitung yang diperoleh dengan nilai *r* pada tabel nilai *r product moment*. Jika *r* hitung lebih besar dari *r* tabel (*r* hitung > *r* tabel), maka butir pernyataan tersebut dinyatakan valid.

Di bawah ini adalah hasil perhitungan uji validitas instrumen untuk audit investigatif (Variabel X₁), pengendalian *fraud triangle* dalam birokrasi (Variabel X₂) dan akuntabilitas dalam pelaporan keuangan publik (Variabel Y) dengan menggunakan *SPSS 17.0 for windows* dengan teknik *korelasi spearman*.

Tabel 1. Hasil Uji Validitas Instrumen Audit Investigatif
(Variabel X₁)

No. Item	<i>r</i> hitung	<i>r</i> tabel dgn tingkat signifikansi 5%	Keterangan
1	0,737		Valid
2	0,729		Valid
3	0,943		Valid
4	0,819		Valid
5	0,652		Valid
6	0,542		Valid
7	0,845		Valid
8	0,943		Valid
9	0,943		Valid
10	0,958		Valid
11	0,652		Valid
12	0,894		Valid
13	0,828	0,444	Valid
14	0,872		Valid
15	0,724		Valid
16	0,762		Valid
17	0,789		Valid
18	0,826		Valid
19	0,723		Valid
20	0,799		Valid
21	0,958		Valid
22	0,863		Valid
23	0,525		Valid
24	0,453		Valid
25	0,670		Valid

Sumber: Data Primer yang Telah Diolah, 2010

Keterangan: Berdasarkan tabel 1 terlihat bahwa dengan jumlah sampel 20 dan taraf kesalahan 5%, *r* tabelnya adalah sebesar 0,444, maka dapat disimpulkan bahwa semua pernyataan audit investigatif (Variabel X₁) valid untuk digunakan dalam proses pengolahan analisis data, karena semua hasil korelasi tiap item menghasilkan nilai *r* hitung > *r* tabel, sehingga validitas instrumen telah terpenuhi.

Tabel 2. Hasil Uji Validitas Instrumen Pengendalian *Fraud Triangle* (Variabel X₂)

No. Item	<i>r</i> hitung	<i>r</i> tabel dgn tingkat signifikansi 5%	Keterangan
1	0,656		Valid
2	0,724		Valid
3	0,838		Valid
4	0,838		Valid
5	0,838		Valid
6	0,782		Valid
7	0,821		Valid
8	0,790		Valid
9	0,838		Valid
10	0,869		Valid
11	0,685		Valid
12	0,760		Valid
13	0,760	0,444	Valid
14	0,755		Valid
15	0,709		Valid
16	0,737		Valid
17	0,714		Valid
18	0,687		Valid
19	0,649		Valid
20	0,834		Valid
21	0,869		Valid
22	0,834		Valid
23	0,531		Valid
24	0,659		Valid
25	0,687		Valid

Sumber: Data Primer yang Telah Diolah, 2010

Keterangan: Berdasarkan tabel 2 terlihat bahwa dengan jumlah sampel 20 dan taraf kesalahan 5%, *r* tabelnya adalah sebesar 0,444, maka dapat disimpulkan bahwa semua pernyataan pengendalian *fraud triangle* dalam birokrasi (Variabel X₂) valid untuk digunakan dalam proses pengolahan analisis data, karena semua hasil korelasi tiap item menghasilkan nilai *r* hitung > *r* tabel, sehingga validitas instrumen telah terpenuhi.

Tabel 3. Hasil Uji Validitas Instrumen Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Publik (Variabel Y)

No. Item	r hitung	r tabel dgn tingkat signifikansi 5%	Keterangan
1	0,759		Valid
2	0,462		Valid
3	0,753		Valid
4	0,913		Valid
5	0,820		Valid
6	0,810		Valid
7	0,879		Valid
8	0,743		Valid
9	0,707		Valid
10	0,703		Valid
11	0,759		Valid
12	0,820		Valid
13	0,616	0,444	Valid
14	0,779		Valid
15	0,793		Valid
16	0,735		Valid
17	0,790		Valid
18	0,612		Valid
19	0,788		Valid
20	0,808		Valid
21	0,628		Valid
22	0,804		Valid
23	0,813		Valid
24	0,683		Valid
25	0,705		Valid

Sumber: Data Primer yang Telah Diolah, 2010

Keterangan: Berdasarkan tabel 3 terlihat bahwa dengan jumlah sampel 20 dan taraf kesalahan 5%, r tabelnya adalah sebesar 0,444, maka dapat disimpulkan bahwa semua pernyataan akuntabilitas pelaporan keuangan publik (Variabel Y) valid untuk digunakan dalam proses pengolahan analisis data, karena semua hasil korelasi tiap item menghasilkan nilai r hitung $>$ r tabel, sehingga validitas instrumen telah terpenuhi.

Uji Reliabilitas Instrumen Penelitian. Uji reliabilitas instrumen bertujuan untuk mengukur suatu hasil pengukuran relatif konsisten apabila pengukuran diulangi 2 kali atau lebih. Untuk menguji reliabilitas variabel X_1, X_2 dan Y, digunakan perhitungan model *Cronbach Alpha*. Adapun cara perhitungannya adalah dengan menggunakan bantuan program *SPSS 17.0 for windows*. Kriteria yang digunakan untuk menentukan reliabilitas instrumen adalah instrumen memiliki tingkat reliabilitas yang tinggi jika nilai koefisien yang diperoleh $>$ 0,70 (Imam Ghazali, 2002: 133).

Hasil dari pengujian reliabilitas instrumen kuesioner dengan menggunakan model *Cronbach Alpha* dengan bantuan *SPSS 17.0 for windows* untuk variable X dan Y terlihat sebagai berikut:

Tabel 4. Hasil Uji Reliabilitas Instrumen Audit Investigatif (Variabel X₁)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,972	25

Sumber: Data Primer yang Telah Diolah, 2010

Keterangan: Dari hasil pengujian reliabilitas instrumen untuk audit investigatif dengan menggunakan *SPSS*, terlihat bahwa nilai *r cronbach alpha* adalah sebesar 0,972 lebih besar dari 0,7 ($0,972 > 0,7$), maka dapat disimpulkan bahwa instrumen penelitian untuk audit investigatif (variabel X₁) adalah reliabel untuk digunakan dalam penelitian.

Tabel 5. Hasil Uji Reliabilitas Instrumen Pengendalian Fraud Triangle Dalam Birokrasi (Variabel X₂)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.969	25

Sumber: Data Primer yang Telah Diolah, 2010

Keterangan: Dari hasil pengujian reliabilitas instrumen untuk audit investigatif dengan menggunakan *SPSS*, terlihat bahwa nilai *r cronbach alpha* adalah sebesar 0,969 lebih besar dari 0,7 ($0,969 > 0,7$), maka dapat disimpulkan bahwa instrumen penelitian untuk pengendalian *fraud triangle* dalam birokrasi (variabel X₂) adalah reliabel untuk digunakan dalam penelitian.

Tabel 6. Hasil Uji Reliabilitas Instrumen Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Publik (Variabel Y)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,965	25

Sumber: Data Primer yang Telah Diolah, 2010

Keterangan: Dari hasil pengujian reliabilitas instrumen untuk bukti audit sebagai alat bukti hukum untuk pembuktian Tindak Pidana Korupsi dgn menggunakan *SPSS 17.0*, terlihat bahwa nilai *r cronbach alpha* adalah sebesar 0,965 lebih besar dari 0,7 ($0,965 > 0,7$), maka dapat disimpulkan bahwa instrumen penelitian untuk akuntabilitas pelaporan keuangan publik (variabel Y) adalah reliabel untuk digunakan dalam penelitian.

Analisis Statistik. Dalam menguji peranan audit investigatif dan pengendalian fraud triangle birokrasi dalam akuntabilitas pelaporan keuangan publik, digunakan teknik pengujian regresi linear berganda dengan uji tabel T dan uji table F. Uji regresi linear berganda dibantu uji table T dan uji table F digunakan untuk menguji signifikansi hipotesis kausalitas untuk statistik nonparametrik dan data yang bersifat ordinal.

a) **Koefisien Regresi.** Perhitungan koefisien regresi dari data menggunakan SPSS 17.0 sebagai berikut :

Tabel 7. Tabel Regresi Linear Berganda

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	8.968	5.537		1.620	.124
	Total_x1	-1.030	.221	-.997	-4.654	.000
	Total_x2	1.951	.217	1.929	9.007	.000

a. Dependent Variable: total_y

$$\hat{Y} = b_0 + b_1X_1 + b_2 X_2$$

$$\hat{Y} = 8,968 - 1,030X_1 + 1,951 X_2$$

Di mana: \hat{Y} = Nilai taksiran untuk Variabel Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Publik; X_1 = Audit Investigatif; X_2 = Pengendalian Fraud Triangle; b_0, b_1, b_2 = koefisien regresi.

Tabel 8. Tabel Regresi Linear Berganda

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1863.205	2	931.602	218.308	.000 ^a
	Residual	72.545	17	4.267		
	Total	1935.750	19			

a. Predictors: (Constant), Total_x2, Total_x1

Dari perhitungan koefisien regresi dengan menggunakan rumus regresi linear berganda di atas, didapatkan koefisien regresi antara audit investigatif dan pengendalian fraud triangle birokrasi dalam akuntabilitas pelaporan keuangan publik adalah sebesar 0,981. Berikut ini hasil koefisien korelasi *rank Spearman* yang diperoleh dengan menggunakan *SPSS 17.0 for windows*.

Tabel 9. Tabel Regresi Linear Berganda

Model Summary ^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.981 ^a	.963	.958	2.06576	1.844

a. Predictors: (Constant), Total_x2, Total_x1
b. Dependent Variable: total_y

Sumber: Data Primer yang Telah Diolah, 2010

- b) **Uji Statistik.** Uji statistik atau pengujian atas hipotesis statistik digunakan dengan uji korelasi regresi linear berganda, yakni dengan membandingkan nilai F hitung dengan F table dan T hitung dengan t tabel Pada tabel F dan T dengan jumlah sampel 20 ($n=20$) dan dengan taraf kesalahan 5%, nilai F tabel adalah sebesar 3,952 dan T table adalah sebesar -2,110. Nilai F yang telah dihitung sebelumnya adalah sebesar 218,308, lebih besar dari tabel ($218,308 > 3,952$) dan . Nilai T yang telah dihitung sebelumnya untuk variable X_1 adalah sebesar -4,654, lebih kecil dari tabel ($-4,654 < -2,110$) dan. Nilai T yang telah dihitung sebelumnya adalah sebesar 9,007 untuk variable X_2 , lebih besar dari tabel ($9,007 > -2,110$) Maka, H_0 ditolak dan H_a diterima.
- c) **Kesimpulan Pengujian Hipotesis.** Dari hasil pengolahan data melalui pengujian hipotesis dengan uji regresi linear bergandadengan bantuan *SPSS 17.0 for windows* dapat dilihat bahwa nilai F dan T hitung regresi linear berganda yang didapatkan adalah sebesar 218,308 dan untuk T hitung variable X_1 dan X_2 sebesar -4,654 dan 9,007. Dengan membandingkan antara nilai koefisien korelasi yang dihitung dengan nilai koefisien dalam table T dan F pada $n=20$ dan taraf kesalahan 5%, jelas bahwa nilai koefisien korelasi T dan F hitung lebih besar daripada nilai T dan F tabel . Oleh karena itu, H_0 ditolak dan H_a diterima. Ini artinya bahwa hubungan (regresi) tersebut dapat digeneralisasikan dari sampel ke populasi. Maka dapat ditarik kesimpulan bahwa H_a diterima, artinya adalah audit investigatif dan pengendalian *fraud triangle* dalam birokrasi memiliki pengaruh yang signifikan dalam akuntabilitas pelaporan keuangan publik.

PENUTUP

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai Peranan Audit Investigatif dan Pengendalian *Fraud Triangle* dalam Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Publik, maka penulis menarik kesimpulan sebagai berikut: (1) Pelaksanaan audit investigatif pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Jawa Barat penulis menilai sangat baik. Hal ini di dapat dari skor variabel hasil penelitian sebesar 2275; (2) Pengendalian *fraud triangle* dalam birokrasi penulis menilai sangat baik. Hal ini di dapat dari skor variabel hasil penelitian sebesar 2264; (3) Akuntabilitas pelaporan keuangan public melalui audit investigatif dan pengendalian *fraud triangle* dalam birokrasi oleh Badan Pengawasan Keuangan (BPKP) Perwakilan Provinsi Jawa Barat penulis menilai sangat baik. Hal ini dapat dilihat dari skor variabel hasil penelitian sebesar 2255; (4) Nilai regresi linear berganda yang didapatkan antara audit investigatif dan pengendalian *fraud triangle* birokrasi dalam akuntabilitas pelaporan keuangan publik berarti bahwa audit investigatif dan pengendalian *fraud triangle* dalam birokrasi secara signifikan berpengaruh dalam akuntabilitas pelaporan keuangan publik.

Saran. Saran yang dimaksudkan untuk dijadikan bahan pertimbangan bagi beberapa pihak, terutama bagi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) pusat maupun perwakilan tentunya, yakni sebagai berikut. **Pertama.** Bagi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Pusat dan Perwakilan Provinsi Jawa Barat sebaiknya: (a) Terus bekerja keras serta memelihara profesionalisme dari auditor bidang

investigatif BPKP untuk bersama-sama dengan instansi penegak hukum.; (b) Bukti audit pada dasarnya dapat dijadikan sebagai petunjuk awal adanya tindakan kecurangan yang terjadi. **Kedua.** Bagi Pemerintah Indonesia: (a) Kewenangan yang dimiliki oleh BPKP dalam bidang hukum sangat terbatas, karena BPKP bukan sebagai aparat penyidik, sedangkan dalam melaksanakan pemeriksaan khusus yang merupakan salah satu fungsinya, BPKP dituntut untuk melaksanakan pekerjaan yang bersifat profesi penyidik.; (b) Untuk bersama-sama menciptakan pemerintahan yang *good governance*, tentunya diperlukan kerjasama yang baik antara BPKP sebagai pemeriksa dan departemen yang diperiksa. **Ketiga.** Bagi Akademisi dan Perguruan Tinggi: (a) Perguruan tinggi, khususnya pada fakultas ekonomi jurusan akuntansi sebaiknya menjadikan Audit Investigatif sebagai mata kuliah tersendiri atau berdiri sendiri.; (b) Lebih intensif dalam mengadakan seminar mengenai audit investigatif.; (c) Akademisi sering dipandang sebagai aparat pengawasan yang paling baik dan objektif. Akademisi khususnya mahasiswa sebagai generasi penerus, harus senantiasa bersikap cermat dan kritis dalam terhadap lingkungan terkecil hingga bangsa dan negara sebagai lingkungan yang besar. **Keempat.** Bagi Masyarakat: (a) Menciptakan pemerintahan yang bersih, sehat, dan bebas korupsi tidak akan berhasil tanpa adanya peran masyarakat. Fungsi pengawasan masyarakat sangat diperlukan, termasuk oleh BPKP dalam menangani kasus Tindak Pidana Korupsi. **Kelima.** Bagi Penelitian Selanjutnya: (a) Dapat melakukan penelitian dengan tinjauan yang berbeda atau bahkan lebih luas dari penelitian ini, atau dengan pemilihan variabel lain yang dikaitkan dengan audit investigatif, sehingga dapat menambah wawasan dan pengetahuan.

DAFTAR RUJUKAN

- Arens, A Alvin. (2010). Auditing dan Pelayanan Verifikasi. Jakarta. Indeks.
- Boyton, William.C. (2003). Modern Auditing. Jakarta: Erlangga
- Effendi, TE, (2009). Urgensi alat bukti pengamatan hakim dalam RUU KUHP. Diakses dari <http://te-effendi-acara.blogspot.com>.
- Harahap, M. Yahya. (1993). Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHP. Jakarta. Pustaka Kartini.
- Hariwijaya M, dan Triton. (2007). Pedoman Penulisan Ilmiah Proposal dan Skripsi. Magelang. Tugu Publisher.
- Indonesia. (1981). Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981. Jakarta. Lembaran Negara Republik Indonesia.
- Indonesia. (2001). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Jakarta. Lembaran Negara Republik Indonesia.
- Indonesian Corruption Watch. (2009). Data 40 kasus korupsi kakap yang belum dituntaskan Hendarman. Diakses dari <http://pukatkorupsi.org>.
- Indriantoro, Nur, dan Bambang Supomo. (2002). Metodologi Penelitian Bisnis, untuk Akuntansi dan Manajemen. Yogyakarta: BPFY-Yogyakarta.
- Karni, Soedjono. (2000). Auditing. Audit Khusus, dan Audit Forensik dalam Praktik. Jakarta. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Komisi Pemberantasan Korupsi. (2006). Memahami Untuk Membasmi. Jakarta. Komisi Pemberantasan Korupsi.

- Salman, Khairiansyah. (2005). Audit Investigatif. Diakses dari <http://ikaptkdk.com>.
- Sugiyono, (2007). Metode Penelitian Bisnis. Bandung. Alfabeta.
- Sunarto. (2003). Auditing. Yogyakarta. Panduan.
- Tuanakotta, Theodorus M. (2007). Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Jakarta. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Tunggal, Amin Widjaja. (2001). Audit Kecurangan, Suatu Pengantar. Jakarta.
- Rasyid, Harun Al. (1993). Metoda sampling dan Penskalaan. Jurusan Statistika Universitas Padjadajaran.
- Natzir, Moh.. (1998). Metode Penelitian. Jakarta. Ghalia.
- Supranto, J. (2000). Statistik Teori dan Aplikasi. Jilid 1. Edisi ke 6. Jakarta: Erlangga.
- Sugiyono, (2007). Statistik untuk Penelitian. Bandung: Alfabeta.