

STRATEGI PENDETEKSIAN SUAP PADA LEMBAGA PEMERINTAHAN INDONESIA : PERAN AUDIT FORENSIK DAN *WHISTLE-BLOWING SYSTEM*

SUMARSONO<sup>1</sup>

BRIYAN EFFLIN SYAHPUTRA<sup>2</sup> (briyan.efflin@staff.uty.ac.id)

HANIFATUN<sup>3</sup>

JUNAIDI<sup>4</sup>

<sup>1,3,4</sup>Program Studi Akuntansi, Fakultas Bisnis & Humaniora, Universitas Teknologi Yogyakarta, Indonesia

<sup>2</sup>Program Studi Akuntansi, Program Diploma, Universitas Teknologi Yogyakarta, Indonesia

ABSTRACT

*Bribery has evolved into a form of corruption that is now very common, particularly inside Indonesian government institutions. Therefore, it is evident that there is still a need for a study that considers the numerous strategies and approaches available and identifies those that are most effective for identifying instances of bribery. The purpose of this study was to analyze the impact of forensic audits and whistle-blowing systems on bribery detection. This study is also conducted to examine how the whistle-blowing system affects forensic audits and helps them find bribery. Surveys were used as the quantitative methodology in this research, which is known to have been done. For the purpose of this study, a questionnaire has been used as a data collection instrument. There are 199 auditors who are known to have responded to the questionnaire from this study and who are currently employed at The Audit Board of The Republic of Indonesia (BPK RI) and Indonesia's National Government Internal Auditor (BPKP RI). In this study, a technology called SmartPLS was used to conduct a structural equation modeling (SEM) statistical test. The findings of this study demonstrate that forensic audits and whistle-blowing systems both have a positive impact on bribery detection. Additionally, this study demonstrates that the whistle-blowing system has positively impacted forensic audits in the past.*

**Keywords:** *fraud detection, bribery detection, forensic audit, whistle-blowing system*

Suap telah menjadi salah satu jenis tindakan korupsi yang cukup marak terjadi, utamanya di lingkungan lembaga pemerintahan Indonesia. Sehingga penelitian yang masih berfokus untuk menganalisis berbagai strategi/metode yang paling efektif untuk mendeteksi suap, masih sangat diperlukan. Tujuan dilaksanakannya penelitian ini ialah untuk menganalisis pengaruh dari audit forensik dan *whistle-blowing system* terhadap pendeteksian suap. Penelitian ini juga dilakukan dengan tujuan untuk menganalisis pengaruh dari *whistle-blowing system* terhadap audit forensik, dalam rangka untuk mendeteksi suap. Penelitian ini diketahui telah dilakukan menggunakan pendekatan kuantitatif, dengan survei sebagai metodenya. Kuesioner digunakan dalam penelitian ini, dalam rangka untuk mengumpulkan data. Total terdapat 199 responden yang merupakan auditor Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia (BPKP RI) yang diketahui telah mengisi kuesioner dalam penelitian ini. Adapun pengujian statistik pada penelitian ini berupa *structural equation modelling* (SEM), dengan menggunakan alat bantu yaitu SmartPLS. Hasil dari penelitian ini berhasil membuktikan bahwa baik audit forensik maupun *whistle-blowing system* telah terbukti berpengaruh positif terhadap pendeteksian suap. Selain itu, penelitian ini turut membuktikan bahwa *whistle-blowing system* telah terbukti berpengaruh positif terhadap audit forensik.

**Kata Kunci:** *deteksi fraud, deteksi suap, audit forensik, whistle-blowing system*

PENDAHULUAN

Hingga saat ini, suap masih menjadi salah satu masalah serius yang dihadapi oleh banyak negara, termasuk bagi Indonesia.

Berdasarkan laporan dari *Indonesian Corruption Watch*, setidaknya pada tahun 2022 saja, Indonesia telah mengalami potensi kerugian negara akibat adanya

tindakan suap mencapai Rp693 miliar (CNN Indonesia, 2023). Tingginya nilai kerugian tersebut, dapat mengindikasikan masih tingginya jumlah kasus suap yang telah terjadi di Indonesia. Hal ini turut didukung oleh data yang diperoleh dari Komisi Pemberantasan Korupsi (2023), yang menunjukkan bahwa sejak tahun 2010 hingga 2022 saja, terdapat 866 kasus suap dari 1.195 kasus korupsi secara keseluruhan, yang telah ditindak sebelumnya oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) di berbagai instansi milik Pemerintah Indonesia, seperti Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia, Kementerian atau Lembaga, Pemerintah Provinsi, dan lain sebagainya.

Tingginya kasus suap yang terjadi di Indonesia, utamanya yang terjadi di lembaga sektor publik (Komisi Pemberantasan Korupsi, 2023), menunjukkan perlunya upaya pemerintah melakukan berbagai bentuk tindakan preventif untuk mengatasi kasus suap tersebut. Pemerintah juga seharusnya dapat menemukan dan menerapkan sebuah metode yang terbukti efektif dan dinamis dalam mendeteksi suap (Oyerogba, 2021). Melalui hasil yang diperoleh dengan memanfaatkan metode yang efektif dan dinamis dalam mendeteksi tindakan suap tersebut, diharapkan dapat berdampak langsung terhadap penurunan jumlah kasus suap yang terjadi di Indonesia ke depannya.

Mengacu pada penelitian yang dilakukan Inyada, Olopade & John (2019) dan Adesina, Erin, Ajetunmobi, Ilogho & Asiriwuwa (2020) dapat diketahui bahwa terdapat salah satu metode yang telah terbukti jauh lebih efektif untuk mendeteksi *fraud* (termasuk suap), jika dibandingkan dengan beberapa metode lainnya. Metode yang dimaksud ialah audit forensik. Adapun jika dikaitkan dengan *agency theory*, audit forensik juga dapat dijadikan sebagai salah satu solusi untuk menyelesaikan *agency problem* (yaitu tindakan suap) yang hingga saat ini masih marak terjadi di lembaga Pemerintahan Indonesia.

Menurut Mircheska, Karadjova, Blazheva, Malakovska & Nikolovski (2020)

dan Oyerogba (2021) audit forensik dapat dijadikan sebagai solusi yang tepat untuk mengatasi masalah suap. Hal ini dikarenakan, audit ini tergolong sebagai audit khusus, yang memang dirancang secara khusus dan dimanfaatkan sebagai alat untuk mengumpulkan berbagai bukti yang relevan dalam rangka untuk mengungkapkan kebenaran atas indikasi kasus *fraud* dalam suatu proses litigasi. Melalui penjelasan tersebut, dapat dipertegas kembali bahwa hasil dari pelaksanaan audit ini nantinya akan digunakan dalam suatu proses litigasi, yang kemudian secara langsung akan menuntut para auditor yang ditugaskan, untuk dapat menghadirkan berbagai bukti yang harus memenuhi kriteria sebagai bukti hukum. Maka tidak mengherankan, jika auditor yang ditugaskan untuk melakukan audit ini merupakan para auditor yang dituntut untuk menguasai berbagai cabang ilmu lainnya (tidak hanya akuntansi atau *auditing*), seperti kemampuan investigasi, kriminologi, hukum, dan lain sebagainya (Vukadinović, Knežević & Mizdraković, 2015). Selain kualitas auditor yang ditugaskan, menurut Inyada *et al.* (2019), Uniamikogbo, Adeusi & Amu (2019), Adesina *et al.* (2020), Daurrohmah, Urumsah & Nustini (2021) dan Bello, Mohammed & Javan (2022) hal lainnya, yang menjadikan audit forensik sangat efektif mendeteksi *fraud* jika dibandingkan dengan jenis audit lainnya, ialah dikarenakan: (a) audit forensik memiliki prosedur yang jauh lebih terperinci dan fokus jika dibandingkan audit lainnya; dan (b) audit ini dalam pelaksanaannya akan menggunakan pendekatan yang proaktif dan reaktif.

Selain audit forensik, *whistle-blowing system* juga menjadi salah satu faktor lainnya yang turut terbukti secara efektif dapat mendeteksi tindakan *fraud* (termasuk suap) (Sarikhani & Ebrahimi, 2022). Bahkan jika merujuk pada penelitian yang dilakukan oleh Okafor, Adebisi, Opara & Okafor (2020), Daurrohmah *et al.* (2021), dan Priyadi, Hanifah & Muchlish (2022), diperoleh sebuah fakta yang menunjukkan bahwa *whistle-blowing system* dapat dimanfaatkan sebagai sumber informasi

relevan yang secara efektif dapat dimanfaatkan oleh para auditor forensik, agar semakin mudah untuk memperoleh bukti yang diharapkan, dalam rangka untuk mengungkapkan kasus suap maupun jenis *fraud* lainnya yang sedang diinvestigasi pada saat tersebut auditor tersebut ditugaskan. Hal ini turut dibuktikan, dengan cukup banyaknya kasus *fraud* yang terjadi di Indonesia, yang ternyata berhasil terungkap dikarenakan dukungan informasi yang diperoleh atas laporan yang telah disampaikan oleh para *whistle-blower* (Kompas, 2022).

Menurut Fuller & Shawver (2020), *whistle-blowing system* merupakan sebuah wadah pada suatu instansi, yang didirikan secara khusus untuk menerima setiap aduan maupun pelaporan atas tindakan ilegal (termasuk *fraud*), yang disaksikan secara langsung oleh pelapornya (disebut *whistle-blower*). Maka dari itu, *whistle-blowing system* secara tersistem akan menjadi sebuah *database*, yang berisikan data-data yang relevan dan penting, yang dapat menjadi informasi awal (Daurrohmah *et al.*, 2021), yang dapat semakin memudahkan instansi yang mendirikan *whistle-blowing system* tersebut maupun pihak lain yang berkepentingan, untuk menelusuri dan mengungkapkan tindakan ilegal/*immoral* yang telah terjadi pada instansi tersebut. Adapun jika dikaitkan dengan *agency theory*, *whistle-blowing system* juga turut dapat dimanfaatkan (seperti faktor audit forensik) sebagai salah satu solusi efektif yang dapat mengatasi *agency problem* (yaitu tindakan suap), yang hingga saat ini masih marak terjadi di Indonesia (Komisi Pemberantasan Korupsi, 2023).

Mengacu pada berbagai penjelasan sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa faktor audit forensik dan *whistle-blowing system* terbukti dapat menjadi faktor dapat mendeteksi tindakan *fraud*, termasuk suap. Hal ini dapat dilihat melalui beberapa penelitian terdahulu, seperti pada penelitian yang dilakukan oleh Enofe, Omagbon & Ehigiator (2015), Alao (2016), Adesina *et al.* (2020), Okafor *et al.* (2020), Daurrohmah *et al.* (2021), dan Priyadi *et al.* (2022). Namun, setelah dilakukan

penelusuran yang lebih lanjut, efektifnya audit forensik maupun *whistle-blowing system* dalam mendeteksi tindakan *fraud* (termasuk suap), ternyata masih menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Melalui penelitian yang dilakukan Ratih & Sisdyani (2022) dan Mulyati (2022), diperoleh fakta yang menunjukkan bahwa audit forensik belum terbukti dapat mendeteksi tindakan *fraud*. Hal yang sama juga ditunjukkan pada faktor *whistle-blowing system*. Merujuk pada penelitian yang dilakukan oleh Othman, Aris, Mardziah, Zainan & Amin (2015), dapat diketahui bahwa para auditor, akuntan maupun internal auditor yang bekerja di lembaga sektor publik milik negara Malaysia, ternyata masih termasuk jarang untuk memanfaatkan *whistle-blowing* maupun *fraud hotline*, dalam rangka untuk mendeteksi dan mengungkapkan tindakan *fraud*. Salah satu penyebabnya dikarenakan masih lemahnya regulasi yang dapat menjamin keselamatan para *whistle-blower* sehingga menyebabkan banyaknya para calon *whistle-blower* di negara tersebut yang enggan untuk melaporkan tindakan ilegal yang telah disaksikannya secara langsung. Hal inilah yang kemudian menjadikan *whistle-blowing system* tidak dapat berjalan secara optimal, dan kemudian dapat berdampak negatif terhadap proses pendeteksian *fraud*, termasuk suap.

Adanya ketidakconsistenan hasil penelitian terdahulu terkait pengaruh dari faktor audit forensik maupun *whistle-blowing system* dalam mendeteksi tindakan *fraud* (termasuk suap) menjadikan alasan yang mendorong penelitian ini dilakukan. Penelitian ini dilakukan dalam rangka untuk memastikan kembali secara empiris, terkait pengaruh dari kedua faktor tersebut terhadap proses pendeteksian suap. Selain itu, alasan lainnya yang turut mendorong perlunya dilakukannya penelitian ini, dikarenakan penelitian mengenai *fraud* yang secara spesifik membahas terkait pendeteksian suap masih tergolong jarang dilakukan, utamanya di Indonesia. Jika merujuk data yang disajikan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (2023), patut rasanya berbagai

pihak yang berkepentingan, utamanya bagi pemerintah untuk menemukan faktor-faktor potensial yang dapat semakin meningkatkan proses pendeteksian suap di Indonesia. Selain itu, jika kembali mengacu pada riset terdahulu, penelitian yang secara bersama-sama menguji pengaruh audit forensik dan *whistle-blowing system* terhadap pendeteksian suap juga masih cukup jarang dilakukan di Indonesia. Contoh, pada penelitian terdahulu yang dilakukan Uniamikogbo *et al.* (2019) dan Alao (2016), yang diketahui hanya berfokus menganalisis bagaimana pengaruh dari audit forensik dalam rangka untuk mendeteksi tindakan *fraud*.

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk menganalisis pengaruh dari audit forensik dan *whistle-blowing system* terhadap proses pendeteksian suap. Selain itu, penelitian ini juga dilakukan dengan tujuan untuk menganalisis pengaruh dari *whistle-blowing system* terhadap audit forensik, dalam rangka untuk mendeteksi tindakan suap. Dalam rangka untuk mewujudkan hal tersebut, penelitian ini akan dilaksanakan dengan menggunakan pendekatan kuantitatif (melalui kuesioner), dengan target responden yaitu para auditor yang bekerja di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia (BPKP RI)

## TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Teori Keagenan

Teori keagenan ialah sebuah teori yang dapat menjelaskan bentuk hubungan yang muncul sebagai akibat adanya kerja sama yang telah terjalin antara pemilik sebuah organisasi (disebut *principal*) dan pihak manajemen, yang disebut sebagai *agent* (Smali, Arroyo & Issa, 2022). Teori yang dikembangkan oleh Jensen & Meckling (1976) ini, nantinya juga dapat digunakan sebagai solusi untuk menyelesaikan berbagai permasalahan (disebut *agency problem*) yang biasanya muncul sebagai akibat dari hubungan yang telah terjalin antara *principal* dan *agent* tersebut (Bawakes, Simanjuntak & Daat, 2018). Adapun salah bentuk dari *agency problem*

yang dimaksud ialah tindakan *fraud*, termasuk suap (Yulianti, Pratami & Widowati, 2019).

Pada penelitian ini, *agency theory* akan dimanfaatkan untuk menawarkan sejumlah solusi, tepatnya melalui audit forensik dan *whistle-blowing system*, yang berpotensi dapat mengatasi *agency problem* yaitu tindakan suap, yang hingga saat ini masih marak terjadi di lembaga milik Pemerintah Indonesia. Audit forensik maupun *whistle-blowing system* sangat berpotensi untuk dapat diterapkan dan digunakan oleh berbagai lembaga audit milik pemerintah seperti BPK RI dan BPKP RI, maupun bagi lembaga lainnya seperti KPK, untuk semakin meningkatkan kinerja dari lembaga-lembaga tersebut dalam mendeteksi dan mengungkapkan tindakan suap (*agency problem*) yang terjadi di berbagai lembaga milik pemerintah.

### Fraud

*Fraud* dapat didefinisikan sebagai tindakan penyalahgunaan (secara ilegal) atas sumber daya atau aset milik suatu organisasi, yang disengaja dilakukan, dalam rangka untuk memperoleh keuntungan pribadi bagi pihak yang melakukan tindakan ilegal tersebut (Salehi & Norouzi, 2023). Menurut Association of Certified Fraud Examiners (2022) secara umum, *fraud* dapat dikategorikan menjadi tiga jenis yaitu korupsi, pencurian aset dan manipulasi laporan keuangan.

Menurut Cressey (1953) terdapat tiga faktor utama, yang menjadi penyebab utama terjadinya tindakan *fraud*. Adapun ketiga faktor yang dimaksud ialah *opportunity*, *pressure*, dan *rationalization*. Ketiga faktor tersebut kemudian lebih dikenal sebagai istilah *fraud triangel*. Namun seiring dengan perkembangan waktu, ternyata terdapat beberapa peneliti lainnya yang turut mencoba untuk menemukan berbagai faktor lainnya (alternatif teori), yang berpotensi menjadi penyebab terjadinya tindakan *fraud*. Adapun beberapa teori yang dimaksud antara lainnya ialah *fraud diamond* (Wolfe & Hermanson, 2004), *fraud pentagon* (Crowe, 2011), dan yang paling terakhir ialah teori yang dikembangkan oleh

Vousinas (2019), yang lebih dikenal dengan sebutan *fraud hexagon*. Gambar 1 berikut, akan mengilustrasikan berbagai faktor penyebab yang dapat mendorong seseorang melakukan tindakan *fraud*, berdasarkan teori *fraud triangle*, *fraud diamond*, *fraud pentagon* dan *fraud hexagon*.

### Definisi Suap

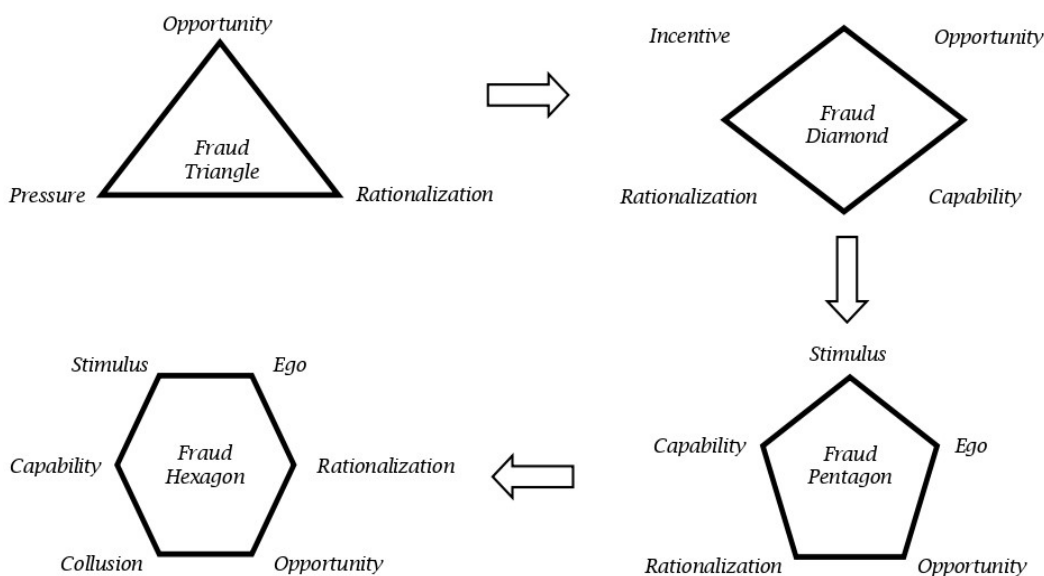
Suap terkategori sebagai salah satu jenis dari tindakan korupsi (Association of Certified Fraud Examiners, 2022). Menurut Teichmann & Sergi (2018), dan Eramudugoda & Ramos (2023) suap dapat didefinisikan sebagai sebuah tindakan yang disengaja, dalam rangka untuk memberikan sejumlah uang atau bentuk keuntungan lainnya, yang diberikan oleh pihak tertentu (disebut pemberi suap) kepada seseorang yang memiliki kekuasaan di suatu instansi (disebut penerima suap). Adapun tujuan utama diberikannya berbagai keuntungan tersebut, agar pihak “pemberi suap” tersebut dapat memengaruhi dan mendorong pihak “penerima suap” tersebut, untuk memanfaatkan kekuasaan yang dimilikinya (secara ilegal), dalam rangka memenuhi kehendak ataupun keinginan dari pihak yang memberikan suap.

### *Whistle-blowing System* dan Audit Forensik

*Whistle-blowing* dapat diartikan sebagai

bentuk tindakan pelaporan yang disampaikan oleh anggota dalam suatu organisasi atas tindakan ilegal yang dilihatnya secara langsung, kepada pihak dalam organisasi tersebut yang memiliki kewenangan untuk mengatasi masalah yang dilaporkan tersebut (Smali, 2023). Sementara itu, *whistle-blowing system* dapat didefinisikan sebagai wadah, yang akan menampung setiap pelaporan dari para *whistle-blower* (si pelapor) tersebut. Adapun untuk menjaga kualitas dari pelaporan tersebut, *whistle-blower* biasanya akan diwajibkan untuk dapat melampirkan bukti, informasi maupun indikasi yang dapat dipercaya atas tindakan ilegal yang telah dilihatnya tersebut. Hal ini diperlukan, agar tindakan yang dilaporkan tersebut dapat dengan mudah untuk dilacak dan diperiksa kedepannya (Daurrohmah *et al.*, 2021).

*Whistle-blowing system* pada prinsipnya akan menjadi sebuah *database* penting, yang secara terus menerus dapat menampung berbagai bentuk pelaporan yang diindikasikan sebagai tindakan ilegal yang telah terjadi pada suatu organisasi. Melalui kumpulan informasi tersebut, berbagai pihak yang berkepentingan (termasuk pada auditor), dapat memanfaatkannya untuk dijadikan sebagai sumber informasi relevan, yang dapat memberikan petunjuk bagi para auditor tersebut untuk memperoleh bukti, yang



**Gambar 1.**  
Penyebab *Fraud*

dapat mengungkapkan tindakan ilegal yang telah terjadi dalam suatu organisasi. Maka tidak mengherankan, pada penelitian yang dilakukan Daurrohmah *et al.* (2021), telah ditunjukkan bahwa *whistle-blowing system* secara optimal banyak dimanfaatkan oleh para auditor forensik, untuk dijadikan sebagai sumber informasi awal yang sangat penting, yang dapat memberikan petunjuk bagi para auditor tersebut agar dapat memperoleh bukti yang diharapkan dalam rangka untuk mendeteksi dan mengungkapkan tindakan suap. Sehingga, melalui hasil yang telah ditunjukkan pada penelitian tersebut, dapat diketahui dan disimpulkan bahwa *whistle-blowing system*, dapat menjadi alat penting yang dapat meningkatkan efektivitas audit forensik dalam rangka untuk mendeteksi tindakan ilegal, seperti *fraud* (termasuk suap). Hal ini turut didukung melalui penelitian yang dilakukan Panjaitan (2018), Clyde & Hanifah (2022), dan Priyadi *et al.* (2022). Sehingga berdasarkan berbagai penjelasan sebelumnya, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: *Whistle-blowing system* berpengaruh positif terhadap audit forensik

### ***Whistle-blowing System* dan Pendeteksian Suap**

*Whistle-blowing system* berpotensi untuk dimanfaatkan oleh berbagai pihak yang berkepentingan, dalam rangka untuk mengungkapkan berbagai tindakan ilegal, termasuk tindakan suap (Daurrohmah *et al.*, 2021). Hal ini turut dibuktikan, dengan banyaknya kasus *fraud*, termasuk tindakan suap yang terjadi di Indonesia yang kemudian berhasil terdeteksi dan terungkap dikarenakan adanya peran dari para *whistle-blower* (Kompas, 2022). Sebagai contoh ialah pengungkapan kasus suap cek pelawat dalam pemilihan deputy gubernur senior pada Bank Indonesia yang terjadi pada tahun 2004 silam (Kompas, 2022).

*Whistle-blowing system* dapat menjadi faktor yang sangat potensial dan efektif, yang dapat dimanfaatkan dalam rangka untuk mengungkapkan berbagai jenis tindakan *fraud*, utamanya untuk mendeteksi tindakan suap, yang tergolong

sebagai *fraud* yang *hidden*. Menurut Andon, Free, Jidin, Monroe & Turner (2018) dan Daurrohmah *et al.* (2021), *whistle-blowing system* selain dapat dijadikan sebagai sistem peringatan dini yang dapat mengindikasikan akan terjadinya tindakan ilegal pada suatu organisasi, juga dapat dimanfaatkan oleh para auditor sebagai sumber informasi yang relevan, yang dapat menuntun para auditor tersebut untuk semakin mudah dan cepat dalam memperoleh bukti, yang dapat mengungkapkan kebenaran atas kasus suap yang sedang diperiksa. Maka dari itu, tidak mengherankan banyaknya akuntan dan regulator dari berbagai negara, termasuk negara Amerika Serikat yang telah mengakui keefektifan peran dari *whistle-blowing* untuk mendeteksi berbagai jenis tindakan *fraud*, termasuk suap (Oladinrin, Ho & Lin, 2017; Vandekerckhove & Phillips, 2017; dan Gholami & Salihu, 2019).

Penelitian yang dilakukan Daurrohmah *et al.* (2021) juga turut menunjukkan besarnya potensi *whistle-blowing system* dalam mendeteksi tindakan suap. Sehingga berdasarkan berbagai penjelasan sebelumnya, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2: *Whistle-blowing system* berpengaruh positif terhadap pendeteksian suap

### **Audit Forensik dan Pendeteksian Suap**

Menurut Oyerogba (2021) dan Ali, Memon, Dhomeja, Djoki & Sahito (2022) audit forensik dapat didefinisikan sebagai serangkaian kegiatan yang dimulai dari proses pengumpulan, verifikasi, pemrosesan atau pengolahan data, analisis hingga pelaporan, yang mana hasil dari pelaksanaan audit ini, akan dijadikan sebagai bukti hukum dalam suatu proses litigasi. Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat diketahui bahwa audit forensik dapat dikategorikan sebagai audit khusus, yang memang dirancang untuk dijadikan sebagai alat, yang kemudian hasilnya akan dijadikan sebagai "bukti hukum" dalam proses litigasi. Tentu, bukanlah perkara mudah untuk memperoleh sebuah bukti, yang mampu memenuhi kriteria sebagai bukti hukum. Maka tak heran jika banyak

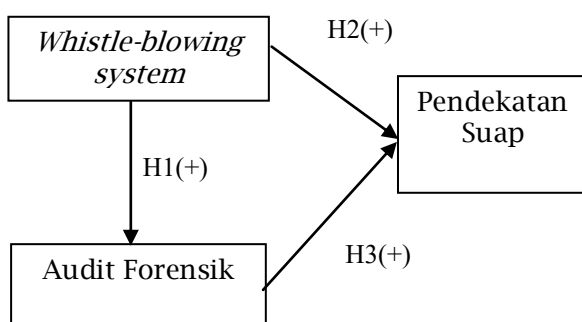
pihak, seperti Ogutu & Solomon (2016) dan Oyerogba (2021) yang kemudian menyatakan tingginya kualifikasi yang diperlukan untuk menjadi seorang auditor forensik.

Selain menuntut kualitas auditornya, ternyata audit forensik juga tergolong sebagai jenis audit yang jauh lebih cepat dan efektif untuk mendeteksi suap, dikarenakan dalam prosesnya audit ini jauh lebih terperinci dan terfokus pada transaksi-transaksi yang memang diperkirakan memiliki hubungan dengan kasus suap yang sedang diselidiki. Hal lainnya yang menjadikan audit ini jauh lebih efektif, dikarenakan audit ini tidak akan dibatasi pada sebuah standar maupun batas waktu, seperti pada pelaksanaan audit eksternal. Auditor forensik akan diberikan keleluasaan untuk menggunakan berbagai pendekatan yang dibutuhkan, menyesuaikan dengan kasus yang sedang diperiksa (Vukadinović *et al.*, 2015 dan Eyisi & Agbaeze, 2014). Sehingga tak heran, jika terdapat banyak pihak yang telah mengakui keefektifan audit ini dalam rangka untuk mendeteksi berbagai jenis tindakan *fraud*, termasuk suap. Contohnya turut ditunjukkan pada penelitian yang dilakukan oleh Daurrohmah *et al.* (2021) dan Alao (2016). Merujuk pada berbagai penjelasan di sebelumnya, dapat dirumuskan kembali hipotesis sebagai berikut:

H3: Audit forensik berpengaruh positif terhadap pendeteksian suap

#### METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian yang telah menerapkan pendekatan kuantitatif, dengan survei sebagai metodenya.



Gambar 2.

Kerangka Konseptual Penelitian

Kerangka konseptual yang diusulkan pada penelitian ini. Detailnya dapat dilihat pada Gambar 2. Kuesioner merupakan alat yang digunakan untuk mengumpulkan data dalam penelitian ini.

Kuesioner penelitian ini, ditargetkan akan diisi oleh berbagai auditor yang bekerja di BPK RI dan BPKP RI. Selain itu, diketahui bahwa *convenience sampling* turut digunakan dalam penelitian ini sebagai metode untuk menentukan sampel. Metode ini diterapkan dengan tujuan untuk menemukan responden potensial yang memang bersedia untuk mengisi setiap pertanyaan yang telah disusun dalam kuesioner penelitian ini (Agustiandi Pandriadi, Nussifera, Wahyudi, Angelianawati, Meliana, Sidik, Nurlaila, Simarmata, Himawan, Pawan, Andriani & Hardika, 2022).

#### Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Kuesioner dalam penelitian ini diketahui menggunakan skala interval 1 sampai dengan 6, dengan skala 1 sampai dengan 3 yang menunjukkan “persepsi yang tidak setuju” dari responden. Sedangkan skala 4 sampai dengan 6, menunjukkan persepsi yang sebaliknya. Penjelasan yang lebih mendetail mengenai definisi operasional serta pengukuran yang digunakan pada penelitian dapat dilihat pada Tabel 1.

#### Teknik Analisis Data

Data yang dikumpulkan dalam penelitian ini akan dianalisis secara simultan menggunakan *partial least square* (PLS). Adapun SmartPLS merupakan aplikasi yang akan dimanfaatkan untuk mengolah data dari penelitian ini. Sehingga, nantinya akan terdapat 2 tahapan utama yang perlu dilakukan untuk menganalisis hasil data yang telah diolah dalam penelitian ini, yaitu melalui *outer* dan *inner model* (Gamil & Rahman, 2023).

Pada pengujian *outer model*, terdapat dua tahapan pengujian yang perlu dilakukan, yaitu pengujian validitas (validitas konvergen dan diskriminan) dan pengujian reliabilitas. Menurut Ghazali & Latan (2015) suatu penelitian dianggap telah memenuhi syarat pengujian validitas

konvergen, jika penelitian tersebut telah memiliki nilai *loading* untuk masing-masing item pertanyaan maupun memiliki nilai *average variance expected* (AVE) untuk masing-masing variabel penelitian yang lebih besar dari 0,5. Sedangkan untuk memenuhi persyaratan pengujian diskriminan, maka nilai akar kuadrat dari nilai AVE untuk masing-masing variabel pada suatu penelitian, harus memiliki nilai terbesar jika dibandingkan dengan nilai korelasi yang dihasilkan antara variabel tersebut dengan variabel lainnya (Ghozali & Latan, 2015). Selain itu, terkait dengan syarat untuk memenuhi pengujian reliabilitas, Ghozali & Latan (2015) menyatakan bahwa suatu penelitian harus memiliki setidaknya nilai Composite Reability (CR) yang lebih tinggi/besar dari 0,7.

Setelah pengujian *outer model* selesai

dilakukan, tahapan selanjutnya yang perlu dilakukan ialah pengujian *inner model*. Detail penjelasan mengenai pengujian *inner model* akan disajikan pada Tabel 2.

**ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

**Demografi Responden**

Proses pengisian kuesioner dalam penelitian ini telah dilaksanakan secara daring, dengan menggunakan *google form*. Berdasarkan penyebaran kuesioner tersebut, penelitian ini hanya berhasil memperoleh sebanyak 199 responden. Secara rinci ke-199 kuesioner tersebut terdiri atas 179 kuesioner yang telah diisi oleh auditor BPK RI yang bekerja di Kantor Perwakilan Provinsi Bali, Banten, DIY, DKI Jakarta, Jawa Timur, Jambi, Kalimantan Tengah, Kalimantan Selatan, Kepulauan Riau, Kepulauan Bangka Belitung, Lampung, Maluku Utara, NTT, Papua Barat,

**Tabel 1.**  
Definisi Operasional dan Sakala Pengukuran

Variabel	Definisi Operasional	Pengukuran	Referensi Item Pengukuran
Pendeteksian Suap (PS)	Proses pengungkapan atas perbuatan atau tindakan yang dilakukan oleh seseorang/pihak tertentu (disebut pemberi suap), yang dengan sengaja berniat untuk memberikan sesuatu yang bersifat berharga atau bernilai kepada pihak lainnya yang menerima (disebut penerima suap), yang kemudian hal tersebut dapat memberikan sebuah keuntungan kepada pihak yang memberikan suap, melalui penyalahgunaan secara ilegal atas kekuasaan yang dilakukan oleh si penerima suap (Teichmann & Sergi, 2018)	7 item Pertanyaan	Daurrohmah <i>et al.</i> (2021), Enofe <i>et al.</i> (2015)
Audit Forensik (AF)	Metode yang secara khusus telah dirancang untuk mendeteksi dan mengungkapkan berbagai jenis tindakan <i>fraud</i> . Hasil dari pelaksanaan audit ini, nantinya harus dijadikan sebagai bukti hukum pada suatu proses litigasi (Enofe <i>et al.</i> , 2015)	7 item Pertanyaan	Enofe <i>et al.</i> (2015)
<i>Whistle-blowing System</i> (WB)	Sebuah wadah yang bertugas untuk menerima setiap pelaporan dari seseorang, yang secara langsung telah melihat suatu tindakan ilegal yang terjadi pada suatu organisasi (Smaili, 2023)	8 item Pertanyaan	Alleyne, Weekes -Marshall & Arthur (2013), Ramadhany (2017), Mamahit & Urumsah (2018), dan Daurrohmah <i>et al.</i> (2021)



Sulawesi Tengah, Sumatera Barat dan Sumatera Selatan. Sedangkan sisanya merupakan kuesioner yang telah diisi oleh auditor BPKP RI yang bekerja di Kantor Perwakilan Provinsi DKI Jakarta, DIY, Kepulauan Bangka Belitung, Kalimantan Barat, NTB dan Papua. Detail terkait dengan informasi demografi atas responden pada penelitian ini, dapat dilihat pada Tabel 3.

### Pengujian *Outer Model*

Pengujian ini dilakukan melalui dua tahapan utama yaitu berupa pengujian validitas, baik validitas konvergen maupun diskriminan dan pengujian reliabilitas. Hasil dari pengujian *outer model* pada penelitian ini telah disajikan pada Tabel 4 dan 5.

Perlu diketahui bahwa, setelah dilakukan pengolahan data menggunakan SmartPLS, ditemukan fakta bahwa terdapat nilai *loading* untuk beberapa item pertanyaan dalam penelitian ini, yang masih memiliki nilai yang kurang dari 0,5. Adapun item yang dimaksud ialah item untuk PS\_6 dan PS\_7. Menurut Ghazali & Latan (2015) apabila terdapat nilai *loading* pada item yang memiliki nilai di bawah 0,5, maka item tersebut harus segera di-*drop* karena dapat memengaruhi nilai AVE. Maka berdasarkan pertimbangan tersebut, item PS\_6 dan PS\_7 akhirnya di-*drop*. Sehingga data yang disajikan pada Tabel 4 hanya akan menyajikan nilai *loading* pada item pertanyaan yang memiliki nilai *loading* yang lebih tinggi dari 0,5. Jika merujuk

**Tabel 2.**  
Pengujian *Inner Model*

Jenis Pengukuran	<i>Rule of Thumb</i>	Referensi
Koesifisien determinasi ( <i>r-square</i> )	Nilai <i>r-square</i> : 0,67; 0,33; dan 0,10 masing-masing menunjukkan bahwa model tergolong kuat, <i>moderate</i> dan lemah	Ghozali & Latan (2015)
Uji hipotesis	Nilai t signifikansi > 1,65 (alpha 10%) Nilai t signifikansi > 1,96 (alpha 5%) Nilai t signifikansi > 2,58 (alpha 1%)	Ghozali & Latan (2015)

**Tabel 3.**  
Demografi Responden

Keterangan	Jumlah	Persentase
<b>Jenis Kelamin</b>		
Laki-laki	125	62,81%
Perempuan	74	37,19%
<b>Kelompok Usia</b>		
> 20 tahun s/d 30 tahun	84	42,21%
> 30 tahun s/d 40 tahun	70	35,18%
> 40 tahun s/d 50 tahun	33	16,58%
> 50 tahun s/d 60 tahun	12	6,03%
<b>Pendidikan Terakhir</b>		
Diploma atau sederajat	5	2,51%
Sarjana atau sederajat	148	74,37%
Master/Magister atau sederajat	44	22,11%
Profesi atau sederajat	2	1,01%
<b>Pengalaman Kerja sebagai Auditor</b>		
Kurang dari 1 tahun	36	18,09%
1 tahun sampai dengan 3 tahun	44	22,11%
Lebih dari 3 tahun s/d 6 tahun	45	22,61%
Lebih dari 6 tahun	74	37,19%

pada data yang ditunjukkan pada Tabel 4, dapat disimpulkan bahwa penelitian ini telah memenuhi persyaratan dari uji validitas konvergen.

Berdasarkan Tabel 5, didapati informasi juga bahwa penelitian ini turut memenuhi persyaratan pengujian validitas diskriminan. Maka dari itu, jika melihat secara keseluruhan data yang telah disajikan pada Tabel 5 dan 6, dapat disimpulkan bahwa penelitian ini telah memenuhi semua persyaratan yang telah ditentukan pada pengujian validitas. Selain itu, jika mengacu kembali pada Tabel 5, turut menyajikan nilai CR pada penelitian ini. Pada Tabel 5 tersebut, dapat dilihat bahwa masing-masing variabel pada penelitian ini telah memiliki nilai CR lebih dari 0,7 sehingga disimpulkan bahwa penelitian ini juga telah memenuhi persyaratan pengujian reliabilitas.

**Pengujian Inner Model**

Setelah proses pengujian *outer model*, maka tahapan selanjutnya ialah pengujian

*inner model*. Detail kriteria atas pengujian *inner model* dapat dilihat pada Tabel 2. Hasil pengujiannya tersaji pada Tabel 6.

Berdasarkan Tabel 6, didapati informasi bahwa nilai *r-square* untuk variabel audit forensik ialah sebesar 0,1700, yang dapat diartikan bahwa variabel *whistle-blowing system* pada penelitian ini hanya mampu mempengaruhi variabel audit forensik sebesar 17%. Masih merujuk pada Tabel 6, didapati informasi juga bahwa variabel pendeteksian suap (*dependen*) pada penelitian ini, memiliki nilai *r-square* sebesar 0,3230. Artinya dapat diketahui bahwa variabel *whistle-blowing system* dan audit forensik pada penelitian ini telah memengaruhi variabel pendeteksian suap sebesar 32,3%.

Tahapan selanjutnya, setelah mengevaluasi hasil pengujian nilai *r-square* ialah mengevaluasi hasil uji signifikansi. Berdasarkan Tabel 7 didapati kesimpulan bahwa semua hipotesis yang dibangun pada penelitian ini telah didukung data, artinya telah terbukti. Hal ini dikarenakan,

**Tabel 4.**  
Nilai AVE dan *loading*

No	Variabel	Item	Nilai <i>Loading</i>	Nilai AVE
1	Pendeteksian Suap (PS)	PS_1	0,5480	0,5220
		PS_2	0,8160	
		PS_3	0,8350	
		PS_4	0,8310	
		PS_5	0,5070	
2	Audit Forensik (AF)	AF_1	0,7370	0,6570
		AF_2	0,8000	
		AF_3	0,8490	
		AF_4	0,8490	
		AF_5	0,8510	
		AF_6	0,7960	
		AF_7	0,8310	
3	<i>Whistle-blowing System</i> (WB)	WB_1	0,7820	0,6120
		WB_2	0,8580	
		WB_3	0,8460	
		WB_4	0,8010	
		WB_5	0,6460	
		WB_6	0,5680	
		WB_7	0,8620	
		WB_8	0,8390	

**Tabel 5.**  
Nilai CR dan Korelasi Antar Vaariabel

Variabel	Nilai CR	AF	PS	WB
Audit Forensik (AF)	0,9310	<b>0,8110</b>	0,0000	0,0000
Pendeteksian Suap (PS)	0,8400	0,4790	<b>0,7230</b>	0,0000
<i>Whistle-blowing System</i> (WB)	0,9250	0,4130	0,4760	<b>0,7820</b>

semua hipotesis pada penelitian ini, telah memiliki nilai *path coefficient* yang positif dan memiliki nilai *t-value* di atas 1,96.

### ***Whistle-blowing System* dan Audit Forensik**

Melalui penelitian yang dilakukan oleh Daurrohmah *et al.* (2021) dan Priyadi *et al.* (2022) diperoleh sebuah fakta yang menunjukkan bahwa *whistle-blowing system* terbukti dapat meningkatkan kualitas audit forensik dalam rangka untuk mendeteksi tindakan suap. Menurut Daurrohmah *et al.* (2021), *whistle-blowing system* dapat menyediakan berbagai informasi awal, yang dapat menuntun para auditor forensik untuk menemukan berbagai bukti penting, yang dapat mengungkapkan kasus suap yang sedang diperiksa oleh auditor tersebut. Bahkan menurut Daurrohmah *et al.* (2021), pemanfaatan *whistle-blowing system* oleh auditor forensik untuk mendeteksi tindakan suap akan menjadi pilihan yang sangat bijak, mengingat suap tergolong sebagai *fraud* yang *hidden* sehingga diperlukan informasi awal yang relevan, agar kasus suap tersebut lebih mudah dan cepat untuk dideteksi.

Hasil penelitian yang dilakukan Daurrohmah *et al.* (2021) dan Priyadi *et al.* (2022) tersebut, ternyata juga selaras dengan hasil yang ditunjukkan atas pelaksanaan penelitian ini. Melalui pengujian statistik pada penelitian ini, diperoleh sebuah fakta bahwa *whistle-blowing system* telah terbukti berpengaruh positif terhadap audit forensik. Maka dari itu, mengacu pada hasil yang ditemukan pada penelitian ini, diharapkan kedepannya dapat semakin mendorong berbagai jenis instansi utamanya pada instansi pemerintah untuk senantiasa memaksimalkan fungsi dan penerapan dari *whistle-blowing system* yang telah

dimiliki oleh instansi tersebut. Namun, dalam rangka untuk mengoptimalkan peran dan kualitas dari *whistle-blowing system* agar mampu menghasilkan informasi yang relevan bagi para auditor forensik dalam rangka untuk mendeteksi berbagai jenis tindakan *fraud* kedepannya, terdapat beberapa hal yang harus diperhatikan oleh instansi yang telah menerapkan *whistle-blowing system*, seperti untuk memastikan adanya regulasi yang dapat melindungi identitas dan keamanan bagi para *whistle-blower*. Hal ini semata-mata untuk melindungi para *whistle-blower* tersebut, agar terhindar dari berbagai tindakan retaliasi, yang biasanya menjadi penyebab utama enggan seseorang untuk menjadi *whistle-blower*.

### ***Whistle-blowing System* dan Pendeteksian Suap**

Menurut Suh & Shim (2020), *whistle-blowing system* dapat diibaratkan sebagai sebuah wadah, yang memang memiliki fungsi untuk menampung setiap pelaporan atas tindakan ilegal yang telah terjadi pada sebuah instansi. Atas perannya tersebut, maka tak heran jika kemudian banyak pihak yang turut memanfaatkan *whistle-blowing system*, sebagai salah satu sumber informasi relevan, yang dapat memberikan sejumlah petunjuk penting saat proses penelusuran bukti, hingga kemudian kasus ilegal (termasuk suap) yang sedang diperiksa, dapat semakin cepat untuk terdeteksi. Salah satunya telah ditunjukkan melalui penelitian yang dilakukan Daurrohmah *et al.* (2021).

Penelitian yang dilakukan Daurrohmah & Urumsah (2021), juga menjadi salah satu penelitian terdahulu yang turut menunjukkan adanya peran *whistle-blowing system* dalam proses pendeteksian tindakan suap. Melalui

**Tabel 6.**  
Hasil Pengujian *Inner Model*

Hipotesis	<i>Path</i>	<i>Path Coeff</i>	<i>T-Value</i>	Kesimpulan
H1	WB à AF	0,4130	7,5310	Hipotesis terbukti
H2	WB à PS	0,3350	3,6130	Hipotesis terbukti
H3	AF à PS	0,3410	3,4360	Hipotesis terbukti

*R<sup>2</sup> untuk variabel AF ialah 0.1700; R<sup>2</sup> untuk variabel PS ialah 0.3230*

wawancara yang dilakukan oleh Daurrohmah & Urumsah (2021) terhadap auditor BPK RI pada penelitiannya tersebut, diperoleh informasi bahwa *whistle-blowing system* dapat menjadi solusi yang efektif, yang selalu dimanfaatkan oleh para auditor untuk mendeteksi tindakan suap, yang memang terkenal sangat rumit dan berisiko tinggi pada saat proses pemeriksaan.

Hasil penelitian yang dilakukan Daurrohmah *et al.* (2021) tersebut, ternyata juga selaras dengan hasil yang temukan melalui pelaksanaan penelitian ini. Melalui pengujian statistik pada penelitian ini, ditunjukkan bahwa *whistle-blowing system* terbukti memiliki hubungan yang positif terhadap proses pendeteksian suap. Harapannya, hasil yang diperoleh melalui penelitian ini, dapat menjadi referensi penting bagi berbagai instansi, utamanya instansi milik pemerintah, agar semakin mengoptimalkan penggunaan *whistle-blowing system*. Selain dapat menghasilkan informasi penting dalam proses pendeteksian dan pengungkapan tindakan ilegal, *whistle-blowing system* ternyata dapat menjadi strategi *anti-fraud*, yang dapat menciptakan berbagai dampak, yang mampu membatalkan niat sejumlah calon pelaku *fraud* (Sow, Basiruddin, Mohammad & Rasid, 2018). Hal ini turut dibuktikan oleh Suh & Shim (2020) yang menunjukkan adanya penurunan jumlah kasus *fraud* yang cukup signifikan pada instansi yang telah menerapkan *whistle-blowing system*.

#### **Audit Forensik dan Pendeteksian Suap**

Penelitian yang dilakukan Alao (2016) dan Inyada *et al.* (2019); dan Daurrohmah *et al.* (2021) menunjukkan bahwa audit forensik terbukti sangat efektif dapat mendeteksi tindakan *fraud*, termasuk tindakan suap, jika dibandingkan dengan jenis audit lainnya. Menurut Daurrohmah *et al.* (2021), Vukadinović *et al.* (2015), dan Eyisi & Agbaeze (2014), beberapa alasan utama yang kemudian menjadikan audit forensik sangat efektif dalam mendeteksi tindakan *fraud* (termasuk suap), antara lain: (a) audit forensik pada dasarnya memang dirancang sebagai metode yang digunakan untuk mendeteksi berbagai jenis tindakan *fraud*; (b) berbeda dengan jenis audit pada

umumnya, audit ini dalam prosesnya tidak dibatasi oleh suatu standar. Sehingga, auditor akan diberikan banyak kesempatan untuk melakukan berbagai jenis pendekatan yang dianggap paling efektif; (c) audit ini tidak memiliki batas waktu dalam pengerjaannya. Maka dari itu, audit ini akan dianggap selesai apabila auditor telah menemukan bukti yang diharapkan; dan (d) audit ini dalam prosedurnya sangat terfokus, rinci dan rigid.

Hasil yang ditunjukkan pada penelitian yang dilakukan oleh Alao (2016), Inyada *et al.* (2019), dan Daurrohmah *et al.* (2021) ternyata juga selaras dengan hasil yang telah ditemukan melalui pelaksanaan penelitian ini. Melalui pengujian secara statistik pada penelitian ini, telah dibuktikan bahwa audit forensik telah terbukti memiliki hubungan yang positif terhadap pendeteksian suap. Maka dari itu, sangat diharapkan hasil dari penelitian ini ke depannya dapat semakin mempertegas dan menjadi opsi terbaik, untuk dapat dimanfaatkan oleh berbagai auditor yang bekerja di lembaga audit, utamanya bagi lembaga audit milik pemerintah seperti BPK RI dan BPKP RI, agar ke depannya senantiasa untuk memanfaatkan audit forensik dalam rangka untuk mendeteksi tindakan suap, yang hingga saat ini masih marak terjadi.

#### **SIMPULAN**

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk menganalisis berbagai faktor potensial yang dapat memengaruhi proses pendeteksian suap. Adapun responden pada penelitian ini ialah sebanyak 199 responden, yang diketahui merupakan auditor yang bekerja di BPK RI dan BPKP RI yang tersebar hampir di seluruh Indonesia. Tepatnya secara total berasal dari 20 provinsi. Hasil dari pengujian secara statistik dalam penelitian ini, telah membuktikan bahwa semua hipotesis pada penelitian ini telah terbukti secara empiris.

#### **KETERBATASAN DAN SARAN**

Penelitian ini belum dilaksanakan secara komprehensif kepada seluruh auditor yang bekerja di Kantor Perwakilan Provinsi BPK RI maupun BPKP di seluruh Indonesia.

Penelitian ini hanya berhasil meraih 199 responden, yang berasal dari 20 provinsi secara keseluruhan. Maka dari itu, peneliti selanjutnya yang tertarik melakukan penelitian yang serupa, diharapkan dapat memperluas cakupan asal responden. Hal ini dilakukan agar data dan hasil yang diperoleh atas pelaksanaan dari penelitian tersebut, kedepannya dapat merepresentasikan secara keseluruhan auditor-auditor yang bekerja di BPK RI dan BPKP dari seluruh Indonesia.

#### UCAPAN TERIMA KASIH

Ucapan terima kasih kepada Direktorat Riset, Teknologi dan Pengabdian Kepada Masyarakat Kementerian Pendidikan, Kebudayaan, Riset dan Teknologi Republik Indonesia yang telah mendanai pelaksanaan penelitian ini melalui Hibah Penelitian untuk tahun anggaran 2023.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Association of Certified Fraud Examiners. (2022). *Occupational Report 2022: A report to the nations*. <https://acfe-public.s3.us-west-2.amazonaws.com/>
- Adesina, K., Erin, O., Ajetunmobi, O., Ilogho, S., & Asiriwuwa, O. (2020). Does Forensic audit influence fraud control? Evidence from Nigerian Deposit Money Bank. *Banks and Bank System*, 15(2), 214-229.
- Agustiandi, R., Pandriadi, Nussifera, L., Wahyudi, Angelianawati, L., Meliana, I., Sidik, E.A., Nurlaila, Q., Simarmata, N., Himawan, I.S., Pawan, F.I., Andriani, A.D., & Hardika, I.R. (2022). *Metode penelitian kuantitatif & kualitatif* (N.P. Gatriyani & N. Mayasari (eds.)). Makassar: CV. Tohar Media.
- Alao, A.A. (2016). Forensic auditing and financial fraud in Nigerian Deposit Money Banks (DMBS). *European Journal of Accounting, Auditing and Financial Research*, 4(8), 1-19.
- Ali, F., Rasoolimanesh, S. M., Ringle, C. M., & Ryu, K. (2018). An Assessment of The Use of Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) in Hospitality Research. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 30(1), 514-538.
- Ali, S. A., Memon, S., Dhomeja, L. Das, Djokic, D., & Sahito, F. (2022). Cloud forensics framework for law enforcement agencies. *Journal of Southwest Jiatong University*, 57(2), 83-96.
- Alleyne, P., Weekes-Marshall, D., & Arthur, R. (2013). Exploring Factors influencing whistle-blowing intentions among accountants in Barbados. *Journal of Eastern Caribbean Studies*, 38(6), 35-62.
- Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G.S., & Turner, M.J. (2018). The impact of financial incentives and perceptions of seriousness on whistleblowing intention. *Journal of Business Ethics*, 151(1), 165-178.
- Bawakes, H.F., Simanjuntak, A.M.A., & Daat, S.C. (2018). Pengujian teori fraud pentagon terhadap fraudulent financial reporting (Studi empiris pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2011-2015). *Jurnal Akuntansi & Keuangan Daerah*, 13(1), 114-134.
- Bello, A.M., Mohammed, A., & Javan, H. (2022). Effects of forensic audit on fraud detection in the Nigerian Banking Sector. *Afropolitan Journals*, 4(1), 10-18.
- Clyde, V., & Hanifah, I.A. (2022). The effect of whistleblowing system toward fraud prevention: Mediation of forensic and investigative audit. *AFRE: Accounting and Financial Review*, 5(2), 97-105.
- CNN Indonesia. (2023). *ICW: Kejagung kalahkan KPK tangani kasus korupsi terbesar selama 2022*. Diakses dari <https://www.cnnindonesia.com/>
- Cressey, D. (1953). *Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*. United States: FreePress.
- Crowe, H. (2011). Why the fraud triangle is no longer enough. *Horwath, Crowe LLP*.
- Daurrohmah, E.W., & Urumsah, D. (2021). Bribery in government agency: A phenomenological study. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 6(2), 254-265.
- Daurrohmah, E.W., Urumsah, D., & Nustini, Y. (2021). Efektifkah audit forensik dengan dukungan whistleblowing digunakan untuk mendeteksi suap? *INTEGRITAS: Jurnal Antikorupsi*, 7(2), 217-232.
- Enofe, A.O., Omagbon, P., & Ehigiator, F.I. (2015). Forensic audit and corporate fraud. *IARD International Journal of Economics and Business Management*, 1(7), 1-10.
- Eramudugoda, R., & Ramos, M. A. (2023). Bribery and export intensity: The role

- of formal institutional constraint susceptibility. *Cross Cultural & Strategic Management*, 30(2), 248-271.
- Eyisi, A.S., & Agbaeze, E.K. (2014). The impact of forensic auditors in corporate governance. *International Journal of Development and Sustainability*, 3(2), 406-417.
- Fuller, L.R., & Shawver, T.J. (2020). Will cognitive style impact whistleblowing intentions? *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 23, 47-62)
- Gamil, Y., & Rahman, I.A. (2023). Studying the relationship between causes and effects of poor communication in construction projects using PLS-SEM approach. *Journal of Facilities Management*, 21(1), 102-148.
- Gholami, H., & Salihu, H.A. (2019). Combating corruption in Nigeria: The emergence of whistleblowing policy. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 131-145.
- Ghozali, I., & Latan, H. (2015). *Partial least square: Teknik dan aplikasi menggunakan program SmartPLS 3.0 untuk penelitian empiris*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Inyada, S.J., Olopade, D.O., & John, U. (2019). Effect of forensic audit on bank fraud in Nigeria. *American International Journal of Contemporary Research*, 9(2), 40-45.
- Jensen, M.C., & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kompas. (2022). *Contoh kasus justice collaborator*. Diakses dari <https://nasional.kompas.com/>
- Komunikasi Pemberantasan Korupsi. (2023). *Graph TPK berdasarkan jenis perkara*. Diakses dari <https://www.kpk.go.id/id/>
- Mamahit, A.I., & Urumsah, D. (2018). The comprehensive model of whistleblowing, forensic audit, audit investigation, and fraud detection. *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 1(2), 153-162.
- Mircheska, K., Karadjova, V., Blazheva, S., Malakovska, M., & Nikolovski, P. (2020). The Importance of forensic audit and differences in relation to financial audit. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*, 54(2), 190-200.
- Mulyati, A. (2022). *Deteksi fraud melalui audit pemerintahan yang efektif: Analisis multigrup gender dan tekanan anggaran waktu* (Tesis). Universitas Islam Indonesia, Program Pasca Sarjana, Jogjakarta.
- Ogutu, G.O., & Solomon, N. (2016). Application of forensic auditing skills in fraud mitigation: A survei of accounting firms in the country government of Nokuru Kenya. *European Journal of Accounting, Auditing and Financial Research*, 4(8), 1-19.
- Okafor, O.N., Adebisi, N.A., Opara, M., & Okafor, C.B. (2020). Deployment of whistle blowing as an accountability mechanism to curb corruption and fraud in developing democracy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(6), 335-366.
- Oladinrin, O.T., Ho, C.M.F., & Lin, X. (2017). Critical analysis of whistleblowing in construction organizations: Findings from Hong Kong. *Journal of Legal Affairs and Dispute Resolution in Engineering and Construction*, 9(2), 04516012.
- Othman, R., Aris, N.A., Mardziah, A., Zainan, N., & Amin, N.M. (2015). Fraud detection and prevention methods in the Malaysian public sector: Accountants' and internal auditors' perceptions. *Procedia Economics and Finance*, 28, 59-67.
- Oyerogba, E. O. (2021). Forensic auditing mechanism and fraud detection: The case of Nigerian public sector. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 752-775.
- Panjaitan, I.A. (2018). Anaylis whistleblowing: meningkatkan hasil audit forensik dalam pengungkapan tindakan korupsi oleh auditor pemerintah. *Jurnal Institusi Politeknik Ganesha Medan*, 1(1), 50-60.
- Priyadi, A., Hanifah, I.A., & Muchlish, M. (2022). The effect of whistleblowing system toward fraud detection with forensic audit and investigative audit as mediating variable. *Devotion: Journal of Community Service*, 3(4), 336-346.
- Ramadhany, S.N.F. (2017). *Personal cost dan efektivitas whistleblowing system terhadap pendeteksian fraud dengan self efficacy sebagai pemoderasi (Studi pada KPP Pratama Makassar Selatan)* (Skripsi). UIN Alauddin Makassar, Program Sarjana, Makassar.
- Ratih, I.D.A.C.N., & Sisdyani, E.A. (2022). Audit forensik, audit investigasi, dan

- profesionalisme terhadap pengungkapan kecurangan di BPKP. *E-Jurnal Akuntansi*, 33(1), 145-158.
- Salehi, M., & Norouzi, F. (2023). The effect of corporate lobbying on fraud and money laundering. *Journal of Money Laundering Control*, 26(3), 553-583.
- Sarikhani, M., & Ebrahimi, F. (2022). Whistleblowing by accountants: An integration of the fraud pentagon and the extended theory of planned behavior. *Meditari Accountancy Research*, 30(6), 1740-1763.
- Smaili, N. (2023). Building an ethical culture by improving conditions for whistleblowing. *Journal of Business Strategy*, 44(1), 37-43.
- Smaili, N., Arroyo, P., & Issa, F.A. (2022). The dark side of blockholder control: Evidence from financial statement fraud cases. *Journal of Financial Crime*, 29(3), 816-835.
- Sow, A.N., Basiruddin, R., Mohammad, J., & Rasid, S.Z.A. (2018). Fraud prevention in Malaysian small and medium enterprises (SMEs). *Journal of Financial Crime*, 25(2), 499-517.
- Suh, J.B., & Shim, H.S. (2020). The effect of ethical corporate culture on anti-fraud strategies in South Korean financial companies: Mediation of whistleblowing and a sectoral comparison approach in depository institutions. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 60, 1-12.
- Teichmann, F., & Sergi, B.S. (2018). Bribery and corruption today: Practices and challenges. *Compliance in Multinational Corporations*. Emerald Publishing Limited.
- Uniamikogbo, E., Adeusi, A.S., & Amu, U.C. (2019). Forensic audit and fraud detection and prevention in the Nigerian banking sector. *Accounting and Taxation Review*, 3(3), 121-139.
- Vandekerckhove, W., & Phillips, A. (2017). Whistleblowing as a protracted process: A Study of UK Whistleblower Journeys. *Journal of Business Ethics*, 159(1), 201-219.
- Vousinas, G.L. (2019). Advancing theory of fraud: The S.C.O.R.E Model. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 372-381.
- Vukadinović, P., Knežević, G., & Mizdraković, V. (2015). The characteristics of forensic audit and differences in relation to external audit. *FINIZ-Singidinum University International Scientific Conference, December*, 202-205.
- Wolfe, D., & Hermanson, D.R. (2004). The fraud diamond: Considering four elements of fraud. *The CPA Journal*, 74(12), 38-42.
- Yulianti, Pratami, S.R., Widowati, Y.S., & Prapti, L. (2019). Influence of fraud pentagon toward fraudulent financial reporting in Indonesia: An empirical study on financial sector listed in Indonesian Stock Exchange. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 8(8), 237-242.