

OPTIMALISASI PEMANFAATAN AUDIT FORENSIK, AUDIT INVESTIGATIF DAN WHISTLEBLOWING SYSTEM SEBAGAI UPAYA ESKALASI KINERJA AUDITOR DALAM PENCEGAHAN FRAUD

Saida Said^{1*}, Rini Sulistiyanti², Idrawahyuni³, Andi Arifwangsa Adiningrat⁴

^{1,2,3,4}Universitas Muhammadiyah Makassar

^{1*}saida.said@unismuh.ac.id, ²rinisulistiyanti@unismuh.ac.id, ³idrawahyuni@unismuh.ac.id,

⁴andiariefky@unismuh.ac.id

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh audit forensik, audit investigatif, dan whistleblowing system terhadap kinerja auditor dalam pencegahan fraud. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode Partial Least Square (PLS). Populasi dalam penelitian ini adalah auditor pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan. Data dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner dan dianalisis menggunakan SmartPLS 3.0. Teknik penarikan sampel dalam penelitian menggunakan purposive sampling, sehingga jumlah sampel sebanyak 120 auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit forensik dan audit investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor dalam pencegahan fraud, di mana audit investigatif menjadi variabel yang paling dominan. Sementara itu, whistleblowing system juga berpengaruh signifikan namun menunjukkan arah pengaruh negatif terhadap kinerja auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa efektivitas sistem whistleblowing belum berjalan optimal dan memerlukan penguatan dari segi perlindungan pelapor serta tindak lanjut laporan. Temuan ini memberikan implikasi penting bagi penguatan sistem pengawasan internal pada institusi pemerintahan.

Kata Kunci: Audit Forensik, Audit Investigatif, Whistleblowing System, Kinerja Auditor, Pencegahan Fraud

ABSTRACT

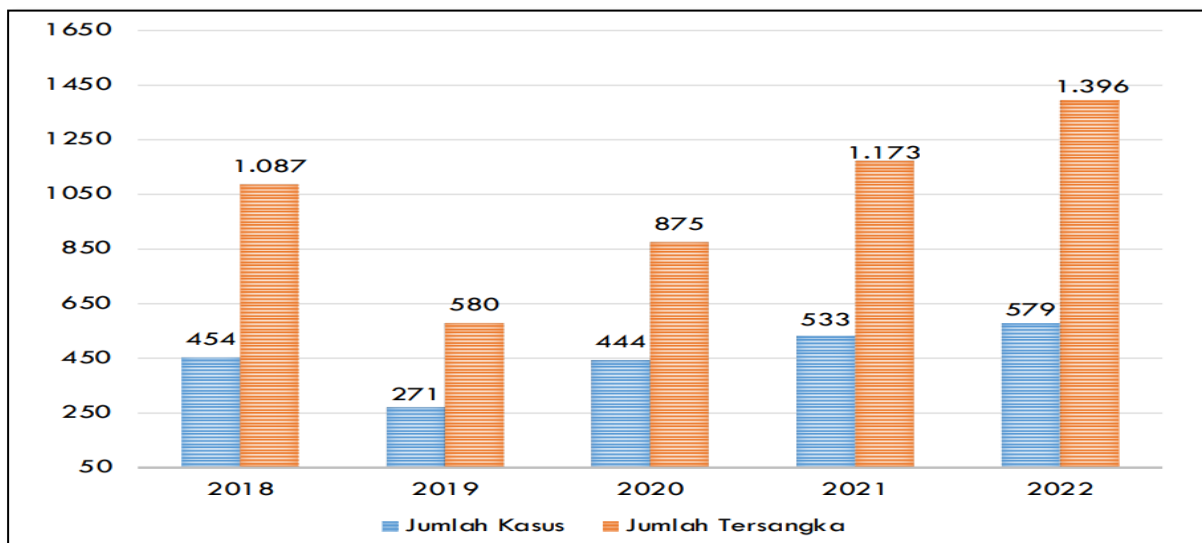
This study aims to analyze the influence of forensic audit, investigative audit, and whistleblowing system on auditor performance in fraud prevention. The research adopts a quantitative approach using the Partial Least Square (PLS) method. The population in this study consists of auditors at the Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) Representative Office of South Sulawesi Province. Data were collected through the distribution of questionnaires and analyzed using SmartPLS 3.0. The sampling technique used in this study is purposive sampling, resulting in a total sample of 120 auditors. The results show that both forensic audit and investigative audit have a positive and significant effect on auditor performance in fraud prevention, with investigative audit being the most dominant variable. Meanwhile, the whistleblowing system also has a significant effect but shows a negative influence on auditor performance. This indicates that the effectiveness of the whistleblowing system has not been optimal and requires strengthening in terms of whistleblower protection and follow-up actions. These findings provide important implications for strengthening internal control systems within government institutions.

Keywords: Forensic Audit, Investigative Audit, Whistleblowing System, Auditor Performance, Fraud Prevention

PENDAHULUAN

Peningkatan kasus *fraud* di Indonesia sebagai negara berkembang memiliki sejumlah tantangan, baik di sektor swasta maupun di sektor pemerintahan. Kasus *fraud* menjadi sebuah isu yang fenomenal yang terus menerus terjadi hingga saat ini, yang berdampak pada kerugian keuangan negara serta mengganggu stabilitas ekonomi. Tidak ada organisasi atau lembaga yang

benar-benar terbebas dari terjadinya *fraud*, seperti korupsi. Tingginya kasus korupsi di Indonesia dari tahun ke tahun bisa dilihat pada gambar 1.



Sumber: (ICW, 2022)

Gambar 1. Tren Kasus Korupsi di Indonesia

Berdasarkan gambar 1 menunjukkan bahwa tren kasus korupsi di Indonesia cenderung fluktuatif, baik dari jumlah kasus maupun jumlah tersangka yang ditetapkan, sehingga berdampak pada peningkatan nilai kerugian negara yang juga terus meningkat. Hal ini mengindikasikan bahwa adanya pengelolaan anggaran dari segi pengawasan yang masih harus rendah dan perlu di tingkatkan. Jumlah kasus pada tahun 2022 sebanyak 579 kasus ternyata memiliki potensi kerugian keuangan negara sekitar Rp 42,747 triliun. Jumlah kerugian ini merupakan jumlah kerugian tertinggi selama lima tahun terakhir. Temuan ini diperkuat dengan hasil survei *Transparency International Indonesia* (TII) tentang Indeks Persepsi Korupsi (IPK) pada tahun 2022 yang menunjukkan bahwa Indonesia mengalami penurunan skor yang sangat drastis yakni dari 38 menjadi 34. Penurunan skor ini merupakan penurunan terburuk sejak era reformasi yang secara tidak langsung mencerminkan buruknya kualitas pemberantasan korupsi di Indonesia.

Adanya kemajuan teknologi informasi, audit forensik dan audit investigasi telah menjadi faktor penting dalam meningkatkan efektivitas pendeteksian *fraud*. Penggunaan audit forensik dan audit investigasi memberikan peran bagi organisasi untuk mengumpulkan, menyimpan dan menganalisis volume besar data dari berbagai sumber secara tepat dan efisien. Selain itu juga, *whistleblowing system* mampu menjadi instrument dalam pendeteksian *fraud*. Audit forensik, audit investigasi dan *whistleblowing system* merupakan bagian dari penggunaan teknologi informasi yang mampu memoderasi hubungan antara faktor-faktor tradisional dalam audit

forensik, seperti penggunaan teknik analisis data dengan hasil audit menjadi lebih efektif dalam mendeteksi *fraud*. Dengan penggunaan audit forensik, audit investigasi dan *whistleblowing system* ini, praktik audit forensik dapat memperoleh wawasan yang lebih dalam tentang pola *fraud* dan tren yang mungkin sulit terdeteksi dengan metode tradisional. Selain itu juga, potensi audit forensik, audit investigasi dan *whistleblowing system* dalam proses audit forensik sangat besar, sehingga penerapannya masih memerlukan kajian yang lebih mendalam.

Gap penelitian dalam kajian ini dapat dilihat dari tiga sisi utama, yaitu objek kajian, kombinasi konsep yang digunakan, dan keterbatasan temuan terdahulu. Dari sisi objek, kajian mengenai audit forensik, audit investigasi, dan *whistleblowing system* masih relatif terbatas apabila ditempatkan secara spesifik pada konteks BPKP RI Perwakilan Sulawesi Selatan. Padahal, BPKP memiliki peran strategis dalam pengawasan keuangan dan pembangunan, termasuk dalam mendeteksi serta mencegah *fraud*. Tantangan teknis seperti kompleksitas integrasi data, analisis data audit yang semakin rumit, isu privasi dan keamanan data, serta kesenjangan keterampilan auditor dalam memanfaatkan teknologi dan sistem pelaporan menjadi persoalan yang penting untuk dikaji lebih mendalam. Kemajuan teknologi informasi tidak selalu menjadi solusi tunggal dalam pencegahan *fraud*, karena di sisi lain juga dapat membuka ruang baru bagi pelaku *fraud* untuk melakukan penyimpangan dengan pola yang lebih kompleks dan sulit dideteksi.

Selain itu, gap penelitian juga muncul dari kombinasi audit forensik, audit investigasi, dan *whistleblowing system* yang belum banyak diuji secara bersamaan dalam menjelaskan peningkatan kinerja auditor dalam pencegahan *fraud*. Beberapa penelitian sebelumnya memang telah membahas hubungan antara instrumen audit dan pencegahan *fraud*, namun masih terdapat keterbatasan dalam mengintegrasikan ketiga aspek tersebut sebagai satu kesatuan mekanisme pengawasan. Dengan demikian, gap utama penelitian ini tidak hanya terletak pada objek BPKP RI Perwakilan Sulawesi Selatan, tetapi juga pada upaya menguji secara empiris bagaimana pemanfaatan audit forensik, audit investigasi, dan *whistleblowing system* mampu meningkatkan eskalasi kinerja auditor dalam mencegah *fraud*. Berdasarkan hal tersebut, penelitian ini penting dilakukan untuk memberikan kontribusi praktis bagi auditor BPKP dalam memperkuat efektivitas audit forensik, meningkatkan kapasitas investigatif, mengoptimalkan sistem pelaporan pelanggaran, serta meminimalkan risiko *fraud* melalui program anti-*fraud* yang lebih efektif.

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Agensi (*Agency Theory*)

Teori agensi awalnya dikemukakan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976 yang menjelaskan adanya hubungan kerja sama antara pihak-pihak yang memiliki kepentingan, yaitu principal sebagai pihak pemilik dan agent sebagai pihak manajemen atau pihak yang diberi kewenangan untuk menjalankan organisasi (Parker et al., 2018). Hubungan keagenan tersebut dipahami sebagai suatu kontrak ketika satu atau lebih pihak principal mendelegasikan otoritas dalam pengendalian dan pengambilan keputusan kepada agent untuk melaksanakan layanan tertentu demi kepentingan principal (Eisenhardt, 1989; Fayezi et al., 2012). Dalam kondisi ideal, agent yang diberi kepercayaan seharusnya menjalankan tanggung jawab secara profesional, akuntabel, dan sesuai dengan aturan yang berlaku. Namun, dalam praktiknya, perbedaan kepentingan, asimetri informasi, serta lemahnya pengawasan dapat mendorong agent melakukan tindakan yang tidak sejalan dengan harapan principal, termasuk tindakan fraud.

Permasalahan yang timbul akibat perbedaan kepentingan antara principal dan agent dikenal sebagai *agency problem* (Bendickson et al., 2016). Beberapa kajian terdahulu yang dilakukan oleh Anugerah (2014), Nurbaiti dan Hanafi (2018), serta Agustina dan Pratomo (2019) menunjukkan bahwa maraknya tindakan fraud merupakan salah satu faktor yang memicu terjadinya konflik keagenan. Fraud dapat terjadi ketika sistem pengendalian internal organisasi belum berjalan secara efektif, sehingga membuka peluang bagi oknum agent untuk melakukan penyimpangan demi kepentingan pribadi. Oleh karena itu, teori agensi relevan digunakan sebagai landasan kajian karena mampu menjelaskan pentingnya mekanisme pengawasan, pengendalian, dan pertanggungjawaban dalam meminimalkan risiko kecurangan. Dalam konteks ini, audit forensik dan audit investigatif berperan sebagai instrumen pengawasan dan pendeteksian yang bertujuan mengungkap indikasi kecurangan, menelusuri bukti penyimpangan, serta memperkuat akuntabilitas agent terhadap principal.

Selain audit forensik dan audit investigatif, *whistleblowing system* juga memiliki keterkaitan erat dengan teori agensi karena berfungsi sebagai sarana pelaporan atas tindakan menyimpang yang terjadi di dalam organisasi. Sistem ini dapat mengurangi asimetri informasi antara principal dan agent dengan menyediakan mekanisme pelaporan yang aman, rahasia, dan terstruktur bagi pihak-pihak yang mengetahui adanya indikasi *fraud*. Keberadaan audit forensik, audit investigatif, dan *whistleblowing system* pada akhirnya diharapkan mampu meningkatkan kinerja auditor dalam pencegahan fraud. Auditor yang mampu memanfaatkan instrumen pengawasan tersebut secara efektif akan lebih optimal dalam mendeteksi,

menganalisis, membuktikan, dan mencegah terjadinya fraud. Dengan demikian, teori agensi memperkuat argumentasi bahwa peningkatan fungsi audit dan sistem pelaporan pelanggaran merupakan langkah penting untuk meminimalkan *agency problem* serta menjaga kepentingan principal melalui pencegahan fraud yang lebih efektif dan berkelanjutan.

Kinerja Auditor

Kinerja auditor memainkan peran penting dalam mencegah terjadinya fraud, khususnya melalui pelaksanaan audit yang memiliki kualitas tinggi, bersifat independen, dan mengedepankan pendekatan berbasis risiko. Auditor yang memiliki kompetensi mumpuni dapat mengenali area yang rentan terhadap kecurangan serta memberikan rekomendasi yang efektif untuk memperkuat sistem pengendalian internal. Semakin baik performa auditor, maka semakin besar kemampuannya untuk mendeteksi indikasi awal terjadinya fraud sebelum menimbulkan kerugian (Sari & Nugroho, 2020). Oleh karena itu, peningkatan mutu audit tidak hanya mendukung kepatuhan terhadap peraturan, tetapi juga turut meningkatkan transparansi dan akuntabilitas organisasi.

Komponen utama dalam kinerja auditor mencakup keahlian teknis, sikap objektif, integritas, serta kemampuan dalam memanfaatkan teknologi audit terkini. Di era digital, auditor yang terampil menggunakan data analitik dan sistem audit berbasis teknologi informasi memiliki kelebihan dalam mengidentifikasi pola penyimpangan yang mencurigakan (Amalia & Rahmawati, 2021). Teknologi seperti big data, audit berkelanjutan, dan alat audit forensik semakin banyak digunakan untuk meningkatkan efektivitas pengawasan terhadap potensi fraud.

Pada sektor pemerintahan, lembaga seperti BPK dan BPKP memiliki peran vital dalam menjamin bahwa pengelolaan keuangan negara dilakukan secara transparan dan bebas dari praktik kecurangan. Auditor publik yang berkinerja baik mampu mengurangi potensi penyalahgunaan wewenang oleh pengelola anggaran melalui audit yang tajam dan tindak lanjut yang terstruktur. Upaya nyata dalam mendukung peran ini antara lain melalui pelatihan antikorupsi, pembentukan unit khusus audit investigasi, serta kerja sama dengan aparat penegak hukum (Wijayanti & Sutrisno, 2019).

Meskipun demikian, terdapat berbagai tantangan yang dihadapi, terutama menyangkut independensi auditor yang dapat terpengaruh oleh tekanan birokrasi atau politik. Untuk itu, penting bagi institusi untuk menciptakan ekosistem yang mendukung auditor agar dapat bekerja secara profesional dan menjunjung tinggi integritas. Pengukuran kinerja auditor secara rutin serta penyampaian hasil audit kepada publik menjadi langkah penting dalam menjaga

kepercayaan masyarakat terhadap peran auditor dalam upaya pencegahan fraud (Zamzami & Prabowo, 2023).

Fraud

Fraud merupakan tindakan pelanggaran hukum yang dilakukan oleh pelakunya, untuk menipu korbannya yang kemudian dapat menyebabkan kerugian secara *finansial* kepada para korbannya (Akenbor & Oghoghomeh, 2013). Lebih lanjut Zimbelman *et al.*, (2014) menyatakan bahwa *fraud* merupakan suatu tindakan ilegal yang membutuhkan keahlian tertentu/khusus untuk mendapatkan berbagai bentuk kecurangan dari pihak yang menjadi korban.

Fraud adalah kemampuan auditor untuk mengenali dan mengidentifikasi gejala *fraud* yang terdiri dari gejala *fraud* yang berhubungan dengan lingkungan perusahaan, pencatatan keuangan dan praktik akuntansi serta memperluas pencarian informasi (Fullerton & Durtschi, 2004). Sedangkan menurut (Valery, 2011), mendeteksi *fraud* adalah upaya untuk mendapatkan indikasi awal yang cukup mengenai tindakan *fraud*, sekaligus mempersempit ruang gerak para pelaku. Cara yang tepat untuk mendeteksi *fraud* adalah dengan mengenali gejala-gejala *fraud* (Albrecht *et al.*, 2015). Saat mendeteksi *fraud* sebagian besar bukti terjadinya *fraud* tidak dapat diamati, tetapi menimbulkan gejala atau indikasi. Indikasi adanya *fraud* biasanya ditunjukkan dengan munculnya gejala seperti adanya dokumentasi yang mencurigakan, keluhan dari karyawan, atau kecurigaan dari rekan kerja. *Fraud* pada awalnya akan tercermin melalui munculnya ciri-ciri tertentu yang lazim disebut sebagai *red flag* (Yuniati & Banjarnahor, 2019). Oleh karena itu kegiatan awal auditor untuk melakukan pendeteksian dimulai dengan mengidentifikasi *red flag* (Nieschwietz *et al.*, 2000).

Vousinas (2019) menyatakan bahwa terdapat enam faktor utama yang kemudian dapat mendorong seseorang untuk melakukan tindakan *fraud* yaitu *pressure* (tekanan), *opportunity* (kesempatan), *rationalization* (rasionalisasi) *competence* (kompetensi), *arrogance* (arogansi) dan *collusion* (kolusi). Keenam faktor penyebab *fraud* ini kemudian dapat disebut sebagai *fraud hexagon*. *Fraud hexagon* sebenarnya merupakan bentuk pengembangan dari beberapa teori penyebab *fraud* sebelumnya yaitu *fraud triangle*. Faktor kompetensi dan arogansi yang semakin memperkuat seseorang untuk melakukan tindakan *fraud* dari teori pendorong *fraud* (Mohammed *et al.*, 2015; Apriliana & Agustina, 2017).

Audit Forensik

Audit forensik adalah audit yang lebih menekankan proses pencarian bukti dan penilaian kesesuaian bukti atau temuan audit tersebut dengan ukuran pembuktian yang dibutuhkan dalam

proses persidangan. Audit forensik merupakan perluasan dari penerapan prosedur audit standar dalam pengumpulan bukti untuk kebutuhan persidangan di pengadilan, yang meliputi prosedur-prosedur atau tahapan-tahapan tertentu yang dilakukan dengan maksud untuk menghasilkan bukti (Panjaitan, 2018). Keterkaitan audit forensik dengan akuntansi forensik adalah akuntansi forensik merupakan suatu disiplin ilmu yang menggunakan keahlian auditing, akuntansi dan investigasi untuk membantu penyelesaian sengketa keuangan dan pembuktian atas dugaan telah terjadinya tindakan *fraud*. Yang melaksanakan audit forensik disebut auditor forensik yang dapat memberikan pernyataan pendapat sebagai seorang ahli di pengadilan. Jasa audit investigasi dan dalam perkembangannya lebih dikenal sebagai audit forensik mengingat subjeknya berhubungan dengan proses litigasi (Hery, 2019). Audit forensik fokus pada deteksi, analisis, dan komunikasi bukti kejadian keuangan dan pelaporan yang mendasari. tidak seperti audit tradisional atau general audit yang merupakan basis aturan dan berdasarkan kejadian tunggal, audit forensik tidak dilakukan untuk tujuan membuat opini audit namun dapat diadaptasi sebagai internal strategi audit untuk mencegah *fraud* (Enofe, Omagbon, & Ehigiator, 2015).

Audit forensik dapat bersifat proaktif maupun reaktif. Proaktif artinya audit forensik digunakan untuk mendeteksi kemungkinan-kemungkinan risiko terjadinya *fraud*. Sementara itu, reaktif artinya audit akan dilakukan ketika ada indikasi (bukti) awal terjadinya *fraud*. Audit tersebut akan menghasilkan “*red flags*” atau sinyal atas ketidakberesan. Hal lain yang dapat membuat audit forensik menjadi sangat efektif dalam mendeteksi *fraud*, karena dalam pelaksanaannya, auditor yang bertugas harus memiliki pengetahuan berbagai jenis disiplin ilmu lainnya, tidak hanya ilmu akuntansi dan auditing (Kayo, 2013). Penelitian yang dilakukan di Kenya, audit forensik mempunyai tujuan mengumpulkan bukti melalui penerapan disiplin akuntansi dan auditing, untuk membantu Aparat Penegak Hukum dalam mengungkap dugaan adanya indikasi *fraud* (Ogutu & Ngahu, 2016).

Audit Investigatif

Audit investigatif merupakan jenis audit yang secara khusus diarahkan untuk menelusuri adanya indikasi kecurangan, pelanggaran terhadap peraturan hukum, atau ketidaksesuaian lainnya dalam proses keuangan maupun operasional suatu organisasi. Berbeda dengan audit keuangan atau audit kepatuhan yang dilakukan secara rutin, audit ini biasanya dilaksanakan setelah ditemukan tanda-tanda awal adanya penyimpangan. Auditor dalam audit investigatif harus memiliki kemampuan analisis yang tajam, bersikap skeptis secara profesional, serta

mampu mengenali pola-pola abnormal yang berpotensi mengarah pada tindakan fraud (Albrecht *et al.*, 2019).

Fokus utama dari audit investigatif adalah mengumpulkan serta mengevaluasi bukti guna memastikan apakah terjadi tindakan pelanggaran atau kecurangan, sekaligus mengidentifikasi pelaku yang terlibat. Tahapan ini bisa melibatkan kegiatan seperti wawancara saksi, penelaahan dokumen, analisis data digital, hingga rekonstruksi alur transaksi. Oleh karena itu, pendekatan audit investigatif kerap dikombinasikan dengan metode forensik dan teknologi informasi, termasuk penggunaan *Computer-Assisted Audit Techniques* (CAATs) dan analisis data digital (Bierstaker, Janvrin, & Lowe, 2014).

Audit investigatif juga memegang peran penting dalam menunjang proses penegakan hukum serta pengambilan kebijakan oleh lembaga pengawasan dan aparat penegak hukum. Di Indonesia, contohnya, BPK dan BPKP memanfaatkan audit investigatif untuk mengusut berbagai kasus penyalahgunaan keuangan negara, termasuk korupsi. Dalam praktiknya, hasil dari audit ini kerap dijadikan sebagai salah satu landasan penting dalam proses penyidikan hukum hingga tahap persidangan (Komisi Pemberantasan Korupsi, 2020).

Seiring dengan kemajuan teknologi, audit investigatif kini semakin mengintegrasikan pemanfaatan *big data* dan kecerdasan buatan (AI) guna mempercepat proses deteksi terhadap anomali dan pola-pola fraud. Tren global menunjukkan bahwa efektivitas audit investigatif saat ini tidak lagi hanya bergantung pada keahlian auditor secara individual, melainkan juga pada pemanfaatan teknologi analitik yang mampu memproses data dalam jumlah besar dengan tingkat akurasi yang tinggi (Yoon, Hoogduin, & Zhang, 2015). Oleh karena itu, kemampuan untuk beradaptasi dengan perkembangan teknologi menjadi aspek penting agar audit investigatif tetap efektif dalam menghadapi berbagai bentuk kecurangan yang semakin kompleks.

Whistleblowing System

Whistleblowing merupakan elemen penting dalam rangka meningkatkan akuntabilitas publik. Hal ini dikarenakan pengembangan adanya pengembangan *whistleblowing system* dapat mengurangi tindakan-tindakan tidak etis oleh para birokrat dalam penyelenggaraan pemerintahan, seperti korupsi, maladministrasi, pengelolaan keuangan negara yang tidak tepat, dan keputusan-keputusan birokrat yang menghasilkan kebijakan yang berpotensi memberikan dampak negatif terhadap masyarakat. Sebelum adanya *whistleblowing system*, tindakan-tindakan tidak etis tersebut biasanya disampaikan ke media massa, namun media tidak mempunyai wewenang formal untuk melakukan investigasi dan perbaikan secara langsung

terhadap tindakan tidak etis tersebut. Selain itu juga, media juga tidak mempunyai mekanisme perlindungan terhadap pihak yang mengungkapkan adanya tindakan-tindakan tidak etis (*whistleblowing*) (Dusseyer *et al.*, 2011).

Pengembangan *whistleblowing system* oleh pemerintah Indonesia didasarkan pada penerbitan Instruksi Presiden (Inpres) No. 7 Tahun 2015 Tentang Aksi Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi Tahun 2015. Dimana Inpres tersebut mengatur mengenai optimalisasi pelaksanaan dan peningkatan efektifitas dari *whistleblowing system* tersebut oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang menjadi salah satu penanggungjawab dan instansi yang terlibat dalam aksi-aksi tersebut.

Menurut Kurt *et al.*, (2009:8-24) menyatakan bahwa *whistleblowing* adalah sarana yang memungkinkan individu untuk melaporkan kekhawatiran mereka tentang kegiatan yang terjadi didalam perusahaan dan tetap anonim. *Whistleblowing system* adalah suatu sistem yang dirancang sedemikian rupa untuk memproses pengaduan/pemberian informasi yang disampaikan baik secara langsung maupun tidak langsung sehubungan dengan adanya perbuatan yang melanggar perundang-undangan, peraturan/standar, kode etik, dan kebijakan, serta tindakan lain yang sejenis berupa ancaman langsung atas kepentingan umum, serta Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme.

Menurut Zimbelman (2009), sistem *whistleblowing system* yang efektif dalam mencegah dan mendeteksi kecurangan harus memiliki empat elemen yaitu (1) anonimitas yaitu sistem yang baik harus selalu menjaga kerahasiaan identitas para pelapor, karena tidak akan adanya rasa takut untuk melaporkan tindak pelanggaran dan kecurangan di dalam organisasi atau entitas; (2) independensi yaitu pelaporan yang diterima harus ditindaklanjuti oleh pihak yang tidak mempunyai keterkaitan dengan pihak organisasi atau entitas maupun pihak yang melakukan pelanggaran; (3) akses yang mudah yaitu agar *whistleblower* merasa mudah melaporkan tindak kecurangan. Sistem pelaporan pelanggaran harus memiliki berbagai macam saluran untuk melaporkan pelanggaran. Contoh saluran pelaporan pelanggaran seperti melalui telepon, email, sistem online, dan *faximile*; dan (4) tindak lanjut yaitu laporan yang sudah diterima kemudian ditindaklanjuti untuk menentukan tindakan yang harus diperlukan dalam menyelidiki suatu pelanggaran. Hal ini akan menunjukkan manfaat dari sistem pelaporan pelanggaran dan mendorong para *whistleblower* untuk lebih aktif melaporkan tindak pelanggaran.

Penerapan *whistleblowing system* perlu dilakukan pemantauan secara berkala efektivitasnya. Hal ini untuk memastikan sistem tersebut memenuhi sasaran yang telah

ditetapkan pada awal penancangan program dan juga memastikan bahwa pencapaian tersebut sesuai dengan tuntutan organisasi atau lembaga.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Audit Forensik Terhadap Kinerja Auditor dalam Mencegah *Fraud*

Dalam teori *principal-agency*, prinsipal akan mengharapkan pengembalian yang tinggi atas investasi yang telah dikeluarkan untuk perusahaan, berbeda dengan kepentingan yang dimiliki oleh agen yaitu mengharapkan dapat hasil atau kompensasi yang lebih besar atas kinerjanya. Hal ini menunjukkan adanya benturan kepentingan antara *principal* sebagai pemilik modal dengan dan agen sebagai para pengelola modal atau manajemen perusahaan. Adanya benturan kepentingan antara principal dan agen ini sering disebut dengan *conflict of interest*.

Audit forensik dalam melaksanakan penyelidikan yang dilakukan sedemikian rupa sehingga hasilnya akan memiliki aplikasi ke pengadilan (Akenbor *et al.*, 2014). Jasa audit forensik menyediakan alat yang diperlukan perusahaan untuk mendeteksi dan mencegah praktik kecurangan (Enofe *et al.*, 2013). Audit forensik mengandalkan kepada pengetahuan akuntansi dan auditing yang dibantu dengan kemampuan untuk melakukan penyidikan (Crumbley *et al.*, 2015). Auditor forensik perlu memiliki keterampilan untuk menentukan mendapatkan bukti agar dapat menyajikan temuan dan penjelasan dengan cara yang dapat digunakan untuk mendukung tindakan administratif, perdata atau pidana (Alao, 2016).

Dalam melakukan audit forensik dibutuhkan auditor forensik yang memiliki keterampilan untuk menentukan apa yang harus diperiksa, apa yang merupakan bukti yang relevan dan valid, di mana mencarinya, dan bagaimana memperoleh atau mengambilnya, mahir dalam mewawancarai pejabat departemen dan pemerintah, dapat menyajikan temuan dan penjelasan. Karena Audit forensik dilaksanakan dengan pemanfaatan keterampilan investigasi khusus dalam melaksanakan penyelidikan yang dilakukan yang hasilnya akan dapat digunakan sebagai pembuktian dipengadilan maka hal tersebut mengindikasikan adanya hubungan positif antara audit forensik dengan kinerja auditor dalam mencegah dan mendeteksi *fraud*.

Penelitian yang sejalan dengan uraian tersebut adalah peneliti yang berpendapat bahwa audit forensik berpengaruh dalam mencegah dan mendeteksi *fraud* (Mamahit dan Urumsah (2018); Wuysang *et al.*, (2016)). Adapun hasil penelitian bahwa Audit forensik terbukti efektif meningkatkan kinerja auditor dalam mencegah dan mendeteksi *fraud* (Fauzan *et al.*, (2014); Enofe *et al.* (2015); Alao (2016); Daurrohman dan Urumsah (2018); Durnila dan Santoso (2018); Syahputra dan Urumsah (2019)). Adapun hasil penelitian oleh Akenbor dan Ironkwe (2014) bahwa audit forensik proaktif dan reaktif mempunyai hubungan negatif signifikan

terhadap praktek *fraud*. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Audit Forensik berpengaruh terhadap Kinerja Auditor dalam Mencegah *Fraud*.

Pengaruh Audit Investigatif Terhadap Kinerja Auditor dalam Mencegah *Fraud*

Audit investigatif adalah suatu metode audit yang menitikberatkan pada pengungkapan dan penyelidikan kecurangan secara mendalam serta sistematis. Metode ini tidak hanya menggunakan prosedur audit tradisional, melainkan juga mengintegrasikan teknik analisis data canggih dan investigasi forensik untuk menemukan indikasi *fraud* yang tersembunyi (Kumar & Sharma, 2022). Oleh karena itu, penerapan audit investigatif diyakini mampu meningkatkan efektivitas auditor dalam mengenali dan mencegah tindakan kecurangan di berbagai jenis organisasi.

Dalam konteks pencegahan *fraud*, kinerja auditor sangat tergantung pada kemampuannya untuk mendeteksi potensi risiko kecurangan serta melakukan langkah-langkah pencegahan yang tepat. Audit investigatif meningkatkan kemampuan auditor dengan cara mengumpulkan bukti yang lebih lengkap dan melakukan analisis mendalam terhadap data keuangan maupun non-keuangan (Lee *et al.*, 2021). Sejumlah faktor lain seperti pelatihan yang memadai bagi auditor, dukungan dari organisasi, serta independensi auditor juga berfungsi sebagai variabel moderasi yang memengaruhi hubungan antara audit investigatif dan kinerja auditor (Smith & Johnson, 2019). Oleh karena itu, faktor-faktor pendukung tersebut dapat memperkuat efek audit investigatif terhadap efektivitas kinerja auditor dalam mencegah *fraud*. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂ : Audit Investigatif berpengaruh terhadap Kinerja Auditor dalam Mencegah *Fraud*.

Pengaruh Whistleblowing System Terhadap Kinerja Auditor dalam Mencegah *Fraud*

Dalam teori *principal-agency*, prinsipal akan mengharapkan pengembalian yang tinggi atas investasi yang telah dikeluarkan untuk perusahaan, berbeda dengan kepentingan yang dimiliki oleh agen yaitu mengharapkan dapat hasil atau kompensasi yang lebih besar atas kinerjanya. Adanya benturan kepentingan antara *principal* dan agen ini sering disebut dengan *conflict of interest*.

Whistleblowing system dibuat sebagai pengawasan pelanggaran internal institusi atau perusahaan, sebagai salah satu upaya agar siapapun dapat melaporkan kejahatan yang terjadi untuk mencegah kerugian yang akan diderita perusahaan yang disesuaikan dengan aturan perusahaan masing-masing dan diharapkan dapat memberikan manfaat bagi peningkatan pelaksanaan *corporate governance* (Semendawai & Haris, 2011). Jika *whistleblower* merasa

aman maka akan semakin banyak yang akan melaporkan adanya indikasi tindakan *fraud* melalui *whistleblowing*, hal tersebut bagi organisasi merupakan suatu peringatan awal bahwa ada indikasi terjadi tindakan *fraud*, sehingga semakin banyak laporan yang masuk dari *whistleblower*, maka semakin besar pula kemungkinan adanya tindakan *fraud* terjadi dan jika tindakan *fraud* benar terjadi, tentunya akan berdampak bagi organisasi yang akan menanggung kerugian. Keberadaan *whistleblowing* akan mendorong pihak organisasi atau perusahaan untuk melakukan audit forensik dan audit investigasi dalam mendeteksi adanya *fraud*.

Penelitian yang sejalan dengan uraian tersebut adalah peneliti Naomi *et al.*, (2015); Ramadhan & Mulyadi (2022) dan Yasa & Haq (2023) yang berpendapat bahwa kasus *fraud* yang dilaporkan oleh *whistleblower* melalui *whistleblowing system* yang ditindak lanjuti dengan dilakukan investigasi menunjukan hasil dapat mendeteksi dan menurunkan tingkat *fraud*, dan cukup efektif karena dapat mendeteksi tingkat *fraud* dengan waktu yang relatif cepat. Hal yang sama peneliti Mamahit dan Urumsah (2018) Piserah, maya *et al* (2022) dan Priyadi *et al* (2022) berpendapat bahwa *whistleblowing* berpengaruh dalam mendeteksi *fraud*, lebih lanjut penelitian oleh Wardhani dan Urumsah (2018) juga berpendapat bahwa penerapan *whistleblowing* berperan dalam pelaksanaan audit investigatif namun kurang berperan dalam praperencanaan audit investigatif dalam mendeteksi *fraud*. Adapun hasil penelitian bahwa penerapan *whistleblowing* terbukti efektif mendukung dalam mencegah dan mendeteksi *fraud* adalah penelitian oleh Daurrohmah dan Urumsah (2018); Gholami & Salihu (2019); Permana & Eftarina (2020); Clyde & Hanifah (2022) dan Meitasir *et al* (2022). Uraian tersebut mengindikasikan adanya hubungan positif antara *whistleblowing* dengan pencegahan *fraud*.

Lebih lanjut penelitian Shonhadji & Maulidi (2021) menunjukkan konsekuensi positif dari penerapan *whistleblowing system*. *Whistleblowing system* adalah layanan yang memungkinkan karyawan dan pemasok pihak ketiga untuk melaporkan malpraktik atau perilaku tidak etis di tempat kerja. Namun, bertolak belakang dengan hasil penelitian Pramudyastuti *et al* (2021); Seza, dinda (2020) dan Putri *et al* (2023) yang menyatakan bahwa *whistleblowing system* tidak berpengaruh terhadap pencegahan dan penceteksian *fraud*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₃: *Whistleblowing system* berpengaruh terhadap Kinerja Auditor dalam Mencegah *Fraud*.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian kausalitas dengan pendekatan kuantitatif. Sejalan dengan tujuan penelitian yaitu untuk menguji dan menganalisis mengenai pengaruh audit forensik, audit investigatif dan *whistleblowing system* dterhadap eskalasi kinerja auditor dalam mencegah *fraud* pada kantor BPKP RI Perwakilan Sulawesi Selatan.

Penelitian ini akan dilakukan pada kantor BPKP RI Perwakilan Sulawesi Selatan dengan unit analisis adalah auditor. Populasi dalam penelitian ini seluruh auditor pada kantor BPKP RI Perwakilan Sulawesi Selatan. Penarikan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling* dengan syarat sampel yaitu auditor yang memiliki pengalaman kerja minimal satu tahun, memahami atau pernah terlibat dalam audit investigatif atau audit forensik, serta mengetahui mekanisme *whistleblowing system* dalam organisasi. Jadi sampel dalam penelitian sebanyak 120 auditor yang terdiri dari bidang investigasi, Akuntan Negara (AN), Akuntabilitas Pemerintah Daerah (APD), dan bidang Instansi Pengawasan Pemerintah (IPP). Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri, variabel eksongen yaitu audit forensik, audit investigasi, dan *whistleblowing system*. Variabel endongen yaitu kinerja auditor dalam mencegah *fraud*. Pengumpulan data menggunakan data primer yaitu metode survei menggunakan kuesioner. Pengukuran variabel menggunakan skala likert 1-5.

Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan *Structural Equation Modeling* berbasis *Partial Least Square* (SEM-PLS) dengan bantuan aplikasi SmartPLS. SEM-PLS dipilih karena penelitian ini bertujuan untuk menganalisis hubungan kausal antara variabel laten, yaitu Audit Forensik (X1), Audit Investigatif (X2), *Whistleblowing System* (X3), dan Kinerja Auditor dalam Pencegahan Fraud (Y). Analisis ini diawali dengan statistik deskriptif untuk menggambarkan karakteristik responden dan kecenderungan jawaban terhadap setiap indikator penelitian. Selanjutnya dilakukan evaluasi model pengukuran atau outer model untuk memastikan bahwa instrumen penelitian telah memenuhi kriteria validitas dan reliabilitas. Pengujian outer model meliputi validitas konvergen melalui nilai outer loading dan AVE, reliabilitas konstruk melalui Cronbach's Alpha, Composite Reliability, dan ρ_A , serta validitas diskriminan melalui pendekatan Fornell-Larcker atau HTMT.

Setelah model pengukuran dinyatakan valid dan reliabel, analisis dilanjutkan pada evaluasi model struktural atau inner model. Tahap ini bertujuan untuk menguji pengaruh Audit Forensik, Audit Investigatif, dan *Whistleblowing System* terhadap Kinerja Auditor dalam Pencegahan Fraud. Evaluasi inner model dilakukan melalui uji multikolinearitas menggunakan nilai VIF, koefisien determinasi R-Square, ukuran pengaruh F-Square, serta pengujian hipotesis

melalui prosedur bootstrapping. Hipotesis dinyatakan diterima apabila nilai t-statistics $> 1,96$ dan p-value $< 0,05$, yang menunjukkan bahwa variabel eksogen berpengaruh signifikan terhadap variabel endogen. Secara matematis, hubungan antarvariabel dalam penelitian ini dirumuskan sebagai $Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon$. Dengan pengujian hipotesis dapat diformulasikan jika nilai t statistik $> 1,96$, artinya variabel eksogen berpengaruh terhadap variabel endogen.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Responden

Berdasarkan hasil distribusi kuesioner kepada 120 responden, terdapat 8 kuesioner yang tidak kembali dan kuesioner yang tidak terpakai sebanyak 12, sehingga kuesioner yang dapat dijadikan data penelitian untuk diolah hanya sebanyak 100 kuesioner.

Tabel 1. Distribusi Kuesioner Penelitian

Keterangan	Jumlah	Persentase (%)
Kuesioner yang disebar	120	100
Kuesioner yang tidak kembali	8	7
Kuesioner yang tidak terpakai	12	10
Total kuesioner yang diolah	100	83

Sumber: Data diolah

Validitas dan Reliabilitas Konstruk

Tabel 2. Validitas dan Reliabilitas Konstruk

	Cronbach's Alpha	AVE
Audit Forensik (X1)	0,860	0,502
Audit Investigasi (X2)	0,830	0,541
<i>Whistleblowing System</i> (X3)	0,845	0,503
Kinerja Auditor (Y)	0,901	0,590

Pengujian validitas dan reliabilitas konstruk dilakukan untuk memastikan bahwa indikator yang digunakan mampu merepresentasikan konstruk secara konsisten dan akurat.

Berdasarkan hasil analisis, nilai Cronbach's Alpha dari seluruh konstruk menunjukkan angka diatas 0,7 yaitu: Audit Forensik sebesar 0,860, Audit Investigasi sebesar 0,830, *Whistleblowing System* sebesar 0,845 dan Kinerja Auditor sebesar 0,901. Hal ini mengindikasikan bahwa seluruh konstruk memiliki reliabilitas internal yang baik, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator-indikator dalam masing-masing konstruk saling konsisten dalam mengukur variabel laten yang dimaksud.

Selanjutnya, pengujian validitas konvergen diukur menggunakan nilai *Average Variance Extracted (AVE)*. Hasil menunjukkan bahwa seluruh konstruk memiliki nilai AVE diatas 0,5 yakni Audit Forensik sebesar 0,502, Audit Investigasi sebesar 0,541, *Whistleblowing System* sebesar 0,503 dan Kinerja Auditor sebesar 0,590. Nilai-nilai ini menunjukkan bahwa sebagian besar varians indikator dapat dijelaskan oleh konstruk yang diukurnya, sehingga masing-masing konstruk dinyatakan memiliki validitas konvergen yang baik.

Tabel 3. R Square

	R Square	Adjusted R Square
Kinerja Auditor (Y)	0.440	0.422

Hasil pengujian terhadap konstruk Kinerja Auditor menunjukkan bahwa nilai R Square (R^2) sebesar 0,440, sedangkan nilai Adjusted R Square tercatat sebesar 0,422. Nilai R Square ini mengindikasikan bahwa sebesar 44,0% variasi dalam konstruk Kinerja Auditor dapat dijelaskan oleh variabel-variabel independen yang mempengaruhinya dalam model, seperti Audit Forensik, Audit Investigasi dan *Whistleblowing System*. Sementara itu, nilai Adjusted R Square yang sedikit lebih rendah mengakomodasi jumlah prediktor dalam model untuk memberikan estimasi yang lebih konservatif.

Tabel 4. F Square

	F Square
Audit Foreksik (X1)	0.067
Audit Inverstigatif (X2)	0.226
<i>Whistleblowing System</i> (X3)	0.077

Berdasarkan hasil pengujian nilai F Square yang ditampilkan pada tabel 4, menunjukkan bahwa X1 (0,067) dan X3 (0,077) memiliki efek kecil terhadap Y, sedangkan X2 (0,226) memiliki efek sedang. Ini berarti X2 merupakan variabel yang paling berpengaruh dalam menjelaskan variabel Y dibandingkan X1 dan X3.

Tabel 5. Koefisien Jalur

	Sampel Asli (O)	Rata-rata Sampel (M)	Standar Deviasi (STDEV)	T Statistik (O/STDEV)	P Values	Keterangan
Audit Foreksik (X1) -> Y	0.224	0.254	0.101	2.230	0.028	Diterima
Audit Inverstigatif (X2) -> Y	0.417	0.395	0.102	4.078	0.000	Diterima
<i>Whistleblowing System</i> (X3) -> Y	-0.218	-0.239	0.090	2.439	0.016	Ditolak

Hasil pengujian jalur struktural dalam model menunjukkan bahwa variabel Berdasarkan audit forensik (X1) memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor dalam mencegah *fraud* (Y), dengan nilai koefisien jalur sebesar 0,224, nilai t-statistik sebesar 2,230,

dan p-value sebesar 0,028. Nilai t yang melebihi 1,96 dan p-value dibawah 0,05 mengindikasikan bahwa hubungan ini signifikan secara statistik. Hal ini berarti semakin optimal pelaksanaan audit forensic, maka semakin meningkat pula kemampuan auditor dalam mendeteksi, menganalisis, dan mencegah potensi *fraud*. Audit forensic memungkinkan auditor menemukan pola-pola penyimpangan dengan menggunakan pendekatan investigatif berbasis data dan bukti hukum.

Selanjutnya, variabel audit investigatif (X2) juga menunjukkan pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor dalam mencegah *fraud* (Y), dengan koefisien jalur sebesar 0,417, nilai t-statistik sebesar 4,078, dan p-value sebesar 0,000. Hasil ini menegaskan bahwa audit investigatif berperan sangat penting dalam meningkatkan kinerja auditor, khususnya dalam proses pengungkapan *fraud*. Metode investigative yang digunakan auditor memungkinkan penelusuran yang lebih mendalam terhadap penyebab dan pelaku *fraud*, sehingga memperkuat sistem pengendalian internal.

Sementara itu, variabel *whistleblowing system* (X3) menunjukkan pengaruh negative namun signifikan terhadap kinerja auditor dalam mencegah *fraud* (Y), dengan koefisien sebesar -0,218, nilai t-statistik sebesar 2,439, dan p-value sebesar 0,016. Meskipun signifikan secara statistik, arah negatif mengindikasikan adanya permasalahan dalam implementasi *whistleblowing system*. Hasil ini dapat disebabkan oleh kurangnya kepercayaan pelapor terhadap sistem, lemahnya perlindungan terhadap *whistleblower*, atau tidak adanya tindak lanjut yang jelas terhadap laporan *fraud*. Dengan kata lain, *whistleblowing system* belum mampu meningkatkan kinerja auditor secara efektif dalam mencegah *fraud* apabila tidak diimbangi dengan mekanisme yang adil dan aman.

Pembahasan

Pengaruh Audit Forensik Terhadap Kinerja Auditor dalam Mencegah *Fraud*

Audit forensic menunjukkan pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Temuan ini mengindikasikan bahwa pemanfaatan audit *forensik* mampu meningkatkan efektivitas auditor dalam mendeteksi dan mencegah *fraud*. Audit forensic menawarkan pendekatan investigatif yang lebih mendalam melalui analisis data, pemeriksaan dokumentasi, serta wawancara terhadap pihak-pihak yang terlibat.

Hasil ini sejalan dengan Teori Agensi, yang menjelaskan bahwa hubungan antara prinsipal (pihak pemberi mandat) dan agen (manajemen) rentan terhadap penyalahgunaan wewenang dan asimetri informasi. Dalam konteks ini, audit forensic berperan sebagai alat monitoring yang memperkuat fungsi pengawasan auditor terhadap agen. Penerapan audit forensic

memungkinkan auditor menemukan bukti-bukti kecurangan yang tidak teridentifikasi dalam audit konvensional. Hal ini didukung oleh penelitian Enofe et al. (2015) dan Mamahit & Urumsah (2018) yang menunjukkan bahwa audit forensik secara signifikan meningkatkan efektivitas auditor dalam mendeteksi fraud, terutama pada sektor publik yang memiliki potensi penyimpangan tinggi.

Pengaruh Audit Investigatif Terhadap Kinerja Auditor dalam Mencegah *Fraud*

Audit investigatif terbukti sebagai variabel yang paling dominan dalam memengaruhi kinerja auditor. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi penerapan audit investigatif, maka semakin meningkat pula kinerja auditor dalam menjalankan fungsinya.

Audit investigatif berbeda dengan audit biasa karena bertujuan secara khusus untuk menyelidiki dugaan *fraud*. Prosesnya melibatkan penelusuran dokumen, wawancara, serta pengujian mendalam terhadap transaksi keuangan untuk menemukan pola kecurangan. Temuan ini juga selaras dengan Teori Agensi, karena audit investigatif berfungsi sebagai mekanisme yang mengurangi risiko moral hazard dari pihak yang diaudit. Dari sudut pandang Fraud Diamond Theory, audit investigatif memungkinkan auditor memahami secara lebih jelas faktor-faktor yang mendorong *fraud*, termasuk tekanan (pressure), pembenaran (rationalization), serta kemampuan pelaku. Auditor yang memiliki keterampilan investigatif akan lebih peka dalam mengidentifikasi titik rawan *fraud* dan menyusun kronologi kejadian secara tepat.

Penelitian ini didukung oleh temuan Kumar & Sharma (2022) serta Hidayat (2020), yang menunjukkan bahwa audit investigatif berkontribusi besar dalam pengungkapan *fraud*, terutama ketika didukung oleh teknologi dan kemampuan audit berbasis bukti.

Pengaruh *Whistleblowing System* Terhadap Kinerja Auditor dalam Mencegah *Fraud*

Hasil penelitian menunjukkan bahwa whistleblowing system berpengaruh signifikan namun negatif terhadap kinerja auditor. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa meskipun *whistleblowing system* telah diterapkan, efektivitasnya dalam mendukung kinerja auditor masih rendah.

Whistleblowing merupakan bagian dari sistem pengendalian internal yang bertujuan memberikan umpan balik berupa informasi dari dalam organisasi. Sistem ini seharusnya membantu auditor mendapatkan informasi awal mengenai penyimpangan yang terjadi. Namun, jika sistem tidak berjalan secara optimal karena kurangnya perlindungan terhadap pelapor, rendahnya kepercayaan pegawai terhadap sistem, atau tidak adanya tindak lanjut, maka fungsi whistleblowing tidak tercapai. Dalam konteks BPKP Perwakilan Sulawesi Selatan, sistem pelaporan yang tidak ditindaklanjuti, rendahnya rasa aman pelapor, atau budaya birokrasi dapat

menghambat kontribusi whistleblowing system terhadap kinerja auditor. Selain itu juga, sistem pelaporan yang lemah justru menciptakan rasa takut atau enggan untuk melapor, sehingga informasi penting tidak sampai ke auditor.

Penelitian Putri (2023) dan Gholami & Salihu (2019) menunjukkan bahwa keberhasilan whistleblowing sangat bergantung pada budaya organisasi, transparansi prosedur, dan perlindungan hukum terhadap pelapor. Tanpa elemen tersebut, sistem ini tidak dapat berfungsi sebagai alat bantu auditor dalam mendeteksi fraud.

PENUTUP

Kesimpulan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit forensik dan audit investigatif memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor dalam mencegah *fraud*, di mana audit investigatif merupakan variabel yang paling dominan dalam meningkatkan efektivitas auditor. Sementara itu, *whistleblowing system* juga berpengaruh signifikan, namun dengan arah negatif, yang menunjukkan bahwa sistem pelaporan yang tersedia belum berjalan optimal dalam mendukung kinerja auditor, kemungkinan disebabkan oleh kurangnya perlindungan pelapor dan rendahnya kepercayaan terhadap mekanisme pelaporan. Dengan demikian, optimalisasi audit forensik dan investigatif perlu terus ditingkatkan melalui pelatihan dan dukungan kelembagaan, sedangkan *whistleblowing system* perlu diperbaiki agar dapat menjadi alat yang efektif dalam mendorong pengawasan dan pencegahan fraud secara menyeluruh.

Keterbatasan dan Saran

Penelitian ini memiliki keterbatasan pada ruang lingkup objek yang hanya berfokus pada satu instansi, yaitu BPKP Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan, sehingga hasilnya belum dapat digeneralisasi secara luas pada lembaga lainnya, baik di sektor pemerintahan maupun swasta. Selain itu, pendekatan yang digunakan hanya berdasarkan persepsi responden melalui kuesioner, sehingga memungkinkan adanya bias subjektivitas. Oleh karena itu, peneliti selanjutnya disarankan untuk memperluas cakupan penelitian ke berbagai instansi dan menggunakan pendekatan metode campuran (*mixed methods*) agar dapat menggali lebih dalam faktor-faktor yang memengaruhi efektivitas pencegahan *fraud*. Selain itu, penguatan *whistleblowing system* perlu menjadi perhatian utama, dengan memastikan adanya perlindungan terhadap pelapor, saluran pelaporan yang mudah diakses, serta tindak lanjut yang tegas dan transparan agar sistem ini benar-benar dapat mendukung kinerja auditor dalam mencegah *fraud*.

DAFTAR PUSTAKA

- ACFE. *Survei Fraud Indonesia.*; 2019.
- Amalia, R., & Rahmawati, R. (2021). Peran big data analytics dalam peningkatan kualitas audit untuk pencegahan fraud. *Jurnal Akuntansi dan Teknologi Informasi*, 14(1), 45–56.
- Agustina, L., & Sitorus, T. (2021). Penerapan agency theory dalam pencegahan fraud di sektor publik. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(1), 1–12.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. C., Albrecht, C. O., & Zimbelman, M. F. (2019). *Fraud examination* (6th ed.). Cengage Learning.
- Appelbaum D, Kogan A, Vasarhelyi MA. Big data and analytics in the modern audit engagement: Research needs. *Auditing*. 2017;36(4):1-27. doi:10.2308/ajpt-51684
- Bierstaker, J., Janvrin, D., & Lowe, D. J. (2014). What factors influence auditors' use of computer-assisted audit techniques? *Advances in Accounting*, 30(1), 67–74. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2013.12.005>
- Fitriani, D., & Ghozali, I. (2020). Big data analytics dalam penguatan sistem pengendalian intern untuk pencegahan fraud. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 17(2), 156–170.
- ICW. Laporan Hasil Pemantauan Tren Penindakan Korupsi Tahun 2022. *WwwAntikorupsiOrg*. Published online 2023:1-40.
- IWC. Annual Report ICW 2022. Published online 2022:1-43.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Lee, S., Park, J., & Kim, H. (2021). Enhancing auditor performance in fraud prevention: The role of investigative audit techniques. *Accounting Horizons*, 35(4), 95-112. <https://doi.org/10.2308/ah-2021-010>
- Komisi Pemberantasan Korupsi. (2020). *Laporan tahunan Komisi Pemberantasan Korupsi tahun 2020*. <https://www.kpk.go.id/id/publikasi/laporan-tahunan>
- Kumar, R., & Sharma, V. (2022). Investigative auditing and its impact on fraud detection: A systematic review. *Journal of Forensic Accounting Research*, 7(2), 105-123. <https://doi.org/10.2308/JFAR-2022-0015>
- Nguyen, T., & Tran, L. (2020). Big data analytics and its influence on forensic auditing effectiveness. *International Journal of Accounting Information Systems*, 38, 100466. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2020.100466>
- Sari, M., & Nugroho, S. (2020). Pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap efektivitas pencegahan fraud. *Jurnal Audit dan Akuntansi Publik*, 17(2), 120–132.
- Smith, A., & Johnson, P. (2019). Moderating effects of organizational support on auditor performance in fraud detection. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(1), 45-60. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52179>
- Utama, S., & Khafid, M. (2022). Whistleblowing dan transparansi sebagai mekanisme pengawasan agen. *Jurnal Ilmu Akuntansi*.
- Wijayanti, A., & Sutrisno, T. (2019). Pemberdayaan auditor sektor publik dalam pencegahan kecurangan keuangan negara. *Jurnal Akuntabilitas Keuangan Negara*, 5(1), 1–14.
- Yoon, K., Hoogduin, L., & Zhang, L. (2015). Big Data as complementary audit evidence. *Accounting Horizons*, 29(2), 431–438. <https://doi.org/10.2308/acch-51068>
- Zamzami, H., & Prabowo, D. (2023). Evaluasi independensi auditor dalam pengawasan keuangan daerah. *Jurnal Integritas Auditor*, 10(1), 33–48.