

## BAB II

### LANDASAN TEORI

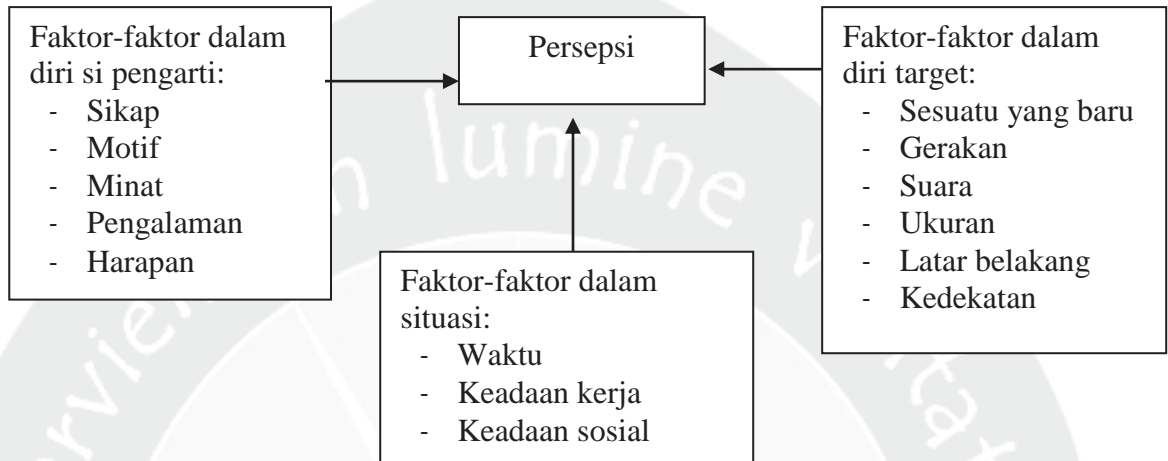
#### 2.1 Persepsi

Kamus Besar Bahasa Indonesia (2005) mendefinisikan persepsi sebagai tanggapan (penerimaan) langsung dari sesuatu, atau merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal melalui panca inderanya. Sedangkan Rahmat (1993) dalam Fatimah (2010) menyatakan bahwa persepsi merupakan pengalaman tentang objek, peristiwa, atau hubungan-hubungan yang diperoleh dengan menyimpulkan informasi dan menafsirkan pesan, yang ditentukan oleh faktor personal dan faktor situasional.

Robbins (2008) mendefinisikan persepsi (*perception*) sebagai proses dimana individu mengatur dan menginterpretasikan kesan-kesan sensoris mereka guna memberikan arti bagi lingkungan mereka. Tetapi apa yang dipersepsikan seseorang dapat cukup berbeda dari kenyataan yang obyektif. Fenomena ini dikarenakan oleh beberapa faktor yang mempengaruhi persepsi yang dijelaskan dalam gambar sebagai berikut:

**Gambar 2.1**

**Faktor-faktor yang Mempengaruhi Persepsi**



*Sumber: Robbins (2008)*

Dari definisi diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa persepsi adalah suatu pendefinisian atau pandangan suatu obyek berdasarkan pengalaman dari setiap individunya yang digunakan untuk menyampaikan suatu pesan. Dalam penelitian ini persepsi yang dimaksud adalah mengenai persepsi dari auditor pemerintah dan auditor swasta mengenai pentingnya keahlian audit forensik.

## **2.2 Akuntansi Forensik**

Karni (2000) dalam Firmansyah (2012) menyatakan bahwa istilah akuntansi forensik sudah mulai diperkenalkan di Indonesia sejak tahun 1988 dalam majalah Akuntansi Nomor 10 tahun 1988, yakni:

Sesungguhnya, Akuntan Forensik tidak berbeda dengan akuntan publik yang ada, hanya pada akuntan publik, mereka bertujuan memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diperiksa dan kadang kala juga menemukan adanya

kecurangan, sedangkan akuntan forensik memang bertujuan menyelidiki kemungkinan adanya kecurangan, terutama terhadap perusahaan-perusahaan yang mau mati secara misterius (tidak wajar).

Menurut Crumbley (dikutip oleh Tuanakotta 2010) mengatakan bahwa “Akuntansi forensik adalah akuntansi yang akurat (cocok) untuk tujuan hukum. Artinya, akuntansi yang dapat bertahan dalam kancuh perseteruan selama proses pengadilan, atau dalam proses peninjauan *judicial* atau administratif”.

Bologna dan Lindquist (1995) mendefinisikan akuntansi forensik sebagai aplikasi kecakapan finansial dan sebuah mentalitas penyelidikan terhadap isu-isu yang tak terpecahkan, yang dijalankan di dalam konteks *rules of evidence*. Sedangkan Hopwood *et al.* (2008) lebih jauh mendefinisikan akuntansi forensik adalah aplikasi keterampilan investigasi dan analitik yang bertujuan untuk memecahkan masalah-masalah keuangan melalui cara-cara yang sesuai dengan standar yang ditetapkan oleh pengadilan atau hukum.

Akuntansi Forensik adalah penerapan disiplin akuntansi dalam arti luas, termasuk auditing, pada masalah hukum untuk penyelesaian hukum di dalam atau di luar pengadilan. Di sektor publik maupun privat (Tuanakotta, 2010). Sedangkan, menurut Kumalahadi dari Ikatan Akuntan Indonesia (2009) akuntansi forensik merupakan perpaduan antara *accounting*, *auditing*, dan kemampuan investigasi yang menghasilkan kekhususan yang disebut *forensic accounting*.

Ramaswamy (2007) dalam Astuti (2012) mengungkapkan bahwa seorang akuntan forensik menggunakan pengetahuannya tentang akuntansi, studi hukum,

investigasi, dan kriminologi untuk mengungkap *fraud*, menemukan bukti dan selanjutnya bukti tersebut akan dibawa ke pengadilan jika dibutuhkan. Akuntansi forensik pada awalnya adalah perpaduan paling sederhana antara akuntansi dan hukum (misalnya dalam pembagian harta gono-gini).

Akuntansi Forensik secara garis besar meliputi penerapan disiplin ilmu khususnya akuntansi yang didasarkan pada keterampilan-keterampilan dalam menginvestigasi dan menganalisis yang bertujuan untuk menyelesaikan masalah di bidang keuangan baik di dalam atau di luar pengadilan, di sektor publik maupun swasta. Dimana akuntansi forensik digunakan ketika bukti-bukti adanya kecurangan sudah ada dan terkumpul untuk ditelusuri lebih lanjut. Oleh karena itu akuntansi forensik tidak berkaitan dengan akuntansi yang sesuai dengan *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) atau Standar Akuntansi Keuangan (SAK), melainkan apa yang menurut hukum dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

### **2.3 Audit Forensik**

Kamus Besar Bahasa Indonesia dalam Tuanakotta (2010:5) mendefinisikan kata forensic secara terbatas sebagai berikut:

fo.ren.sik /forensic/ *n* **1** cabang ilmu kedokteran yg berhubungan dng penerapan fakta medis pd masalah hukum; **2** ilmu bedah yg berkaitan dng penentuan identitas mayat seseorang yg ada kaitannya dng kehakiman dan peradilan: *polisi belum bisa menjelaskan identitas korban krn masih menunggu hasil pemeriksaan yg diselidiki oleh tim* –

Sampai saat ini istilah audit forensik di Indonesia belum dibakukan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Sebagian ada yang menyebutnya audit kecurangan, ataupun audit investigasi. Untuk memudahkan pembahasan, penulis akan menggunakan istilah audit forensik dan mengasumsikan bahwa forensik berkaitan dengan pengadilan atau hukum dan dilakukan mulai dari tahap pendeteksian sampai dengan persidangan.

Audit Forensik di dalam Katalog Diklat Teknis Substansi BPKP (2012) dijelaskan bahwa audit forensik merupakan gabungan dari keahlian dibidang akuntansi, audit dan hukum. Hasil dari audit forensik sendiri dapat digunakan dalam proses pengadilan atau bentuk hukum lainnya. Seorang audit forensik harus memiliki kompetensi akademis dan empiris yang berkaitan dengan proses litigasi. Kompetensi tersebut antara lain mengenali dan mengidentifikasi *fraud*, menghitung kerugian negara, dan memberi keterangan ahli di persidangan perkara tindak pidana korupsi.

Menurut Keris (2012) dalam Fatimah (2014) Audit Forensik terdiri dari dua kata, yaitu audit dan forensik. Audit adalah tindakan untuk membandingkan kesesuaian antara kondisi dan kriteria. Sementara forensik adalah segala hal yang bisa diperdebatkan dimuka hukum ataupun pengadilan. Menurut Charterji (2009) dalam Purjono (2012) Audit Forensik (*forensic auditing*) dapat didefinisikan sebagai aplikasi keahlian mengaudit atas suatu keadaan yang memiliki konsekuensi hukum. Menurut Wiratmaja (2010) audit forensik merupakan suatu pengujian mengenai bukti atas suatu pernyataan atau pengungkapan informasi keuangan untuk menentukan

keterkaitannya dengan ukuran-ukuran standar yang memadai untuk kebutuhan pembuktian di pengadilan. Audit forensik lebih menekankan proses pencarian bukti serta penilaian kesesuaian bukti atau temuan audit tersebut dengan ukuran pembuktian yang dibutuhkan untuk proses persidangan.

Audit forensik merupakan perluasan dari penerapan prosedur audit standar ke arah pengumpulan bukti untuk kebutuhan persidangan di pengadilan. Audit ini meliputi prosedur-prosedur atau tahapan-tahapan tertentu yang dilakukan dengan maksud untuk menghasilkan bukti. Teknik-teknik yang digunakan audit untuk mengidentifikasi dan menggabungkan bukti-bukti guna membuktikan, seperti berapa lama *fraud* telah dilakukan, bagaimana cara melakukan *fraud* tersebut, berapa besar jumlahnya, dimana dilakukannya, serta oleh siapa pelakunya (Purjono, 2012).

Purjono (2012) juga menjelaskan auditor forensik pertama kali harus mempertimbangkan apakah seorang auditor forensik memiliki keahlian dan pengalaman yang dibutuhkan untuk menerima pekerjaan tersebut karena audit forensik memerlukan pengetahuan tentang investigasi *fraud* dan pengetahuan tentang hukum secara luas dan mendalam. Tahap perencanaan merupakan tahap kedua setelah penerimaan tugas. Tahap ini mengidentifikasi jenis *fraud* yang terjadi, seberapa lama *fraud* yang berlangsung, siapa pelaku, dan kuantifikasi kerugian *financial* yang diderita klien. Auditor mempertimbangkan cara terbaik mendapatkan bukti dan memberikan saran untuk pencegahan terjadinya *fraud* tersebut.

Auditor forensik adalah orang yang menggunakan ilmu akuntansi forensik dengan pertimbangan bahwa tidak semua penggunaannya adalah orang akuntansi (Tias, 2012). Oleh sebab itu, akuntansi forensik sering disebut sebagai audit forensik. Profesi akuntan forensik telah disebut dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) 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".

Audit forensik merupakan sebuah kegiatan sistematis dan terukur untuk mengungkap kecurangan sejak diketahui atau diindikasinya sebuah peristiwa atau kejadian atau transaksi yang dapat memberikan cukup keyakinan serta dapat digunakan sebagai bukti yang memenuhi pemastian suatu kebenaran dalam menjelaskan kejadian yang telah diasumsikan sebelumnya dalam rangka mencapai keadilan (Pusdiklatwas, 2008). Audit forensik dilakukan sebagai tindakan represif untuk menangani *fraud* yang terjadi.

a. Tujuan Audit Forensik

Tujuan utama dari audit forensik bukan untuk mencari siapa pelakunya, namun menekankan pada bagaimana kejadian sebenarnya (*search the truth*), setelah kejadian sebenarnya terungkap, secara otomatis pelaku *fraud* akan didapat (Sukanto, 2009).

b. Tahapan Audit Forensik

Proses audit forensik mencakup sejumlah tahapan, yaitu sebagai berikut (Pusdiklatwas, 2008):

(1) Penelaahan Informasi Awal

- Sumber informasi. Informasi awal sebagai dasar penugasan audit forensik berasal dari berbagai sumber, misalnya media massa, LSM (Lembaga Swadaya Masyarakat), penegak hukum dan lain-lain.
- Mengembangkan hipotesis awal. Hipotesis awal disusun untuk menggambarkan perkiraan suatu tindak kecurangan itu terjadi. Hipotesis awal dikembangkan untuk menjawab mengenai apa, siapa, dimana, bilamana, dan bagaimana *fraud* terjadi.
- Menyusun hasil telaahan informasi awal. Hasil penelaahan informasi awal dituangkan dalam bentuk “*Resume* Penelaahan Informasi Awal” sehingga tergambar secara ringkas mengenai gambaran umum organisasi, indikasi bentuk-bentuk penyimpangan, besarnya estimasi potensi nilai kerugian negara yang terindikasi, hipotesis, pihak-pihak yang diduga terkait, rekomendasi penanganan.



- Keputusan pelaksanaan audit forensik. Didasarkan dari apa yang diinformasikan dan tidak mempermasalahkan siapa yang menginformasikan. Namun *fraud* audit dapat dilakukan apabila telah ada suatu prediksi yang valid, yaitu keadaan-keadaan yang menunjukkan bahwa *fraud* telah, sedang, dan atau akan terjadi.

c. Perencanaan Audit Forensik

- (1) Penetapan sasaran, ruang lingkup dan susunan tim. Sasaran dan ruang lingkup audit forensik ditentukan berdasarkan informasi awal.
- (2) Penyusunan program kerja. Untuk menyusun langkah-langkah kerja audit perlu memahami kegiatan yang akan diaudit.
- (3) Jangka waktu dan anggaran biaya. Jangka waktu audit disesuaikan dengan kebutuhan yang tercantum dalam Surat Tugas Audit. Adapun anggaran biaya audit direncanakan seefisien mungkin tanpa mengurangi pencapaian tujuan audit.
- (4) Perencanaan Audit Forensik dengan metode SMEAC. Model perencanaan SMEAC menggunakan pendekatan terstruktur yang mencakup semua elemen dasar dalam pelaksanaan satu operasi dan dapat pula digunakan sebagai kerangka untuk mengembangkan perencanaan yang lebih detail untuk memenuhi kondisi tertentu. SMEAC merupakan singkatan dari lima kata yang dirancang dalam

proses perencanaan penugasan investigasi yaitu *Situation, Mission, Execution, Administration & Logistics, Communication*.

d. Pelaksanaan Audit forensik

- (1) Pembicaraan Pendahuluan. Pelaksanaan audit forensik didahului dengan melakukan pembicaraan pendahuluan dengan pimpinan auditan dengan maksud untuk: menjelaskan tugas audit, mendapatkan informasi tambahan dari auditan dalam rangka melengkapi informasi yang telah diperoleh serta menciptakan suasana yang dapat menunjang kelancaran pelaksanaan audit.
- (2) Pelaksanaan program kerja. Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam melaksanakan program kerja audit forensik yaitu: perolehan bukti dokumen, jenis bukti atau dokumen, cara memperoleh bukti berbasis dokumen serta mendokumentasikan hasil analisis dokumen.
- (3) Penerapan teknik audit forensik. Untuk mengumpulkan bukti-bukti pendukung maka auditor dapat menggunakan teknik-teknik dalam pelaksanaan audit keuangan yaitu prosedur analitis, menginspeksi, mengonfirmasi, mengajukan pertanyaan, menghitung, menelusuri, mencocokkan dokumen, mengamati, pengujian fisik serta teknik audit berbantu komputer.
- (4) Melakukan observasi dan pengujian fisik. Teknik-teknik yang biasa dilakukan pada audit forensik yaitu: wawancara, mereview laporan-

laporan yang dapat dijadikan rujukan, berbagai jenis analisis terhadap dokumen atau data, pengujian teknis atas suatu objek, perhitungan-perhitungan, review analitikal, observasi dan konfirmasi.

- (5) Mendokumentasikan hasil observasi dan pengujian fisik. Hal-hal yang harus diperhatikan dalam pendokumentasian yang baik dalam kegiatan investigasi yaitu penyimpanan dokumen pada arsip tersendiri serta pemisahan dokumen atau bukti untuk tiap kejadian hasil observasi dan pengujian fisik.
- (6) Melakukan wawancara. Wawancara yang baik mencakup pemahaman atas: tujuan dan sasaran melakukan wawancara, unsur-unsur pelanggaran yang harus dibuktikan, mengkaji bukti yang dibutuhkan, mengajukan pertanyaan yang tepat sebelum wawancara, sadar akan pendapat dan prasangka, serta menyusun kerangka wawancara.
- (7) Menandatangani berita acara. Penandatanganan dilakukan untuk menegaskan ketepatan informasi yang diberikan oleh pihak yang diwawancarai.
- (8) Pendokumentasian dan evaluasi kecukupan bukti. Pendokumentasian bukti harus dapat menjawab hal-hal berikut: gambaran posisi kasus, siapa yang dirugikan, siapa yang menjadi pelaku, kapan, dimana dan apauntutannya, serta kegiatan apa yang diinvestigasi.

e. Pelaporan Audit Forensik

Penyusunan laporan merupakan tahap akhir dari kegiatan audit forensik.

Laporan audit forensik disampaikan pada pihak-pihak yang

berkepentingan untuk:

- (1) Dalam rangka melakukan kerjasama antara unit pengawasan internal dengan pihak penegak hukum untuk menindaklanjuti adanya indikasi terjadinya *fraud*.
- (2) Memudahkan pejabat yang berwenang dan atau pejabat obyek yang diperiksa dalam mengambil tindakan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Dengan demikian, audit forensik bisa didefinisikan sebagai suatu tindakan menganalisa dan membandingkan antara kondisi lapangan dengan kriteria, yang bertujuan untuk menghasilkan informasi yang bisa digunakan di dalam pengadilan. Beda antara audit forensik dengan akuntansi forensik adalah audit forensik lebih kearah pendekatan dan metodologi yang bersifat proaktif untuk meneliti *fraud*, dimana tujuan audit forensik ini lebih ditujukan pada pencarian bukti telah terjadinya *fraud*.

#### **2.4 Ruang Lingkup Audit Forensik**

Tuanakotta (2010) menyatakan bahwa pada awalnya dalam kasus sederhana, akuntansi forensik merupakan perpaduan sederhana antara akuntansi dan hukum.

Namun, pada kasus yang lebih kompleks, disiplin *auditing* dapat dimasukkan ke dalam akuntansi forensik untuk membantu menyelesaikan permasalahan yang ada. Konsep hubungan antara akuntansi, *auditing*, dan hukum dapat digambarkan pada diagram berikut:



**Gambar 2.2 Diagram Akuntansi Forensik**

*Sumber: Tuanakotta, 2010*

Tuanakotta (2010: 84-94) dalam Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif mengemukakan bahwa akuntansi forensik mempunyai ruang lingkup yang spesifik untuk lembaga yang menerapkannya atau untuk tujuan melakukan audit investigatif.

a. Praktik di Sektor Swasta

Bologna dan Lindquist perintis mengenai akuntansi forensik dalam Tuanakotta (2010: 84) menekankan beberapa istilah dalam perbendaraan akuntansi, yaitu: *fraud auditing, forensic accounting investigative support,*

dan *valuation analysis*. *Litigation support* merupakan istilah dalam akuntansi forensik bersifat dukungan untuk kegiatan litigasi. Akuntansi forensik dimulai sesudah ditemukan indikasi awal adanya *fraud*. Audit investigasi merupakan bagian awal dari akuntansi forensik. Adapun *valuation analysis* berhubungan dengan akuntansi atau unsur perhitungan. Misalnya dalam menghitung kerugian negara karena tindakan korupsi.

b. Praktik di Sektor Pemerintahan

Akuntansi forensik pada sektor publik di Indonesia lebih menonjol daripada akuntansi forensik pada sektor swasta. Secara umum akuntansi forensik pada kedua sektor tidak berbeda, hanya terdapat perbedaan pada tahap-tahap dari seluruh rangkaian akuntansi forensik terbagi-bagi pada berbagai lembaga seperti lembaga pemeriksaan keuangan negara, lembaga pengawasan internal pemerintahan, lembaga pengadilan, dan berbagai lembaga LSM (Lembaga Swadaya Masyarakat) yang berfungsi sebagai *pressure group*.

Aplikasi disiplin ilmu *auditing* dalam akuntansi forensik dinamakan dengan audit forensik. Audit forensik adalah audit yang berhubungan dengan *fraud* (kecurangan). Kalau dalam audit umum (*general audit* atau *opinion audit*) auditor memperoleh temuan audit atau ada tuduhan dari pihak lain atau ada keluhan, auditor bersikap rekatif (Firmansyah, 2012). Dalam suatu audit secara umum maupun audit secara khusus untuk mendeteksi *fraud* (kecurangan), auditor (internal maupun

eksternal) secara proaktif berupaya melihat kelemahan-kelemahan dalam sistem pengendalian internal, terutama yang berkenaan dengan perlindungan terhadap aset, yang rawan akan terjadinya *fraud* (Tuanakotta, 2010). Kedua kondisi tersebut menjelaskan perbedaan sikap auditor ketika auditor dihadapkan pada suatu indikasi adanya *fraud*, dengan bersikap proaktif. Sikap proaktif auditor akan membawa auditor pada prediksi adanya suatu fraud. Atas dasar prediksi tersebut, auditor akan melakukan audit forensik untuk menemukan temuan atau bukti audit dan membuktikan ada tidaknya *fraud*. Titik fokus dari pelaksanaan audit forensik adalah mencari temuan audit yang membuktikan ada atau tidaknya pelanggaran atau perbuatan melawan hukum.

Karni (2000) juga menjelaskan bahwa audit khusus dilakukan atas dasar informasi atau pengaduan masyarakat, sedangkan audit forensik dilakukan atas dasar permintaan penyidik sesuai Pasal 120 (1) KUHAP. Karni (2000) mengelompokkan hasil audit khusus sebagai berikut:

- a. Informasi atau pengaduan tidak terbukti;
- b. Terbukti adanya pelanggaran hukum, namun tidak ada kerugian keuangan negara;
- c. Terbukti, namun keuangan diselesaikan ketentuan ICW atau Undang-undang tentang Perbendaharaan, yaitu melalui tuntutan ganti rugi atau ketentuan perbendaharaan;
- d. Terbukti, namun merupakan kasus perdata; dan

e. Terbukti ada unsur tindak pidana yang merugikan swasta atau negara.

Apabila bukti audit yang ditemukan dalam audit khusus adalah terbukti ada unsur tindak pidana yang merugikan swasta atau negara (butir e), 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 (Karni, 2000).

## **2.5 Keahlian Auditor Forensik**

Howard R. Davia dalam Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif (Tuanakotta, 2010: 99-104) memberi lima nasihat kepada seorang auditor pemula dalam melakukan investigasi terhadap *fraud*, yaitu sebagai berikut:

- a. Hal pertama yang harus dilakukan oleh auditor adalah melakukan identifikasi mengenai siapa yang mempunyai potensi menjadi pelaku tindak *fraud* bukan hanya melakukan pengumpulan fakta dan data yang berlebihan, sementara fakta dan data yang ditemukan tidak menjawab pertanyaan siapa pelakunya.



- b. *Fraud auditor* harus mampu membuktikan niat pelaku melakukan kecurangan. Dalam sidang di pengadilan seringkali kasus kandas ditengah jalan dikarenakan penyidik dan saksi ahli (akuntan forensik) gagal membuktikan niat melakukan kejahatan atau pelanggaran. Tujuan proses pengadilan adalah untuk menilai orang, bukan mendengarkan cerita kejahatan yang dibumbui dengan cerita bagaimana auditor berhasil mengungkapkannya.
- c. “*Be creative, think like preparatory, do not be predictable*”. Seorang *fraud auditor* harus kreatif, berpikir seperti pelaku *fraud* jangan dapat ditebak. Seorang *fraud auditor* harus dapat mengantisipasi langkah-langkah berikut pelaku *fraud* atau koruptor ketika mengetahui perbuatan mereka terungkap.
- d. Auditor harus tahu bahwa banyak kecurangan dilakukan dengan persekongkolan (*collusion conspiracy*). Ada dua macam persekongkolan:
1. *Ordinary conspiracy*. Persekongkolan yang sifatnya sukarela, dan pesertanya memang mempunyai niat jahat.
  2. *Pseudo conspiracy*. Misalnya, seorang tidak menyadari bahwa keluguanannya dimanfaatkan oleh rekan kerjanya (contoh: memberikan password komputer).

e. Dalam memilih *proactive fraud detection strategy* (strategi untuk menemukan kecurangan dalam investigasi proaktif), auditor harus tahu dimana kecurangan itu dilakukan, di dalam atau di luar pembukuan.

G. Jack Bologna dan Robert J. Lindquist, *Fraud Auditing and Forensic Accounting: New Tools and Techniques* yang dikutip oleh Tuanakotta (2007:51), menyebutkan karakteristik apa saja yang harus dimiliki oleh seorang auditor forensik:

- a. 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.
- b. Rasa ingin tahu – keinginan untuk menemukan apa yang sesungguhnya terjadi dalam rangkaian peristiwa dan situasi.
- c. Tak menyerah – kemampuan untuk maju terus pantang mundur walaupun fakta (seolah-olah) tidak mendukung, dan ketika dokumen atau informasi sulit diperoleh.
- d. Akal sehat – kemampuan untuk mempertahankan perspektif dunia nyata. Ada yang menyebutnya, perspektif anak jalanan yang mengerti betul kerasnya kehidupan.
- e. *Business sense* – kemampuan untuk memahami bagaimana bisnis sesungguhnya berjalan, dan bukan sekedar memahami bagaimana transaksi dicatat.

- f. Percaya diri – kemampuan untuk memercayai diri dan temuan kita sehingga kita dapat bertahan dibawah *cross examination* (pertanyaan silang dari jaksa penuntut umum dan pembela).

Hopwood *et al.* (2008), menyatakan bahwa auditor forensik yang terlatih memiliki tingkat pengetahuan dan keterampilan dalam bidang-bidang berikut ini:

- a. Keterampilan *auditing* merupakan hal terpenting bagi auditor forensik karena adanya sifat pengumpulan informasi dan verifikasi yang terdapat pada auditor forensik. Auditor forensik yang terampil harus mampu mengumpulkan dan mengkaji informasi apapun yang relevan sehingga kasus-kasus yang mereka tangani akan didukung secara positif oleh pihak pengadilan.
- b. Pengetahuan dan keterampilan investigasi, misalnya taktik-taktik *surveillance* dan keterampilan wawancara dan interogasi, membantu auditor forensik untuk melangkah diluar keterampilan mereka di dalam mengaudit aspek-aspek forensik baik aspek legal maupun aspek finansial.
- c. Kriminologi, khususnya studi psikologi tindak kejahatan, adalah penting bagi auditor forensik karena keterampilan investigasi yang efektif sering bergantung pada pengetahuan tentang motif dan insentif yang dialami oleh *perpetrator*.
- d. Pengetahuan akuntansi membantu auditor forensik untuk menganalisis dan menginterpretasi informasi keuangan yang dibutuhkan untuk

membangun sebuah kasus di dalam investigasi keuangan, apakah itu dalam kasus kebangkrutan, operasi pencucian uang, atau skema-skema penyelewangan lainnya. Hal ini meliputi pengetahuan tentang pengendalian internal yang baik seperti yang terkait dengan kepemimpinan perusahaan (*corporate governance*).

- e. Pengetahuan tentang hukum sangat penting untuk menentukan keberhasilan auditor forensik. Pengetahuan tentang prosedur hukum dan pengadilan mempermudah akuntan forensik untuk mengidentifikasi jenis bukti yang diperlukan untuk memenuhi standar hukum yurisdiksi dimana kasus akan dinilai dan menjaga bukti melalui cara-cara yang memenuhi kriteria pengadilan.
- f. Pengetahuan dan keterampilan bidang teknologi informasi (TI) menjadi saran yang penting bagi auditor forensik di tengah dunia yang dipenuhi oleh kejahatan-kejahatan dunia maya. Pada taraf yang minimum, auditor forensik harus mengetahui poin dimana mereka harus menghubungi seorang ahli bidang piranti keras (*hardware*) atau piranti lunak (*software*) komputer. Auditor forensik menggunakan keterampilan teknologi untuk mengkarantina data, ekstraksi data melalui penggalian data, mendesain dan menjalankan pengendalian atas manipulasi data, menghimpun informasi database untuk perbandingan, dan menganalisis data.

- g. Keterampilan berkomunikasi juga dibutuhkan oleh auditor forensik untuk memastikan bahwa hasil penyelidikan/analisis mereka dapat dipahami secara benar dan jelas oleh pengguna jasanya.

Ramaswamy (2005) mengungkapkan bahwa seorang auditor forensik untuk menjadi ahli auditor forensik selalu memerlukan peningkatan jumlah keahlian dan kompetensi dalam menemukan penipuan. Berikut adalah terdapat beberapa keahlian yang berguna untuk auditor forensik:

- a. Pengetahuan dan kemampuan yang mendalam tentang menganalisa kritis laporan keuangan. Keterampilan ini membantu auditor forensik menemukan pola abnormal dalam informasi akuntansi dan mengenali sumber mereka.
- b. Skema tentang pemahaman penipuan, namun tidak terbatas pada pengelapan aset termasuk, pencucian uang, penyuapan dan korupsi.
- c. Kemampuan untuk memahami sistem pengendalian internal perusahaan, dan untuk membuat sebuah sistem kontrol yang menilai risiko, manajemen mencapai tujuan, memberitahu karyawan mereka kontrol tanggung jawab, dan memantau kualitas program sehingga koreksi dan perubahan dapat dibuat.
- d. Keahlian di ilmu komputer dan sistem jaringan. Keterampilan ini membantu auditor forensik melakukan penyelidikan di era *e-banking* dan sistem komputerisasi akuntansi.

- e. Pengetahuan tentang psikologi, dalam rangka untuk memahami faktor pendorong dibalik perilaku kriminal dan menyiapkan program pencegahan penipuan yang mendorong dan memotivasi karyawan.
- f. Interpersonal dan kemampuan komunikasi, yang membantu dalam penyebaran informasi tentang kebijakan etis perusahaan dan membantu auditor forensik melakukan wawancara dan diperlukan memperoleh informasi yang sangat penting.
- g. Pengetahuan dari kebijakan pemerintahan dan undang-undang yang mengatur kebijakan perusahaan tersebut.
- h. Perintah hukum pidana dan perdata, serta dari sistem hukum dan prosedur pengadilan.

Digabriele (2008) mengungkapkan bahwa keahlian yang relevan seorang auditor forensik adalah sebagai berikut:

- a. Keahlian yang penting bagi seorang auditor forensik adalah analisis deduktif: kemampuan untuk menganalisis kejanggalan yang terjadi dalam laporan keuangan, yang tidak sesuai dengan kondisi yang seharusnya.
- b. Keahlian yang penting bagi seorang auditor forensik adalah pemikiran yang kritis: kemampuan untuk membedakan antara opini dan fakta.
- c. Keahlian yang penting bagi seorang auditor forensik adalah pemecahan masalah yang tidak terstruktur: kemampuan untuk menyelesaikan masalah

melalui pendekatan yang tidak terstruktur, khusus pada situasi yang tidak wajar.

- d. Keahlian yang penting bagi seorang auditor forensik adalah keahlian analitik: kemampuan untuk memeriksa apa yang seharusnya tersedia dari pada yang telah tersedia.
- e. Keahlian yang penting bagi seorang auditor forensik adalah komunikasi lisan: kemampuan untuk berkomunikasi secara efektif secara lisan melalui kesaksian ahli dan penjelasan umum tentang opini dasar.
- f. Keahlian yang penting bagi seorang auditor forensik adalah komunikasi tertulis: kemampuan untuk berkomunikasi secara efektif dengan tulisan melalui laporan, bagan, gambar, dan jadwal tentang opini dasar.
- g. Keahlian yang penting bagi seorang auditor forensik adalah pengetahuan tentang hukum: kemampuan untuk memahami proses-proses hukum dasar dan isu-isu hukum termasuk peranan bukti (*rules of evidence*).
- h. Keahlian yang penting bagi seorang auditor forensik adalah *composure*: kemampuan untuk menjaga sikap untuk tetap tenang meskipun dalam situasi tertekan.

## **2.6 Standar Audit Forensik**

Seorang akuntan publik sebagai profesi di Indonesia tentunya memiliki standar yang digunakan, yaitu Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP). SPAP sendiri

memuat standar-standar audit, attestasi, pengendalian mutu, dan lain-lain (Tuanakotta:115). Menurut Tuanakotta (2010) audit forensik sendiri tidak diatur secara spesifik di dalam SPAP, sehingga situasi ini sangat rawan ketika seorang auditor forensik melakukan pekerjaannya tanpa standar. Karena dengan adanya standar maka dapat diketahui ukuran mutu. Oleh karena itu belum ada standar yang jelas mengenai audit forensik di Indonesia.

K. H. Spencer Pckett dan Jennifer Pickett dalam Tuanakotta (2010:115) merumuskan beberapa standar untuk melakukan audit forensik, yaitu:

a) Standar 1

Seluruh pekerjaan harus ada upaya untuk membandingkan antara praktik-praktik yang ada dengan merujuk kepada yang terbaik pada saat itu (*benchmarking*), dan upaya *benchmarking* dilakukan untuk mencari solusi terbaik.

b) Standar 2

Kumpulkan bukti-bukti dengan prinsip kehati-hatian (*due care*) sehingga bukti-bukti tadi dapat diterima di pengadilan.

c) Standar 3

Pastikan bahwa seluruh dokumentasi dalam keadaan aman, terlindungi, dan diindeks; dan jejak audit tersedia.



d) Standar 4

Pastikan bahwa para investigator mengerti hak-hak asasi pegawai dan senantiasa menghormatinya.

e) Standar 5

Beban pembuktian ada pada perusahaan yang 'menduga' pegawainya melakukan kecurangan, dan pada penuntut umum yang mendakwa pegawai tersebut, baik dalam kasus hukum administratif maupun kasus pidana.

f) Standar 6

Cakup seluruh substansi investigasi dan 'kuasai' seluruh target yang sangat kritis ditinjau dari segi waktu.

g) Standar 7

Liput seluruh tahapan kunci dalam proses investigasi, termasuk perencanaan, pengumpulan bukti dan barang bukti, wawancara, kontak dengan pihak ketiga, pengamanan mengenai hal-hal yang bersifat rahasia, ikuti tata cara atau protokol, dokumentasi, dan penyelenggaraan catatan, keterlibatan polisi, kewajiban hukum, dan persyaratan mengenai pelaporan.

## **2.7 Berorientasi pada Auditor di Sektor Pemerintah dan Swasta**

Menurut Harris dan Brown (2000) dalam Iprianto (2009) bahwa seorang akuntan forensik mempelajari hal-hal yang berkaitan positif bagi perusahaan saat

terjadi merger atau akuisisi dan memastikan bahwa seorang pembeli telah memahami tentang situasi dan nilai keuangan perusahaan target.

Sedangkan Tuanakotta (2010:8) berpendapat bahwa seorang akuntan forensik sebagai ahli di pengadilan, khususnya di pengadilan tindak pidana korupsi. Akuntan forensik sendiri dapat digunakan digunakan disektor pemerintah maupun swasta. Di Indonesia, penggunaan akuntan forensik di sektor pemerintah lebih menonjol dari sektor swasta karena jumlah perkara yang lebih banyak di sektor pemerintah. Di sektor pemerintah, para penuntut umum (dari kejaksaan dan Komisi Pemberantasan Korupsi) menggunakan ahli dari BPK, dan BPKP. Di lain pihak, terdakwa dan tim pembelanya menggunakan ahli dari kantor-kantor akuntan publik; kebanyakan ahli ini sebelumnya berpraktik di BPKP.

Adapun perbedaan mengenai akuntansi forensik di sektor pemerintah/publik dan swasta yang dikemukakan oleh Tuanakotta (2010:94) sebagai berikut:

**Tabel 2.1**  
**Akuntansi Forensik di Sektor Publik dan Swasta**

<b>Dimensi</b>	<b>Sektor Publik</b>	<b>Sektor Swasta</b>
Landasan Penugasan	Amanat undang-undang	Penugasan tertulis secara spesifik
Imbalan	Lazimnya tanpa imbalan	<i>Fee</i> dan biaya ( <i>contingency fee and expenses</i> )

**Tabel 2.1 (Lanj)**

Hukum	Pidana umum dan khusus, hukum administrasi negara	Perdata, arbitrase, administratif/aturan intern perusahaan
Ukuran Keberhasilan	Memenangkan perkara pidana dan memulihkan kerugian	Memulihkan kerugian
Teknik audit investigatif	Sangat bervariasi karena kewenangan yang relatif besar	Relatif lebih sedikit dibandingkan di sektor publik. Kreativitas dalam pendekatan, sangat menentukan
Akuntansi	Tekanan pada kerugian negara dan kerugian keuangan negara	<i>Penilaian bisnis (business valuation)</i>

*Sumber: Tuanakotta, 2010*

## 2.8 Peran BPK dalam Audit Forensik

*Trias politica* merupakan sebutan ketatanegaraan yang ada di Indonesia. Dimana kelembagaan negara di Indonesia terdapat 3 lembaga yang mencerminkan konsep *trias politica*. Pertama, adanya kelompok eksekutif dimana Presiden dan Wakil Presiden yang menjadi perwakilan kekuasaan pemerintahan. Kedua, adanya kelompok legislatif dimana lembaga ini menjadi cerminan perwakilan dari rakyat sendiri, seperti DPR, DPD, dan MPR. Ketiga, adanya lembaga yudikatif dimana

lembaga ini memiliki kekuasaan di dalam kehakiman, seperti Mahkamah Konstitusi (MA), Mahkamah Agung (MA), dan Komisi Yudisial (KY).

Badan Pemeriksa Keuangan tidak merupakan bagian dari ketiga lembaga yang ada di dalam *trias politica*. Di dalam negara demokrasi diperlukan suatu lembaga semacam BPK. Nama generik untuk lembaga ini adalah *Supreme Audit Institutions* (SAI). SAI sendiri adalah lembaga-lembaga tingkat nasional yang bertanggung jawab untuk mengaudit penerimaan dan belanja negara (Tuanakotta:135). Tentunya SAI memiliki tujuan untuk mengawasi pengelolaan keuangan negara dan kualitas serta kredibilitas pelaporan keuangan pemerintah. SAI menyampaikan informasi yang dibutuhkan lembaga perwakilan rakyat dan masyarakat luas, dan membuat pemerintah akuntabel terhadap pengelolaan keuangan negara dan aset negara. Dengan adanya tujuan ini, SAI dapat bertindak untuk membatasi peluang malpraktik di bidang keuangan negara dan penyalahgunaan kekuasaan. Oleh karena itu SAI menjadi salah satu pilar utama dalam sistem integritas nasional di negaranya.

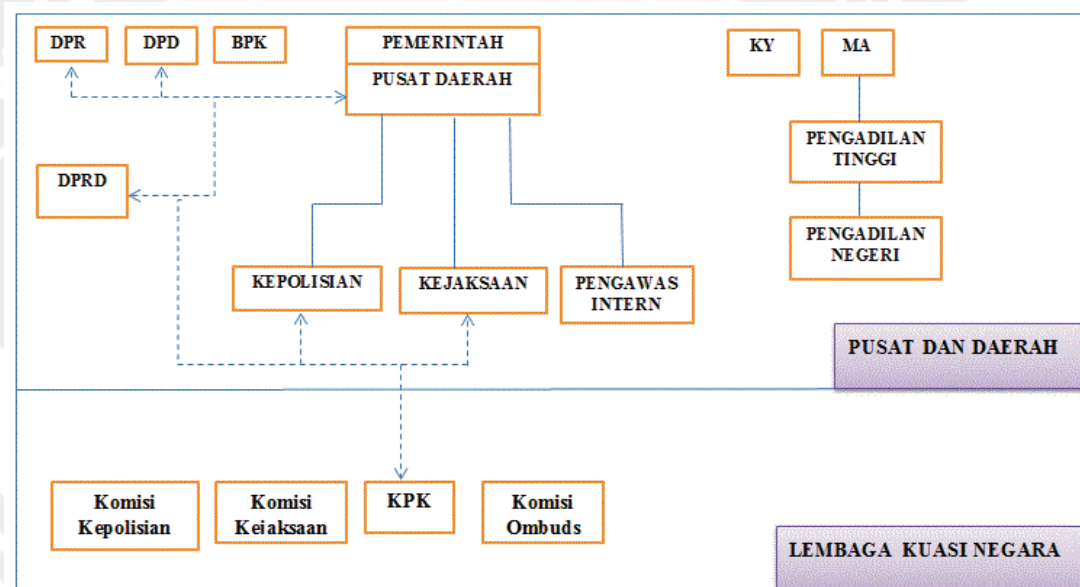
SAI di Indonesia diatur di dalam salah satu perubahan ketiga Undang-Undang Dasar 1945 dalam bab VIII A, dimana termuat dalam pasal 23E yang berbunyi (Tuanakotta:136):

- (1) Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri.
- (2) Hasil pemeriksaan keuangan negara diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, sesuai dengan kewenangannya.

(3) Hasil pemeriksaan tersebut ditindaklanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang-undang.

Untuk memudahkan pemahaman mengenai bagaimana arus laporan ikhtisar hasil pemeriksaan oleh BPK dapat digambarkan melalui gambar berikut. Dimana garis putus-putus menunjukkan arus laporan ikhtisar hasil pemeriksaan BPK.

**Gambar 2.3**  
**Arus Laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK**



Sumber: Tuanakotta. 2010. Akuntansi Forensik & Audit Investigatif

## 2.9 Kode Etik BPK

BPK RI telah memiliki kode etik sesuai Peraturan BPK RI No.2 Tahun 2011 tentang kode etik Badan Pemeriksa Keuangan. Kode etik tersebut adalah norma-norma yang harus dipatuhi oleh setiap anggota BPK, pemeriksa dan pelaksana BPK lainnya selama menjalankan tugasnya untuk menjaga martabat, kehormatan, citra,

dan kredibilitas BPK. Pasal 2 kode etik BPK menyebutkan bahwa kode etik bertujuan untuk memberikan pedoman yang wajib ditaati oleh anggota BPK, pemeriksa, dan pelaksana BPK lainnya untuk mewujudkan BPK yang berintegritas, independen, profesional demi kepentingan negara.

Pada BPK RI, peraturan mengenai etika diatur pada PBPBK Nomor 2 Tahun 2007 tentang Etika Badan Pemeriksa Keuangan.

Pasal 6 ayat 2 PBPBK Nomor 2 Tahun 2007 menyatakan bahwa:

Untuk menjamin independensi dalam menjalankan tugas dan wewenangnya, Pemeriksa wajib:

- a. bersikap netral dan tidak memihak,
- b. menghindari terjadinya benturan kepentingan dalam melaksanakan kewajiban profesionalnya,
- c. menghindari hal-hal yang dapat mempengaruhi independensi,
- d. mempertimbangkan informasi, pandangan dan tanggapan dari pihak yang diperiksa dalam menyusun opini atau laporan pemeriksaan, dan
- e. bersikap tenang dan mampu mengendalikan diri.

Pasal 7 ayat 1 PBPBK Nomor 2 Tahun 2007 menyatakan bahwa:

Untuk menjamin integritas dalam menjalankan tugas dan wewenangnya, pemeriksa wajib:

- a. bersikap tegas dalam menerapkan prinsip, nilai, dan keputusan,
- b. bersikap tegas untuk mengemukakan dan/ atau melakukan hal-hal yang menurut pertimbangan dan keyakinannya perlu dilakukan, dan
- c. bersikap jujur dan terus terang tanpa harus mengorbankan rahasia pihak yang diperiksa.

Pasal 8 ayat 1 PBPBK Nomor 2 Tahun 2007 menyatakan bahwa:

Untuk menjunjung profesionalisme dalam menjalankan tugas dan wewenangnya, Pemeriksa wajib:

- a. menerapkan prinsip kehati-hatian, ketelitian dan kecermatan.

- b. menyimpan rahasia negara atau rahasia jabatan, rahasia pihak yang diperiksa dan hanya mengemukakannya kepada pejabat yang berwenang.
- c. menghindari pemanfaatan rahasia negara yang diketahui karena kedudukan atau jabatannya untuk kepentingan pribadi, golongan, atau pihak lain.
- d. menghindari perbuatan di luar tugas dan kewenangannya.
- e. mempunyai komitmen tinggi untuk bekerja sesuai dengan standar pemeriksaan keuangan negara.
- f. memutakhirkan, mengembangkan, dan meningkatkan kemampuan profesionalnya dalam rangka melaksanakan tugas pemeriksaan.
- g. menghormati dan mempercayai serta saling membantu diantara Pemeriksa sehingga dapat bekerjasama dengan baik dalam pelaksanaan tugas.
- h. saling berkomunikasi dan mendiskusikan permasalahan yang timbul dalam menjalankan tugas pemeriksaan.
- i. menggunakan sumber daya publik secara efisien, efektif dan ekonomis.

#### **2.10 Standar Pemeriksaan BPK dalam Audit Forensik**

Menurut [www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id) Standar Pemeriksaan merupakan patokan bagi para pemeriksa dalam melakukan tugas pemeriksaannya. Seiring dengan perkembangan teori pemeriksaan, dinamika masyarakat yang menuntut adanya transparansi dan akuntabilitas, serta kebutuhan akan hasil pemeriksaan yang bernilai tambah menuntut BPK menyempurnakan standar audit pemerintahan (SAP) 1995.

SAP 1995 dirasa tidak dapat memenuhi tuntutan dinamika masa kini. Terlebih lagi sejak adanya reformasi konstitusi dibidang pemeriksaan maka untuk memenuhi amanat Pasal 5 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Pasal 9 ayat (1) huruf e

Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, BPK harus menyusun standar pemeriksaan yang dapat menampung hal tersebut. Di awal tahun 2007 ini, BPK telah berhasil menyelesaikan penyusunan standar pemeriksaan yang diberi nama 'Standar Pemeriksaan Keuangan Negara' atau disingkat dengan 'SPKN'.

SPKN ini ditetapkan dengan peraturan BPK Nomor 01 Tahun 2007 sebagaimana amanat UU yang ada. Dengan demikian, sejak ditetapkannya Peraturan BPK ini dan dimuatnya dalam Lembaran Negara, SPKN ini akan mengikat BPK maupun pihak lain yang melaksanakan pemeriksaan keuangan negara untuk dan atas nama BPK. Inilah tonggak sejarah dimulainya reformasi terhadap pemeriksaan yang dilakukan BPK setelah 60 tahun pelaksanaan tugas konstitusionalnya. Dengan demikian, diharapkan hasil pemeriksaan BPK dapat lebih berkualitas yaitu memberikan nilai tambah yang positif bagi pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Selanjutnya akan berdampak pada peningkatan kesejahteraan hidup masyarakat Indonesia seluruhnya.

Penyusunan SPKN ini telah melalui proses sebagaimana diamanatkan dalam undang-undang maupun dalam kelaziman penyusunan standar profesi. Hal ini tidaklah mudah, oleh karenanya, SPKN ini akan selalu dipantau perkembangannya dan akan selalu dimutakhirkan agar selalu sesuai dengan dinamika yang terjadi di masyarakat. Hal yang terpenting dari sebuah proses penyusunan SPKN bukanlah terletak pada kualitas SPKN-nya melainkan terletak pada kesuksesan dalam



penerapannya. Oleh karenanya segala kegiatan yang dapat memungkinkan terlaksananya SPKN ini secara benar dan konsekuen harus dilakukan.

### **2.11 Hasil Riset Terdahulu dan Perumusan Hipotesis**

Penelitian mengenai persepsi akademisi dan praktisi akuntansi tentang pendidikan auditor forensik yang dilakukan oleh Rezaee, *et al.* (2003) mengungkapkan bahwa keterampilan relevan yang paling penting pada seorang auditor forensik adalah kemampuan berpikir kritis, analisis deduktif, dan komunikasi tertulis. Sedangkan item yang paling tidak penting adalah pengetahuan hukum khusus, ketenangan, dan pemecahan masalah yang tidak terstruktur. Korelasi tertinggi adalah antara komunikasi lisan dan komunikasi tertulis serta antara analisis deduktif dan berpikir kritis. Sedangkan korelasi terendah adalah antara kemampuan memecahkan masalah yang tidak terstruktur dengan komunikasi lisan dan tertulis. Praktisi dan akademisi setuju bahwa berpikir kritis, kemampuan memecahkan masalah tidak terstruktur, fleksibilitas investigasi, keahlian analitis dan pengetahuan hukum adalah keterampilan yang penting bagi auditor forensik. Sedangkan pengguna jasa auditor forensik menilai analisis deduktif kurang penting dari pada akademisi. Bagaimanapun, kedua kelompok sepakat dengan praktisi, yang memandang analisis deduktif penting. Kelompok-kelompok tidak berbeda dalam penilaian terhadap komunikasi lisan, komunikasi tertulis, atau ketenangan.

Davis, *et al.* (2009), melakukan penelitian mengenai karakteristik dan keahlian apa yang diperlukan oleh akuntan forensik. Penelitian tersebut mengambil persepsi dari tiga kelompok responden, yaitu akademisi, akuntan publik, dan pengacara. Hasil penelitian tersebut adalah bahwa pasar mensyaratkan akuntan forensik perlu memiliki sekelompok keahlian, sifat dan karakteristik yang berbeda dari akuntan tradisional. Selain itu menurut responden, akuntan forensik dituntut untuk memiliki *credential* yang relevan. Akan tetapi, pengacara yang merupakan pengguna jasa utama akuntan forensik, menunjukkan tingkat kepuasan yang tinggi akan pelayanan atau jasa yang diberikan

Ramaswamy (2005) dalam Iprianto (2009) melakukan survei terhadap kecakapan, hasil yang menunjukkan bahwa akuntan forensik memiliki posisi yang unik karena mereka harus mampu mengungkap kecurangan dalam laporan keuangan. selanjutnya hasil penelitian ini juga meyakini bahwa akuntan forensik harus memiliki kemampuan untuk memahami sistem pengendalian internal serta mampu menghadapi resiko yang kemungkinan menghadangnya. Terakhir, pengetahuan tentang psikologi juga dapat membantu akuntan forensik untuk memahami impuls-impuls dibalik perilaku kriminal yang mendorong terjadinya tindak pelanggaran. Selain itu, (a) kecakapan antar personal dan komunikasi yang membantu di dalam penyebaran informasi tentang etika perusahaan dan (b) pemahaman tentang hukum pidana dan hukum perdata serta sistem hukum dan prosedur pengadilan merupakan sejumlah kecakapan yang membantu kinerja akuntan forensik.

Digabriele (2008) melakukan survei dengan menggunakan sampel acak terhadap 1500 akademisi akuntansi, praktisi audit forensik dan pengguna jasa audit forensik. Peserta diberi pertanyaan apakah mereka setuju atau tidak dengan pernyataan yang menjelaskan kesembilan item kompetensi keahlian yang harus dimiliki dan dikuasai oleh audit forensik. Hasilnya ialah bahwa seorang audit forensik harus mampu berperan sebagai saksi ahli dan jenis keahlian ini secara signifikan membedakan profesi akuntan forensik dengan akuntan biasa.

Seorang auditor forensik di Indonesia hanya sebatas dibutuhkan di instansi-instansi pemerintah, seperti BPK, BPKP, dan KPK. Tugas auditor forensik pemerintah khususnya auditor BPK dibutuhkan suatu keahlian khusus yang berkaitan dengan audit forensik. Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sudah disebutkan mengenai beberapa hal yang berkaitan dengan persyaratan kemampuan atau keahlian yang harus dimiliki oleh seorang auditor pemerintah, khususnya auditor BPK. Sedangkan untuk auditor swasta hanya Kantor Akuntan Publik (KAP) tertentu yang memiliki jasa audit forensik, yaitu KAP *Ernst and Young* dan KAP *PricewaterhouseCoopers* dan di dalam SPAP sendiri tidak diatur secara spesifik mengenai persyaratan yang harus dimiliki seorang auditor di dalam memberikan jasa audit forensik. Sehingga dengan tidak sebandingnya jumlah auditor yang mengetahui audit forensik, maka dimungkinkan adanya perbedaan persepsi mengenai keahlian audit forensik.

Berdasarkan uraian diatas, maka penelitian ini bertujuan untuk menguji lebih lanjut apakah terdapat perbedaan atau persamaan persepsi mengenai pentingnya keahlian audit forensik komparasi auditor pemerintah dan auditor swasta. Maka hipotesis penelitian ini adalah:

Ha : Terdapat perbedaan persepsi antara auditor pemerintah dan auditor swasta tentang pentingnya keahlian audit forensik.