

## KESENJANGAN PERSEPSI PADA BPK RI DAN KPK TERHADAP KEAHLIAN AUDITOR FORENSIK

Imam Prayogo<sup>1</sup>  
Abdul Rohman<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Sekolah Vokasi, Universitas Diponegoro PSDKU Pekalongan  
Email: imamprayogo@lecturer.undip.ac.id

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Diponegoro Semarang  
Email: wayemroh@gmail.com

### Abstrak

*Penelitian ini bertujuan untuk menguji tentang kesenjangan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK terhadap keterampilan auditor forensik. Kontruks keterampilan auditor forensik diwakilkan pada deduktif analisa, kritis dalam berpikir, penyelesaian masalah tidak terstruktur, penyidikan fleksibel, keterampilan analitik, berkomunikasi lisan, komunikasi tulisan, wawasan hukum dan bersikap tenang. Penelitian ini dilakukan pada BPK dan KPK di Jakarta. Penelitian ini dilakukan dengan metode survey pada auditor BPK dan penyidik KPK di Jakarta. Jumlah responden dalam penelitian sebanyak 33 orang auditor BPK, dan 11 orang penyidik. Sedangkan alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah Independent-Sample Test untuk hipotesis H1, H2, H3, H4, H5, H6, H7, H8 dan H9. Sebelum dilakukan uji hipotesis, terlebih dahulu dilakukan uji validitas dan reliabilitas untuk semua kuesioner yang telah terkumpul. Uji validitas dan reliabilitas yang dilakukan terhadap semua kuesioner yang terkumpul menunjukkan bahwa semua data valid dan reliabel. Kemudian kuesioner diuji normalitas dengan One Sample Kolmogorov-Smirnov Test, tahap uji hipotesis dengan Independen Sample T Test. Hasil Independent Sampel T Test menunjukkan bahwa terdapat kesenjangan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan auditor forensik pada kritis dalam berpikir (H2) dan wawasan hukum (H8). Namun, tidak ditemukan kesenjangan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan auditor forensik pada deduktif analisa (H1), penyelesaian masalah tidak terstruktur (H3), penyidikan fleksibel (H4), keterampilan analitik (H5), berkomunikasi lisan (H6), komunikasi tulisan (H7), dan bersikap tenang (H9). Oleh karena itu, disimpulkan bahwa terjadi kesenjangan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK terhadap keterampilan auditor forensik.*

**Kata Kunci:** Auditor forensik, kesenjangan persepsi, auditor BPK, dan penyidik KPK

### PENDAHULUAN

Negara Indonesia, korupsi masuk kategori tingkat memprihatinkan. Merujuk artikel pada media cetak atau mencermati berita pada televisi, masyarakat melihat kasus korupsi yang melibatkan oknum, baik tingkat legislatif, eksekutif, ataupun yudikatif. Satu dekade ini, pemerintah membentuk Komisi Pemberantasan Korupsi untuk melakukan pemberantasan praktek korupsi. Hasil yang didapat belum sesuai harapan, Indonesia tetap kategori 10 negara terkorup di dunia (Tuanakotta, 2010). Mencoba mengungkap adanya tindak pidana korupsi dengan audit laporan keuangan secara umum (*general audit* atau *opinion audit*) sangatlah tidak kompeten karena bersifat substansial prosedur pelaporan berdasarkan standar yang berlaku umum. Mengungkap tindak pidana korupsi dapat dilakukan dengan audit forensik. “Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan” (BPKP) dan “Badan Pemeriksa Keuangan” (BPK) perlu analisa handal mencari indikasi korupsi atau penyelewengan dana dalam pemerintah maupun “Badan Umum Milik Negara” (BUMN) atau “Badan Umum Milik Daerah” (BUMD). Metode audit untuk menemukan kecurangan adalah dengan investigasi audit atau audit forensik. Bidang ilmu akuntansi yang berhubungan dengan penyelesaian tindak pidana korupsi adalah audit forensik. Bidang ini merupakan ilmu baru sehingga belum banyak diterapkan di Indonesia.

Audit forensik sangat khusus, baik penyusunan program, pelaksanaan audit, dan hasil sangat berbeda dengan audit biasa. Audit forensik diarahkan mengumpulkan bukti signifikan dan kompeten pada kasus korupsi sehingga dapat terungkap. Dalam pelaksanaannya, audit forensik membutuhkan auditor-auditor dengan karakteristik khusus. Seorang auditor forensik harus jeli menelaah dan menelusuri maksud dibalik angka-angka yang tersaji, serta mengaitkan situasi bisnis dilapangan agar bisa mengungkapkan informasi akurat, objektif dan menemukan penyimpangan. Auditor dalam kaitan dengan akuntansi transaksi bisnis sedangkan detektif dalam kaitan dengan pembuatan warga negara yang sesuai menurut hukum.

Digabriele (2008), melakukan riset menggunakan 9 (sembilan) indikator ketrampilan auditor forensik, yaitu; keterampilan menganalisa secara deduktif (analisa laporan keuangan), keterampilan berpikir kritis (perbedaan fakta dan opini), keterampilan memecahkan persoalan tidak sesuai pakem (tidak terstruktur), keterampilan penyidikan yang fleksibel, keterampilan analitik (kronologi dan alur praktek korupsi), keterampilan berdiskusi (lisan), keterampilan berhubungan lewat tulisan, memiliki wawasan tatanan hukum, dan berkepribadian (sikap) tenang. Dalam penelitian ini, 9 (sembilan) indikator tersebut diuji coba pada pihak auditor BPK dan KPK yang melakukan tugas-tugas sebagai auditor forensik. Akuntan forensik dibutuhkan dalam pemberantasan korupsi pada birokrasi pemerintah di Indonesia. Ekspektasi masyarakat terhadap pemberantasan kasus-kasus korupsi sangat tinggi dengan adanya sinergy BPK atau BPKP dengan KPK yang memprioritaskan penyelewengan keuangan negara.

Menurut Purjono (2012), menjelaskan bahwa output atau hasil pemeriksaan auditor BPK adalah laporan hasil pemeriksaan audit (LHP) didalamnya memuat opini audit. LHP ini diserahkan kepada pihak legislatif seperti; DPR, DPD dan DPRD sesuai dengan kewenangannya. Apabila yang diperiksa pemerintah daerah, auditor BPK menyerahkan LHP kepada legislatif (DPRD). Kemudian legislatif menelaah termuan tersebut sesuai kebijakan lembaga. LHP auditor BPK diberikan kepada eksekutif, yaitu Presiden, Gubernur, Bupati atau Walikota sesuai dengan kewenangan. Apabila dalam pemeriksaan ditemukan tindak pidana, maka dapat dilaporkan ke Kepolisian maupun KPK sesuai jenis pelanggaran. Indikasi adanya kecurangan dalam laporan tersebut, dapat dilakukan investigasi audit oleh akuntan forensik.

Peran audit forensik dalam pemberantasan korupsi di negeri ini mengalami pertumbuhan positif. Audit forensik digunakan oleh KPK mencari bukti hukum dalam menangani tindak pidana korupsi sesuai aduan pada lembaga *Ad Hoc* ini. Audit forensik juga digunakan BPK, Kepolisian, BPKP, dan Injen Kementerian mencari informasi dalam proses investigasi audit dan menetapkan (nominal) kecurangan. Semua itu dilakukan demi menuju Indonesia bersih dan bebas korupsi dalam mengemban amanat UUD 1945 guna kesejahteraan dan kemakmuran rakyat.

## KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Persepsi

Persepsi sebagai tanggapan langsung seseorang mengetahui suatu hal melalui panca indera. (Ipriyanto, 2009) menjelaskan bahwa persepsi ialah proses yang melibatkan pengetahuan saat menerima dan menerjemahkan stimulus pada indera. Persepsi ialah gabungan stimulus visual dan pengalaman dari individu. Terdapat 2 (dua) aspek dalam persepsi, yaitu *pattern recognition* dan *attention*. Dalam investigasi audit, utamanya auditor forensik saat bertugas adalah kemampuan intelegensinya. Penelitian ini untuk mengetahui sejauh mana persepsi pemahaman BPK, dan KPK mengenai keahlian auditor forensik. Harapan besar masyarakat untuk mengungkap kasus-kasus penyelewengan keuangan negara yang ada pada penegak hukum.

### Kesenjangan Persepsi (*Expectation Gap*)

*Expectation gap* awalnya mengemuka di Amerika Serikat (1974) ketika “*American Institute of Certified Public Accountants*” atau (AICPA) mendirikan “*Commission on Auditor’s Responsibilities*”. Komisi tersebut didirikan guna membuktikan asumsi publik terhadap independensi auditor. Saat itu terjadi beberapa temuan, pemeriksa tidak berhasil membuktikan kecurangan yang dilakukan oleh entitas. Komisi ini, khusus melakukan penunjukkan siapa auditor yang tepat. Komisi ini berpendapat, “pemakai laporan keuangan audit memiliki harapan tinggi terhadap kemampuan auditor dan hasil opini”. Fenomena tersebut, menggambarkan kesenjangan persepsi terjadi akibat menurunnya citra akuntan publik.

Guy dan Sullivan (1988) *Expectation gap* ialah beda harapan dari masyarakat umum dengan pengguna laporan hasil pemeriksaan dari auditor. Tugas auditor memeriksa laporan keuangan dan memberi opini pada laporan tersebut. Masyarakat merasa bahwa harapannya belum terpenuhi karena kegagalan bisnis dan kerugian investasi justru terjadi setelah laporan hasil pemeriksaan dipublikasikan. Harapan masyarakat melebihi opini audit dan melebihi tanggung jawab auditor dalam menjamin kewajaran laporan keuangan.

### **Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)**

Tugas pokok dan fungsi BPK diatas jelas bahwa BPK memeriksa keuangan negara dan hasil pemeriksaan (laporan auditan) diserahkan kepada DPR selaku pemegang kebijakan, maka melalui auditor yang ada di BPK terdapat korelasi pada penelitian guna menganalisa persepsi BPK terhadap keahlian auditor forensik dalam audit investigasi penyalahgunaan keuangan negara. Dalam penelitian ini, yang menjadi penilaian sudut pandang dari BPK yakni, “keahlian analisis deduktif, berpikir kritis, pemecahan masalah tidak terstruktur, fleksibilitas penyidikan, keahlian analitik, komunikasi lisan, komunikasi tertulis, pengetahuan hukum, dan sikap tenang pada auditor forensik”.

### **Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK)**

Wewenang dan tugas KPK yang kompleks dalam menangani tipikor serta dukungan lembaga hukum lain maka harapan (ekspektasi) masyarakat sangat tinggi guna mewujudkan pemerintahan yang bersih. Meski begitu, masyarakat tidak bisa menafikkan bahwa sampai hari ini penanganan kasus-kasus tipikor masih jauh dari apa yang kita harapkan hal itu tentu saja disebabkan karena kompleksitas permasalahan hukum yang sangat beragam. Penjelasan diatas menjadikan peneliti termotivasi untuk menganalisa persepsi KPK terhadap keahlian auditor forensik. Dalam penelitian ini, yang menjadi penilaian sudut pandang dari penyidik KPK ialah “keahlian analisis deduktif, berpikir kritis, pemecahan masalah tidak terstruktur, fleksibilitas penyidikan, keahlian analitik, komunikasi lisan, komunikasi tertulis, pengetahuan hukum, dan sikap tenang pada auditor forensik”.

### **Akuntansi Forensik**

Menurut Bologna dan Lindquist (1995), menjelaskan bahwa “*forensic accounting*” yaitu, “materialitas dan mentalitas penyelidikan pada temuan dalam konteks *rules of evidence*”. Hopwood et al. (2008) menjelaskan “*forensic accounting*” ialah “investigasi guna mengungkap masalah keuangan sesuai koridor hukum”. Atas dasar itu, investigasi dan analisis dilakukan sesuai standar hukum. Menurut Tuanakotta (2007) pada tahun 2005 ialah momentum tahun suksesi akuntansi forensik sekaligus sistem peradilan. Ada 2 (dua) kasus mengenai akuntansi forensik yang menonjol. Pertama, kasus Komisi Pemilihan Umum (KPU) dengan BPK sebagai akuntan forensiknya. KPK berhasil menuntaskan kasus di pengadilan. Kedua, kasus BNI 46, akuntan forensik bukan dari lembaga pemeriksa atau akuntan publik, tetapi PPATK. Kesaksian seorang ahli di PPATK pada persidangan berhasil meyakinkan majelis hakim mengenai peran utama saudara Andrian Waworuntu. PPATK berhasil mengungkapkan perilaku “*follow the money*” Andrian Waworuntu pada kasus L/C BNI 46. Tindakan pencucian uang yang dilakukan oleh Andrian Waworuntu dengan menyembunyikan uang ke 15 (lima belas) perwira polisi dapat terbongkar berkat kinerja PPATK. Berdasarkan uraian diatas, mengapa akuntansi forensik diperlukan, karena akuntansi forensik dapat menelusuri tindakan kecurangan (*fraud*), khususnya dalam tindak pidana korupsi dan *misappropriation of asset*. Maka dari itu, akuntansi forensik memiliki peran penting dalam mengungkap kasus-kasus keuangan di Indonesia, terutama tindak korupsi.

### **Audit Forensik**

Menurut Charterji (2009) menjelaskan, audit forensik ialah keterampilan mengaudit suatu keadaan berkonsekuensi hukum. Audit forensik diperlukan untuk investigasi kecurangan. Penugasan investigasi pada entitas umumnya berhubungan dengan investigasi kecurangan. Maka, audit forensik disebut audit investigasi. Audit investigasi salah satu metode didalam audit kecurangan, yaitu audit yang pelaksanaannya setelah diketahui ada kecurangan. Bukti-bukti dalam audit forensik bisa juga dikumpulkan untuk mendukung isu-isu lain yang relevan dengan kasus peradilan, seperti motif terdakwa dan peluang-peluang yang menyebabkan dilakukannya tindakan fraud termasuk kolusi antara beberapa tertuduh. Disimpulkan, peran audit forensik jauh lebih spesifik berdasarkan bukti-bukti audit yang ada mencari bukti secara hukum terhadap temuan fraud yang bermuara ke pengadilan.

### **Kompetensi Auditor Forensik**

Profesi auditor forensik sangat diperlukan para penegak hukum. Apabila terdapat indikasi transaksi mencurigakan, aparat hukum berkoordinasi dengan auditor forensik untuk menjelaskan arus aliran dana tersebut. Profesi ini sangat berkompeten dan terus meningkatkan pengetahuan serta kemampuan dibidang investigatif guna penyelesaian kasus-kasus keuangan yang terus berkembang.

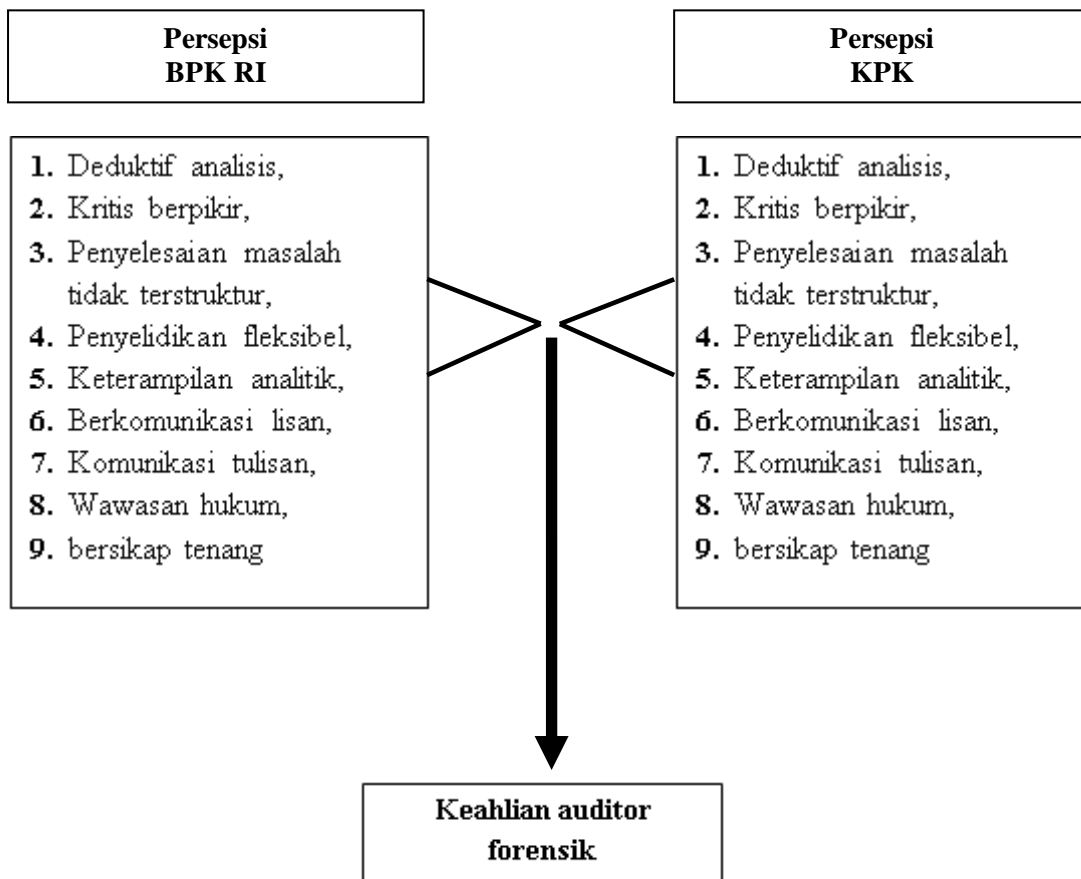
Menurut (Tuanakotta (2007), auditor forensik harus mempunyai kualitas, memahami standar audit forensik, memahami dan menegakkan kode etik profesi. Tanpa penegakan yang tegas dan konsisten, kredibilitas profesi akuntan akan diragukan. Berikut lembaga yang melaksanakan pekerjaan investigasi, khususnya lembaga disektor publik seperti BPK, KPK, Kepolisian, Kejaksaan, dan Aparat Pengawas Intern Pemerintah. Hal serupa dialami Mahkamah Agung dan Kehakiman (termasuk Imigrasi) dan lembaga lain yang tidak melakukan investigasi. Berdasarkan uraian diatas, peneliti berusaha menganalisa kesenjangan persepsi antara BPK dan KPK terhadap keahlian auditor forensik.

### Penelitian Terdahulu

Penelitian “Grippio dan Ibex (2003)”, menjelaskan “keterampilan auditor forensik ialah pengalaman dan pengetahuan”. Pengalaman dan pengetahuan yang dimaksud dalam bidang; “akuntansi dan auditing, perpajakan, manajemen bisnis, pengendalian internal, hubungan antar personal, dan komunikasi”. Messmer (2004) menjelaskan, auditor forensik akan sukses bila mempunyai; “kemampuan analitik, kecakapan komunikasi tertulis dan lisan, pemikiran yang kreatif, dan wawasan bisnis”. Dari penelitian Ramaswamy (2005) dijelaskan, “akuntan forensik diharapkan dapat menjelaskan kecurangan laporan keuangan”. Diyakini bahwa, “auditor forensik memahami sistem pengendalian internal dan menghadapi resiko”. Wawasan psikologi mendukung auditor forensik mempelajari perilaku kriminal tindak kecurangan. Diluar itu, (a) skill tiap personal dan interaksi bagus pencarian informasi dan (b) wawasan hukum membantu kinerja auditor forensik.

Penelitian Digabriele (2008) terhadap 1500 akuntan pendidik, praktisi akuntan forensik dan pengguna jasa akuntan forensik. Responden dikirim kuesioner melalui; “<http://www.surveymonkey.com>”. Mereka, diberi pertanyaan; “apakah setuju atau tidak mengenai 9(sembilan) item keterampilan akuntan forensik”. Hasilnya, akuntan forensik dapat sebagai saksi ahli, karena secara signifikan berbeda dengan akuntan biasa. Seorang akuntan forensik harus dapat secara spesifik membedakan jenis kecurangan para pelaku *fraud*.

### Kerangka Pemikiran



## Hipotesis

Harris, C. K., dan Brown (2000) menjelaskan, “akuntan forensik mampu berpikir kreatif, mengkomunikasikan temuan secara rinci dengan berbagai pihak”. Messmer (2004) menambahkan, auditor forensik wajib mempunyai keterampilan analitik, komunikasi (tertulis maupun lisan), kreatif berpikir, dan manajemen bisnis. Ramaswamy (2005) mempertegas, bahwa akuntan forensik harus memiliki wawasan hukum (pidana, perdata dan prosedur peradilan). Digabriele (2008) lebih spesifik menjelaskan bahwa akuntan forensik seyogyanya mempunyai; “kecakapan deduktif analisa, kritis berpikir, penyelesaian masalah tidak terstruktur, penyelidikan fleksibel, keterampilan analitik, berkomunikasi lisan, komunikasi tulisan, wawasan hukum, dan bersikap tenang”.

“*Theory of Reasoned Action (TRA)*” menurut Fishbein dan Ajzen (1975), teori yang mempelajari perilaku dasar dan mempengaruhi tindakan. Teori ini mengupas perilaku terjadi karena individu memiliki keinginan untuk melakukan tindakan. Ada 3 (tiga) model pada teori ini yaitu; “*behavior intention, attitude dan subjective norm yang mempengaruhi behavior*”. Ajzen (1985), menjelaskan “*Theory of Planned Behavior* pengembangan *Theory of Reasoned Action*”, mengungkapkan *perceived behavioral control* mempengaruhi minat dan perilaku. Deduktif analisis adalah suatu tindakan seorang auditor dalam menganalisa ketika melakukan proses audit. Behavior adalah tindakan nyata (Jogiyanto, 2007). Dalam mengaudit, auditor membuat perencanaan audit. Deduktif analisis bagian dari perencanaan audit, maka perencanaan audit digolongkan sebagai *behavior intention*. Fishbein dan Ajzen (1975) menjelaskan, *behavioral intention* mengukur ketepatan tindakan tertentu. Deduktif analisis merupakan bagian dari minat berperilaku.

Auditor melakukan analisis deduktif dalam audit karena bukti-bukti audit yang didapat dari auditee. *Subjective norm* berasal dari eksternal, dapat berpengaruh individu berperilaku. Norma subjektif adalah persepsi seseorang terhadap orang lain yang mempengaruhi minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). Minat berperilaku (*behavior intention*) dan norma subjektif (*subjective norm*) merupakan komponen dari TRA (Fishbein dan Ajzen, 1975 dalam Anangadipa, 2012). Ajzen (1985) dengan TPB merupakan pengembangan dari TRA menjelaskan *perceived behavioral control* berpengaruh terhadap minat dan perilaku. *Theory of Planned Behavior* menjabarkan bahwa *perceived behavioral control* berimplikasi terhadap minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). Robbins (2003) menjelaskan, persepsi suatu individu dengan individu lain terhadap suatu obyek yang sama sangat mungkin berbeda. Penjelasan teoritis diatas, dapat dirumuskan hipotesis dibawah ini:

### **H1: Terjadi kesenjangan persepsi antara BPK RI dan KPK mengenai kemampuan analisis deduktif pada keahlian auditor forensik.**

Fishbein dan Ajzen (1975) mendefinisikan attitude sebagai perasaan seseorang menerima atau menolak obyek atau perilaku dari individu lain. Sikap diartikan sebagai evaluasi positif atau negatif dari seseorang ketika mau berperilaku (Anangadipa, 2012). Maka dari itu, sikap seseorang auditor untuk berpikir kritis menunjukkan seberapa jauh kemampuan orang tersebut dalam menghadapi masalah atau pekerjaan ketika mengaudit. Berpikir kritis dilakukan auditor manakala mencari temuan-temuan audit. *Subjective norm* berasal dari eksternal, dapat berpengaruh individu berperilaku. Norma subjektif adalah persepsi seseorang terhadap orang lain yang mempengaruhi minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). Hal ini, dapat dikatakan bahwa berpikir kritis seorang auditor ketika melakukan audit dapat dikategorikan bagian dari norma subjektif dalam bertindak.

Sikap (*attitude*) dan norma subjektif (*subjective norm*) adalah komponen dari TRA (Fishbein dan Ajzen, 1975). Ajzen (1985) dengan TPB merupakan pengembangan dari TRA menjelaskan *perceived behavioral control* berpengaruh pada minat dan perilaku. TPB berasumsi bahwa *perceived behavioral control* berimplikasi terhadap minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). Robbins (2003) menjelaskan, persepsi suatu individu dengan individu lain terhadap suatu obyek yang sama sangat mungkin berbeda. Penjelasan teoritis diatas, dapat dirumuskan hipotesis dibawah ini:

### **H2: Terjadi kesenjangan persepsi pada BPK RI dan KPK mengenai kemampuan berpikir kritis pada keahlian auditor forensik.**

Kemampuan memecahkan masalah tak terstruktur merupakan tindakan seorang auditor saat melakukan audit. Tindakan seorang auditor tersebut adalah perilaku yang didasari dari perencanaan atau minat. Minat berperilaku mengarahkan individu untuk tindakan (Anangadipa, 2012). Kemampuan memecahkan masalah tak terstruktur ialah bagian dari behavioral intention. Kemampuan memecahkan masalah tak terstruktur merupakan tindakan seorang auditor saat melakukan audit untuk menemukan indikasi kecurangan (*fraud*). Dapat dikatakan bahwa kemampuan memecahkan masalah tak terstruktur dipengaruhi dari luar seorang auditor. Subjektive norm berasal dari eksternal, dapat berpengaruh individu berperilaku. Norma subjektif adalah persepsi seseorang terhadap orang lain yang mempengaruhi minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). Kemampuan memecahkan masalah tak terstruktur adalah perilaku yang dapat dikategorikan dari *subjective norm*. *Behavioral intention* dan *subjective norm* ialah komponen dari TRA (Fishbein dan Ajzen, 1975). (Ajzen, 1985) dengan TPB merupakan pengembangan dari TRA menjelaskan *perceived behavioral control* berpengaruh terhadap minat dan perilaku. *Theory of Planned Behavior* menjabarkan bahwa *perceived behavioral control* berimplikasi terhadap minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). (Robbins, 2003) menjelaskan, persepsi suatu individu dengan individu lain terhadap suatu obyek yang sama sangat mungkin berbeda. Penjelasan teoritis diatas, dapat dirumuskan hipotesis dibawah ini:

**H3: Terjadi kesenjangan persepsi pada BPK RI dan KPK mengenai kemampuan pemecahan masalah tak terstruktur pada keahlian auditor forensik.**

Fleksibilitas penyidikan merupakan suatu tindakan atau perilaku. Perilaku ialah tindakan nyata (Jogiyanto, 2007). Sebelum melakukan tindakan fleksibel dalam penyidikan, tentunya seorang auditor merencanakan minat berperilaku (behavior intention). Behavior intention ialah kemauan keras melakukan tindakan (Anangadipa, 2012). Fleksibilitas penyidikan dalam mencari bukti-bukti audit atas indikasi *fraud* dapat dipengaruhi oleh situasi dan kondisi saat proses audit. *Subjective norm* berasal dari eksternal, dapat berpengaruh individu berperilaku. Norma subjektif adalah persepsi seseorang terhadap orang lain yang mempengaruhi minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). Fleksibilitas penyidikan ialah *subjective norm* dalam proses audit. (Anangadipa, 2012) mengatakan bahwa minat berperilaku dan norma subjektif komponen dari TRA, teori perilaku terhadap tindakan. (Ajzen, 1985) dengan TPB merupakan pengembangan dari TRA menjelaskan *perceived behavioral control* berpengaruh pada minat dan perilaku. TPB berasumsi bahwa *perceived behavioral control* berimplikasi terhadap minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). (Robbins, 2003) menjelaskan, persepsi suatu individu dengan individu lain terhadap suatu obyek yang sama sangat mungkin berbeda. Penjelasan teoritis diatas, dapat dirumuskan hipotesis dibawah ini:

**H4: Terjadi kesenjangan persepsi pada BPK dan KPK mengenai kemampuan fleksibilitas penyidikan pada keahlian auditor forensik.**

Analitik ialah perilaku seorang auditor dalam menganalisa ketika proses audit. Analisa merupakan prosedur audit yang dapat direncanakan sebelum melakukan proses audit. Dengan kata analitik yaitu perilaku dengan kemampuan tertentu yang didasari dari minat berperilaku. *Behavior intention* ialah kemauan keras melakukan tindakan (Anangadipa, 2012). Analitik ialah perilaku seorang auditor dalam menganalisa bukti dan temuan audit. Kemampuan analitik dipengaruhi oleh bukti dan temuan audit yang dilakukan. *Subjective norm* berasal dari eksternal, dapat berpengaruh individu berperilaku. Norma subjektif adalah persepsi seseorang terhadap orang lain yang mempengaruhi minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). Minat berperilaku dan *subjective norm* komponen pada TRA, teori perilaku mendasar dan berpengaruh terhadap tindakan (Anangadipa, 2012). Ajzen (1985) dengan TPB merupakan pengembangan dari TRA menjelaskan *perceived behavioral control* berpengaruh pada minat dan perilaku. TPB berasumsi bahwa *perceived behavioral control* berimplikasi terhadap minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). (Robbins, 2003) menjelaskan, persepsi suatu individu dengan individu lain terhadap suatu obyek yang sama sangat mungkin berbeda. Penjelasan teoritis diatas, dapat dirumuskan hipotesis dibawah ini:

**H5: Terjadi kesenjangan persepsi pada BPK RI dan KPK mengenai kemampuan analitik pada keahlian auditor forensik.**

Kemampuan berkomunikasi lisan seorang auditor dalam mengaudit sangatlah perlu. Seorang auditor seyogyanya luwes berkomunikasi lisan dengan *auditee*. Komunikasi lisan ialah perilaku mengambil sikap atas interaksi dalam suatu keadaan. Maka dari itu, komunikasi lisan mempunyai unsur minat berperilaku, sikap dan norma subjektif dalam TRA (Fishbein dan Ajzen, 1975). Ajzen (1985) dengan TPB merupakan pengembangan dari TRA menjelaskan *perceived behavioral control* berpengaruh pada minat dan perilaku. TPB berasumsi bahwa *perceived behavioral control* berimplikasi terhadap minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). Robbins (2003) menjelaskan, persepsi suatu individu dengan individu lain terhadap suatu obyek yang sama sangat mungkin berbeda. Penjelasan teoritis diatas, dapat dirumuskan hipotesis dibawah ini:

**H6: Terjadi kesenjangan persepsi pada BPK RI dan KPK mengenai kemampuan berkomunikasi lisan pada keahlian auditor forensik**

Kemampuan berkomunikasi tertulis seorang auditor saat konfirmasi pihak ketiga pada umumnya melalui surat. Auditor dapat berkomunikasi tertulis melalui surat, email, atau faximail saat konfirmasi. Komunikasi tertulis ialah perilaku dalam bersikap saat konfirmasi dengan pihak lain. Maka dari itu, komunikasi lisan mempunyai unsur minat berperilaku, sikap dan norma subjektif sebagai komponen TRA (Fishbein dan Ajzen, 1975). (Ajzen, 1985) dengan TPB merupakan pengembangan dari TRA menjelaskan *perceived behavioral control* berpengaruh pada minat dan perilaku. TPB berasumsi bahwa *perceived behavioral control* berimplikasi terhadap minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). (Robbins, 2003) menjelaskan, persepsi suatu individu dengan individu lain terhadap suatu obyek yang sama sangat mungkin berbeda. Penjelasan teoritis diatas, dapat dirumuskan hipotesis dibawah ini:

**H7: Terjadi kesenjangan persepsi pada BPK RI dan KPK mengenai komunikasi tertulis pada keahlian auditor forensik.**

Akuntansi forensik merupakan gabungan disiplin ilmu akuntansi, hukum dan psikologi. Audit forensik dilakukan umumnya atas permintaan atau penunjukkan dari pengadilan dalam kasus kecurangan (*fraud*) sehingga auditor forensik jelas berbeda dengan general audit. Seorang auditor forensik perlu memahami ilmu hukum berkaitan dengan regulasi yang ada. Pengetahuan tentang hukum oleh seorang auditor disini memenuhi unsur minat berperilaku, sikap, dan norma subjektif merupakan komponen dari TRA (Fishbein dan Ajzen, 1975). (Ajzen, 1985) dengan TPB merupakan pengembangan dari TRA menjelaskan *perceived behavioral control* berpengaruh pada minat dan perilaku. TPB berasumsi bahwa *perceived behavioral control* berimplikasi terhadap minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). Robbins (2003) menjelaskan, persepsi suatu individu dengan individu lain terhadap suatu obyek yang sama sangat mungkin berbeda. Penjelasan teoritis diatas, dapat dirumuskan hipotesis dibawah ini:

**H8: Terjadi kesenjangan persepsi pada BPK RI dan KPK mengenai pengetahuan hukum pada keahlian auditor forensik**

Seorang auditor, perlu bersikap tenang dalam bertugas dan tenang dari tekanan pekerjaan. Fishbein dan Ajzen (1975) mendefinisikan *attitude* sebagai perasaan seseorang menerima atau menolak obyek atau perilaku dari individu lain. Sikap diartikan sebagai evaluasi positif atau negatif dari seseorang ketika hendak berperilaku (Anangadipa, 2012). Minat berperilaku dan *subjective norm* komponen pada TRA, teori perilaku mendasar dan berpengaruh terhadap tindakan (Anangadipa, 2012). Ajzen (1985) dengan TPB merupakan pengembangan dari TRA menjelaskan *perceived behavioral control* berpengaruh pada minat dan perilaku. TPB berasumsi bahwa *perceived behavioral control* berimplikasi terhadap minat berperilaku (Jogiyanto, 2007). (Robbins, 2003) menjelaskan, persepsi suatu individu dengan individu lain terhadap suatu obyek yang sama sangat mungkin berbeda. Penjelasan teoritis diatas, dapat dirumuskan hipotesis dibawah ini:

**H9: Terjadi kesenjangan persepsi pada BPK RI dan KPK mengenai bersikap tenang pada keahlian auditor forensik.**

## METODE PENELITIAN

### Desain Penelitian

*Survey research* yaitu; “pengujian hipotesis dengan metode deskriptif dan eksploratori data primer (*kuesioner*) dan wawancara”. Pembahasan kuesioner adalah pertanyaan-pertanyaan tentang keahlian seorang akuntan forensik. Mencakup pertanyaan-pertanyaan sebagai berikut:

No	Variabel	Dimensi	Indikator konstruk	Skala
1	Analisa Deduktif	TPA	1. Analisis dokumen sumber dan pendukung 2. Analisis deskripsi pekerjaan 3. Analisis bukti-bukti pada kasus 4. Analisis sistem penyusunan laporan keuangan	Skala likert 5 poin
2	Berpikir Kritis	TRA & TPB	1. Cerdik dan kreatif 2. Berpikir cepat dan terperinci 3. Logis, cerdas, dan tanggap. 4. Upaya untuk menyelesaikan masalah	Skala likert 5 poin
3	Pemecahan masalah yang tidak terstruktur	TRA	1. Pengambilan keputusan fleksibel. 2. Analisis alternatif solusi 3. Menggunakan tehnik-tehnik pendekatan alternatif.	Skala likert 5 poin
4	Fleksibilitas Penyidikan	TRA	1. Pengujian asas pembuktian terbalik. 2. Melakukan penelusuran bukti secara tidak teratur. 3. Pengujian bukti-bukti secara acak.	Skala likert 5 poin
5	Keahlian analitik	TPA	1. Analisis rasio seperti rasio likuiditas, rasio solvabilitas, rasio aktivitas, rasio profitabilitas atau rasio rentabilitas, dan rasio pasar. 2. Mengidentifikasi perbedaan hasil analisis rasio. 3. Menyelidiki dan mengevaluasi perbedaan hasil analisis rasio. 4. Menetapkan tingkat kesesuaian dari hasil analisis rasio.	Skala likert 5 poin
6	Komunikasi lisan	TRA	1. Kemampuan mewawancara untuk mengumpulkan informasi awal. 2. Kemampuan mengintrogasi untuk mendapatkan informasi lebih dalam. 3. Kemampuan menjelaskan informasi hasil dari wawancara dan introgasi.	Skala likert 5 poin
7	Komunikasi tertulis	TRA	1. Komfirmasi positif dan negatif. 2. Mampu menjelaskan temuan dalam bentuk laporan tertulis, bagan, gambar dan jadwal secara terperinci	Skala likert 5 poin
8	Pengetahuan tentang hukum	TPB	1. Memahami sitem dan prosedur pengadilan. 2. Memahami hukum pidana dan hukum perdata 3. Memahami kriminologi 4. Memahami viktomologi	Skala likert 5 poin
9	Ketenangan ( <i>composer</i> )	TRA & TPB	1. Memiliki integritas 2. Percaya diri 3. Konsisten	Skala likert 5 poin

Responden kuesioner yaitu auditor BPK RI yang pernah melakukan audit forensik dalam hal ini divisi Auditoriat Keuangan Negara Enam (AKN IV) yang bertugas untuk mengaudit forensik



temuan BPK. Senada dengan penyidik KPK yang bertugas sebagai penyidik (auditor forensik) tindak pidana korupsi (tipikor) pada pemerintah daerah, kementerian maupun lembaga negara di Indonesia. Peneliti sebelumnya berkoordinasi dengan Ketua BPK RI dan Juru Bicara KPK . Selanjutnya surat menyurat antar institusi pun berlanjut, peneliti menyiapkan kuesioner yang akan diserahkan dan diisi langsung oleh para responden. Dalam sehari peneliti dapat menyebar kuesioner dan terisi kembali di BPK RI. Hari berikutnya peneliti berkunjung ke KPK dan terselesaikan dalam sehari menyebar kuesioner yang langsung dikembalikan. Penelitian ini merupakan studi kasus pada pemerintah republik Indonesia.

### Populasi, Sampel dan Teknik Sampling

Populasi disini, auditor pemerintah yang telah melakukan audit forensik yaitu auditor BPK RI serta penyidik KPK selaku penyidik tindak pidana korupsi (tipikor). Sampel dilakukan dengan “*metode purposive sampling*”. Pengambilan sampel, dengan “*purposive sampling* karena sampel diasumsikan memiliki pengetahuan dan pemahaman keterampilan auditor forensik”. Hal ini diharapkan memberi jawaban yang mendukung jalannya penelitian.

### Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Pengukuran konstruk 9 (sembilan) item keterampilan auditor forensik, dikemukakan Digabriele (2008). Kesembilan item ialah variabel independen, dari penelitian sebelumnya. Pada riset kali ini, “9 (sembilan) definisi operasional variabel yang akan digunakan yaitu”:

1. Keterampilan deduktif analisa pada laporan keuangan.
2. Keterampilan kritis dalam berpikir mengenai perbedaan fakta dan opini.
3. Keterampilan penyelesaian masalah tidak terstruktur.
4. Keterampilan penyidikan fleksibel.
5. Keterampilan analitik terhadap kronologi dan alur praktek korupsi.
6. Keterampilan berkomunikasi lisan.
7. Keterampilan komunikasi tulisan.
8. Memiliki wawasan hukum.
9. Berkepribadian atau bersikap tenang.

Instrumen ini dikembangkan Digabriele (2008), diukur dengan “*skala Likert (5point)*”. Menjelaskan, “angka 1 (satu) mengindikasikan tidak penting sekali, sedangkan angka 5 (lima) mengindikasikan penting sekali”.

### Instrumen Penelitian

Penelitian menggunakan kuesioner terdiri dari 2 (dua) bagian. Pertama, “berisi identitas responden seperti nama, profesi, jenis kelamin, dan pendidikan”. Kedua, persepsi responden mengenai 9 (sembilan) item keterampilan auditor forensik, dikembangkan Digabriele (2008). Menggunakan, “skala Likert yang berupa jawaban sangat tidak penting (TPS), tidak penting (TP), netral (N), penting (P) sangat penting (PS)”. Pada bagian kedua, pertanyaan terbuka mengenai masukan item keahlian auditor forensik.

### Teknis Analisa

#### Uji Validitas dan Reliabilitas Kuesioner

Pengujian instrumen penelitian baik dari segi validitasnya maupun reliabilitasnya terhadap 44 responden menunjukkan bahwa hasil instrumen penelitian yang digunakan adalah valid, dimana nilai korelasinya lebih besar dari 0.3 (Masrun dalam Sugiono, 2017) dan koefisien keandalannya (*Cronbach Alpha*) lebih besar dari 0.6 (Sekaran, 2006).

#### Uji Hipotesis T-test

Penelitian ini dimaksudkan untuk melihat perbedaan antar kelompok responden, oleh karena itu pengujian hipotesis yang digunakan adalah “*uji T Independen* dengan *skala Likert (5 point)* mengukur persepsi responden terhadap jawaban pertanyaan”. Persepsi responden, “mengenai ketrampilan auditor forensik diuji dengan *Independent-Samples Test*”. Tentunya dengan tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) 5% (0,05). Hal ini, guna mengetahui persepsi auditor BPK RI dan penyidik KPK

terhadap ketrampilan auditor forensik. Karakteristik dari “*Independent-Samples Test*” yaitu: “data berdistribusi normal dan varians data homogen”. Apabila ada satu karakter memenuhi, uji beda diteruskan. Dalam penelitian ini, rumusan hipotesis ialah sebagai berikut:

$$H_0 = H_1 = H_2 = H_3 = H_4 = H_5 = H_6 = H_7 = H_8 = H_9 : \mu_1 = \mu_2$$

diketahui :

- $\mu_1$  = mean sudut pandang BPK tentang keterampilan forensik.
- $\mu_2$  = mean sudut pandang KPK tentang keterampilan forensik.

Independent-Samples Test dinilai dari hasil *Levene’s Test*. Hasilnya, “apabila probabilitas < 0,05, maka  $H_0$  ditolak”. Kesimpulannya, tidak terjadi kesenjangan sudut pandang signifikan pada BPK dan KPK. Sebaliknya, bila probabilitas > 0,05, maka  $H_0$  diterima. Dapat dikatakan, terjadi perbedaan persepsi signifikan pada BPK dan KPK.

### HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji validitas disini memakai metode korelasi tunggal *product moment pearson*. Ketentuan-ketentuan pengujian validitas pada penelitian ini yaitu:

- a. “Apabila  $r$  hitung  $\leq r$  tabel pada ( $\alpha = 0,05$ ), berarti tidak valid”.
- b. “Apabila  $r$  hitung  $\geq r$  tabel pada ( $\alpha = 0,05$ ), berarti valid”.

Dari hasil perhitungan validitas, dengan “formula *Pearson* dihasilkan koefisien validitas seluruh pertanyaan dapat dilihat pada tabel berikut”.

Hasil Uji Kevaliditasan

Konstruk	Uraian Pertanyaan	R hitung	R tabel	Keterangan
Deduktif Analisis	Pertanyaan 1	0,727	0,297	Valid
	Pertanyaan 2	0,673	0,297	Valid
	Pertanyaan 3	0,726	0,297	Valid
	Pertanyaan 4	0,741	0,297	Valid
Kritis dalam Berpikir	Pertanyaan 1	0,612	0,297	Valid
	Pertanyaan 2	0,478	0,297	Valid
	Pertanyaan 3	0,592	0,297	Valid
	Pertanyaan 4	0,567	0,297	Valid
Penyelesaian Masalah Tidak Terstruktur	Pertanyaan 1	0,564	0,297	Valid
	Pertanyaan 2	0,645	0,297	Valid
	Pertanyaan 3	0,534	0,297	Valid
Penyelidikan Fleksibel	Pertanyaan 1	0,606	0,297	Valid
	Pertanyaan 2	0,499	0,297	Valid
	Pertanyaan 3	0,482	0,297	Valid
Keterampilan Analitik	Pertanyaan 1	0,481	0,297	Valid
	Pertanyaan 2	0,539	0,297	Valid
	Pertanyaan 3	0,628	0,297	Valid
	Pertanyaan 4	0,516	0,297	Valid
Berkomunikasi Lisan	Pertanyaan 1	0,619	0,297	Valid
	Pertanyaan 2	0,569	0,297	Valid
	Pertanyaan 3	0,538	0,297	Valid
Komunikasi Tulisan	Pertanyaan 1	0,556	0,297	Valid
	Pertanyaan 2	0,556	0,297	Valid
Wawasan Hukum	Pertanyaan 1	0,567	0,297	Valid
	Pertanyaan 2	0,610	0,297	Valid
	Pertanyaan 3	0,680	0,297	Valid

Kontruk	Uraian Pertanyaan	R hitung	R tabel	Keterangan
	Pertanyaan 4	0,691	0,297	Valid
Sikap Tenang	Pertanyaan 1	0,569	0,297	Valid
	Pertanyaan 2	0,723	0,297	Valid
	Pertanyaan 3	0,783	0,297	Valid

Sumber: Data Primer Diolah

Pada tabel validitas tersebut diperlihatkan, “bahwa hasil uji validitas diketahui seluruh indikator memiliki koefisien korelasi  $> r\text{-tabel} = 0,297$ ”. Maka dari itu, semua kontruks keterampilan auditor yaitu; “deduktif analisis, kritis dalam berpikir, penyelesaian masalah tidak terstruktur, penyelidikan fleksibel, keterampilan analitik, berkomunikasi lisan, komunikasi tulisan, wawasan hukum dan sikap tenang dinyatakan valid”. Pengukuran reliabilitas menggunakan “koefisien *Alpha Cronbach*”. Alasannya, teknik ini menyajikan nilai  $\leq$  reliabilitas sebenarnya. Ketentuan didasari, bila nilai  $\alpha > 0,7$  dikatakan pertanyaan dalam kuesioner reliabel.

#### Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Nilai Alpha	Keputusan
Deduktif Analisis	0,866	Reliabel
Kritis dalam Berpikir	0,758	Reliabel
Penyelesaian Masalah Tidak Terstruktur	0,752	Reliabel
Penyelidikan Fleksibel	0,708	Reliabel
Keterampilan Analitik	0,743	Reliabel
Berkomunikasi Lisan	0,745	Reliabel
Komunikasi Tulisan	0,714	Reliabel
Wawasan Hukum	0,814	Reliabel
Sikap Tenang	0,830	Reliabel

Sumber : Data primer yang diolah

Hasil perhitungan pada tabel reliabilitas menunjukkan, “seluruh kontruks memiliki koefisien *Cronbach Alpha*  $> 0,7$ ”. Kesimpulannya, semua pertanyaan pada 9 (sembilan) kontruks dikatakan *reliable*. Hasil perhitungan uji pada 9 (sembilan) hipotesis penelitian ini, 2 (dua) hipotesis diterima dan 7 (tujuh) hipotesis ditolak. Uraian dibawah menjabarkan secara teoritis hasil 9 (sembilan) hipotesis tersebut.

#### Hasil Uji Non Parametrik *Mann Whitney*

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Deduktif Analisa	166.000	232.000	-.441	.659
Kritis dalam Berpikir	83.000	644.000	-2.710	.007
Penyelesaian Masalah Tidak Terstruktur	141.000	702.000	-1.136	.256
Penyelidikan Fleksibel	158.000	224.000	-.691	.489
Keterampilan Analitik	172.000	238.000	-.282	.778
Berkomunikasi Lisan	163.000	229.000	-.521	.602
Komunikasi Tulisan	171.500	237.500	-.288	.773
Wawasan Hukum	91.000	652.000	-2.514	.012
Bersikap Tenang	176.500	242.500	-.143	.887

Sumber : Data Primer yang diolah

### **Keterampilan Deduktif Analisa pada Auditor BPK dan Penyidik KPK**

“Keterampilan deduktif analisa dalam menganalisis kecurangan laporan keuangan, tidak sesuai dengan kondisi yang semestinya”, menurut Digabriele (2008). Seorang auditor forensik diharapkan keterampilan deduktif analisa laporan keuangan sangat baik. Hasil perhitungan memperlihatkan bahwa H1 ditolak. Dibuktikan dari, “hasil perhitungan nilai *Mann Whitney* sebesar  $0,659 > \alpha (0,05)$ ”. Maka, “tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan deduktif analisa pada auditor forensik”. Uji hipotesis, “jawaban responden bahwa BPK dan KPK menganggap kontruks deduktif analisa penting”. Auditor BPK dan penyidik KPK berasumsi bahwa pengetahuan dan pemahaman tmenenai deduktif analisa penting untuk auditor forensik. Hal ini, “membuktikan bahwa tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK tentang keterampilan deduktif analisa”. Hasil uji hipotesis, mendukung hasil penelitian Digabriele (2008), yaitu; “tidak terdapat perbedaan persepsi akademisi dengan praktisi terhadap analisis deduktif”. Digabriele (2008), “akademisi dan praktisi sama-sama setuju bahwa auditor forensik harus memiliki kemampuan analisis deduktif”.

### **Keterampilan Kritis dalam Berpikir pada Auditor BPK dan Penyidik KPK**

“Keterampilan kritis dalam berpikir membedakan antara opini dan fakta”, menurut Digabriele (2008). Peneliti terdahulu, “berasumsi keterampilan relevan seorang auditor forensik adalah kritis dalam berpikir”. Maka, seorang auditor forensik dalam menjalankan tugasnya harus kritis dalam berpikir. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa H2 diterima. Dibuktikan dari hasil perhitungan, bahwa “nilai t sebesar  $0,007 < \alpha (0,05)$ ”. Hal ini menunjukkan, “bahwa terjadi perbedaan persepsi antara auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan kritis dalam berpikir”. Hasil uji hipotesis, jawaban responden disimpulkan bahwa persepsi auditor BPK dan penyidik KPK menganggap kontruks kritis dalam berpikir berbeda. Maka, “terjadi perbedaan persepsi antara auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan kritis dalam berpikir”. Hasil uji hipotesis, tidak mendukung hasil penelitian Digabriele (2008), yaitu; “tidak terdapat perbedaan persepsi akademisi dengan praktisi terhadap kemampuan berfikir kritis”. Digabriele (2008), “akademisi dan praktisi sama-sama setuju bahwa auditor forensik harus memiliki kemampuan berfikir kritis”. Kesenjangan sudut pandang pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan kritis dalam berpikir, dikarenakan faktor lingkungan kerja dan basic pendidikan masing-masing.

### **Keterampilan Penyelesaian Masalah Tidak Terstruktur antara Auditor BPK dan Penyidik KPK**

“Keterampilan penyelesaian masalah tidak terstruktur khusus pada situasi tidak wajar pada temuan”, menurut Digabriele (2008). Seorang auditor forensik harus memiliki keterampilan penyelesaian masalah tidak terstruktur. Perhitungan hipotesa memperlihatkan penolakan H3. Dibuktikan dari hasil perhitungan, “bahwa nilai t sebesar  $0,256 > \alpha (0,05)$ ”. Hal ini menunjukkan, tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan penyelesaian masalah tidak terstruktur. Hasil uji hipotesis, jawaban responden disimpulkan bahwa persepsi auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan penyelesaian masalah tidak terstruktur sama. Maka, “tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan penyelesai masalah tidak terstruktur”. Hasil uji hipotesis, mendukung hasil penelitian Digabriele (2008), yaitu; “tidak terdapat perbedaan persepsi akademisi dengan praktisi terhadap kemampuan pemecahan masalah tidak terstruktur”. Digabriele (2008), “akademisi dan praktisi setuju bahwa auditor forensik harus memiliki kemampuan pemecahan masalah tidak terstruktur dalam menjalankan tugasnya untuk mengungkap kecurangan pada laporan keuangan”.

### **Keterampilan Penyelidikan Fleksibel antara Auditor BPK dan Penyidik KPK**

“Keterampilan penyelidikan fleksibel untuk melakukan audit diluar ketentuan dan atau prosedur yang berlaku, menurut Digabriele (2008)”. Seorang auditor forensik harus memiliki keterampilan penyelidikan fleksibel dalam mengungkap kecurangan pelaporan. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa H4 ditolak. Dibuktikan dari hasil perhitungan, “bahwa nilai t sebesar  $0,489 > \alpha (0,05)$ ”. Hal ini menunjukkan, tidak terjadi kesenjangan persepsi antara auditor BPK dengan penyidik KPK mengenai keterampilan penyelidikan fleksibel. Uji hipotesis, jawaban responden disimpulkan bahwa persepsi auditor BPK dan penyidik KPK mengenai penyelidikan fleksibel, sama. Maka, “tidak terjadi perbedaan perseps pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan penyelidikan

fleksibel”. Hasil uji hipotesis, mendukung hasil penelitian Digabriele (2008), yaitu; “tidak terdapat perbedaan persepsi antara akademisi dengan praktisi terhadap kemampuan fleksibilitas penyelidikan”. Digabriele (2008), “akademisi dan praktisi setuju bahwa auditor forensik harus memiliki kemampuan fleksibilitas penyelidikan dalam menjalankan tugas”.

#### **Keterampilan Analitik pada Auditor BPK dan Penyidik KPK**

“Keterampilan analitik merupakan kemampuan mengungkap apa yang seharusnya ada atau tersedia dari yang ditampilkan”, menurut Digabriele (2008). Seorang auditor forensik harus mempunyai keterampilan analitik dalam mengungkap kecurangan pelaporan. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa H5 ditolak. Dibuktikan dari hasil perhitungan, “bahwa nilai t sebesar  $0,778 > \alpha (0,05)$ ”. Hal ini menunjukkan, tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan analitik. Hasil uji hipotesis, jawaban responden disimpulkan bahwa persepsi auditor BPK dan penyidik KPK menganggap keterampilan analitik penting sekali. Maka, “tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan analitik”. Hasil uji hipotesis, mendukung hasil penelitian Digabriele (2008), yaitu; “tidak terdapat perbedaan persepsi antara akademisi dengan praktisi terhadap keahlian analitik”. Digabriele (2008), “akademisi dan praktisi setuju bahwa auditor forensik harus memiliki kemampuan keahlian analitik dalam menjalankan tugasnya”.

#### **Keterampilan Berkomunikasi Lisan pada Auditor BPK dan Penyidik KPK**

“Keterampilan berkomunikasi lisan adalah kemampuan berkomunikasi secara efektif melalui kesaksian ahli dan penjelasan umum tentang opini dasar”, menurut Digabriele (2008). Seorang auditor forensik harus memiliki keterampilan berkomunikasi lisan dalam saksi ahli di persidangan untuk menyampaikan secara lugas. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa H6 ditolak. Dibuktikan dari hasil perhitungan, “bahwa nilai t sebesar  $0,602 > \alpha (0,05)$ ”. Hal ini menunjukkan, tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan berkomunikasi lisan. Hasil uji hipotesis, jawaban responden disimpulkan bahwa persepsi auditor BPK dan penyidik KPK menganggap berkomunikasi lisan sama. Maka, “tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan berkomunikasi lisan”. Hasil uji hipotesis, mendukung hasil penelitian Digabriele (2008), yaitu; tidak terjadi perbedaan persepsi antara akademisi dengan praktisi terhadap berkomunikasi lisan”. Digabriele (2008), “akademisi dan praktisi setuju bahwa auditor forensik harus memiliki kemampuan berkomunikasi lisan”.

#### **Keterampilan Komunikasi Tulisan pada Auditor BPK dan Penyidik KPK**

“Keterampilan komunikasi tulisan merupakan kemampuan berkomunikasi secara efektif melalui laporan, bagan, gambar dan jadwal tentang opini dasar”, menurut Digabriele (2008). Seorang auditor investigative ketika bertugas perlu keterampilan komunikasi tulisan. Perhitungan hipotesa memperlihatkan penolakan pada H7. Dibuktikan dari hasil perhitungan, “bahwa nilai t sebesar  $0,773 > \alpha (0,05)$ ”. Hal ini menunjukkan, tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan komunikasi tulisan. Hasil uji hipotesis, jawaban responden disimpulkan bahwa persepsi auditor BPK dan penyidik KPK menanggapi komunikasi tulisan sama. Maka, “tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan komunikasi tulisan”. Hasil uji hipotesis, mendukung hasil penelitian Digabriele (2008), yaitu; “tidak terdapat perbedaan persepsi antara akademisi dengan praktisi terhadap komunikasi tulisan”. Menurut Digabriele (2008), “akademisi dan praktisi setuju bahwa auditor forensik harus memiliki keterampilan komunikasi tulisan dalam bertugas”.

#### **Wawasan Hukum pada Auditor BPK dan Penyidik KPK**

“Wawasan hukum dalam memahami proses hukum dasar, isu hukum dan tatanan peradilan, menurut Digabriele (2008). Seorang auditor forensik harus memiliki wawasan hukum yang memadai. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa H8 diterima. Dibuktikan dari hasil perhitungan, “bahwa nilai t sebesar  $0,012 < \alpha (0,05)$ ”. Hal ini menunjukkan, terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai wawasan hukum. Hasil uji hipotesis, jawaban responden disimpulkan bahwa persepsi auditor BPK dan penyidik KPK menganggap wawasan hukum berbeda. Maka, “terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan KPK mengenai wawasan hukum”.

Hasil uji hipotesis, tidak mendukung hasil penelitian Digabriele (2008), yaitu; “tidak terdapat perbedaan persepsi antara akademisi dengan praktisi terhadap kemampuan pengetahuan hukum”. Digabriele (2008), “akademisi dan praktisi setuju bahwa auditor forensik harus memiliki wawasan hukum”. Kesenjangan persepsi pada auditor BPK dengan penyidik KPK mengenai wawasan hukum disebabkan oleh beberapa faktor seperti latar belakang organisasi kelompok responden serta basic pendidikan awal. Hal ini dapat disimpulkan bahwa kelompok responden yang terdiri dari berbagai macam latar pendidikan mengutamakan *rule of evidence*, sedangkan dari kelompok responden praktisi yang notabene berasal dari latar belakang pendidikan yang sama menganggap pengetahuan hukum tidak harus dimiliki oleh auditor forensik.

### **Keterampilan Bersikap Tenang pada Auditor BPK dan Penyidik KPK**

“Bersikap tenang merupakan perilaku menjaga sikap agar tetap tenang meskipun dalam situasi tertekan”, menurut Digabriele (2008). Seorang auditor forensik dalam menjalankan tugasnya harus dapat bersikap tenang. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa H9 ditolak. Dibuktikan dari hasil perhitungan, “bahwa nilai  $t$  sebesar  $0,887 > \alpha (0,05)$ ”. Hal ini menunjukkan, tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan bersikap tenang. Hasil uji hipotesis, jawaban responden disimpulkan bahwa persepsi auditor BPK dan penyidik KPK menganggap bersikap tenang penting. Maka, “tidak terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan penyidik KPK mengenai bersikap tenang”. Pengujian hipotesa, senada Digabriele (2008), yaitu; “tidak terdapat perbedaan persepsi antara akademisi dengan praktisi terhadap kemampuan bersikap tenang”. Menurut Digabriele (2008), “separuh responden sepakat bahwa menjaga atau mempertahankan sikap tenang merupakan keputusan yang penting bagi auditor forensik”.

### **KESIMPULAN**

Hasil pengujian hipotesis tentang kesenjangan persepsi pada BPK dan KPK terhadap keterampilan auditor forensik, dapat disimpulkan bahwa kesenjangan persepsi terjadi pada kontruks kritis dalam berpikir dan wawasan hukum. Kesenjangan persepsi disini, karena latar belakang organisasi responden dan latar belakang pendidikan yang berbeda. Auditor BPK cenderung berlatar belakang pendidikan akuntansi dan profesional akuntan, sedangkan penyidik KPK berlatar belakang militer dan umum seperti Polri, TNI, dan profesional lainnya.

Hal ini didukung hasil analisa data berikut:

1. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa H2 diterima. Dibuktikan dari hasil perhitungan, bahwa “nilai  $t$  sebesar  $0,007 < \alpha (0,05)$ ”. Berdasarkan data, “deskriptif jawaban responden terhadap kontruks kritis dalam berpikir, tabel 4.3 menunjukkan kisaran jawaban responden antara 10-20 dengan rata-rata sebesar 16,56”. Maka, “terjadi perbedaan persepsi antara auditor BPK dan penyidik KPK mengenai keterampilan kritis dalam berpikir”.
2. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa H8 diterima. Dibuktikan dari hasil perhitungan, “bahwa nilai  $t$  sebesar  $0,012 < \alpha (0,05)$ ”. Berdasarkan data, “deskriptif jawaban responden terhadap kontruks wawasan hukum, tabel 4.3 menunjukkan bahwa jawaban responden antara 11-20 dengan rata-rata sebesar 15,43”. Maka, “terjadi perbedaan persepsi pada auditor BPK dan KPK mengenai wawasan hukum”.

Hasil penelitian ini secara umum menunjukkan bahwa tingkat pendidikan, pengalaman kerja dan latar belakang organisasi mampu memberikan tingkat pemahaman lebih pada auditor forensik. Seorang auditor forensik yang tingkat pendidikan tinggi, dan berpengalaman dapat dikatakan memiliki 9 (sembilan) item keterampilan sebagai akuntan forensik (Digabriele, 2008).

### **REFERENSI**

- Azwar, Saifuddin, 2002. Metode Penelitian; Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Digabriele, J. A. (2008). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. *Journal of Education for Business*, 83(6), 331–338. <https://doi.org/10.3200/joeb.83.6.331-338>

- Harris, C. K., dan Brown, A. M. (2000). The Qualities of a Forensic Accountant. *Pennsylvania CPA Journal*.
- Ipriyanto. (2009). *Persepsi Akademisi Dan Praktisi Akuntansi Terhadap Keahlian Akuntan Forensik*. Universitas Diponegoro Semarang.
- Purjono. (2012). *Peran Audit Forensik Dalam Pemberantasan Korupsi Di Lingkungan Instansi Pemerintah (Suatu Tinjauan Teoritis)*. Widyaswara Pusdiklat Bea cukai.
- Ramaswamy, V. (2005). Corporate Governance And The Forensic Accountant. *CPA Journal*.
- Robbins, S. P. (2003). *Perilaku Organisasi*. Jakarta: PT. Indeks Kelompok Gramedia.
- Sekaran, U. (2006). *Metode Riset Bisnis*. Jakarta: Salemba Empat.
- Tuanakotta, T. M. (2007). *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Tuanakotta, T. M. (2010). *Akuntansi Forensik Dan Audit Investigatif (edisi 2)*. Jakarta: Salemba Empat.