

PERSEPSI AUDITOR PEMERINTAH TERHADAP EFEKTIVITAS *RED FLAGS* DALAM MENDETEKSI PENIPUAN

Nayang Helmayunita * and Dovi Septiari *

* Universitas Negeri Padang
Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi
Jl. Dr. Hamka Air Tawar, Padang
E-mail: nayang.helma@fe.unp.ac.id

Universitas Negeri Padang
Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi
Jl. Dr. Hamka Air Tawar, Padang
E-mail: dovi.septiari@fe.unp.ac.id

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji perbedaan persepsi antara auditor eksternal pemerintah dan auditor internal pemerintah tentang efektivitas *red flags* dalam mendeteksi kecurangan dalam pengadaan barang dan jasa pemerintah, dan mencari *red flags* mana yang paling efektif oleh auditor eksternal pemerintah dan auditor internal pemerintah dalam mendeteksi kecurangan pada pengadaan barang dan jasa pemerintah. Desain penelitian adalah penelitian kuantitatif dengan teknik pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Responden dalam penelitian ini adalah auditor BPK sebagai auditor eksternal, dan auditor BPKP sebagai auditor internal. Teknik pengumpulan data dengan menyebarkan kuesioner. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat perbedaan persepsi antara auditor internal dan eksternal terhadap efektivitas *red flags* dalam pengadaan barang dan jasa. Studi ini tidak memberikan bukti bahwa pengalaman auditor memiliki pengaruh signifikan terhadap persepsi auditor terhadap efektivitas *red flags*.

Kata kunci: *Red flags*, Internal Auditor, External Auditor, *Fraud*.

Abstract

This study aims to examine differences in perceptions between government external auditors and government internal auditors about the effectiveness of *red flags* in detecting fraud on procurement of government goods and services and get the most effective *red flags* by external and internal government auditors in detecting fraud on procurement of goods and services government. The research design is quantitative research with a sampling technique using a purposive sampling method. Respondents in this study are BPK auditors as external auditors and BPKP auditors as internal auditors. Data collection techniques by distributing questionnaires. The results of this study indicate that there are different perceptions between internal and external auditors on the effectiveness of *red flags* in the procurement of goods and services. This study does not provide evidence that the auditor's experience has a significant effect on the auditor's perception of the effectiveness of *red flags*.

Keywords: *Red flags*, Internal Auditor, External Auditor, *Fraud*.

1. Pendahuluan

Salah satu sektor yang paling sering terjadi tindak korupsi di pemerintahan adalah proses pengadaan barang/jasa. Pengadaan barang/jasa pemerintah adalah kegiatan untuk memperoleh barang/jasa oleh Kementerian/ Lembaga/ Satuan Kerja Perangkat

Daerah/ Institusi yang prosesnya dimulai dari perencanaan kebutuhan sampai diselesaikannya seluruh kegiatan untuk memperoleh barang/jasa (Peraturan Presiden Republik Indonesia No 4 Tahun 2015). Terjadinya *fraud* dalam proses pelaksanaan pengadaan barang/jasa pemerintah adalah akibat dari tidak sesuainya proses pengadaan dengan peraturan

perundang-undangan yang berlaku. Pemerintah sebenarnya telah membuat aturan terkait dengan proses pelaksanaan pengadaan barang/jasa. Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2010 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah sebagaimana terakhir diubah dengan Peraturan Presiden Nomor 4 Tahun 2015 adalah ketentuan perundang-undangan yang berlaku saat ini sebagai pedoman dalam pelaksanaan pengadaan barang/jasa pemerintah bagi pejabat dan/atau panitia pengadaan barang/jasa. Walaupun telah terdapat peraturan perundang-undangan, akan tetapi masih banyak terjadi pelanggaran atau *fraud* pada proses pengadaan barang/jasa. Hal ini terbukti dari data penanganan korupsi berdasarkan jenis perkara oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) per Juli 2015 bahwa perkara korupsi pengadaan barang/jasa menempati peringkat ke-2 terbanyak yang ditangani oleh KPK.

Salah satu elemen terdepan untuk mendeteksi ada atau tidaknya tindakan *fraud* pada pelaksanaan pengadaan barang/jasa di pemerintahan adalah auditor pemerintah. Menurut Guy et al. (2002), auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja pada berbagai instansi pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Auditor pemerintah di Indonesia pada dasarnya bekerja pada tiga instansi berikut yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (BPKP) dan Inspektorat pada Kementerian atau pun di Pemerintah Daerah. BPK merupakan salah satu lembaga tinggi negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. BPK dapat dikatakan sebagai pemeriksa (auditor) eksternal pemerintah dikarenakan kedudukan BPK sesuai dengan Undang-Undang Dasar 1945 bukan berada dibawah Kepala Pemerintahan (Presiden). Sedangkan, BPKP dan Inspektorat pada kementerian/lembaga atau pun pada pemerintah daerah merupakan instansi yang bertugas melakukan pengawasan dan pemeriksaan kegiatan internal pemerintah sebagaimana yang telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Pemerintah. Sehingga dapat dikatakan bahwa BPKP dan Inspektorat merupakan pemeriksa (auditor) internal pemerintah.

Pada Statement of Auditing Standard (SAS) No. 99 yang telah diadopsi ke dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) mengenai pertimbangan atas kecurangan dalam audit laporan keuangan yang tertuang dalam Pernyataan Standar Audit (PSA) No. 70, telah diidentifikasi beberapa faktor risiko yang dapat digunakan oleh auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan. Faktor risiko (*risk factor*) juga diistilahkan dengan *red flags*. Menurut DiNapoli (2008) *red flags* adalah suatu keadaan yang tidak biasa atau berbeda dengan keadaan normal. *Red flags* bukan menunjukkan bahwa seseorang bersalah atau tidak melainkan merupakan tanda-tanda peringatan akan adanya *fraud*.

Red flags yang terdapat dalam standar audit tentunya akan membantu auditor untuk mendeteksi adanya suatu kecurangan. Namun, dalam standar audit tidak dijelaskan *red flags* manakah yang paling efektif dalam mendeteksi *fraud*, sehingga memungkinkan adanya perbedaan persepsi diantara auditor dalam menilai tingkat efektivitas *red flags* dalam mendeteksi *fraud*.

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk melihat persepsi auditor terhadap efektivitas *red flags* dalam mendeteksi *fraud*. Rustiarini and Novitasari (2018) menyatakan bahwa pendidikan, pengalaman mendeteksi kecurangan, dan pelatihan kecurangan berpengaruh pada persepsi auditor atas tingkat efektifitas *red flags*. Arsendy (2017) menemukan bahwa pengalaman, skeptisme profesional, *red flags*, dan tekanan anggaran waktu berhubungan signifikan dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi *fraud* di Kantor Akuntan Publik Jakarta. Moyes (2007) melakukan penelitian untuk melihat apakah terdapat perbedaan persepsi auditor eksternal dan internal terhadap efektivitas *red flags* yang terdapat dalam Statement of Auditing Standard (SAS) No. 99, dan disimpulkan bahwa secara keseluruhan tidak terdapat perbedaan persepsi terkait efektivitas *red flags* antara auditor eksternal dan internal. Utomo (2014) melakukan penelitian untuk melihat persepsi auditor eksternal pemerintah terhadap efektivitas *red flags* dalam mendeteksi *fraud* pada pengadaan barang/jasa, dan menemukan bahwa pekerjaan fiktif; volume dan kualitas barang/jasa tidak sesuai spesifikasi teknis; dan pengelembungan harga dalam HPS adalah *red flags* yang dipersepsikan paling efektif dalam mendeteksi *fraud* pada pengadaan barang/jasa.

Penelitian-penelitian yang bertujuan untuk melihat *red flags* manakah yang paling efektif menurut para auditor dalam mendeteksi *fraud* telah banyak dilakukan di sektor bisnis atau swasta dengan menggunakan *red flags* yang terdapat pada standar audit sebagaimana yang telah dijelaskan sebelumnya. Namun, penelitian seperti ini masih belum banyak dilakukan di sektor publik khususnya di pemerintahan. Dengan kondisi tersebut maka dirasakan perlu untuk melakukan penelitian serupa di sektor pemerintahan untuk melihat *red flags* manakah yang paling dipersepsikan efektif oleh auditor pemerintah dalam mendeteksi *fraud* khususnya pada pelaksanaan pengadaan barang/jasa. Kegiatan pengadaan barang/jasa pemerintah dipilih karena masih merupakan salah satu kegiatan yang memberikan kontribusi besar dalam kasus korupsi (*fraud*).

Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya. Dalam penelitian ini, *red flags* yang akan digunakan sebagai instrumen penelitian sama dengan yang digunakan dalam penelitian Utomo (2014) adalah *red flags* yang terdapat pada Petunjuk Teknis Pemeriksaan Atas Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Badan Pemeriksa Keuangan Republik

Indonesia Nomor 9/K/I-XIII.2/10/2009. *Red flags* dalam Petunjuk Teknis BPK RI ini digunakan karena merupakan *red flags* yang khusus terkait dengan pelaksanaan pengadaan barang/jasa pemerintah.

Dalam penelitian ini selain menggunakan auditor eksternal pemerintah sebagai responden juga akan memasukkan auditor internal pemerintah yaitu auditor pada BPKP sebagai responden. Selain itu, seperti halnya yang dilakukan oleh Moyes (2007) penelitian ini juga akan melihat apakah pengalaman auditor pemerintah akan menyebabkan perbedaan persepsi auditor pemerintah atas efektivitas *red flags* dalam mendeteksi fraud.

Berdasarkan uraian di atas, maka dalam penelitian ini diajukan beberapa pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Apakah terdapat perbedaan persepsi antara auditor eksternal pemerintah dan auditor internal pemerintah atas efektivitas *red flags* dalam mendeteksi fraud pada pengadaan barang/jasa pemerintah?
2. Apakah terdapat perbedaan persepsi atas efektivitas *red flags* dalam mendeteksi fraud berdasarkan pengalaman auditor?
3. *Red flags* manakah yang paling dianggap efektif oleh auditor eksternal dan internal pemerintah dalam mendeteksi fraud pada pengadaan barang/jasa pemerintah?

2. Kajian Teori

Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah

Pemerintah Indonesia juga telah memiliki aturan terkait dengan proses pelaksanaan pengadaan barang/jasa. Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2010 tentang Pengadaan Barang/ Jasa Pemerintah sebagaimana terakhir diubah dengan Peraturan Presiden Nomor 4 Tahun 2015 adalah ketentuan perundang-undangan yang berlaku saat ini sebagai pedoman dalam pelaksanaan pengadaan barang/jasa pemerintah bagi pejabat dan/atau panitia pengadaan barang/jasa.

Pada Pasal 1 angka 1 dalam Perpres Nomor 4 Tahun 2015, dijelaskan bahwa Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah adalah kegiatan untuk memperoleh barang/jasa oleh Kementerian/Lembaga/Satuan Kerja Perangkat Daerah/Institusi yang prosesnya dimulai dari perencanaan kebutuhan sampai diselesaikannya seluruh kegiatan untuk memperoleh barang/jasa. Perpres Nomor 4 Tahun 2015 juga menjelaskan bahwa pengadaan barang/jasa harus dilaksanakan sesuai dengan prinsip pengadaan barang/jasa yaitu secara efisien; efektif; transparan; terbuka; bersaing; adil/tidak diskriminatif; dan akuntabel.

Adapun pihak-pihak yang terkait dengan proses pengadaan barang/jasa sesuai dengan peraturan adalah sebagai berikut:

1. Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran (PA/KPA);
2. Pejabat Pembuat Komitmen (PPK);
3. Unit Layanan Pengadaan (ULP)/ Pejabat Pengadaan;
4. Panitia/Pejabat Penerima Hasil Pekerjaan.

Dalam Peraturan Presiden no. 4 pada 2015 telah menetapkan tahap pelaksanaan pengadaan barang/ jasa pemerintah. Secara umum, tahapan pengadaan barang/ jasa dibagi menjadi 2 fase, yaitu tahap persiapan pengadaan dan tahap implementasi pengadaan. Peraturan Presiden No. 4 pada 2015 juga menjelaskan bahwa pengadaan barang/ jasa harus dilakukan secara elektronik (e-procurement) melalui sistem pengadaan elektronik (SPSE) dan untuk implementasinya dilakukan oleh layanan pengadaan elektronik (LPSE) yang didirikan di setiap lembaga pemerintah.

Auditor Pemerintah Dan Pengalaman Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor pada instansi pemerintahan yang bertugas melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan berbagai unit organisasi sektor publik (Rustiarini and Sunarsih, 2015). Tugas utama auditor pemerintah adalah untuk menentukan ketaatan dengan hukum, peraturan perundang-undangan, kebijakan, dan prosedur. Auditor pemerintah bertanggungjawab dalam mengaudit lembaga eksekutif dan melaporkannya kepada lembaga legislatif.

Auditor pemerintah di Indonesia pada dasarnya bekerja pada tiga instansi berikut yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (BPKP) dan Inspektorat pada Kementerian atau pun di Pemerintah Daerah. BPK merupakan salah satu lembaga tinggi negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Sesuai dengan Pasal 23E Undang-Undang Dasar 1945 BPK dapat dikatakan sebagai pemeriksa (auditor) eksternal pemerintah dikarenakan kedudukan BPK yang bebas dan mandiriserta tidak berada dibawah Kepala Pemerintahan (Presiden). Sedangkan, BPKP dan Inspektorat pada kementerian/lembaga atau pun pada pemerintah daerah merupakan instansi yang bertugas melakukan pengawasan dan pemeriksaan kegiatan internal pemerintah sebagaimana yang telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Pemerintah. Sehingga dapat dikatakan bahwa BPKP dan Inspektorat merupakan pemeriksa (auditor) internal pemerintah.

Sesuai dengan standar audit yang berlaku umum (generally accepted auditing standards - GAAS) yang pertama bahwa audit harus dilakukan oleh orang yang

sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor. Standar audit yang berlaku umum yang pertama ini diinterpretasikan bahwa auditor harus memiliki pendidikan formal, pengalaman praktik yang memadai, serta mengikuti pendidikan profesional yang berkelanjutan (Arens et al., 2012). Pengalaman auditor pemerintah dapat dilihat dari seberapa banyak angka kredit yang telah dimiliki oleh auditor tersebut. Menurut Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Sipil Negara Dan Reformasi Birokrasi Nomor 51 Tahun 2012 menyatakan bahwa angka kredit auditor adalah satuan nilai dari tiap butir kegiatan dan/atau akumulasi nilai butir-butir kegiatan yang harus dicapai oleh auditor yang merupakan penilaian prestasi kerja sebagai salah satu syarat untuk pengangkatan, kenaikan jabatan dan/atau pangkat. Jumlah angka kredit yang dimiliki oleh seorang auditor pemerintah dapat dilihat dari posisi jabatan fungsional auditor tersebut. Menurut Keputusan Presiden (Keppres) RI No. 87 Tahun 1999 tentang Rumpun Jabatan Fungsional Pegawai Negeri Sipil sebagaimana yang telah diubah dengan Keppres No. 97 Tahun 2012, Jabatan Fungsional adalah kedudukan yang menunjukkan tugas, tanggungjawab, wewenang, dan hak seorang pegawai negeri sipil dalam suatu satuan organisasi yang dalam pelaksanaan tugasnya didasarkan pada keahlian dan/atau keterampilan tertentu serta bersifat mandiri.

Kecurangan (Fraud) dan Gejala/ Indikator Kecurangan (*Red flags of Fraud*)

DiNapoli (2008) mendefinisikan *red flags* adalah suatu keadaan yang tidak biasa atau berbeda dengan keadaan normal. Menurut Tuanakotta (2010), *red flags* merupakan gejala-gejala adanya fraud. *Red flags* bukan menunjukkan bahwa seseorang bersalah atau tidak melainkan merupakan tanda-tanda peringatan akan adanya *fraud*. Zimbelman et al. (2014) mengistilahkan *red flags* sebagai indikator kecurangan. Menurut Zimbelman et al. (2014) untuk mendeteksi kecurangan auditor harus menyadari adanya indikator-indikator kecurangan (*red flags*) dan menginvestigasi apakah indikator tersebut disebabkan oleh kecurangan yang benar-benar terjadi atau disebabkan oleh faktor lainnya. Zimbelman et al. (2014) membagi indikator-indikator kecurangan menjadi 6 (enam) kelompok yaitu: (1) anomali akuntansi; (2) kelemahan pengendalian internal; (3) anomali analitis; (4) gaya hidup yang berlebihan; (5) perilaku yang tidak wajar; dan (6) informasi dan pengaduan.

Indikator anomali akuntansi umumnya terjadi melibatkan permasalahan dengan dokumen sumber, entri jurnal yang salah, dan ketidakakuratan dalam buku besar. Kecurangan terjadi ketika terdapat kombinasi antara tekanan yang dirasakan, peluang/kesempatanyang dimiliki, dan rasionalisasi. Ketika individu-individu di dalam organisasi banyak

yang mengalami adanya tekanan dan semuanya berasionalisasi, kemudian disaat yang sama organisasi mengesampingkan pengendalian internal maka risiko kecurangan menjadi semakin besar. Indikator anomali analitis adalah prosedur atau hubungan yang sangat tidak wajar atau sangat tidak realistis. Anomali analitis meliputi transaksi atau kejadian yang terjadi pada waktu dan tempat yang tidak biasa, yang dilakukan oleh atau melibatkan orang yang biasanya atau seharusnya tidak ikut terlibat, atau yang menggunakan prosedur, kebijakan, atau praktik yang tidak biasa.

Indikator anomali akuntansi umumnya terjadi yang melibatkan masalah dengan dokumen sumber, entri jurnal yang salah, dan ketidakakuratan dalam buku besar. Kecurangan terjadi ketika ada kombinasi tekanan yang dirasakan, peluang, dan rasionalisasi. Ketika individu-individu di dalam organisasi banyak yang mengalami adanya tekanan dan semuanya berasionalisasi, kemudian disaat yang sama organisasi mengesampingkan pengendalian internal maka risiko kecurangan menjadi semakin besar. Indikator anomali analitis adalah prosedur atau hubungan yang sangat tidak wajar atau sangat tidak realistis. Anomali analitis meliputi transaksi atau kejadian yang terjadi pada waktu dan tempat yang tidak biasa, yang dilakukan oleh atau melibatkan orang yang biasanya atau seharusnya tidak ikut terlibat, atau yang menggunakan prosedur, kebijakan, atau praktik yang tidak biasa.

Sebagian besar orang yang melakukan kecurangan mengalami tekanan keuangan. Terkadang tekanan keuangan tersebut nyata, dan terkadang tekanan tersebut hanya merupakan keserakahan. Setelah pelaku kecurangan memenuhi kebutuhan keuangannya, mereka biasanya terus melakukan pencurian dan menggunakan dana tersebut untuk meningkatkan gaya hidup mereka. Segera setelah itu, mereka miliki gaya hidup yang lebih tinggi dari kemampuan mereka sebenarnya. Penelitian dalam psikologi mengungkapkan bahwa ketika seseorang yang baru pertama kali melakukan kecurangan, ia akan diliputi oleh emosi ketakutan dan perasaan bersalah. Emosi tersebut merupakan ekspresi adanya suatu tekanan. Untuk mengatasi tekanan yang dirasakan, pelaku kecurangan sering menunjukkan pola perilaku yang tidak biasa dan dapat dikenali. Walaupun tidak ada perilaku khusus yang dapat menunjukkan adanya kecurangan, namun perubahan perilaku merupakan indikasi terjadinya kecurangan.

Suatu kecurangan sulit dideteksi oleh auditor, karena setiap pelaku kecurangan pasti akan selalu menyembunyikan bukti atau jejak tindakan kecurangannya. Oleh karena itu, informasi dan pengaduan dipertimbangkan sebagai indikator kecurangan (*red flags*) oleh auditor namun bukan sebagai bukti kecurangan. Hal ini dikarenakan auditor perlu melakukan investigasi lebih lanjut untuk

memastikan kebenaran informasi dan pengaduan tersebut.

Pada pemerintahan salah satu sektor yang sering terjadi tindak kecurangan (korupsi) adalah pelaksanaan pengadaan barang/jasa sebagaimana yang telah dijelaskan sebelumnya. Indikator kecurangan (*red flags*) di setiap tahapan proses pengadaan (*procurement*) sebagai berikut (Matthew et al., 2013).

a. Tahap menetapkan kebutuhan barang atau jasa. Beberapa indikator kecurangan (*red flags*) pada tahapan ini seperti:

- Terlalu berlebihan dalam mempertahankan stok untuk membenarkan melakukan pembelian;
- Menjual barang yang masih dalam kondisi baik dan berguna, disaat yang sama melakukan pembelian barang yang sama;
- Terus melakukan pembelian sebagai respon dari kegiatan penjualan yang agresif;
- Anggaran baru dibuat segera setelah muncul permintaan pembelian.

b. Tahap pengembangan spesifikasi barang/jasa yang dibutuhkan. Beberapa indikator kecurangan (*red flags*) pada tahapan ini seperti:

- Membuat spesifikasi yang hanya sesuai untuk satu kontraktor tunggal;
- Membuat spesifikasi yang hanya cocok untuk satu produk;
- Memberikan informasi penting terkait spesifikasi kepada kontraktor yang disukai;
- Membuat spesifikasi yang rumit sehingga sulit diperbandingkan.

c. Tahap sebelum sosialisasi pengadaan. Beberapa indikator kecurangan (*red flags*) pada tahapan ini seperti:

- Alasan membenaran bahwa hanya ada satu penyedia/kontraktor tunggal;
- Personil teknis memberikan informasi terlebih dahulu kepada salah satu calon peserta lelang;
- Pembenaran hanya ada satu penyedia tunggal ditandatangani oleh manajer yang tidak memiliki otoritas;
- Adanya pembatasan-pembatasan yang terdapat dalam dokumen pengadaan untuk mengurangi persaingan/kompetisi dalam lelang.

d. Sosialisasi pengadaan; Beberapa indikator kecurangan (*red flags*) pada tahapan ini seperti:

- Pembatasan pengadaan untuk mencegah pemasok yang memenuhi syarat;
- Membatasi waktu untuk mengikuti lelang, sehingga hanya orang-orang yang mendapatkan 'bocoran' informasi di awal yang mengikuti lelang;
- Komunikasi yang terlalu berlebihan antara personil pengadaan dengan calon pemasok sehingga terlihat personil tidak berada dalam

posisi netral;

- Melakukan pengaturan harga penawaran pada saat proses lelang;
- Adanya diskusi personil pengadaan dengan pemasok tentang kemungkinan dilakukannya subkontraktor;
- Mengasistensi salah satu pemasok sebagai upaya memenangkannya di proses lelang.

e. Penerimaan penawaran; Beberapa indikator kecurangan (*red flags*) pada tahapan ini seperti:

- Menerima penawaran ketika proses lelang berakhir;
- Pemalsuan dokumen agar tawaran dapat diterima;
- Perubahan harga penawaran setelah harga penawaran pemasok lain diketahui;
- Penawaran dilakukan oleh orang yang sama namun menggunakan perusahaan yang berbeda;
- Penolakan tawaran tanpa alasan yang sah;
- Hilangnya salah satu penawaran;
- Perlakuan istimewa terhadap pemasok tertentu pada proses evaluasi penawaran;
- Melibatkan personil yang bias atau memiliki konflik kepentingan dalam proses evaluasi penawaran.

f. Setelah penandatanganan kontrak. Beberapa indikator kecurangan (*red flags*) pada tahapan ini seperti:

- Menerima barang tanpa melakukan inspeksi atau pengecekan ulang;
- Tidak ada tindakan yang diambil terkait ketidakpatuhan pemasok dengan persyaratan dan kondisi barang yang telah ditentukan;
- Dokumen kontrak tidak lengkap;
- Pergantian barang tertentu dengan barang bekas atau dengan barang yang kualitasnya lebih rendah;
- Adanya tagihan untuk barang yang tidak pernah dikirim.

BPK juga telah mengidentifikasi *red flags* atau yang diistilahkan dengan Titik Kritis pada Petunjuk Teknis Pemeriksaan Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. *Red flags* ini dapat digunakan oleh auditor pemerintah untuk mendeteksi adanya fraud di setiap tahapan pada proses pengadaan barang/jasa. Adapun rincian *red flags* (titik kritis) yang terdapat pada Petunjuk Teknis BPK Nomor 9/ K/ I-XIII.2/ 10/ 2009 tentang Pemeriksaan Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah.

Pengembangan Hipotesis

Persepsi Auditor Eksternal dan Auditor Internal Pemerintah Terhadap Efektivitas Red flags (Indikator Kecurangan) Pada Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah

Perbedaan informasi yang dimiliki antara auditor internal dengan auditor eksternal dapat menyebabkan

terjadinya informasi asimetri yang mengakibatkan auditor internal memiliki informasi yang lebih banyak atau lebih baik dibandingkan dengan auditor eksternal. Hal ini sejalan dengan pendapat Moyes (2007) bahwa auditor internal memiliki informasi yang lebih baik tentang apa yang terjadi di dalam organisasi dibandingkan dengan auditor eksternal. Kondisi ini membuat auditor internal akan lebih menyadari informasi yang terkait dengan indikasi kecurangan (*red flags*) yang ada di dalam organisasi dibandingkan dengan auditor eksternal. Sehingga hal ini menjadikan auditor internal akan memiliki persepsi yang lebih baik tentang efektivitas indikator kecurangan (*red flags*) tersebut dalam mendeteksi Fraud pada pengadaan barang/jasa dibandingkan dengan auditor eksternal.

Selain itu, perbedaan kedudukan diantara auditor pemerintah (eksternal dan internal) juga memungkinkan terjadinya perbedaan persepsi mengenai efektivitas *red flags* dalam mendeteksi fraud pada pelaksanaan pengadaan barang/jasa pemerintah. Hal ini didasarkan pada salah satu faktor yang dapat mempengaruhi persepsi menurut Robbins and Judge (2008) yaitu keadaan/tempat kerja.

Uraian ini mengarah pada dugaan bahwa auditor eksternal dan internal pemerintah memiliki persepsi yang berbeda terhadap efektivitas *red flags* dalam mendeteksi *fraud* pada pengadaan barang/jasa, sesuai dengan yang akan diuji pada hipotesis 1.

Hipotesis 1: Terdapat perbedaan persepsi terhadap efektivitas *red flags* dalam mendeteksi fraud pada pengadaan barang/jasa pemerintah diantara auditor eksternal dan auditor internal pemerintah.

Pengalaman Auditor Pemerintah dan Persepsi Terhadap Efektivitas Red flags (Indikator Kecurangan) Pada Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah

Pengalaman auditor pemerintah dapat dilihat dari seberapa banyak angka kredit yang telah dimiliki oleh auditor tersebut. Menurut peraturan perundang-undangan menyatakan bahwa angka kredit auditor adalah satuan nilai dari tiap butir kegiatan/atau akumulasi nilai butir-butir kegiatan yang harus dicapai oleh auditor yang merupakan penilaian prestasikerja sebagai salah satu syarat untuk pengangkatan, kenaikan jabatan dan/atau pangkat. Sehingga dapat diartikan bahwa semakin banyak auditor terlibat dalam kegiatan pemeriksaan (audit) maka semakin tinggi angka kredit yang dimiliki oleh auditor tersebut. Jumlah angka kredit yang dimiliki oleh seorang auditor pemerintah akan terlihat dari posisi jabatan fungsional auditor tersebut. Auditor pemerintah yang berpengalaman (memiliki angka kredit yang tinggi) akan memiliki jabatan fungsional yang tinggi pula, dan begitu juga sebaliknya.

Menurut Robbins and Judge (2008) selain faktor

keadaan/tempat kerja, faktor pengalaman juga dapat mempengaruhi persepsi. Arsendy (2017) menyatakan bahwa pengalaman audit memiliki hubungan penting dengan persepsi dan kemampuan auditor dalam mendeteksi fraud. Moyes (2007) mengatakan bahwa sifat fraud yang tersembunyi menuntut auditor berpengalaman dan yang telah memiliki keahlian menggunakan *red flags* dengan benar agar dapat menemukan fraud tersebut. Sehingga hal ini akan membuat perbedaan antara auditor yang berpengalaman dengan auditor yang belum/sedikit pengalaman dalam mengenali *red flags* untuk mendeteksi fraud. Smith et al. (2005) mengatakan bahwa perbedaan persepsi auditor terhadap level signifikansi indikator kecurangan (*red flags*) dapat disebabkan oleh beberapa faktor individu. Smith et al. (2005) secara statistik telah melihat apakah faktor demografis seperti tipe kantor akuntan, pengalaman audit, posisi auditor, dan lain-lain memiliki dampak terhadap level tingkatan penting suatu *red flags* menurut auditor.

Berdasarkan uraian di atas muncul dugaan bahwa terdapat perbedaan persepsi auditor pemerintah terhadap efektivitas *red flags* dalam mendeteksi fraud pada pengadaan barang/jasa pemerintah berdasarkan pengalaman kerja auditor yang dilihat dari posisi jabatan fungsional auditor tersebut, sesuai dengan yang akan diuji pada hipotesis 2.

Hipotesis 2: Terdapat perbedaan persepsi terhadap efektivitas *red flags* dalam mendeteksi fraud pada pengadaan barang/jasa pemerintah diantara jabatan fungsional auditor pemerintah.

Selain menguji dua hipotesis diatas penelitian ini juga akan melihat item *red flags* manakah yang paling dipersepsikan efektif untuk mendeteksi fraud pada pengadaan barang/jasa pemerintah menurut auditor eksternal dan internal pemerintah dengan melihat rata-rata dari tiap-tiap item *red flags*. Item *red flags* yang memiliki rata-rata tertinggi diantara auditor pemerintah akan dianggap sebagai item *red flags* yang dipersepsikan paling efektif untuk mendeteksi fraud.

3. Metodologi Penelitian

Jenis Penelitian, Populasi, Sampel, dan Responden

Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif. Populasi dalam penelitian ini adalah Auditor Pemerintah di Sumatera Barat dan Provinsi Jambi yang pernah mengaudit Pengadaan Barang/ Jasa Pemerintah. Sampel dan responden dalam penelitian ini adalah Perwakilan Auditor BPK RI Sumatera Barat dan Jambi (auditor eksternal pemerintah) dan Auditor BPKP Perwakilan Sumatera Barat dan Jambi (auditor pemerintah internal). Teknik pengambilan sampel ini menggunakan teknik purposive sampling.

Jenis dan Teknik Pengumpulan Data

Jenis data yang dipakai dalam penelitian ini adalah data kualitatif dan data kuantitatif. Pada penelitian ini variabel independen menggunakan data kualitatif dan variabel dependen menggunakan data kuantitatif. Untuk teknik pengumpulan data yaitu survei dengan kuesioner.

Variabel Penelitian

Variabel Independen (X)

Dalam penelitian ini variabel independen/bebas yaitu Auditor Pemerintah dengan 2 (dua) kategori yaitu Auditor Eksternal dan Auditor Internal (X1), serta Jabatan Fungsional Auditor Pemerintah dengan 5 (lima) kategori yaitu Auditor Terampil, Auditor/Pemeriksa Pertama, Auditor/Pemeriksa Muda, Auditor/Pemeriksa Madya, dan Auditor/Pemeriksa Utama (X2).

Variabel Dependen (Y)

Variabel terikat dalam penelitian ini adalah *red flags* yang paling dianggap efektif dalam mendeteksi *Fraud* pada Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah (Y).

Teknik Analisis Data

Untuk menguji hipotesis 1 kami menggunakan uji beda t-test. Menurut Ghozali (2011) Uji beda t-test digunakan untuk melihat perbedaan atau hubungan antara variabel bebas dengan dua kategori dengan variabel terikat (yaitu kontinum, metrik atau interval dan rasio). Untuk hipotesis 2, teknik analisis data yang digunakan adalah analisis varians (analisis varians / ANOVA).

4. Hasil dan Pembahasan

Gambaran Umum Objek Penelitian

Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 4 lembaga pemerintah yaitu Perwakilan BPK Provinsi Sumatera Barat dan Jambi, dan Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Barat dan Jambi. Dalam empat sampel didistribusikan kuesioner dengan total 152 kuesioner. Jumlah kuesioner yang dikembalikan adalah 103 kuesioner. Banyaknya responden yang tidak mengembalikan kuesioner disebabkan karena banyaknya responden yang sedang melakukan dinas luar kota, sehingga sampai dengan batas waktu pengumpulan data, kuesioner yang dapat dikumpulkan hanya berjumlah 103 kuesioner. Dari 103 kuesioner yang kembali, kuesioner yang dapat diolah adalah sebanyak 86 kuesioner. Sedangkan sisanya tidak dapat diolah karena responden tidak mengisi secara lengkap kuesioner yang diberikan. Sehingga tingkat respond rate nya adalah 56,58%. Kuesioner diantar dan dijemput langsung pada masing-masing instansi.

TABLE I

RESPOND RATE RESPONDEN

	BPK Sumbar	BPK Jambi	BPKP Sumbar	BPKP Jambi	Total
Di sebar	50	42	40	20	152
Kembali	42	16	35	10	103
Di olah	35	14	31	6	86
<i>Respond Rate</i>					56,58%

Statistik Deskriptif

Tabel II berikut memperlihatkan statistik deskriptif dari data penelitian. Berdasarkan hasil analisis statistik pada tabel II dapat diketahui bahwa responden auditor eksternal (dalam penelitian ini adalah responden yang berasal dari lembaga BPK) memiliki skor persepsi tertinggi sebesar 531, dan skor terendah adalah 198, dengan nilai rata-rata 445.3061 (standar deviasi 59,24). Adapun untuk responden auditor internal (dalam penelitian ini adalah responden yang berasal dari lembaga BPKP) memiliki skor persepsi tertinggi sebesar 565, dan skor terendah sebesar 189, dengan nilai rata-rata 399.2162 (standar deviasi 106,04).

TABLE II

STATISTIK DESKRIPTIF

	N	Min	Max	Mean	Std. Error	Std. Dev.
BPK	49	198,00	531,00	445,31	8,46	59,24
BPK P	37	189,00	565,00	399,22	17,43	106,04

Normality Test and Levene's Test

Hasil pengujian normalitas dengan Kolmogorov-Smirnov Test pada table IV menunjukkan nilai Asymp. Sig dalah 0,076, nilai ini berada diatas nilai α 0,05. Sehingga dengan hasil tersebut dapat dikatakan bahwa data terdistribusi dengan normal sehingga memenuhi salah satu asumsi analysis of variance (ANOVA).

TABLE III

TES NORMALITAS ONE-SAMPLE KOLMOGOROV-SMIRNOV

	persepsi efektifitas <i>red flags</i>
Banyak sampel	86
Rata-rata	425,4767
Std. Deviasi	85,26784
Nilai signifikansi	,076

Hasil uji statistik pada table IV menunjukkan nilai levene statistic sebesar 0,343 jauh diatas 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa setiap kelompok subjek

responden memenuhi varian yang sama sehingga telah memenuhi asumsi ANOVA (Hair et al., 2010).

TABLE IV
LEVENE'S TEST OF EQUALITY OF ERROR VARIANCES (A)
DEPENDENT VARIABLE: PERSEPSI EFEKTIFITAS RED FLAGS

F	df1	df2	Sig.
1,128	3	82	,343

Uji Hipotesis dan Diskusi

Hipotesis (H1) menduga bahwa terdapat perbedaan persepsi terhadap efektifitas *red flags* dalam mendeteksi *fraud* pada pengadaan barang dan jasa diantara auditor eksternal dan internal. Untuk menguji hipotesis ini, dilakukan uji independent sample t-test. Berdasarkan hasil uji statistik pada tabel V, didapatkan bahwa Uji Levene memberikan nilai F sebesar 12,537 dengan tingkat signifikansi 0,001 yang berarti signifikan, sehingga model penelitian ini memiliki variance yang tidak sama. Dengan demikian, nilai t yang dilihat adalah nilai dengan nilai asumsi variance yang tidak sama, yaitu dengan nilai t sebesar 2,378 dengan tingkat signifikansi 0,021. Sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis (H1) terdukung.

Perbedaan penyerapan informasi yang didapatkan oleh auditor internal dengan auditor eksternal, menyebabkan terjadinya perbedaan dalam mempersepsikan gejala kecurangan yang efektif yang terjadi didalam suatu organisasi. Auditor internal memiliki informasi yang lebih banyak terkait dengan keadaan internal perusahaan, hal ini juga disebabkan karena organisasi lebih terbuka dalam memberikan informasi kepada auditor internal dibandingkan dengan auditor eksternal. Sehingga hal ini menyebabkan auditor internal memiliki persepsi yang lebih baik dibandingkan dengan auditor eksternal. Hasil penelitian ini sama dengan penelitian Moyes (2007) yang menyatakan bahwa auditor internal memiliki informasi yang lebih baik mengenai situasi yang terjadi didalam organisasi dibandingkan dengan auditor eksternal. Sehingga hal ini membuat adanya perbedaan informasi yang dimiliki oleh auditor internal dibandingkan dengan auditor eksternal. Informasi yang dimiliki oleh auditor internal akan lebih mendukung auditor internal untuk menyadari adanya indikasi kecurangan yang terdapat didalam organisasi.

TABLE V
INDEPENDENT SAMPLE TEST

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	t	df	Mean Diffe-

						rence
Red-flags	Equal variances assumed	12,54	0,001	2,56	84	46,09
	Equal variances not assumed			2,38	52,77	46,09

Hipotesis (H2) menyatakan bahwa terdapat perbedaan persepsi terhadap efektifitas *red flags* dalam mendeteksi *fraud* pada pengadaan barang/jasa pemerintah diantara jabatan fungsional auditor pemerintah. Untuk menguji hipotesis ini dilakukan uji analisis varians (analysis of variance/ANOVA). Berdasarkan hasil uji statistik, secara keseluruhan pengalaman auditor tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap persepsi auditor terhadap efektifitas *red flags*. Nilai signifikansi untuk pengalaman adalah sebesar 0,583 dengan nilai F 0,654. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh pengalaman auditor terhadap persepsi auditor pada efektifitas red flag. Sehingga hipotesis (H2) tidak terdukung.

Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian dari Smith et al. (2005) secara statistik telah melihat apakah faktor demografis seperti tipe kantor akuntan, pengalaman audit, posisi auditor, dan lain-lain memiliki dampak terhadap level tingkatan penting suatu *red flags* menurut auditor. Selain itu, hasil ini juga tidak sesuai dengan Moyes (2007) yang mengatakan bahwa sifat *fraud* yang tersembunyi menuntut auditor berpengalaman dan yang telah memiliki keahlian menggunakan *red flags* dengan benar agar dapat menemukan *fraud* tersebut. Hal ini mungkin saja terjadi karena auditor yang menjadi responden pada penelitian ini sebagian besar adalah auditor yang telah memiliki sertifikasi pemeriksa dan ahli pengadaan, selain itu juga sebagian besar auditor adalah auditor yang telah mengikuti pelatihan pemeriksaan kecurangan / pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Selain itu jumlah responden berdasarkan jabatan fungsional merata, hal ini juga dapat mempengaruhi hasil uji statistik. Sehingga faktor pengalaman yang diwakili oleh jabatan fungsional pada penelitian ini tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perbedaan persepsi auditor terhadap efektifitas *red flags*.

TABLE VI
TESTS OF BETWEEN-SUBJECTS EFFECTS

Dependent Variable: Red flags

Source	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected	3	4813,72	,654	,583

Model				
Intercept	1	10119991,67	1374,91	,000
Pengalaman	3	4813,72	,654	,583
Error	82	7360,49		

a R Squared = ,023 (Adjusted R Squared = -,012)

Penelitian ini juga melihat item *red flags* manakah yang paling dipersepsikan efektif untuk mendeteksi *fraud* pada pengadaan barang/jasa pemerintah menurut auditor eksternal dan internal pemerintah dengan melihat nilai rata-rata dari tiap item *red flags*. Berdasarkan hasil analisis deskriptif statistik dalam penelitian ini, diperoleh dua indikator kecurangan yang paling dipersepsikan efektif untuk mendeteksi kecurangan pengadaan barang/jasa pemerintah.

Indikator pertama yang paling dipersepsikan efektif untuk mendeteksi kecurangan dalam pengadaan barang/jasa pemerintah menurut auditor pemerintah adalah volume barang/ konstruksi tidak sama/ tidak sesuai dengan yang diminta dalam spesifikasi teknis dengan nilai mean 4,76. Selanjutnya indikator kecurangan kedua yang paling dipersepsikan efektif menurut auditor pemerintah dalam pengadaan barang/jasa pemerintah adalah pembayaran fiktif dengan nilai mean 4,70.

5. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian, dapat disimpulkan bahwa: (a) Terdapat perbedaan yang signifikan persepsi antara auditor eksternal dengan auditor internal terhadap efektifitas red flag. (b) Pengalaman auditor tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap persepsi auditor pada efektifitas *red flags*. (c) Indikator pertama yang paling dipersepsikan efektif untuk mendeteksi kecurangan dalam pengadaan barang/jasa pemerintah menurut auditor pemerintah adalah volume barang/ konstruksi tidak sama/ tidak sesuai dengan yang diminta dalam spesifikasi teknis.

Penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan yang tidak dapat dihindari dan dapat mempengaruhi hasil penelitian. Keterbatasan tersebut adalah: (a) Penelitian ini dilakukan hanya pada auditor yang bekerja di kantor BPK dan BPKP perwakilan Propinsi Sumatera Barat dan Jambi saja. (b) Tingkat respond rate yang rendah karena disebabkan karena waktu penelitian yang bertepatan dengan waktu auditor untuk melakukan pemeriksaan terhadap SKPD dan instansi pemerintah yang lain, sehingga banyak auditor yang tidak mengembalikan kuesioner dikarenakan sibuk.

Penelitian ini diharapkan memberikan ide untuk pengembangan penelitian selanjutnya. Berdasarkan keterbatasan yang ada, penelitian selanjutnya

diharapkan dapat mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut: (a) Sampel untuk penelitian ini mungkin dapat diperluas dengan tidak hanya pada kantor BPK dan BPKP perwakilan Propinsi Sumatera Barat dan Jambi saja. (b) Untuk responden auditor internal mungkin dapat juga menggunakan anggota SPI yang terdapat pada Kantor Dinas. (c) Waktu penelitian yang sebaiknya dirancang sehingga tidak bersamaan dengan waktu auditor melakukan pemeriksaan, sehingga respond rate dapat lebih di tingkatkan.

References

- A. Arens, A.A., Elder, J.R., Beasley, S.M., 2012. Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach 14th Edition, Orbit An International Journal On Orbital Disorders And Facial Reconstructive Surgery. [https://doi.org/10.1016/0005-1098\(86\)90018-X](https://doi.org/10.1016/0005-1098(86)90018-X)
- B. Arsendy, M.T., 2017. Pengaruh Pengalaman Audit, Skeptisme Profesional, Red Flags Dan Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan (Studi Empiris Pada kantor Akuntan Publik Di DKI Jakarta). JOM Fekon.
- C. DiNapoli, T.P., 2008. Red Flags of Fraud. Essentials Corp. Fraud.
- D. Ghozali, I., 2011. Aplikasi Analisa Multivariate Dengan Program SPSS 19, Badan Penerbitan Universitas Diponegoro.
- E. Guy, D.M., Alderman, C.W., Winters, A.J., 2002. Auditing, Erlangga.
- F. Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E., 2010. Multivariate data analysis, Pearson custom library. <https://doi.org/10.1038/259433b0>
- G. Matthew, K., Patrick, K., Denise, K., 2013. The effects of fraudulent procurement practices on public procurement performance. Int. J. Bus. Behav. Sci.
- H. Moyes, G.D., 2007. The Differences In Perceived Level Of Fraud-Detecting Effectiveness Of SAS No. 99 Red Flags Between External And Internal Auditors. J. Bus. Econ. Res. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.19030/jber.v5i>

6.2551.

- I. Robbins, S.P., Judge, T.A., 2008. Perilaku organisasi, Edisi Kedua belas. Jakarta: Salemba Empat. <https://doi.org/10.1016/j.fas.2013.07.003>
- J. Rustiarini, N.W., Novitasari, N.L.G., 2018. Persepsi Auditor atas Tingkat Efektivitas Red Flags untuk Mendeteksi Kecurangan. *J. Akunt. Multiparadigma*.
<https://doi.org/10.18202/jamal.2014.12.5025>
- K. Rustiarini, N.W., Sunarsih, N.M., 2015. Fraud dan Whistleblowing: Pengungkapan Kecurangan Akuntansi oleh Auditor Pemerintah. *Pros. Simp. Nas. Akunt. XVIII*.
<https://doi.org/10.1016/j.jss.2013.07.018>
- L. Smith, M., Haji Omar, N., Iskandar Zulkarnain Sayd Idris, S., Baharuddin, I., 2005a. Auditors' perception of fraud risk indicators. *Manag. Audit. J.* <https://doi.org/10.1108/02686900510570713>
- M. Smith, M., Omar, N.H., Sayd Idris, S.I.Z., Baharuddin, I., 2005b. Auditors' perception of fraud risk indicators. Malaysian evidence. *Manag. Audit. J.* <https://doi.org/10.1108/02686900510570713>
- N. Tuanakotta, T.M., 2010. Akuntansi Forensik & Audit Investigatif, in: Edisi 2. <https://doi.org/10.1016/j.clay.2015.06.031>
- O. Utomo, S.A., 2014. Persepsi Auditor Eksternal Pemerintah Terhadap Efektivitas Red Flags Dalam Mendeteksi Fraud Pada Pengadaan Barang/Jasa. Univ. Gadjah Mada.
- P. Zimbelman, M.F., Albrecht, C.C., Albrecht, W.S., Albrecht, C.O., 2014. Akuntansi Forensik (Forensic Accounting), Salemba.