



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



OPTIMALKAH PROSES AUDIT FORENSIK DAN INVESTIGASI SELAMA COVID-19?

Muh Syahru Ramadhan*, Mulyati

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Yapis, Jl. Udang No.10, Dompus 84213

Surel: syahru260113@gmail.com

Volume 13
Nomor 2
Halaman 263-276
Malang, Agustus 2022
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:

15 Juni 2022

Tanggal Revisi:

25 Agustus 2022

Tanggal Diterima:

31 Agustus 2022

Kata kunci:

audit forensik,
audit investigasi,
covid-19,
pengalaman auditor

Mengutip ini sebagai:

Ramadhan, M. S., & Mulyati. (2022). Optimalkah Proses Audit Forensik dan Investigasi selama Covid-19? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(2), 263-276. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2022.13.2.20>

Abstrak – Optimalkah Proses Audit Forensik dan Investigasi selama Covid-19?

Tujuan Utama – Penelitian ini berupaya mengidentifikasi strategi audit agar pemerintah provinsi dapat lebih optimal untuk menghasilkan pendeteksian korupsi yang lebih berkualitas pada masa Covid-19.

Metode – Penelitian ini menggunakan metode regresi linear berganda. Responden penelitian berasal dari instansi pemerintah provinsi dan daerah.

Temuan Utama – Penelitian ini menemukan bahwa seluruh karakteristik dalam audit forensik yaitu independensi, objektivitas, dan skeptisisme profesional auditor forensik dapat mempengaruhi pendeteksian korupsi. Selanjutnya, kemampuan dan pengalaman auditor investigasi juga terbukti mampu mengoptimalkan pendeteksian korupsi. *Theory of planned behavior* dan teori atribusi relevan dalam temuan ini.

Implikasi Teori dan Kebijakan – Lembaga pemerintah terkait audit harus mengoptimalkan pendeteksian korupsi pada masa Covid-19. Berbagai upaya dapat dilakukan, seperti meningkatkan auditor forensik dan memaksimalkan kemampuan dan pengalaman auditor demi mendukung implementasi kinerja auditor yang optimal.

Kebaruan Penelitian – Penelitian ini memberikan rekomendasi agar proses audit untuk pendeteksian korupsi dapat dioptimalkan dengan menerapkan audit forensik dan audit investigasi.

Abstract – Is the Forensic Audit and Investigation Process Optimal during Covid-19?

Main Purpose – This study seeks to identify audit strategies so that the provincial government can be more optimal in producing higher quality corruption detection during the Covid-19 pandemic.

Method – This study uses the multiple linear regression method. Research respondents came from provincial and local government agencies.

Main Findings – This study found that all characteristics in forensic auditing, namely independence, objectivity, and professional skepticism of forensic auditors, can affect corruption detection. Furthermore, the ability and experience of investigative auditors are also proven to optimize corruption detection. The theory of planned behavior and attribution are relevant to this finding.

Theory and Practical Implications – Government agencies related to auditing must optimize corruption detection during the Covid-19 period. Various efforts can be made, such as improving forensic auditors and maximizing the capabilities and experience of auditors to support the implementation of optimal auditor performance.

Novelty – This study provides recommendations to optimize the audit process for corruption detection by applying forensic and investigative audit.



Penyalahgunaan maupun pemerasan merupakan tindakan melanggar hukum yang dilakukan dengan terencana untuk berbagai tujuan, seperti penyalahgunaan aset ataupun mengirim laporan yang menyesatkan ke berbagai pihak guna memperoleh keuntungan individu ataupun kolektif yang merugikan orang lain. Semakin meningkatnya kasus korupsi yang terungkap dalam beberapa tahun ini, membuat semua pihak merasa khawatir. Terlebih kasus praktik korupsi ternyata tidak pernah surut meskipun sedang terjadi masa pandemi Covid-19 di Indonesia selama tahun 2020 hingga 2021. Berdasarkan survei ACFE Indonesia Chapter, pemerintah dipandang sebagai lembaga yang rentan terhadap korupsi karena jumlah kerugian pemerintah mencapai proporsi 48,5%. Selanjutnya, Indonesia Corruption Watch menemukan bahwa kasus korupsi yang terjadi selama masa pandemi Covid-19 diperkirakan merugikan negara senilai Rp2,73 triliun khusus untuk pengadaan dana bansos. Banyak pula kasus korupsi selama pandemi yang hingga saat ini masih dalam proses hukum. Ritonga & Suyanto (2022) mengungkapkan bahwa perilaku korupsi di masa pandemi Covid-19 rentan terhadap penggelapan dana publik sebab kebijakan antikorupsi di Indonesia tidak kokoh serta tidak memberikan dampak jera untuk pelakunya. Hal ini disebabkan oleh kondisi internal KPK yang saat ini tidak kuat baik secara lembaga ataupun kebijakannya. Berdasarkan fenomena tersebut, maka perlu ditemukan cara yang dapat meningkatkan efektivitas prosedur audit dalam mengungkapkan korupsi. Salah satu upaya otoritas publik demi memulihkan serta mengidentifikasi korupsi yang terjadi di kantor-kantor pemerintah ataupun area publik yakni dengan memusatkan audit investigasi serta mempraktikkan ilmu akuntansi *forensic* pada pemeriksaan tersebut (Zolkafil et al., 2019).

Pada dasarnya, auditor forensik akan tetap menjalankan tugasnya dengan baik sesuai dengan *theory of planned behavior*. Teori tersebut menekankan pada perilaku auditor didasarkan pada niat yang baik untuk mengungkapkan korupsi (Andon et al., 2022). Auditor sebagai pengendali dan pengawas akan berperilaku baik dengan mengedepankan tujuan organisasi daripada kepentingan pribadi. Karakteristik yang ada dalam audit forensik yaitu independensi, artinya auditor wajib melindungi independensinya serta bertanggung jawab mengungkapkan korupsi walaupun merugikan salah satu pemangku kepentingan (Ammar, 2019). Beberapa penelitian yang mendukung klaim ini, yaitu Silvola & Vinnari (2021), Simon et al. (2018), dan Wang & Fargher (2017) menunjukkan bahwa independensi auditor forensik dapat mendorong pengungkapan korupsi. Selain itu, auditor forensik tidak boleh berpihak pada siapa pun yang berkepentingan dengan hasil pemeriksaan. Apabila objektivitas seorang auditor tinggi, maka kepekaan pemerik-

saan dalam mendeteksi suatu korupsi semakin baik pula. Hal ini diperkuat oleh hasil penelitian Sari et al. (2021) dan Tang & Karim (2019) yang menunjukkan objektivitas auditor forensik berpengaruh terhadap pendeteksian korupsi serta mampu meningkatkan kualitas audit. Selain kedua faktor tersebut, seorang auditor harus mengedepankan sikap skeptisisme profesionalnya dalam melaksanakan tugas audit di lapangan. Skeptisisme yang besar membuat auditor sanggup mengetahui korupsi sehingga mempunyai kemauan yang besar dalam mengungkapkan lebih banyak data terkait korupsi. Kassem (2018) membuktikan bahwa skeptisisme profesional mampu mendorong pendeteksian korupsi.

Selanjutnya, faktor yang dapat mengoptimalkan pendeteksian korupsi yaitu audit investigasi sebagai metodologi penyelesaian dugaan korupsi sejak awal hingga akhir. Silvola & Vinnari (2021) berargumentasi bahwa pendeteksian korupsi sesungguhnya menampilkan seorang auditor yang sudah mempunyai keahlian serta pengalaman audit investigatif yang lumayan memadai. Penelitian tentang audit investigasi dalam mengungkapkan korupsi telah dilakukan Ammar (2019) dan Ferry & Ahrens (2022) bahwa audit investigasi efektif dalam melakukan pendeteksian korupsi. Kemudian Norton (2018) menyampaikan hasil penelitiannya kalau audit investigasi berkaitan dengan pengungkapan korupsi sebab audit investigasi digunakan untuk mencari kebenaran dari isu-isu dan kemudian dilakukan pengujian, pengumpulan, serta pengevaluasian bukti-bukti yang pas dengan aksi korupsi. Lebih lanjut Vries et al. (2022) menjelaskan bahwa audit investigasi menjadi strategi yang ampuh dalam melakukan pengungkapan tindakan korupsi.

Fenomena pendeteksian korupsi di masa pandemi Covid-19 di Indonesia menarik untuk terus dikaji karena penelitian tersebut masih terbatas. Ammar (2019) mengungkapkan berbagai faktor yang dapat menjelaskan pendeteksian korupsi di antaranya independensi dan objektivitas auditor internal. Akan tetapi, penelitian tersebut belum dapat menjelaskan adanya pengaruh secara empiris pada pendeteksian korupsi sehingga peneliti menambahkan beberapa variabel sebagai fokus penelitian yaitu skeptisisme profesional auditor dan audit investigasi agar bisa menemukan metode pendeteksian korupsi sepanjang pandemi Covid-19 yang lebih optimal. Riset ini mengambil objek riset di BPK, BPKP, dan Inspektorat dengan melibatkan responden auditor. Alasannya, lembaga tersebut melaksanakan pemeriksaan audit forensik serta audit investigasi serta mengecek kerugian keuangan negara dalam tindak penyelesaian aset (Cristina et al., 2021).

Penelitian ini dimaksudkan untuk menguji peran audit investigasi dan audit forensik dalam upaya mendeteksi korupsi di masa pandemi Covid-19 karena kasus korupsi yang terjadi masih cukup banyak. Penelitian mengenai audit in-

Tabel 1 Hasil Pemilihan Sampel

Proses Seleksi	Sampel
Responden yang bekerja di BPK	20
Responden yang bekerja di BPKP	52
Responden yang bekerja di Inspektorat	18
Total Responden	90

vestigasi dan audit forensik yang dilakukan pada pemerintah provinsi di masa pandemi masih terbatas sehingga hasil penelitian ini menjadi penting karena dapat menambah referensi pada sisi teoretis. Tidak hanya itu, hasil riset ini diharapkan bisa dijadikan bahan pemikiran dan pertimbangan untuk lembaga pemeriksa pemerintah, misalnya BPK, BPKP dan Inspektorat supaya bisa menaikkan kemampuan auditor dengan menggunakan berbagai cara misalnya pelatihan, pembinaan, dan sekolah ahli profesi yang konsisten. Tujuannya supaya auditor menjadi lebih efektif dan efisien dalam melakukan pemeriksaan audit guna mengungkapkan indikasi tindakan korupsi.

METODE

Peneliti memilih BPK, BPKP, dan Inspektorat sebagai objek penelitian karena ketiga lembaga ini memiliki kewenangan untuk melakukan pendeteksian korupsi pada setiap SKPD. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menilai kesiapan lembaga pemeriksa dan pengawas pemerintah pada pemerintah provinsi dalam melaksanakan audit forensik dan audit investigasi selama masa pandemi Covid-19. Adapun uji regresi linear berganda dipakai sebagai model analisis untuk menguji keterkaitan dengan variabel independen dan dependen

Tabel 1 menyajikan proses pemilihan sampel memakai metode *purposive sampling* atau sampel ditentukan oleh penelitian berdasar kepada kriteria-kriterianya. Kriteria yang ditetapkan adalah auditor bekerja di kantor BPK, BPKP, dan Inspektorat serta memiliki pengalaman minimal

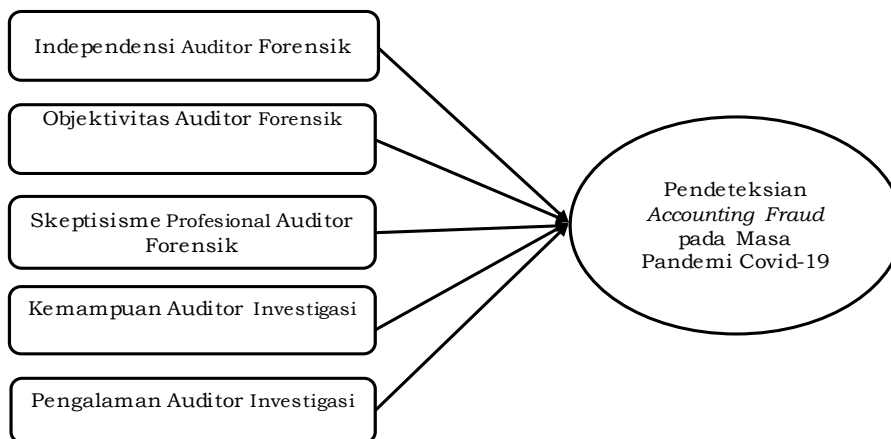
satu tahun. Auditor yang telah memiliki masa kerja lebih dari satu tahun dipercaya sudah memiliki pengalaman yang memadai.

Adapun informasi dalam riset ini memakai tipe informasi yang didapatkan lewat metode penyebaran kuesioner kepada responden di lapangan, yakni dengan membagikan kumpulan *statement* tertulis kepada responden untuk dijawab. Riset ini memakai skala Likert sebagai skala pengukuran. Studi dengan indikator rentang 1 hingga 6, skala dari 1 sampai 3, menggambarkan tingkat ketidaksetujuan dan sebaliknya, skala dari 4 sampai 6 menjelaskan tingkat setuju dengan pernyataan kuesioner.

Gambar 1 menunjukkan kerangka penelitian termasuk variabel bebas dan terikat yang dipakai dalam studi empiris ini. Variabel tersebut dipilih karena hasil penelitian terdahulu bersifat inkonsisten sehingga masih perlu penelitian lanjutan pada masa pandemi Covid-19. Berdasarkan Gambar 1, persamaan yang terbentuk adalah:

$$PAF_{it} = \alpha_0 + \beta_1 IAF_{it} + \beta_2 OAF_{it} + \beta_3 SPAF_{it} + \beta_4 KAI_{it} + \beta_5 PAI_{it} + \epsilon_{it} \quad (i)$$

Berdasarkan Gambar 1 dan model persamaan yang disusun, berikut ini merupakan penjelasan masing-masing variabel. Variabel dependen memakai pendeteksian *accounting fraud* (korupsi) pada masa pandemi Covid-19 (PAF). Peneliti menggunakan variabel ini karena korupsi yang terjadi di Indonesia masih sangat banyak, sehingga diperlukan pengawasan yang mende-



Gambar 1. Rerangka Konseptual Penelitian

Tabel 2. Hasil Pengujian Model Regresi

Variabel	Koefisien Tidak Terstandar		Nilai T	Signifikansi
	B	Standar Error		
Konstanta	-4.121	2.158	-1.910	0,060
Independensi Auditor Forensik	0,188	0,083	2,271	0,026
Objektivitas Auditor Forensik	0,090	0,039	2,288	0,025
Skeptisisme Profesional Auditor Forensik	0,240	0,114	2.112	0,038
Kemampuan Auditor Investigasi	0,290	0,091	3.174	0,002
Pengalaman Auditor Investigasi	0.178	0.081	2.204	0,030

sak. Berdasarkan hal tersebut peneliti merasa perlu melakukan pengujian secara empiris terhadap faktor tersebut, yang dapat menjadi strategi dalam peningkatan kualitas pendeteksian *accounting fraud* pada masa pandemi covid 19. Adapun peneliti menggunakan lima pertanyaan yang akan dijawab responden.

Adapun variabel independen pertama adalah independensi auditor forensik (IAF). Auditor selaku seseorang yang tidak mempunyai kepentingan individu dalam melakukan tugas audit. Menjadi independen berarti menjauhi ikatan yang bisa mengusik perilaku mental serta penampilan objektif auditor forensik dalam melakukan tugas audit (Ammar, 2019; Dimitrijevic et al., 2020; Nigrini, 2019). Variabel ini diukur dengan menampilkan tujuh pertanyaan yang akan dijawab oleh responden.

Variabel independen kedua adalah objektivitas auditor forensik (OAF). Variabel ini didefinisikan sebagai sesuatu perilaku mental yang harus dipunyai oleh auditor forensik dalam melakukan audit yang merupakan salah satu aspek dari prinsip integritas (Ammar, 2019; Budi-atmaja & Ramadhan, 2022). Indikator dalam variabel ini menggunakan delapan pernyataan di antaranya auditor harus bersikap objektif, adil, jujur, tidak boleh berpihak kepada pihak yang berkepentingan agar auditor bisa memberikan hasil pemeriksaan yang berkualitas tinggi.

Ketiga, skeptisisme profesional auditor forensik dalam melakukan penugasan mengacu kepada tiga hal di antaranya auditor percaya pada tujuan dan nilai-nilai profesi, kesediaan untuk menjaga nama profesi, dan keinginan auditor untuk mempertahankan status keanggotaan dalam profesi (Imeny et al., 2021; Shafer et al., 2016). Variabel ini menggunakan enam pernyataan yang akan dijawab oleh responden. Indikatornya adalah auditor selalu melakukan *critical assessment*, *questioning mind*, waspada terhadap bukti audit, dan selalu menggali bukti yang cukup. Komitmen ini sekaligus meningkatkan niat auditor untuk melakukan pengungkapan korupsi (Lamoreaux et al., 2015).

Keempat, audit investigasi merupakan metodologi penyelesaian dugaan korupsi sejak awal hingga akhir. Lebih khusus, pemeriksaan in-

tensional bertujuan untuk melakukan berbagai proses untuk mendapatkan fakta dan mengambil *statement*, menulis laporan, melaporkan, serta membantu dalam pendeteksian dan penghindaran korupsi (Amara et al., 2020; Jha et al., 2021; Salehi et al., 2020). Variabel ini menggunakan 11 item pernyataan sebagai indikatornya. Adapun indikatornya yakni auditor mempunyai ilmu auditing, memahami SOP audit, memahami teknologi informasi, undang-undang, dan menerapkan teknik-teknik audit investigasi yang akan membantu auditor dalam mengungkapkan indikasi korupsi.

Kelima, pengalaman audit ialah pengalaman seorang auditor dalam melaksanakan pengecekan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu ataupun jumlah penugasan yang sudah dicoba oleh auditor (Eulerich et al., 2018). Oleh sebab itu, auditor wajib pula mempunyai pembelajaran, pengetahuan, kemampuan serta keahlian, pengalaman, serta kompetensi lain yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawabnya, seperti sifat kolektif yang mengacu pada keahlian handal yang diperlukan oleh auditor untuk melaksanakan tanggung jawab profesionalnya secara efisien (Li & Meng, 2020). Variabel ini menggunakan sembilan indikator pernyataan yang diungkapkan dalam kuesioner. Kuesioner penelitian diperoleh dari beberapa penelitian terdahulu yaitu Fadilah et al., (2019), Flasher et al. (2022), dan Rustiarini et al. (2020).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil uji regresi linear berganda. Tabel 2 menunjukkan hasil pengujian regresi linear berganda. Berdasarkan Tabel 2, hasil pada riset ini sebagai berikut:

$$PAF_{it} = -4.121 + 0,188IAF_{it} + 0,090OAF_{it} + 0,240SPAF_{it} + 0,290KAI_{it} + 0.178PAI_{it} + \varepsilon_{it} \quad (i)$$

Persamaan regresi tersebut arah ikatan variabel leluasa terhadap variabel terikat nampak memiliki arah ikatan yang positif. Selain itu, hasil pada persamaan dan Tabel 2 menunjukkan bahwa semua variabel mampu memicu kemampuan

auditor dalam mendeteksi korupsi. Bagian berikutnya akan membahas lebih lanjut mengenai pengaruh tersebut.

Independensi auditor forensik dan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19.

Independensi auditor forensik telah terbukti memengaruhi pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19. Artinya, independensi auditor forensik sangat penting dalam melakukan pekerjaan audit. Independensi dapat diartikan sebagai perilaku netral serta tidak terpengaruh oleh pihak mana pun. Sikap independensi merupakan salah satu fungsi penting dalam diri auditor agar terhindar dari penyalahgunaan kewenangan dan kekuatan dari pihak lain dalam proses menjalankan penugasan audit. Dengan begitu, auditor akan terbantu dalam melakukan pendeteksian indikasi korupsi atau korupsi pada objek yang diperiksa. Efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam menemukan indikasi korupsi pada masa pandemi Covid-19 berarti auditor harus mempraktikkan independensi dan tata cara audit yang wajib dilaksanakan oleh auditor forensik agar bisa mencapai hasil yang baik, yang diawali pada sesi penelaahan data secara dini, perencanaan penyelidikan, penerapan pengecekan yang berpedoman pada standar audit, penerapan prosedur audit, serta pelaporan dan langkah selanjutnya hingga pembuktian secara hukum, yang seluruhnya berpatokan pada pedoman audit yang telah diresmikan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

Hasil penelitian didukung oleh jawaban responden terhadap pertanyaan yang diajukan berkaitan dengan pelaksanaan audit forensik. Pelaksanaan audit forensik dimulai dari prapencapaian pemeriksaan, perencanaan, pelaksanaan, penyusunan laporan hasil audit, pembahasan intern, dan pembahasan eksternal dengan pihak penyidik. Selain itu, mempelajari resume hasil penyelidikan dan kolektif data atau dokumen terkait, melakukan *review* dokumen, evaluasi dan analisis terhadap bukti-bukti yang diperoleh, konfirmasi, wawancara kepada pihak-pihak terkait, rekonstruksi fakta berdasarkan bukti relevan, kompeten, dan cukup sehingga auditor dituntut untuk mengedepankan independensi auditor forensik agar bisa melakukan pendeteksian korupsi. Hal ini cocok dengan asumsi dari responden riset, bahwa auditor forensik harus mempraktikkan perilaku yang independen dalam melakukan pengecekan audit meski *auditee* tersebut ialah kenalan baiknya.

Auditor forensik tidak menghalangi ruang lingkup masalah di kala melaksanakan pengecekan, walaupun *auditee* masih memiliki ikatan keluarga. Tidak hanya itu, pada saat auditor forensik memperoleh kesalahan dalam pencatatan yang disengaja oleh *auditee*, mereka wajib memberitahukan semua kesalahan tersebut kepada atasan walaupun memperoleh sarana yang mencukupi dari *auditee* sebab auditor wajib melindungi profesionalitasnya dalam melaksanakan

penugasan audit. Dengan demikian, auditor forensik wajib melakukan pengecekan auditnya dengan sungguh-sungguh, walaupun terdapat pihak yang memiliki wewenang menolak pertimbangan atas laporan auditnya. Oleh karena itu, auditor forensik harus melindungi independensi dalam melaksanakan auditnya karena semakin besar tingkatan independensi seseorang auditor forensik dalam melakukan penugasan audit maka berdampak pada semakin tingginya kepercayaan auditor dalam mengenali suatu korupsi. Hal ini didukung oleh hasil riset Khaksar et al. (2021) dan Navarrete & Gallego (2022) yang membuktikan kalau audit forensik secara signifikan bisa mengurangi terbentuknya korupsi di sektor publik.

Hasil penelitian ini cocok dengan *theory of planned behavior* karena teori ini mengungkapkan bahwa perilaku yang mempunyai niat untuk melakukan suatu tindakan tertentu diakibatkan oleh dua aspek yaitu *attitude toward behavior* dan *subjective norms* (Mangala & Kumari, 2017). *Attitude toward behavior* ialah kecenderungan seseorang dalam menyikapi hal-hal yang disenangi maupun yang tidak disenangi pada suatu objek, orang, institusi, maupun peristiwa. Apabila auditor forensik mempunyai pandangan yang baik atas sebuah kasus, maka auditor akan memiliki kehendak untuk melaksanakan perbuatan tertentu. Sebaliknya, niat auditor akan rendah jika auditor mempersepsikan bahwa melakukan tindakan pengungkapan korupsi akan menimbulkan kerugian bagi mereka. Setelah itu, dari segi pemikiran *subjective norms* ialah kekuatan sosial untuk auditor dalam melaksanakan pengecekan audit sebab pengaruh sosial sangat berarti untuk auditor dalam perihal perilaku orang terdekat seperti keluarga, pendamping hidup, sahabat, rekan kerja, serta acuan yang lain yang berkaitan dengan suatu sikap. Misalnya, auditor dalam melakukan pemeriksaan dengan sadar menemukan korupsi pada pengelolaan dana publik di lingkungan pemerintahan, di saat bersamaan rekan kerjanya mendukung untuk melakukan pengungkapan korupsi dan memberitahukan kepada atasannya. Selain itu, auditor akan memperoleh keuntungan secara pribadi maupun kolektif sehingga akan mendorongnya memberikan kinerja audit yang berkualitas.

Selain itu, hasil penelitian ini didukung argumentasi Khaksar et al. (2021) dan Sahdan et al. (2020) yang mengungkapkan bahwa independensi dapat meningkatkan kinerja auditor dalam melakukan pendeteksian korupsi. Hal ini dikarenakan auditor forensik dalam melakukan penugasan audit akan selalu memegang teguh independensi sehingga akan selalu melakukan tugasnya dengan baik. Artinya, auditor forensik tidak akan terpengaruh dengan pihak-pihak lain dalam menjalankan tugas auditnya. Perilaku independensi auditor forensik ialah salah satu aspek yang sangat berarti yang wajib dipegang dalam melaksanakan pekerjaannya supaya bisa

mengetahui gejala korupsi dalam laporan keuangan. Hasil yang serupa dilakukan oleh Oyerogba (2021) yang mengungkapkan bahwa efektivitas menggunakan audit forensik di dalam sebuah perusahaan dan nonperusahaan di Nigeria memiliki implikasi yang kuat untuk tata kelola perusahaan atau sektor publik yang baik. Praktik audit forensik oleh perusahaan dan sektor publik telah membantu meningkatkan temuan dalam mendeteksi korupsi.

Hasil riset lain yang menunjang penelitian ini dilakukan oleh Ammar (2019) dan Simon et al. (2018). Mereka menyampaikan kalau independensi memengaruhi kemampuan auditor untuk mengetahui korupsi, maksudnya independensi seorang auditor sangat memengaruhi hasil kerja dalam mengetahui korupsi yang terjadi. Sikap independensi dalam pikiran, struktur organisasi, dan dalam menjalankan tugas harus sesuai dengan standar mengenai independensi profesional auditor yang akan memudahkannya dalam mendeteksi korupsi. Dalam melaksanakan tugasnya sebagai auditor, penerapan sikap independensi akan membantu mereka untuk menjaga independensinya ketika mereka harus menyatakan temuan audit tanpa tekanan dari berbagai pihak. Penerapan sikap tersebut tidaklah mudah bagi auditor karena mereka selalu bertemu dengan rekan kerja yang dikenal baik seperti teman dan keluarga. Namun, mereka selalu berusaha untuk menjaga independensinya dengan mentaati prinsip dan etika sebagai auditor sehingga tugas dapat diselesaikan sesuai harapan yakni bisa melakukan pendeteksian korupsi.

Meskipun demikian, riset ini kontradiktif dengan hasil riset Asare & Wright (2018) dan Chen et al. (2018) yang mengatakan kalau independensi tidak berkaitan dengan pendeteksian korupsi. Hal ini diakibatkan independensi yang dimiliki auditor semakin berkurang sehingga berdampak pada peluang auditor untuk mendeteksi korupsi semakin kecil pula. Auditor dipengaruhi oleh tekanan untuk mempertahankan klien dalam pengambilan keputusan sehingga mereka takut kehilangan perusahaan yang diaudit. Oleh karena itu, auditor dalam melaksanakan penugasan audit harus mengutamakan kepentingan umum dan menjalankan perannya dengan tidak memihak kepada siapa pun sehingga bisa melakukan pendeteksian korupsi yang terjadi.

Objektivitas auditor forensik dan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19. Aspek selanjutnya yang mempengaruhi pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19 yakni objektivitas auditor forensik. Artinya, auditor forensik dalam melaksanakan penugasan audit harus berperilaku adil, jujur, dan tidak memihak, serta leluasa dari penyalahgunaan wewenang dan tidak berada di bawah pengaruh orang lain. Objektivitas merupakan salah satu kriteria yang penting dan harus ditanamkan pada diri auditor forensik ketika melakukan penugasan audit karena akan membantu auditor dalam melakukan pe-

ngungkapan indikasi korupsi pada masa pandemi *coronavirus*. Hal ini sesuai dengan temuan penelitian, bahwa auditor forensik wajib berperilaku secara adil, jujur, dan transparan serta bertanggung jawab terhadap penugasan audit sebagai bentuk kepercayaan masyarakat atas jasa auditnya. Dengan demikian, auditor tidak boleh memiliki pengaruh atau tekanan maupun permintaan dari pihak tertentu atas hasil pemeriksaannya.

Auditor forensik memiliki hak untuk menolak penugasan audit apabila auditor memiliki ikatan dengan pihak yang diperiksa karena secara kode etik auditor harus menjaga perilaku tidak berpihak kepada siapa pun yang mempunyai kepentingan terhadap hasil pekerjaannya sehingga laporan audit forensiknya bisa diandalkan dan dipercaya oleh masyarakat. Kemudian, auditor forensik dalam melaksanakan penugasan audit hendaknya berupaya mencari kesalahan ataupun penyimpangan yang dilakukan oleh *auditee*. Semakin besar nilai objektivitas auditor forensik maka akan memberikan akibat yang signifikan dalam melakukan pendeteksian korupsi.

Ammar (2019), Brasel et al. (2019), dan Mock et al. (2017) menerangkan bahwa objektivitas mampu memengaruhi peningkatan kualitas audit. Objektivitas wajib senantiasa dilindungi serta dipertahankan oleh seorang auditor forensik guna mendukung kinerja auditor yang lebih baik. Oleh sebab itu, auditor forensik wajib mematuhi serta menaati kode etik yang sudah diresmikan sebagai dasar melaksanakan profesinya sehingga mencapai tingkatan objektivitas auditor forensik yang baik dan laporan auditnya bisa dipercaya serta bisa dipertanggungjawabkan.

Auditor forensik yang mempunyai perilaku objektivitas yang besar serta menaati dan mematuhi etika profesinya, akan berdampak pada hasil kualitas audit yang baik. Kebalikannya, apabila auditor tidak mempunyai perilaku serta sikap objektif, berakibat pada kualitas audit yang kurang baik. Implikasinya, auditor forensik wajib mempunyai perilaku serta sikap objektivitas dan menaati etika profesi supaya dapat menunjang auditor dalam melaksanakan pendeteksian korupsi pada masa pandemi *coronavirus*.

Riset ini sesuai dengan temuan Duh et al. (2020) dan Halbouni et al. (2016) yang mengatakan kalau integritas berkaitan erat dengan pendeteksian korupsi. Hal ini diakibatkan integritas ialah salah satu aspek yang sangat berarti dalam meningkatkan mutu auditor yang didasarkan pada keyakinan publik serta wajib mencontohkan kode etik. Semakin besar integritas auditor, maka semakin mudah bagi auditor mengenali korupsi. Sebagaimana yang dinyatakan dalam *theory of planned behavior* kalau kepercayaan (*belief*) disangka sebagai penentu niat ataupun aksi yang dilakukan seseorang. Auditor dengan integritas yang besar akan senantiasa berperan sesuai dengan keyakinan serta pengetahuan yang dipunyainya secara teliti serta hati-hati supaya lebih mampu mengetahui korupsi yang terjadi. Dengan

integritas yang besar, maka auditor akan mempunyai perilaku yang jujur, objektif, serta berani mengatakan penyimpangan dan mengambil tindakan yang dibutuhkan oleh auditor.

Penelitian lain dilakukan oleh Rifai & Mardijuwono (2020) dan Zalata et al. (2020). Mereka mengungkapkan bahwa integritas auditor berkaitan erat dengan pencegahan korupsi. Artinya, integritas merupakan salah satu tolok ukur dalam melakukan tugas selaku auditor forensik. Mutu audit didasarkan pada keyakinan publik yang tumbuh dari kualitas audit yang baik. Kepercayaan menuntut seorang auditor forensik untuk memiliki watak yang baik, berani, bijaksana, dan penuh perhatian dalam melakukan kewajiban pemeriksaannya. Pemeriksa harus mengatakan yang sebenarnya dengan lugas tentang hasil pemeriksaan sehingga apa yang disampaikan dapat masuk akal sesuai gambaran realitas. Hasil *review* yang baik harus dibarengi dengan mentalitas kejujuran yang luar biasa dari pemeriksa internal dan eksternal.

Hasil *review* tersebut akan memengaruhi pelaksanaan pengendalian orang dalam asosiasi dalam administrasi moneter. Oleh sebab itu, auditor forensik mesti sanggup menjunjung tinggi tanggung jawab pekerjaannya dengan integritas yang besar guna melindungi keyakinan publik. Dengan adanya temuan ini, maka auditor forensik maupun investigastor dapat meningkatkan objektivitas dalam menjalankan penugasan audit untuk menjaga kepercayaan masyarakat terhadap hasil pemeriksaannya.

Skeptisisme profesional auditor forensik dan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19. Hasil riset ini menemukan bahwa ada pengaruh skeptisisme profesional auditor forensik terhadap pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19. Nilai koefisien dengan angka positif yang menampilkan skeptisisme profesional menunjukkan pengaruh yang mengindikasikan bahwa semakin besar tingkat skeptisisme profesional auditor forensik, maka keahlian auditor dalam melaksanakan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19 menjadi semakin baik pula. Jika auditor memiliki sikap skeptisisme profesional dalam melaksanakan auditnya, maka akan memengaruhi hasil pemeriksaannya (Lamoureux et al., 2015; Zolkafil et al., 2019). Oleh sebab itu, auditor forensik wajib berlagak skeptis serta hati-hati dan tidak langsung yakin begitu saja terhadap asersi ataupun realitas yang diberikan oleh manajemen. Setelahnya, auditor hendaknya berupaya menciptakan fakta audit yang valid untuk menunjang asersi tersebut.

Perihal ini sejalan dengan asumsi responden; auditor forensik wajib senantiasa membuat diagnosis yang kritis (*critical assessment*) serta senantiasa mempertanyakan (*questioning mind*) validitas fakta audit yang diperolehnya. Sehabis itu, auditor forensik wajib waspada terhadap permasalahan yang bersifat kontradiktif atau memunculkan kasus sehubungan dengan reliabi-

litas dari dokumen sehingga dapat membagikan anggapan terhadap pertanyaan-pertanyaan serta data lain yang diperoleh dari manajemen atau pihak lain. Tidak hanya itu, dalam menciptakan kebenaran auditor forensik jangan gampang puas dengan apa yang dilihat serta disajikan secara kasat mata. Sebab, auditor forensik harus terus mencari dan menggali kenyataan yang ada sehingga layak baginya melaksanakan pekerjaan audit sesuai dengan standar.

Skeptisisme profesional auditor sangat dibutuhkan untuk menciptakan laporan keuangan yang bisa dipercaya. Skeptisisme yang besar pada diri seorang auditor dapat meningkatkan keahlian mendeteksi korupsi dengan metode mengembangkan pencarian bermacam-macam data tambahan yang terpaut apabila dihadapkan dengan indikasi korupsi (Suryanto et al., 2017). Svanström (2016) dan Zalata et al. (2020) menjelaskan bahwa perusahaan audit yang besar mempekerjakan auditor dengan atribut yang berbeda, seperti mengatur sertifikasi atau program pelatihan khusus untuk staf auditor untuk membantu proses pengungkapan korupsi. Akhirnya, pasar menganggap bahwa perusahaan audit yang besar memiliki kualitas audit yang lebih baik daripada perusahaan audit yang lebih kecil (Tien et al., 2019). Oleh sebab itu, auditor forensik yang mempunyai tingkat skeptisisme andal yang besar bisa lebih gampang mengetahui korupsi, sebab auditor forensik tersebut lebih cermat, senantiasa mencari kebenaran, dan melaksanakan penilaian secara kritis terhadap fakta audit. Semakin tinggi perilaku skeptisisme profesional, maka kemungkinan terbentuknya korupsi yang tidak ditemukan terus menjadi kecil.

Perihal ini sesuai dengan *theory of planned behavior* (TPB) yang mengasumsikan bila manusia umumnya hendak berperilaku sesuai dengan apa yang diidamkan oleh lingkungannya. Manfaat dari teori ini dalam konteks riset ini yakni dapat melaksanakan prediksi serta menguasai pengaruh motivasional dari sikap, baik kehendak orang atau bukan kehendak orang. *Theory of planned behavior* mempunyai tiga peranan penting dalam proses audit, pertama terpaut dengan perilaku dasar seseorang, misalnya bagaimana seseorang bersikap terhadap institusi, orang lain, ataupun objek. Terkait dengan riset ini, skeptisisme profesional auditor forensik merupakan perilaku dalam menghadapi permasalahan ataupun penugasan audit. Bukan hanya itu, seberapa besar tanggung jawab yang dipikul oleh seorang individu akan memengaruhi bagaimana dia bertindak. Kedua, menggambarkan dampak sosial yang sesuai dengan standar emosional. Ketiga, terkait dengan masalah kontrol. Oleh sebab itu, auditor forensik dalam melaksanakan penugasan audit wajib berperilaku profesional dengan mengikuti prosedur audit sehingga dapat membantu melaksanakan pendeteksian korupsi.

Riset ini konsisten dengan hasil riset Rustiarini et al. (2020) yang menunjukkan skeptisisme

profesional memengaruhi pendeteksian korupsi. Artinya, penerapan skeptisisme profesional yang tinggi dalam proses pemeriksaan audit forensik akan berdampak pada semakin besarnya peluang auditor dalam menemukan indikasi korupsi pada masa *coronavirus*. Ketidakpercayaan mengimplikasikan bahwa peninjau membuat penilaian dasar dan mengemukakan banyak kekhawatiran tentang legitimasi realitas ulasan yang diperoleh dan secara konsisten menyadari realitas ulasan yang bertentangan atau mempertimbangkan ketergantungan laporan dan asumsi tentang berbagai informasi yang diperoleh dari dewan dan yang bersangkutan. Hal ini diperkuat oleh hasil penelitian Gabryela & Butar (2018) bahwa auditor forensik harus menerapkan skeptisisme profesional dengan selalu bertanya sesuatu mengenai informasi maupun bukti dan melakukan pencarian dengan menggunakan pengetahuannya serta mengembangkan kemampuan untuk melakukan pendeteksian korupsi. Dengan begitu, penerapan skeptisisme profesional auditor forensik yang baik mampu membantu audit dalam melakukan pendeteksian korupsi.

Beberapa peneliti mengungkapkan bahwa auditor harus menerapkan berbagai metode dalam melakukan audit. Pertama, *questioning mind* yaitu auditor memiliki pikiran yang selalu bertanya-tanya yang dapat membantu mereka mendapatkan informasi yang lebih relevan tentang peluang terjadinya korupsi dan akan cenderung mempertahankan pola pikir kritis dalam mengevaluasi bukti audit (Rustiarini et al., 2020). Jadi, kebutuhan untuk mempertahankan pikiran yang selalu ingin tahu adalah sifat paling penting dari seorang auditor forensik untuk memperkuat kemampuannya dalam mendeteksi korupsi. Kedua, keyakinan terhadap diri sendiri, artinya auditor dalam pengumpulan bukti audit wajib mempunyai rasa percaya diri yang tinggi, sebab fakta tersebut wajib menantang asersi ataupun pembenaran yang disampaikan oleh klien (Sari et al., 2021). Dengan kata lain, auditor yang memiliki kepercayaan diri yang tinggi atas kemampuan dan kompetensi yang dimilikinya mampu meningkatkan kemampuan penemuan korupsi. Ketiga, *self-determining* yaitu auditor yang memiliki sifat menentukan nasib sendiri akan memberikan perhatian ekstra pada setiap kontradiksi dalam dokumen atau pernyataan sehingga mereka tidak mudah diyakinkan dan tidak menerima fakta kecuali dapat dibuktikan (Endarningtyas & Chariri, 2022).

Hasil penelitian ini didukung oleh temuan dalam penelitian Akhidime (2019) dan Verwey & Asare (2022) yang mengungkapkan bahwa skeptisisme profesional mampu meningkatkan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19. Hal ini dikarenakan auditor forensik selalu menerapkan skeptisisme profesional dengan selalu curiga sehingga semakin mudah menemukan korupsi. Bila auditor forensik mempunyai skeptisisme

andal yang besar, dia bakal sanggup mengetahui korupsi sebab perilaku andal auditor bakal sangat memengaruhi keakuratan tugasnya. Skeptisisme profesional auditor forensik ini perlu dikembangkan lebih lanjut karena dengan banyaknya pengalaman penugasan yang diperoleh auditor, *output* pemeriksaan pun akan semakin berkualitas. Dengan adanya temuan, ini maka auditor forensik dan auditor investigasi dapat memilih strategi berupa peningkatan kualitas skeptisisme profesional.

Berbagai upaya dapat dilakukan, yaitu mengikutsertakan para auditor pada berbagai *workshop*, kursus, pelatihan, serta ujian sertifikasi khusus audit. Berdasarkan hasil uji penelitian, implikasinya adalah auditor forensik maupun auditor investigasi harus berupaya mendapatkan hasil audit yang baik dan bebas dari korupsi yaitu dengan meningkatkan skeptisisme profesional agar bisa bekerja dengan mengedepankan keefektifitasan serta keefisienan. Terpenuhinya skeptisisme profesional auditor forensik, akan mendorong pelaksanaan audit forensik secara jujur, transparan, akuntabel, dan terbuka serta terhindar dari korupsi.

Kemampuan auditor investigasi dan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19. Hasil studi selanjutnya menemukan bahwa kemampuan auditor investigasi berkaitan erat dengan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19. Auditor telah terbukti mendapatkan manfaat dari kemampuan yang dimilikinya, artinya kualitas pemeriksaan menunjukkan kemampuan auditor forensik maupun auditor investigasi dalam melakukan pendeteksian korupsi sudah baik. Apabila audit yang dilakukan oleh auditor investigasi sesuai dengan pedoman mulai dari tahap *preplanning*, *planning*, *implementation*, dan *reporting* dengan disiplin maka auditor investigasi mampu melakukan pendeteksi korupsi. Tidak hanya itu, dengan keahlian yang dipunyai oleh auditor investigasi dalam mengetahui korupsi, maka dapat tercipta hasil audit yang berkualitas tinggi.

Hal tersebut didukung oleh jawaban responden yang memilih *statement* antara lain auditor investigasi mempraktikkan ilmu auditing dalam melakukan audit investigasi dan tetap mempraktikkan uraian terhadap standar operasional prosedur audit (SOP). Setelah itu, auditor investigasi senantiasa mencermati metode audit investigasi dalam mendapatkan kebenaran serta menguasai permasalahan yang berkaitan dengan teknologi informasi. Selanjutnya, pemeriksa juga membedakan hukum (peraturan) yang berhubungan dengan masalah yang sedang ditangani untuk membantu mendapatkan suatu spekulasi dalam rapat pemeriksaan dan mengumpulkan semua data untuk menguatkan teori tersebut. Maka dari itu, audit investigasi harus dilakukan oleh orang-orang yang kompeten. Auditor wajib mempunyai kualifikasi untuk mengu-

sai kriteria yang digunakan serta wajib kompeten untuk dapat mengenali tipe fakta yang hendak digunakan dalam pengujian untuk menarik kesimpulan.

Keahlian auditor investigasi mempunyai peranan penting dalam mengetahui korupsi. Maksudnya, auditor wajib mempunyai pengetahuan yang berkaitan dengan auditee, perencanaan audit, penataan program audit yang efisien, serta analisis keadaan yang berpotensi memunculkan korupsi. Kemampuan auditor investigasi harus diterapkan dalam melaksanakan pekerjaannya. Tidak hanya itu, kemampuan merupakan keharusan untuk auditor investigasi untuk memiliki pembelajaran formal di bidang audit investigasi, audit forensik, akuntansi, audit umum, pengalaman praktis yang mencukupi untuk pekerjaan yang dilakukan, dan setelah itu auditor investigasi bisa menempuh pendidikan profesi. Sebab, pada saat investigasi auditor investigasi wajib mempunyai perilaku yang objektif dan terbebas dari kepentingan pribadi atau kewenangan yang dapat menggoyangkan independensinya sehingga bisa melakukan penilaian secara kritis dan memberikan komentar serta mengambil keputusan terhadap bukti audit yang didapat dalam proses pemeriksaan.

Riset ini sejalan dengan temuan penelitian Kabuye et al. (2017) dan Odukoya & Samsudin (2021) yang mengungkapkan bahwa kemampuan auditor berpengaruh terhadap pendeteksian korupsi di Nigeria. Artinya, dengan menerapkan kemampuan yang dimiliki oleh auditor, maka akan menurunkan tingkat korupsi. Selain itu, Penelitian ini konsisten dengan hasil studi Amara et al. (2020), Jha et al. (2021), Ramadhan & Adhim (2021), dan Salehi et al. (2020) yang mengungkapkan bahwa kemampuan auditor mempengaruhi pendeteksian korupsi. Artinya, auditor harus memiliki kemampuan, pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi dalam penilaian risiko korupsi. Hal ini yang akan membantu auditor investigasi dalam meningkatkan kualitas audit; nilai temuan.

Nilai temuan menunjukkan kemampuan auditor dalam melakukan pendeteksian korupsi. Meskipun auditor investigasi telah mengenyam pendidikan, memiliki kompetensi, dan memiliki pengetahuan, tetapi melakukan pendeteksian tetap tidak mudah. Oleh karena itu, auditor investigasi harus memiliki keahlian khusus dalam melakukan proses pendeteksian korupsi.

Banyak kasus terjadi karena auditor tidak dapat menemukan salah saji atau tidak dapat mendeteksi korupsi selama tugas auditnya. Hal ini akan berdampak pada kerugian bagi pihak klien maupun auditor itu sendiri. Oleh karena itu, auditor investigasi harus benar-benar menerapkan kemampuan, pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi dalam melakukan penugasan audit agar bisa mendeteksi korupsi pada masa pandemi *coronavirus*.

Hasil riset ini kontradiktif dengan penemuan Fadilah et al., (2019) dan Knechel & Park (2022) yang mengungkapkan bahwa keterampilan investigasi tidak berkaitan dengan pendeteksian korupsi. Hal ini dikarenakan pengetahuan dan keterampilan investigasi tidak digunakan untuk mendeteksi korupsi, tetapi untuk melakukan koreksi dan memberikan umpan balik setelah korupsi terdeteksi. Selain itu, auditor investigasi juga tidak menerapkan pengetahuan tentang hukum dan peraturan. Padahal, pengetahuan dan keterampilan investigasi sebenarnya bisa diterapkan untuk membuka deteksi kasus pra-korupsi. Keterampilan umumnya terkait dengan dokumentasi sebagai jejak audit sebagai bukti dugaan korupsi. Tipe keahlian ini wajib menunjang pendeteksian korupsi. Apabila auditor investigasi mempraktikkan keahlian auditor investigasinya, maka akan menunjang auditor dalam mendapatkan indikasi korupsi. Sebab auditor tersebut mempunyai tata cara ataupun metode dalam mengetahui dugaan korupsi yang terjadi.

Hasil ini mempunyai implikasi terhadap literatur audit investigasi atau akuntansi yang terdapat pada keahlian, pengetahuan, serta kompetensi sebagai salah satu aspek yang diterapkan dalam melaksanakan pendeteksian korupsi pada masa pandemi *coronavirus* di Indonesia. Studi ini merekomendasikan kepada seluruh auditor Indonesia maupun internasional untuk meningkatkan kemampuannya dalam audit investigasi dan audit forensik dengan mengikuti berbagai profesi lanjutan agar bisa membantu melakukan pendeteksian korupsi pada waktu Covid-19.

Pengalaman auditor investigasi dan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19.

Faktor lain yang mendukung pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19 adalah pengalaman auditor investigasi. Auditor juga sering mengikuti banyak pelatihan dan melakukan tugas yang menjamin kualitas audit. Seorang auditor wajib mempunyai pendidikan, penguasaan terhadap tugas, kemampuan, keterampilan, pengalaman, dan kemampuan lainnya yang diperlukan dalam mempertanggungjawabkan tugas auditor sehingga dapat secara maksimal memenuhi tanggung jawab profesional auditornya. Jadi, auditor didorong untuk menunjukkan kemampuan auditnya dilihat dari hasil ujian profesi atau sertifikasi auditornya seperti *Certified Internal Auditor* (CIA) (Li & Meng, 2020). Tidak hanya itu, penugasan yang selalu dilakukan oleh auditor hendaknya memengaruhi keputusan yang dibuat serta dapat melaksanakan analisis kasus dan menunjang auditor dalam memprediksi serta mengetahui permasalahan sehingga bisa meningkatkan profesionalisme dalam bekerja. Ada dua aspek utama yang membentuk kemampuan atau kompetensi seorang auditor yaitu pengalaman dan pengetahuan (Rustiarini et al., 2020). Yao et al., (2020) menjelaskan semakin berpengalaman auditor, semakin baik pula

kemampuannya untuk mengatasi setiap masalah yang mungkin timbul selama mengaudit. Artinya, pengalaman menjadi aspek penting dalam mengetahui korupsi.

Pengalaman seorang auditor investigasi diperoleh melalui jumlah penugasan atau aplikasi audit yang dicoba dan berapa lama menempuh profesi sebagai auditor sehingga keahliannya menjadi terasah seiring waktu. Apabila dikaitkan dengan penerapan audit, maka tidak heran auditor yang berpengalaman yang ditugaskan melaksanakan audit korupsi akan cenderung lebih baik. Hal ini disebabkan para auditor yang berpengalaman terkadang mempunyai tata cara yang lebih efisien, hal ini dapat ditemui dalam pengalaman seorang auditor di lapangan. Eulerich et al. (2018) mengatakan pengalaman auditor akan terus meningkat apabila auditor sering melakukan tukar pikiran tentang audit dengan teman kerja, pengawasan serta *review* oleh akuntan senior, dan menjajaki program pelatihan serta pemakaian pedoman auditing. Hal ini dapat membuat auditor menjadi lebih peka serta mudah menemukan kejanggalan yang merujuk kepada terdapatnya tindak korupsi (Flasher et al., 2022).

Pengalaman auditor ditegaskan oleh Suryanto et al., (2017), inspektur yang cakap akan lebih memahami pemicu kesalahan yang terjadi, baik yang benar-benar disebabkan oleh kesalahan manusia yang tidak terduga atau kesalahan yang disebabkan oleh pemerasan yang disengaja yang menyiratkan kekeliruan. Auditor akan sering mempertanyakan serta melakukan penilaian secara kritis terhadap fakta yang didapatkannya sehingga bisa mengetahui korupsi. Sebaliknya, jika auditor tidak memiliki pengalaman di bidang auditing, penugasan yang sedikit, dan baru menekuni dunia audit, mereka akan kesulitan untuk mendapatkan permasalahan terkait indikasi korupsi yang terjadi pada laporan yang dibuat oleh manajemen ataupun pada dokumen audit yang diperoleh. Selain itu, Ramadhan & Arifin (2019) menerangkan bahwa auditor wajib menambah kompetensinya dengan menjajaki pelatihan secara rutin dan berkelanjutan serta mendesak untuk memiliki sertifikat profesi spesial dalam audit untuk mengasah kemampuannya dalam melaksanakan pendeteksian korupsi.

Auditor yang memiliki kemampuan dan sering mengikuti kegiatan maka akan mudah menggunakan teknik-teknik untuk menemukan indikasi korupsi. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian Clements (2020) dan Oyerogba (2021) yang mengungkapkan bahwa pengalaman auditor berkaitan erat dengan tanggung jawab auditor untuk melakukan pendeteksian korupsi. Artinya, pengalaman auditor investigasi dan tanggung jawab atas pendeteksian korupsi dapat meningkat atau menurun tergantung pada faktor kontekstual di sekitarnya.

Temuan penelitian ini mendukung teori atribusi bahwa kesadaran auditor investigasi

akan tanggung jawab untuk mendeteksi korupsi bergantung pada pengalaman mereka dalam menemukan indikasi korupsi. Teori atribusi menggambarkan perilaku seorang yang berasal dari dalam diri auditor seperti kebiasaan, watak, adalah perilaku yang dapat membantu dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai seorang auditor yang memegang kepercayaan masyarakat sehingga hasilnya bisa dipercaya atau dipertanggungjawabkan. Kemudian, faktor dari luar diri auditor merupakan kondisi yang bisa memberikan dampak terhadap diri auditor seperti tekanan yang bersumber dari atasan, keluarga, kerabat, ataupun keadaan tertentu yang bisa memengaruhi auditor dalam melakukan pekerjaan. Akan tetapi, auditor harus menjalankan tugasnya dengan baik walaupun banyak tekanan yang dialaminya sehingga akan berdampak pada laporan yang dihasilkan. Sikap yang dibangun oleh aspek internal diyakini sanggup untuk menunjang pelaksanaan penyelidikan secara profesional. Begitupun dengan aspek eksternal yang bisa memberikan dorongan kepada auditor untuk melakukan hal yang bisa ditemukan dengan panca indra (Holtzblatt et al., 2020). Teori atribusi ini dapat membantu auditor dalam melakukan penilaian terhadap pekerjaannya serta membantu proses pengambilan keputusan dalam hasil pemeriksaannya. Tidak hanya itu, teori ini berkaitan pula dengan keahlian serta sikap auditor dalam mengetahui korupsi baik dari dalam maupun luar pemerintah. Dengan demikian, keahlian yang bersumber dari internal auditor merupakan kriteria yang paling penting agar bisa membantu memberikan hasil yang berkualitas.

Jika pengalaman auditor investigasi memiliki peranan yang berguna untuk menambah rasa tanggung jawab auditor untuk mengetahui korupsi. Karakter auditor investigasi yang berpengalaman akan melibatkan skeptisisme profesional, pertimbangan profesional, dan perolehan pengetahuan tentang risiko korupsi dalam melakukan audit. Sebaliknya, auditor investigasi dengan pengalaman yang kurang akan mengalami kesulitan dalam melakukan pengungkapan indikasi korupsi.

Studi ini kontradiktif dengan temuan Singh et al. (2019) dan Umar et al. (2017) yang mengatakan kalau pengalaman auditor tidak memengaruhi pendeteksian korupsi. Hal ini disebabkan auditor investigasi wajib terlebih dulu mencari fakta audit serta mengevaluasi secara kritis. Hal ini menggambarkan kalau kompetensi seorang auditor tidak seluruhnya menjamin kemampuannya dalam mengetahui korupsi sebab modus korupsi semakin kompleks dan canggih sehingga menuntut auditor investigasi untuk meningkatkan keahlian dengan mempunyai pengalaman yang banyak sehingga akan lebih mudah mengenali kesempatan terjadinya korupsi. Pengalaman auditor investigasi akan terbentuk dari banyaknya waktu yang telah berlalu dalam melaksanakan penugasan audit, intensitas

tugas pemeriksaan, dan beragam jenis perusahaan yang diaudit. Apabila auditor investigasi memiliki sedikit pengalaman, maka akan sedikit pula kemampuannya untuk mendeteksi korupsi. Temuan penelitian ini berimplikasi kepada seluruh perusahaan yang bergerak dalam bidang audit untuk meningkatkan pengalaman audit investigasi dan pengetahuan auditor investigasi melalui penugasan audit, *workshop*, pelatihan serta ujian sertifikasi khusus audit agar kemampuan auditor investigasi meningkat sehingga bisa melakukan pendeteksian korupsi.

Selain faktor-faktor yang telah dijabarkan sebelumnya, proses pemeriksaan dengan pemanfaatan teknologi informasi tak kalah penting selama masa pandemi Covid-19 karena proses audit *online* (dalam jaringan) yang lebih sering dilakukan. Menurut responden dari BPKP, proses audit dapat dilakukan dengan media *zoom meeting* karena memperhatikan pengurangan interaksi langsung antara auditor dengan *auditee*. Adapun metode baru yang mulai diterapkan pada proses audit yaitu *remote audit*. Menurut laman BPKP Republik Indonesia, *remote audit* bukanlah untuk menggantikan audit yang biasa dilakukan, namun dapat menjadi alternatif selama masa pandemi. Meskipun demikian, tidak sedikit kendala yang masih sering dialami auditor yaitu ketersediaan data dan dokumen pendukung dalam bentuk digital, ketersediaan infrastruktur teknologi seperti aplikasi sistem manajemen, serta kesepakan antara auditor dan *auditee* pada pelaksanaan *remote audit*.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, maka dapat disimpulkan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19 dapat ditingkatkan dengan berbagai strategi. Strategi pertama pada audit forensik adalah peningkatan independensi karena merupakan faktor penting dalam melakukan pekerjaan audit dan mereka diharuskan membuat penilaian atau kesimpulan sendiri tentang kecukupan informasi sebagai bukti tanpa dipengaruhi oleh orang lain. Semakin besar independensi seorang auditor forensik dalam melakukan pengecekan terhadap bukti audit atau fakta audit, semakin besar pula kepekaan auditor dalam menemukan permasalahan yang berkaitan dengan korupsi. Berikutnya adalah objektivitas, auditor forensik dalam menjalankan penugasan audit harus memiliki pendirian yang teguh serta tidak memihak agar terbebas dari berbagai benturan kepentingan. Hal ini disebabkan objektivitas merupakan salah satu aspek yang berarti yang harus dipegang oleh auditor dalam melaksanakan audit sehingga dapat melaksanakan pendeteksian korupsi pada masa pandemi Covid-19. Selanjutnya, skeptisisme profesional auditor forensik harus diterapkan oleh auditor dalam setiap penugasan audit karena auditor forensik yang

memiliki tingkat skeptisisme profesional yang tinggi dapat lebih mudah mendeteksi korupsi. Berdasarkan nilai signifikansi strategi penerapan kemampuan auditor investigasi terbukti paling mempengaruhi pendeteksian korupsi. Kemudian auditor yang mempunyai pengalaman kerja yang tinggi cenderung lebih baik dalam melaksanakan berbagai kegiatan seperti melakukan pendeteksian kesalahan, memahami kesalahan, dan mencari kesalahan.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit forensik dan audit investigasi secara empiris mampu mendeteksi terjadinya korupsi sehingga pemerintah provinsi harus mengoptimalkan kinerja pemeriksaan auditnya. Berbagai upaya dapat dilakukan, yaitu meningkatkan independensi, objektivitas, dan skeptisisme profesional auditor dalam melakukan penugasan audit. Selain itu, memaksimalkan kemampuan auditor dan meningkatkan pengalaman untuk mendukung implementasi dan kinerja auditor yang baik dan benar. Penguasaan teknologi informasi dan pemahaman mengenai *remote audit* pun sangat perlu untuk dikuasai oleh auditor pada masa pandemi Covid-19.

UCAPAN TERIMAKASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada LL-DIKTI VIII yang telah memberikan Hibah Penelitian Dosen Pemula (PDP) Tahun 2022 serta Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Yapis Dompus, editor, dan mitra bestari yang telah membantu proses publikasi artikel ini.

DAFTAR RUJUKAN

- Akhidime, A. E. (2019). Drivers of Audit Failure and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from Nigerian Distressed Banks. *Management and Accounting Review*, 18(1), 1-23. <https://doi.org/10.24191/mar.v18i1.644>
- Amara, I., Khelif, H., & El Ammari, A. (2020). Strength of Auditing and Reporting Standards, Corruption, and Money Laundering: A Cross-Country Investigation. *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 1243-1259. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2018-2026>
- Ammar, S. H. (2019). Internal Auditors' Perceptions of the Function's Ability to Investigate Fraud. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(2), 134-153. <https://doi.org/10.1108/JAAR-09-2017-0098>
- Andon, P., Free, C., Radcliffe, V., & Stein, M. (2022). Boundary Work at the Margins of politics and Auditing: Rationalising Advertising Probity in Ontario. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 35(8), 1830-1861. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2020-4641>
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2018). Field Evidence about Auditors' Experiences in Con-

- sulting with Forensic Specialists. *Behavioral Research in Accounting*, 30(1), 1-25. <https://doi.org/10.2308/bria-51787>
- Brasel, K. R., Hatfield, R. C., Nickell, E. B., & Parsons, L. M. (2019). The Effect of Fraud Risk Assessment Frequency and Fraud Inquiry Timing on Auditors' Skeptical Judgments and Actions. *Accounting Horizons*, 33(1), 1-15. <https://doi.org/10.2308/acch-52349>
- Budiatmaja, R., & Ramadhan, Y. (2022). Three Corporate Control Strategies and Fraud Accounting Prevention. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(1), 194-204. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.13.1.15>
- Chen, W., Khalifa, A. S., Morgan, K. L., & Trotman, K. T. (2018). The Effect of Brainstorming Guidelines on Individual Auditors' Identification of Potential Frauds. *Australian Journal of Management*, 43(2), 225-240. <https://doi.org/10.1177/0312896217728560>
- Clements, L. H. (2020). Personality Traits Common to Fraud Investigators. *Journal of Financial Crime*, 27(1), 119-129. <https://doi.org/10.1108/JFC-03-2019-0036>
- Cristina, T., Marian, S., Veronica, G., & Dan-Andrei, C. (2021). Fiscal and Accounting Fraud Risk Detection Using Beneish Model. A Romanian Case Study. *International Journal of Business and Society*, 22(1), 296-312. <https://doi.org/10.33736/IJBS.3176.2021>
- Dimitrijevic, D., Jovkovic, B., & Milutinovic, S. (2020). The Scope and Limitations of External Audit in Detecting Frauds in Company's Operations. *Journal of Financial Crime*, 28(3), 632-646. <https://doi.org/10.1108/JFC-11-2019-0155>
- Duh, R., Ye, C., & Yu, L. (2020). Corruption and Auditor Choice: A Cross-Country Investigation. *Review of Accounting and Finance*, 19(2), 175-197. <https://doi.org/10.1108/RAF-12-2018-0273>
- Endarningtyas, O. D., & Chariri, A. (2022). Apakah Sistem Pelaporan Pelanggaran Efektif Mencegah Korupsi? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(1), 74-84. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.13.1.06>
- Eulerich, M., Theis, J. C., Lao, J., & Ramon, M. (2018). Do Fine Feathers Make a Fine Bird? The Influence of Attractiveness on Fraud-Risk Judgments by Internal Auditors. *International Journal of Auditing*, 22(3), 332-344. <https://doi.org/10.1111/ijau.12137>
- Fadilah, S., Maemunah, M., Nurrahmawati, Lim, T. N., & Sundary, R. I. (2019). Forensic Accounting: Fraud Detection Skills for External Auditors. *Polish Journal of Management Studies*, 20(1), 168-180. <https://doi.org/10.17512/pjms.2019.20.1.15>
- Ferry, L., & Ahrens, T. (2022). The Future of the Regulatory Space in Local Government Audit: A Comparative Study of the Four Countries of the United Kingdom. *Financial Accountability and Management*, 38(3), 376-393. <https://doi.org/10.1111/faam.12291>
- Flasher, R., Shirley, S., & Higgins, J. P. (2022). The Structure of State Auditor Functions in the Fight Against Corruption. *Current Issues in Auditing*, 16(1), 18-26. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2020-044>
- Gabryela, S., & Butar, A. B. (2018). The Application of Professional Skepticism in Fraud Detection (A Case Study at BPKP Representative of Central Java Province). *Asia Pacific Fraud Journal*, 2(2), 175-184. <https://doi.org/10.21532/apfj.001.17.02.02.05>
- Halbouni, S. S., Obeid, N., & Garbou, A. (2016). Corporate Governance and Information Technology in Fraud Prevention and Detection: Evidence from the UAE. *Managerial Auditing Journal*, 31(6-7), 589-628. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2015-1163>
- Holtzblatt, M. A., Foltin, C., & Tschakert, N. (2020). Learning from Ethical Violations in Public Accounting: A South African Audit Scandal and a Firm's Transformation. *Issues in Accounting Education*, 35(2), 37-63. <https://doi.org/10.2308/issues-19-062>
- Imeny, V. M., Norton, S. D., Moradi, M., & Salehi, M. (2021). The Anti-Money Laundering Expectations Gap in Iran: Auditor and Judiciary Perspectives. *Journal of Money Laundering Control*, 24(4), 681-692. <https://doi.org/10.1108/JMLC-09-2020-0105>
- Jha, A., Kulchania, M., & Smith, J. (2021). U.S. Political Corruption and Audit Fees. *The Accounting*, 96(1), 299-324. <https://doi.org/10.2308/tar-2017-0331>
- Kabuye, F., Nkundabanyanga, S. K., Opiso, J., & Nakabuye, Z. (2017). Internal Audit Organisational Status, Competencies, Activities, and Fraud Management in the Financial Services Sector. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 924-944. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2016-1452>
- Kassem, R. (2018). Exploring External Auditors' Perceptions of the Motivations Behind Management Fraud in Egypt - A Mixed Methods Approach. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 16-34. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2016-1470>
- Khaksar, J., Salehi, M., & DashtBayaz, M. L. (2021). The Relationship between Auditor Characteristics and Fraud Detection. *Journal of Facilities Management*, 20(1-15). <https://doi.org/10.1108/JFM-02-2021-0024>
- Knechel, W. R., & Park, H. J. (2022). Audit Firm Political Connections and PCAOB Inspection Reports. *Accounting, Organizations and Society*, 100, 101335. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2022.101335>
- Lamoreaux, P. T., Michas, P. N., & Schultz, W. L. (2015). Do Accounting and Audit Quality Affect World Bank Lending? *The Account-*

- ing Review, 90(2), 703–738. <https://doi.org/10.2308/accr-50865>
- Li, H., & Meng, T. (2020). Corruption Experience and Public Perceptions of Anti-corruption Crackdowns: Experimental Evidence from China. *Journal of Chinese Political Science*, 25(3), 431–456. <https://doi.org/10.1007/s11366-020-09672-w>
- Mangala, D., & Kumari, P. (2017). Auditors' Perceptions of the Effectiveness of Fraud Prevention and Detection Methods. *Indian Journal of Corporate Governance*, 10(2), 118–142. <https://doi.org/10.1177/0974686217738683>
- Mock, T. J., Srivastava, R. P., & Wright, A. M. (2017). Fraud Risk Assessment Using the Fraud Risk Model as a Decision Aid. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 37–56. <https://doi.org/10.2308/jeta-51724>
- Navarrete, A. C., & Gallego, A. C. (2022). Forensic Accounting Tools for Fraud Deterrence: A Qualitative Approach. *Journal of Financial Crime*, 150(10), 567–570. <https://doi.org/10.1108/JFC-03-2022-0068>
- Norton, S. D. (2018). Suspicion of Money Laundering Reporting Obligations: Auditor Compliance, or Sceptical Failure to Engage? *Critical Perspectives on Accounting*, 50, 56–66. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.09.003>
- Odukoya, O. O., & Samsudin, R. S. (2021). Knowledge Capability and Fraud Risk Assessment in Nigeria Deposit Money Banks: The Mediating Effect of Problem Representation. *Cogent Business and Management*, 8(1), 1899450. <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1899450>
- 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. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2020-0072>
- Ramadhan, M. S., & Adhim, C. (2021). Bagaimana Mengoptimalkan Kualitas Probity Audit? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(3), 637–648. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.12.3.36>
- Ramadhan, M. S., & Arifin, J. (2019). Efektivitas Probity Audit dalam Mencegah Kecurangan Pengadaan Barang dan Jasa. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(3), 550–568. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2019.10.3.32>
- Rifai, M. H., & Mardijuwono, A. W. (2020). Relationship between Auditor Integrity and Organizational Commitment to Fraud Prevention. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(2), 315–325. <https://doi.org/10.1108/AJAR-02-2020-0011>
- Ritonga, I. T., & Suyanto, S. (2022). Impacts of the Covid-19 Pandemic on the Audit of Local Government Financial Statements: Experience from Indonesia. *Public Money and Management*, 42(6), 452–459. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1964770>
- Rustiarini, N. W., Yuesti, A., & Gama, A. W. S. (2020). Public Accounting Profession and Fraud Detection Responsibility. *Journal of Financial Crime*, 28(2), 613–627. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2020-0140>
- Sahdan, M. H., Cowton, C. J., & Drake, J. E. (2020). Forensic Accounting Services in English Local Government and the Counter-Fraud Agenda. *Public Money and Management*, 40(5), 380–389. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1714208>
- Salehi, M., Imeny, V. M., & Baygi, A. K. (2020). The Necessity of Anti-Money Laundering Standards for Iranian Auditors. *Journal of Money Laundering Control*, 23(1), 187–207. <https://doi.org/10.1108/JMLC-05-2019-0034>
- Sari, I. P., Putra, A. M., & Sumilir. (2021). Apakah Opini Audit Penting dalam Manajemen Skandal Korupsi dan Hukum? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(2), 401–412. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.12.2.23>
- Shafer, W. E., Simmons, R. S., & Yip, R. W. Y. (2016). Social Responsibility, Professional Commitment, and Tax Fraud. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(1), 1–32. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2014-1620>
- Silvola, H., & Vinnari, E. (2021). The Limits of Institutional Work: A Field Study on Auditors' Efforts to Promote Sustainability Assurance in a Trust Society. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(1), 1–30. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3890>
- Simon, C. A., Smith, J. L., & Zimbelman, M. F. (2018). The Influence of Judgment Decomposition on Auditors' Fraud Risk Assessments: Some Trade-Offs. *The Accounting Review*, 93(5), 273–291. <https://doi.org/10.2308/accr-52024>
- Singh, N., Lai, K., Vejvar, M., & Cheng, T. C. E. (2019). Data-Driven Auditing: A Predictive Modeling Approach to Fraud Detection and Classification. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 30(3), 64–82. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22389>
- Suryanto, R., Indriyani, Y., & Sofyani, H. (2017). Determinan Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 18(1), 102–118. <https://doi.org/10.18196/jai.18163>
- Svanström, T. (2016). Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42–51. <https://doi.org/10.1111/ijau.12054>
- Tang, J., & Karim, K. E. (2019). Financial Fraud Detection and Big Data Analytics – Implications on Auditors' Use of Fraud Brainstorming Session. *Managerial Auditing Journal*,

- 34(3), 324-337. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2018-1767>
- Tien, N. H., Thuong, T. M., Duc, L. D. M., & Yen, N. T. H. (2019). Enhancing Independence of Local Auditing Services by Profiting from Experiences of the Big4 Group (KPMG, Deloitte, PWC E&Y) Operating in Vietnam Market. *Cogent Business and Management*, 6(1), 1-14. <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1605702>
- Umar, M., Sitorus, S. M., Surya, R. L., Shauki, E. R., & Diyanti, V. (2017). Pressure, Dysfunctional Behavior, Fraud Detection, and Role of Information Technology in the Audit Process. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(4), 102-115. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v11i4.8>
- Verwey, I. G. F., & Asare, S. K. (2022). The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection. *Journal of Business Ethics*, 176(2), 381-395. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04718-8>
- Vries, M. D., Blomme, R., & Loo, I. D. (2022). Part of the Herd or Black Sheep? An Exploration of Trainee Accountants' Suffering and Modes of Adaptation. *Critical Perspectives on Accounting*, 83, 102353. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102353>
- Wang, I. Z., & Fargher, N. (2017). The Effects of Tone at the Top and Coordination with External Auditors on Internal Auditors' Fraud Risk Assessments. *Accounting and Finance*, 57(4), 1177-1202. <https://doi.org/10.1111/acfi.12191>
- Yao, S., Wang, Z., Sun, M., Liao, J., & Cheng, F. (2020). Top Executives' Early-Life Experience and Financial Disclosure Quality: Impact from the Great Chinese Famine. *Accounting and Finance*, 60(5), 4757-4793. <https://doi.org/10.1111/acfi.12659>
- Zalata, A. M., Elzahar, H., & McLaughlin, C. (2020). External Audit Quality and Firms' Credit Score. *Cogent Business and Management*, 7(1), 1724063. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1724063>
- Zolkafil, S., Omar, N., & Nazri, S. N. F. S. M. (2019). Implementation Evaluation: A Future Direction in Money Laundering Investigation. *Journal of Money Laundering Control*, 22(2), 318-326. <https://doi.org/10.1108/JMLC-03-2018-0024>