

PENGARUH RED FLAG DAN WHISTLEBLOWING SYSTEM TERHADAP KEMAMPUAN AUDITOR MENDETEKSI KECURANGAN DENGAN SKEPTISME PROFESIONAL SEBAGAI VARIABEL INTERVENING

(Studi Kasus Pada Kantor Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat dan Inspektorat Kota Pontianak)

Atika Wulandari

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas OSO, Indonesia

ABSTRACT

The purpose of this study was to examine the effect of whistleblowing systems on the auditor's ability to detect fraud with professional skepticism as an intervening variable. The data used in this study is primary data. Data collection method is done by giving questions in the form of questionnaires to respondents. The population of this research is all auditors who work in the Office of the Inspectorate of West Kalimantan Province and the Inspectorate of Pontianak City. This sample selection used purposive sampling technique and the sample obtained was 37 auditors. The data analysis technique was carried out using the Structural Equation Modeling (SEM) method with the Partial Least Square (PLS) approach using WarpPLS 7.0 software. The results show that professional skepticism have a positive and significant impact on the auditor's ability to detect fraud, the whistleblowing system has a positive but not significant effect on the auditor's ability to detect fraud. Professional skepticism becomes a complete mediation variable between whistleblowing and the auditor's ability to detect fraud.

Keywords: *Whistleblowing System, Auditor Ability to Detect Fraud, Professional Skepticism.*

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh *whistleblowing system* terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan dengan skeptisme profesional sebagai variabel intervening. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Metode pengumpulan data dilakukan dengan memberikan pertanyaan berupa kuisisioner kepada responden. Populasi penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja di Kantor Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat dan Inspektorat Kota Pontianak. Pemilihan *sampel* ini menggunakan teknik *purposive sampling* dan sampel yang diperoleh sebanyak 37 auditor. Teknik analisis data yang dilakukan dengan metode *Structural Equation Modelling* (SEM) dengan pendekatan *Partial Least Square* (PLS) menggunakan perangkat lunak WarpPLS 7.0. Hasil penelitian menunjukkan skeptisme profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan, *whistleblowing system* berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. Skeptisme profesional menjadi variabel mediasi lengkap (*complete mediation*) antara *whistleblowing* terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan.

Kata Kunci : *Whistleblowing System, Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan,*

Skeptisme Profesional.

1. PENDAHULUAN

Reformasi keuangan menjadi momentum penting bagi Negara Indonesia dalam peningkatan kualitas pengelolaan keuangan negara di Indonesia. Sesuai amanat (Undang Undang Nomor 17 2003) pasal 3 ayat (1) bahwa Keuangan Negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundangundangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan. Untuk mewujudkan keuangan negara yang baik tentu di perlukan pengelolaan terhadap keuangan negara. Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan. Sebagai pedoman untuk pelaksanaan pengelolaan keuangan negara BPK membentuk Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan (BPBK) Nomor 1 Tahun 2017 yang mengikat bagi BPK, akuntan publik atau pihak lainnya yang melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara atas nama BPK, akuntan publik yang melakukan pemeriksaan keuangan negara berdasarkan ketentuan Undang-Undang dan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang melakukan audit kinerja dan audit dengan tujuan tertentu.

Dalam praktiknya di Indonesia seringkali terdengar kasus kecurangan dalam pelaksanaan keuangan negara. Kasus-kasus kecurangan seringkali terjadi di Indonesia yakni pada tahun 2005 BPKP menemukan kasus korupsi yang melibatkan empat mantan anggota DPRD Kota Bandung diduga telah menyalahgunakan dana obsservasi dan penyuluhan sebesar Rp 9,4 M kemudian pada tahun 2007 BPKP menyerahkan lebih dari 20 kasus korupsi ke instansi penyidik, dan pada tahun 2015 BPKP Perwakilan Nusa Tenggara Barat (NTB) melakukan audit atas penyimpangan pada program Bantuan Subsidi Perumahan Swadaya (BSPS) dan kasus dugaan korupsi pada koperasi simpan pinjam perempuan yang dananya bersumber dari bantuan Negara.

Upaya mitigasi terhadap indikasi penyelewengan yang tertuang dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan bahwa pengawasan terhadap penyalahgunaan wewenang dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). APIP terdiri atas Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan BPKP yang bertanggung jawab kepada Presiden, Inspektorat Jenderal Itjen, Inspektorat Utama yang bertanggung jawab kepada MenteriKepala Lembaga Pemerintah Non Departemen LPND, Inspektorat Pemerintah Provinsi yang bertanggung jawab kepada Gubernur, dan Inspektorat Pemerintah KabupatenKota yang bertanggung jawab kepada BupatiWalikota.

Menurut (Gizta Aulia et al 2019) faktor pertama yang dapat mempengaruhi auditor dalam mendeteksi kecurangan adalah red flag. Red flag merupakan keadaan yang berbeda dari aktivitas normal yang mengindikasikan adanya gejala atau sesuatu yang memerlukan penyelidikan lebih lanjut, yang dapat menjadi faktor risiko dan peringatan kemungkinan fraud. Selain red flag Menurut (Pratama, Sukarmanto, and Purnamasari 2019) terdapat faktor lain yang mempengaruhi kemampuan auditor mendeteksi kecurangan yakni whistleblowing system merupakan sistem pelaporan pelanggaran yang digunakan untuk melaporkan adanya indikasi atau temuan kecurangan yang berlaku dalam sebuah instansi. Faktor lainnya yang turut berkontribusi dalam pendeteksian fraud oleh auditor adalah skeptisme professional.

Sikap skeptisme profesional dianggap penting bagi seorang auditor dalam menilai bukti audit. Skeptisme adalah sikap kritis dalam menilai kehandalan asersi atau bukti yang diperoleh, sehingga dalam melakukan proses audit seorang auditor memiliki keyakinan yang cukup tinggi atas suatu asersi atau bukti yang telah diperolehnya dan juga mempertimbangkan kecukupan dan kesesuaian bukti yang diperoleh (Utami, 2019).

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian (Gizta Aulia et al 2019) yang menggunakan red flag, pelatihan, dan beban kerja sebagai variabel independen, kemampuan auditor mendeteksi kecurangan sebagai variabel dependen dan skeptisme profesional sebagai mediasi. Kemudian penelitian yang dilakukan oleh (Utami Magister Akuntansi Pascasarjana, U 2019) yang menggunakan variabel independen whistleblowing system, kemampuan auditor, dan independensi dan variabel dependen pendeteksian kecurangan. Maka penelitian penelitian ini memodifikasi penelitian sebelumnya dengan menggunakan variabel independen *whistleblowing system* dengan menggunakan menggunakan variabel dependen kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan dan menggunakan variabel intervening yakni skeptisme profesional.

2. KAJIAN LITERATUR

Teori *Fraud* Pentagon

Teori *Fraud* Pentagon merupakan pengembangan dari teori *Fraud* diamond dan teori *Fraud Triangle* yang dikemukakan oleh Crowe Howarth (2011).



Gambar 2.1 Fraud Pentagon Sumber: (Siddiq, Achyani, and Zulfikar 2017)

Elemen-elemen fraud pentagon yang dijelaskan oleh Crowe Howarth (2011) dalam (Siddiq et al. 2017) adalah sebagai berikut;

- a. Tekanan (*Pressure*) diartikan sebagai tekanan untuk melakukan indikasi kecurangan (*fraud*). Tuanakota (2012) dalam (Siddiq et al. 2017) menjelaskan bahwa seseorang dapat melakukan tindakan kecurangan apabila terdapat tekanan yang mendesaknya misalnya tekanan ke(uangan). Hal ini memotivasi orang untuk berpotensi melakukan kecurangan.
- b. Peluang (*Opportunity*) merupakan kesempatan bagi pelaku untuk melakukan kecurangan (*fraud*). Kesempatan ini diartikan ketika pelaku tidak mudah terdeteksi apabila melakukan kecurangan. Peluang ini muncul ketika pelaku memahami dengan intens dan detail mengenai situasi yang ada. Hal ini berkenaan dengan

pengendalian internal yang terdapat dalam sebuah organisasi, semakin lemah pengendalian internal yang dimiliki maka peluang untuk melakukan kecurangan akan semakin besar.

- c. Rasionalisasi (*Rationalization*) merupakan tindakan pembenaran ketika melakukan kecurangan (*fraud*), pelaku menganggap bahwa hal tersebut tidaklah salah namun merupakan hal yang benar dan kecurangan bukan merupakan sebuah pelanggaran. Rasionalisasi ini seringkali terjadi di kehidupan kita misalnya ketika menggusur rumah penduduk dengan alasan membangun perkotaan yang seringkali dilakukan oleh pemerintah meskipun niat membangun perkotaan adalah hal yang baik, namun konsiderasi untuk menggusur rumah penduduk tetaplah tidak bisa dibenarkan apabila tanpa kompensasi yang sepadan. Hal serupa terjadi di kasus kecurangan misalnya ketika seseorang melakukan kecurangan dengan alasan bahwa uang tersebut tidak seberapa karena dana tetap akan diberikan kepada masyarakat hanya mengambil sedikit dana pajak tidak akan mempengaruhi pembangunan nasional. Kegiatan seperti ini merupakan upaya rasionalisasi yang masih seringkali terjadi.
- d. Kompetensi (*Competence/ Capability*), Kompetensi adalah keahlian karyawan untuk mengabaikan kontrol internal, mengembangkan strategi penyembunyian, dan mengamati kondisi sosial untuk memenuhi kepentingan pribadinya (Crowe, 2011). Kompetensi merupakan hal positif yang sebenarnya diperlukan karyawan dalam sebuah organisasi namun sayangnya kompetensi dapat berkonotasi negatif apabila karyawan tersebut mengabaikan kontrol internal dan berusaha membuat suatu gerakan *underground* atas pemahaman yang dimilikinya mengenai organisasi tersebut. Satu diantara bentuk *fraud* adalah korupsi, korupsi seringkali juga disebut dengan kejahatan kerah putih (*White Collar Crime*) yang memerlukan persiapan secara tersistematis dan terstruktur, hal ini memerlukan keahlian untuk dapat melakukannya agar tidak mudah dilacak oleh pengawas ataupun auditor internal.
- e. Arogansi (*Arrogance*) merupakan sifat superioritas atas hak yang dimiliki dan merasa bahwa pengendalian internal dan kebijakan perusahaan tidak berlaku untuk dirinya. Seringkali sikap arogan ini dimiliki oleh *top management* meskipun tidak menutup peluang bahwa sikap ini juga dimiliki *low* dan *middle management*. Arogansi akan membuat pelaku kecurangan merasa bahwa mengambil kas instansi sebagai keperluan pribadi adalah hal yang sah dan wajar untuk dilakukan karena orang tersebut berkuasa atas suatu instansi atau organisasi, sehingga ini akan membuat pihak yang berada di bawah kekuasaannya menjadi tunduk dan mematuhi apapun yang di perintahkan meski hal tersebut bertentangan dan peraturan yang berlaku.

Teori Semiotika

Menurut Suwardjono (2014) akuntansi berkaitan dengan penyediaan dan penyampaian informasi sebagai sarana komunikasi bisnis, sehingga sebenarnya akuntansi dapat disebut bahasa bisnis (*the language of business*). Bahasa merupakan bagian terpenting dalam komunikasi yang melibatkan pesan yang menggunakan simbol-simbol

tertentu sehingga apa yang terkandung dalam pesan dapat tersampaikan dengan baik. Efek komunikatif menjadi sasaran penyampaian gagasan atau informasi dari pengirim (penyedia informasi) kepada penerima (pemakai informasi). Tanda atau simbol bahasa (berbentuk gambar ataupun kata-kata) dan tata bahasa membentuk ungkapan bahasa menjadi media komunikasi. Dalam kajian bahasa, sistem komunikasi dan efek komunikatif (teori komunikasi) terdapat tiga bidang kajian yaitu semiotika, linguistika dan logika.

Semiotika merupakan kajian yang membahas teori umum tentang tanda-tanda (signs) dan simbol-simbol dalam bidang linguistik. 3 (tiga) tataran semiotika yakni sintaktik, semantika dan pragmatik. Sintaktik berkenaan dengan menelaah logika dan kaidah bahasa yaitu hubungan logis di antara tanda-tanda atau simbol bahasa. Semantika menelaah hubungan antara tanda atau simbol dengan kehidupan nyata (fakta) yang disimbolkan. Pragmatik berkaitan dengan apakah komunikasi efektif dengan memahami ada tidaknya efek yang ditimbulkan kepada perilaku penerima.

Teori akuntansi sintaktik menurut Suwardjono (2014) menekankan pada penyimbolan dunia nyata atau realitas ke dalam tanda-tanda bahasa akuntansi (elemen statemen keuangan) sehingga dapat dibayangkan kondisi suatu organisasi meskipun tidak menyentuhnya secara langsung. Teori ini berusaha menjelaskan makna-makna penting pelaporan keuangan, oleh karena itu, teori ini banyak membahas pendefinisian makna elemen (objek), pengidentifikasian atribut atau karakteristik elemen sebagai tahap pendefinisian atribut atau karakteristik elemen sebagai bahan pendefinisian, dan penentuan jumlah rupiah (pengukuran) elemen sebagai salah satu atribut. Kaitannya dengan audit adalah, audit merupakan proses mengevaluasi bukti dengan kriteria yang ditetapkan dalam audit objek yang di periksa adalah laporan keuangan dan dalam laporan keuangan berisikan simbol-simbol akun yang digunakan untuk mempermudah pembaca dalam memahami laporan keuangan. Sehingga dalam proses audit sebenarnya menggunakan teori sintaktik dalam menerima pesan-pesan yang ingin disampaikan oleh suatu organisasi atas laporan keuangan yang mereka sajikan.

Teori akuntansi sintaktik berkaitan dengan membahas masalah tentang kegiatan yang dilakukan organisasi yang disimbolkan secara semantik kedalam laporan keuangan misalnya asset, utang, pendapatan dan lain sebagainya. Dalam audit sintaktik berkaitan dengan melihat kewajaran suatu nilai laporan keuangan misalnya kewajaran dari asset dan kewajiban dalam suatu LKPP/ LKPD, ataupun dalam menginterpretasi laporan operasional maupun laporan keuangan sektor publik lainnya. Teori akuntansi pragmatik berkaitan dengan efek dari pemakai laporan dalam hal ini misalnya auditor menemukan ketidakwajaran dalam laporan keuangan maka auditor akan melakukan proses konfirmasi, *tracing*, *vouching* atau prosedur audit lainnya untuk melakukan *cross and check* terhadap kewajaran dari laporan keuangan yang disajikan pemerintahan.

2.1. Pengaruh Whistleblowing System terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan

Sistem pelaporan pelanggaran atau *whistleblowing system* adalah suatu sistem yang dirancang sedemikian rupa mengenai kriteria kecurangan yang dilaporkan yang meliputi 5W+1H, tindak lanjut dari laporan tersebut, dan perlindungan bagi sang pelapor atau whistleblower, dan hukuman atau sanksi (Utami Magister Akuntansi Pascasarjana, U

2019). Penelitian Utami (2019) dan penelitian Permana & Eftarina (2020) menyatakan whistleblowing system berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan.

Whistleblower secara harfiah dapat diartikan sebagai “peniup peliut”, kerahasiaan dari whistleblower harus dijaga mengingat krusial dari peran yang dijalannya. Hak perlindungan kepada whistleblower diatur dalam Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006. Apabila peranan dari whistleblowing system dalam organisasi pemerintahan dimanfaatkan sedemikian rupa oleh pihak internal terutama yang bisa saja membantu auditor ketika mereka mengetahui sesuatu yang menjangkal maka tentunya kasus kecurangan akan mampu ditekan. Whistleblowing system dapat membantu auditor dalam menemukan kasus-kasus kecurangan yang terjadi. Semakin baik *whistleblowing system* yang ada dalam organisasi atau institusi maka akan semakin baik pula kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Namun apabila *whistleblowing system* tidak berjalan dengan baik maka akan menurunkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Jika di relevansikan dengan teori *fraud* pentagon maka auditor akan mendapat informasi aduan dari *whistleblower* dan menggunakan informasi tersebut sebagai dasar pertimbangan untuk melakukan penilaian risiko, kemudian auditor akan dapat melakukan penyelidikan mengenai sebab kecurangan yang terjadi, selain itu berkaitan pula dengan teori semiotika *whistleblowing system* dapat sebagai semantik yakni tanda adanya indikasi kecurangan dalam organisasi yang kemudian auditor melakukan pemeriksaan pada laporan keuangan dalam bentuk sintaktik dan kemudian reaksi atau kebijakan yang akan diambil auditor dalam bentuk pragmatik. Apabila ditemukan indikasi kecurangan tentunya akan ditempuh melalui prosedur yang sudah disiapkan dalam regulasi, namun apabila tidak ada *ditemukan* kecurangan maka auditor dapat fokus untuk memberikan rekomendasi ataupun evaluasi kepada organisasi tersebut.

Berdasarkan uraian diatas maka dibuatlah hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1: *Whistleblowing System* berpengaruh positif terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan.

2.2 Pengaruh Skeptisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan

Skeptisme profesional merupakan sikap professional yang harus dimiliki auditor untuk mengumpulkan dan validasi bukti audit (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia 2014). Menurut (Mahsifah 2020) skeptisisme profesional auditor adalah sikap auditor yang selalu meragukan dan mempertanyakan segala sesuatu, serta mengevaluasi secara ketat bukti audit dan mengambil keputusan audit berdasarkan keahlian auditnya. Skeptisme profesional merupakan satu diantara tuntutan profesionalisme akuntan publik dalam melaksanakan tugasnya. Penelitian (Gizta Aulia et al 2019) menyatakan skeptisme profesional berpengaruh terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. Auditor dengan skeptisisme profesional akan memiliki pikiran yang kerap mempertanyakan kebenaran atas bukti audit dan tidak mudah percaya akan bukti audit. Pikiran yang tidak mudah percaya tersebut akan membuat auditor mengembangkan pencarian informasi sejak tahap perencanaan.

Skeptisme profesional haruslah selalu dijalankan meskipun pengalaman auditor terhadap kecurangan tidak pernah terjadi, dengan memiliki sikap skeptis ini auditor akan terhindar dari bias dalam pelaksanaan penugasan audit. Semakin skeptis auditor maka diharapkan kemampuannya dalam mendeteksi kecurangan akan semakin baik dikarenakan pengumpulan bukti dan sampel audit yang dikumpulkan tepat dan mampu merepresentasikan kondisi instansi yang sebenarnya, sebaliknya apabila sikap skeptis yang dimiliki auditor rendah, maka semakin sulit bagi auditor untuk menemukan adanya kasus kecurangan (fraud).

Skeptisme profesional berkaitan dengan teori fraud pentagon karena sikap ingin tahu auditor akan mempengaruhi pola pikir auditor untuk mengetahui penyebab seseorang melakukan kecurangan, karena ini juga berkaitan dengan kondisi instansi yang sedang diaudit, mungkin saja dikarenakan lemahnya sistem pengendalian internal atau lain sebagainya. Skeptisme profesional merupakan bagian dari sintaktik yang berkaitan dengan makna yang dihasilkan dari kondisi yang terdapat pada organisasi yang diaudit, skeptisme profesional lahir akibat kemampuan dan pengalaman yang dimiliki oleh auditor atas pengamatan atau observasi pada saat penugasan audit berlangsung.

Berdasarkan uraian tersebut, maka dibentuk lah hipotesis penelitian sebagai berikut:

H2 : Skeptisme Profesional berpengaruh positif terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan

2.3 Pengaruh Whistleblowing System terhadap Skeptisme Profesional

Whistleblowing system sebagai sarana untuk melaporkan pelanggaran yang terjadi dalam sebuah instansi umumnya memuat sistem pelaporan internal dan sistem pelaporan eksternal. informasi yang diperoleh dari *whistleblowing system* dapat membantu auditor dalam menggali potensi – potensi kecurangan yang dilakukan oleh auditee. *Whistleblowing system* berperan penting dalam meningkatkan efektivitas pemeriksaan auditor dalam mengungkap kasus kecurangan yang terjadi (Permana and Eftarina 2020). Dengan *whistleblowing* maka auditor akan mencari kebenaran informasi tersebut secara intens dan detail dikarenakan tidak semua laporan pastilah benar, tugas auditor untuk memahami dan melakukan pemeriksaan lebih lanjut terkait delik aduan yang diterima dari *whistleblower* yang sudah melaporkan adanya dugaan kecurangan. Menurut (Mahsifah 2020) *whistleblowing* ini disusun sebagai suatu usaha dalam mencegah terjadinya pelanggaran dan kejahatan di internal organisasi. *Whistleblowing system* dapat membantu auditor untuk mengetahui penyebab kecurangan dengan skeptisme profesional yang dimiliki oleh auditor, selain itu *whistleblowing system* juga merupakan pesan /semantik yang ingin disampaikan kepada auditor sebagai penerima informasi kecurangan yang ada pada sebuah organisasi. Berdasarkan uraian berikut, maka dibuatlah hipotesis penelitian sebagai berikut:

H3: Whistleblowing System memiliki pengaruh positif terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan.

2.4 Pengaruh Whistleblowing System terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan Melalui Skeptisme Profesional

Whistleblowing merupakan system pelaporan terhadap indikasi kecurangan yang digunakan saat ini tidak hanya bagi instansi publik namun juga perusahaan swasta. Menurut survei ACFE (2019) terdapat 4 (empat) media pelaporan yang digunakan dalam mengatasi *fraud* dan sebanyak 38,9% diperoleh melalui *whistleblowing system*. Semakin baik *whistleblowing system* yang dihadapi oleh auditor maka akan membuat Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan semakin meningkat. Ketika sesuatu hal dicurigai dan ditetapkan sebagai salah satu indikasi, maka indikasi ini dapat membantu auditor untuk lebih memfokuskan kinerja mereka dalam melakukan penaksiran risiko kecurangan yang terjadi (Utami, 2019).

Penelitian Permana & Eftarina (2020) menunjukkan bahwa *whistleblowing system* memperkuat pengaruh skeptisisme profesional dan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Informasi yang diperoleh dari *whistleblowing system* dapat membantu auditor dalam menggali potensi – potensi kecurangan yang dilakukan oleh auditee. *Whistleblowing system* berperan penting dalam meningkatkan efektivitas pemeriksaan auditor dalam mengungkap kasus kecurangan yang terjadi. Auditor harus menerima, menelaah dan menindaklanjuti informasi yang masuk melalui *whistleblowing system* sehingga dapat mengurangi resiko tidak terdeteksinya kecurangan.

Whistleblowing system dapat digunakan untuk memitigasi adanya kecurangan pada instansi publik sehingga memudahkan pelacakan kepada individu / oknum yang akan melakukan kecurangan. Hasil penelitian Mahsitah (2020) menyatakan bahwa skeptisme profesional memediasi pengaruh *whistleblowing system* terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. Sikap skeptisme profesional dapat mendorong auditor untuk melakukan pengungkapan audit yang handal, didukung dengan sistem *whistleblowing* yang akurat dan terpercaya, sehingga para *whistleblower* dengan mudah menggunakannya tanpa rasa takut dalam melaporkan suatu kecurangan yang terjadi di lingkungan sekitarnya.

Relevansi dengan teori semiotika adalah *whistleblowing system* sebagai pesan yang disampaikan oleh *whistleblower* baik intern maupun ekstern kepada auditor untuk menindaklanjuti adanya dugaan-dugaan terjadinya *fraud* tentunya dengan menerapkan prinsip kehati-hatian dalam menganalisis bukti audit, jika memang benar maka akan dilanjutkan ke pemeriksaan investigasi, temuan ini penting bagi auditor untuk menekan angka korupsi yang ada khususnya di instansi sektor publik. Auditor tentunya akan menjamin kerahasiaan dari *whistleblower* untuk memastikan keamanan dari pelapor, dengan adanya sikap skeptis yang dimiliki oleh auditor akan membuat auditor lebih mudah untuk menganalisis secara kritis laporan dari pelapor serta melakukan *cross and check* terhadap indikasi *fraud* yang dapat terjadi. Berdasarkan uraian diatas, dibentuk hipotesis sebagai berikut:

H4: Skeptisme Profesional Memediasi Pengaruh Whistleblowing System terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan.



Gambar 1. Model Penelitian

3. METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kuantitatif yakni metode penelitian, Menurut (Sugiyono 2017) metode kuantitatif adalah metode yang berlandaskan pada filsafat positivisme digunakan untuk meneliti populasi atau sampel tertentu, pengumpulan data menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif/ statistik dengan tujuan untuk menggambarkan dan menguji hipotesis yang telah ditetapkan. Alasan peneliti menggunakan metode kuantitatif dikarenakan peneliti menggunakan populasi atau sampel yakni auditor sebagai representasi dari kajian yang diteliti, selain itu untuk mengukur kemampuan auditor diperlukan kajian statistik untuk membantu memberikan gambaran kepada para pembaca.

Jenis data yang digunakan adalah data primer dengan menggunakan metode pengumpulan data kuisisioner. Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi. Dalam penelitian ini teknik pengambilan sampel yang digunakan ialah *Sampling Purposive* yaitu teknik pengambilan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono 2017). Berdasarkan teknik tersebut, maka kriteria yang ditentukan adalah:

- 1) Responden penelitian ialah seluruh auditor yang bekerja di Kantor Inspektorat Provinsi Kalbar dan Inspektorat Kota Pontianak.
- 2) Responden tidak dilimitasi jabatan auditor yaitu ketua tim senior, ketua tim junior, anggota tim senior, maupun anggota tim junior yang bekerja pada Kantor Inspektorat Provinsi Kalbar dan Inspektorat Kota Pontianak.
- 3) Responden dalam penelitian ini adalah auditor yang memiliki masa kerja minimal selama 1 (satu) tahun.

Teknik analisis data yang digunakan ialah regresi struktural berganda dengan pemodelan persamaan struktural (Structural Equation Modelling). SEM merupakan suatu analisis yang menggabungkan pendekatan analisis faktor (factor analysis), model struktural (structural model), dan analisis jalur (path analysis). Dalam analisis SEM dapat dilakukan tiga kegiatan secara serentak, yaitu pengecekan validitas dan reliabilitas instrument (berkaitan dengan analisis faktor konfirmatori), pengujian model hubungan antar variabel (berkaitan dengan analisis jalur), dan kegiatan untuk mendapatkan suatu model yang cocok untuk prediksi hal ini berkaitan dengan analisis regresi atau analisis model struktural (Sugiyono 2017).

Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan *Variance Based SEM* atau yang lebih dikenal dengan *Partial Least Squares (PLS)*. Analisis SEM menggabungkan antara persamaan simultan, analisis jalur atau regresi dengan analisis faktor. Dalam hal ini analisis faktor digunakan sebagai metode untuk mendapatkan data variabel laten (Solimun 2017). Alasan menggunakan pendekatan tersebut dikarenakan yang pertama, dalam penelitian ini peneliti menggunakan variabel laten sehingga untuk mengukurnya harus menggunakan

instrument, kedua karena SEM- PLS dapat bekerja secara efisien dengan ukuran sampel yang kecil dan model yang kompleks secara simultan (Sholihin dan Ratmono, 2013). *Software* yang akan digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini adalah WarPLS 7.0.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

HASIL PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh dari hasil kuisisioner yang disebar kepada auditor Inspektorat Kota Pontianak dan auditor Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat. Total kuisisioner yang disebar adalah 30 kuisisioner untuk Kantor Inspektorat Kota Pontianak, yang kembali sebanyak 21 kuisisioner dan yang tidak kembali sebanyak 9 kuisisioner. Sedangkan untuk Kantor Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat telah mengisi adalah sebanyak 16 responden.

Tabel 1. Rincian Penyebaran Kuisisioner dan Tingkat Pengembalian

Keterangan	Jumlah	Persentase
Jumlah Kuisisioner yang disebar	46	100%
Jumlah Kuisisioner yang kembali (berbentuk <i>hardcopy</i>)	21	80.5%
Jumlah Kuisisioner yang kembali (berbentuk <i>googleform</i>)	16	
Jumlah Kuisisioner yang tidak kembali	9	19.5%

Sumber: Data Olahan

4.1. Outer Model

Tabel 2. Combine Loading and Cross Loadings (Setelah di Drop)

	WS	SP	KAMK	P VALUE
WS1	(0.893)	0.053	-0.135	<0.001
WS6	(0.893)	-0.053	0,09375	<0.001
	-0.012	(0.946)	0.090	<0.001

SP4				
SP10	0.012	(0.946)	-0.090	<0.001
KAMK3	0.003	0.016	(0.856)	<0.001
KAMK4	-0.374	0,111111	(0.881)	<0.001
KAMK8	0,28125	-0.191	(0.806)	<0.001

Sumber: Output Olah Data WarpPLS 7.0

Validitas diskriminan dapat dilihat dari nilai *loading* dan *cross loading*. Bilamana nilai *loading* setiap indikator pada variabel bersangkutan lebih besar dibandingkan dengan *cross loading* pada variabel laten lainnya maka dikatakan memenuhi validitas diskriminan. Metode untuk melihat validitas diskriminan keseluruhan indikator secara bersama-sama (kuesioner) dapat dilihat dengan membandingkan nilai *square root of average variance extracted* (AVE) setiap variabel laten dengan korelasi antar variabel laten bersangkutan dengan variabel laten lainnya. Bilamana akar AVE (pada diagonal utama) lebih besar dari korelasi variabel yang bersangkutan, maka terpenuhi validitas diskriminan (Solimun 2017).

Tabel 3. Akar AVE dan Koefisien Korelasi

	WS	SP	KAMK
WS	(0.893)	0.723	0.322
SP	0.723	(0.946)	0.259
KAMK	0.322	0.259	(0.848)

Sumber: Output Olah Data WarpPLS 7.0

Berdasarkan tabel 4.8 dapat diketahui bahwa validitas diskriminan setiap indikator terpenuhi karena nilai akar AVE (pada diagonal utama) lebih besar dari korelasi variabel tersebut. Misalnya variabel WS memiliki akar AVE 0,893 telah memenuhi validitas diskriminan.

4.2. Uji Reliabilitas

Tabel 4. Composite Reliability dan Cronbach's Alpha

Variabel	Composite Reliability Coefficients	Cronbach's Alpha Coefficients
WS	0.888	0.747
SP	0.945	0.883
KAMK	0.885	0.804

Sumber: Output Olah Data WarpPLS 7.0 Berdasarkan tabel 4.9 dapat diketahui bahwa:

1. *Whistleblowing System* memiliki nilai composite reliability sebesar 0.888, maka *Whistleblowing System* dapat dikatakan reliabel karena memiliki nilai >0.70 . Nilai cronbach alpha untuk independensi sebesar 0.747 artinya reliabel untuk melakukan pengujian karena memiliki nilai >0.60 .
2. Skeptisme profesional memiliki nilai *composite reliability* sebesar 0.945, maka Skeptisme Profesional dapat dikatakan reliabel karena memiliki nilai >0.70 . Nilai *cronbach alpha* untuk independensi sebesar 0.883 artinya reliabel untuk melakukan pengujian karena memiliki nilai >0.60 .
3. Kemampuan auditor mendeteksi kecurangan memiliki nilai *composite reliability* sebesar 0.885, maka Kemampuan auditor mendeteksi kecurangan dapat dikatakan reliabel karena memiliki nilai >0.70 . Nilai *cronbach alpha* untuk kemampuan auditor mendeteksi kecurangan sebesar 0.804 artinya reliabel untuk melakukan pengujian karena memiliki nilai >0.60 .

4.3. Model Fit dan Quality Indices

Tabel 4 Model Fit dan Quality Indices

No	Model fit and quality indices	Kriteria Fit	Hasil Analisis	Keterangan
1.	Average path coefficient (APC)	$p < 0,05$	0.379 ($P=0.002$)	Baik
2.	Average R-squared (ARS)	$p < 0,05$	0.589 ($P < 0.001$)	Baik
3.	Average adjusted R-squared (AARS)	$p < 0,05$	0.557 ($p < 0.001$)	Baik
4.	Average block VIF (AVIF)	acceptable if \leq	1.276	Ideal

		5, ideally ≤ 3.3		
5.	Average full collinearity VIF (AFVIF)	acceptable if ≤ 5 , ideally ≤ 3.3	1.816	Ideal
6.	Tenenhaus GoF (GoF)	kecil ≥ 0.1 , sedang ≥ 0.25 , besar ≥ 0.36	0.682	Besar
7.	Sympson's paradox ratio (SPR)	acceptable if ≥ 0.7 , ideally = 1	1.000	Ideal
8.	R-squared contribution ratio (RSCR)	acceptable if ≥ 0.9 , ideally = 1	1.000	Ideal
9.	Statistical suppression ratio (SSR)	acceptable if ≥ 0.7	1.000	Ideal
10.	Nonlinear bivariate causality direction ratio (NLBCDR)	acceptable if ≥ 0.7	800	Ideal

Sumber: Output Olah Data WarpPLS 7.0

Batas nilai yang dapat diterima untuk nilai APC, ditentukan oleh *p-value* yang dihasilkan yaitu ≤ 0.05 . Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai APC = 0.379 dan $p=0.002$, sehingga dapat disimpulkan model yang dibangun dalam penelitian ini dapat memenuhi syarat signifikansi (Solimun 2017).

Batas nilai yang dapat diterima untuk nilai ARS, ditentukan oleh *p-value* yang dihasilkan yaitu ≤ 0.05 . Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai ARS = 0.589, dan $p < 0.001$, hal ini menunjukkan bahwa model yang dibangun dalam penelitian ini dapat memenuhi syarat signifikansi (Solimun 2017).

Batas nilai yang dapat diterima untuk nilai AARS, ditentukan oleh *p-value* yang dihasilkan yaitu ≤ 0.05 . Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai AARS = 0.557, dan $p < 0.001$, dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model yang dibangun dalam penelitian ini dapat memenuhi syarat signifikansi (Solimun 2017).

Batas nilai ideal AVIF adalah ≤ 3.3 dan masih bisa diterima/ditoleransi sampai pada nilai

Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai AVIF = 1.276 artinya masuk pada kategori nilai yang ideal, maka dapat disimpulkan bahwa model yang dibangun dalam penelitian ini tidak terjadi multikolinearitas (Solimun 2017).

Batas nilai ideal AFVIF adalah ≤ 3.3 dan masih bisa diterima/ditoleransi sampai pada nilai

Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai AFVIF = 1.816, artinya masuk pada kategori nilai yang ideal, hal ini dapat disimpulkan model yang dibangun dalam penelitian ini tidak terjadi multikolinearitas (Solimun 2017).

Batas nilai GoF mempunyai tiga kategori yaitu kecil ≥ 0.1 , menengah ≥ 0.25 , dan besar ≥ 0.36 . Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai GoF = 0.682, artinya masuk pada kategori nilai yang besar, jadi dapat disimpulkan bahwa kekuatan model dalam penelitian ini melakukan prediksi yang besar (Solimun 2017).

Batas nilai ideal SPR adalah 1 dan masih bisa diterima/ditoleransi apabila ≥ 0.7 . Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai SPR = 1.000, artinya masuk pada kategori nilai yang ideal, jadi dapat disimpulkan bahwa model penelitian ini mampu menjelaskan hubungan kausalitas antar variabel (Solimun 2017).

Batas nilai ideal RSCR adalah 1 dan masih bisa diterima/ditoleransi apabila ≥ 0.9 . Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai RSCR = 1.000, artinya masuk pada kategori nilai yang ideal, jadi dapat disimpulkan bahwa model penelitian ini mampu menunjukkan kemampuan variabel prediktor dalam menjelaskan variabel respon (Solimun dan Fernandes, 2017).

Batas nilai ideal SSR adalah 1 dan masih bisa diterima/ditoleransi apabila ≥ 0.7 . Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai SSR = 1.000, artinya masuk pada kategori nilai ideal, jadi dapat disimpulkan bahwa model penelitian ini mampu menjelaskan hubungan kausalitas antar variabel (Solimun 2017).

Batas nilai ideal NLBCDR adalah 1 dan masih bisa diterima/ditoleransi apabila ≥ 0.7 . Berdasarkan tabel 4 diperoleh nilai NLBCDR = 800, artinya masuk pada kategori nilai diterima, jadi dapat disimpulkan bahwa model penelitian ini mampu menjelaskan hubungan kausalitas antar variabel (Solimun 2017).

4.4. Koefisien Determinasi

Tabel 5. Ukuran Koefisien Determinasi (*R-Square*)

Variabel	R-Square
Skeptisme Profesional	0.68
Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan	0.50

Sumber : Output WarpPLS 7.0

Tabel 5 di atas, dijelaskan koefisien determinasinya sebagai berikut:

1. Berdasarkan Tabel 5 dapat dilihat nilai R-Square adalah sebesar 0.68 atau 68% yang berarti bahwa *Whistleblowing System* dalam menjelaskan pengaruhnya terhadap Skeptisme Profesional adalah sebesar 68% sedangkan sisanya 32% dijelaskan oleh faktor lain diluar model penelitian ini.
2. Berdasarkan Tabel 5 dapat dilihat nilai R-Square adalah sebesar 0.50 atau 50% yang berarti bahwa *Whistleblowing System* dalam menjelaskan pengaruhnya terhadap

Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan adalah sebesar 50% sedangkan sisanya sebesar 50% dijelaskan oleh faktor lain diluar model penelitian ini.

4.5. Relevansi Prediksi (*Q-Square*)

Relevansi prediksi *Q-Square* bertujuan untuk mengukur seberapa baik nilai pengamatan oleh model dan juga estimasinya. Relevansi prediksi dianggap baik jika nilai *Q-Square* >0, jika hasil *Q-Square* <0 artinya model penelitian tidak relevan. Adapun hasil dari perhitungan menggunakan *software* WarpPLS 6.0 adalah sebagai berikut:

Tabel 6. Ukuran Q-Square

Variabel	Q-Square
Skeptisme Profesional	0.639
Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan	0.515

Sumber: Output WarpPLS 7.0

Dari Tabel 6 diatas dapat dilihat bahwa nilai *Q-Square* dari Skeptisme Profesional adalah sebesar 0.639 dan Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan 0.515 yang berarti > 0 dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model dalam penelitian ini adalah relevan.

Pengujian hipotesis pada analisis SEM-PLS menggunakan uji- t dibantu dengan *software* WarpPLS 7.0, kaidah pengujian hipotesis yaitu dilakukan dengan t-test. Kaidah keputusan dilakukan bila diperoleh *p-value* ≤0.05 maka dikatakan *significant*.

Tabel 7. Hasil Pengujian Hipotesis

No.	Hipotesis	Hubungan antara Variabel (Variabel Penjelas → Variabel Respon)		Koef Jalur	<i>P-value</i>	Keterangan
1.	H1	WS	KAMK	0.095	0.276	Tidak Signifikan
3.	H2	SP	KAMK	0.582	<0.001	Signifikan
3.	H3	WS	SP	0.580	<0.001	Signifikan

Sumber : Output Olah Data WarpPLS 7.0

Berdasarkan tabel 7 menggunakan WarpPLS 6.0, dapat diketahui bahwa:

1. Hasil penelitian ini menunjukkan nilai koefisien korelasi antara *Whistleblowing System* dan Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan sebesar 0.095 dengan tingkat signifikansi sebesar 0.276. Hal ini menunjukkan bahwa *Whistleblowing System* berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan maka dinyatakan bahwa Hipotesis pertama ditolak.

2. Hasil penelitian ini menunjukkan nilai koefisien korelasi antara Skeptisme Profesional dan Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan sebesar 0.582 dengan tingkat signifikansi sebesar 0.001. Hal ini menunjukkan bahwa Skeptisme Profesional memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan maka dinyatakan bahwa Hipotesis kedua diterima.
3. Hasil penelitian ini menunjukkan nilai koefisien korelasi antara *Whistleblowing System* dan Skeptisme Profesional sebesar 0.580 dengan tingkat signifikansi sebesar 0.001. Hal ini menunjukkan bahwa *Whistleblowing System* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Skeptisme Profesional maka dinyatakan bahwa Hipotesis ketiga (H3) diterima.

4.6. Analisis Jalur (*Path Analysis*)

Analisis Jalur (*Path Analysis*) digunakan untuk menganalisis pola hubungan antar variabel dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh langsung dan tidak langsung.

Tabel 8. Hasil Analisis Jalur

Pengaruh Variabel	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung Melalui Skeptisme Profesional	Pengaruh Total
WS → SP	0.580		0.580
WS → KAMK	0.095	0.338	0.433
SP → KAMK	0.582		0.582

Sumber: Olah Data WarpPLS 7.0

Berdasarkan hasil analisis pada Tabel 4.1.4 dapat dijelaskan sebagai berikut:

Pengaruh *Whistleblowing System* terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan melalui Skeptisme Profesional memiliki pengaruh langsung sebesar 0.095 dan pengaruh tidak langsung sebesar sebesar 0.338. Pengaruh tidak langsung lebih besar daripada pengaruh langsung, maka Skeptisme Profesional dikatakan sebagai variabel mediasi lengkap (*complete mediation*) (Solimun 2017).

PEMBAHASAN

Pengaruh *Whistleblowing System* terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan

Hasil penelitian ini menunjukkan nilai koefisien korelasi antara *Whistleblowing System* dan Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan sebesar 0.095 dengan tingkat

signifikansi 0.276. Hal ini menunjukkan bahwa *Whistleblowing System* berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan maka dinyatakan Hipotesis kedua (H2) ditolak. Hasil penelitian ini mendukung teori fraud pentagon menjelaskan penyebab seseorang melakukan *fraud* berdasarkan arogansi, rasionalisasi, tekanan, kompetensi dan peluang. Sehingga ketika auditor melakukan pendeteksian *fraud* maka *whistleblowing system* hanya merupakan bagian dari informasi untuk memberitahukan adanya *fraud*, informasi ini tidak dapat meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Berdasarkan SA 240 bahwa auditor harus mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kecurangan pada tingkat laporan keuangan, dan pada tingkat asersi untuk transaksi, akun dan pengungkapan. Sehingga informasi yang dilaporkan dalam *whistleblowing system* tidak berdampak signifikan dalam pelaksanaan penugasan auditor.

Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Pratama et al (2019) yang menyatakan bahwa *whistleblowing system* tidak berpengaruh terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan. *Whistleblowing* bersifat laporan yang perlu diselidiki kebenarannya dan tidak setiap laporan berindikasi kepada kecurangan, sehingga dalam upaya pendeteksian kecurangan auditor tetap mengandalkan pengalaman dan pengetahuan audit yang dimilikinya.

Pengaruh Skeptisme Profesional Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan

Hasil penelitian ini menunjukkan nilai koefisien korelasi antara Skeptisme Profesional dan Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan sebesar 0.582 dengan tingkat signifikansi sebesar 0.001. Dengan demikian dinyatakan bahwa Hipotesis Ketiga (H3) diterima. Hasil tersebut mendukung teori Skeptisme profesional berkaitan dengan teori fraud pentagon karena sikap ingin tahu auditor akan mempengaruhi pola pikir auditor untuk mengetahui penyebab seseorang melakukan kecurangan, karena ini juga berkaitan dengan kondisi instansi yang sedang diaudit, mungkin saja dikarenakan lemahnya sistem pengendalian internal atau lain sebagainya. Skeptisme profesional merupakan bagian dari sintaktik yang berkaitan dengan makna yang dihasilkan dari kondisi yang terdapat pada organisasi yang diaudit, skeptisme profesional lahir akibat kemampuan dan pengalaman yang dimiliki oleh auditor atas pengamatan atau observasi pada saat penugasan audit berlangsung. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Gizta Aulia et al (2019) bahwa skeptisme profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. Selain itu juga mendukung penelitian Atika (2019) yang menyatakan Semakin tinggi sikap skeptis yang dimiliki oleh auditor maka kemampuannya dalam mendeteksi kecurangan akan semakin meningkat. Skeptisme profesional merupakan hal yang menjadi tuntutan bagi profesionalitas auditor yang diatur dalam Standar Auditing Seksi 230. Sikap skeptisme profesional merupakan sikap dasar yang harus dimiliki auditor dalam melakukan tugasnya, skeptisme profesional membuat auditor tidak mudah percaya terhadap asersi manajemen sehingga meningkatkan kemampuan dalam mendeteksi kecurangan. Skeptisme profesional yang lebih tinggi dari auditor, akan mempengaruhi peningkatan kemampuan auditor dalam mendeteksi

kecurangan.

Namun berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Mustarikah (2018) bahwa skeptisme profesional tidak berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan, hal ini dikarenakan terdapat perbedaan level skeptisme yang dimiliki oleh auditor junior dan auditor senior, sehingga tidak dapat dijadikan sebagai acuan terhadap pendeteksian kecurangan.

Pengaruh *Whistleblowing System* Terhadap Skeptisme Profesional

Hasil penelitian ini menunjukkan nilai koefisien korelasi antara *Whistleblowing System* dan Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan sebesar 0.580 dengan tingkat signifikansi sebesar 0.001. Dengan demikian maka Hipotesis kelima (H5) diterima, Hasil penelitian ini mendukung teori semiotika, *whistleblowing system* merupakan bagian dari sintaktik atau tanda pelaporan yang diberikan bagi pihak internal atau eksternal atas adanya dugaan fraud kemudian sebagai respon dari tanda tersebut maka auditor akan berusaha untuk memvalidasi melalui bukti audit, dan mencari segala sumber kebenaran informasi tersebut, sehingga ini akan meningkatkan sikap skeptis auditor.

Penelitian ini juga mendukung penelitian Mahsifah (2020) yang menyatakan bahwa *whistleblowing system* berpengaruh positif terhadap skeptisme profesional. *Whistleblowing* ini disusun sebagai suatu usaha dalam mencegah terjadinya pelanggaran dan kejahatan di internal organisasi. *Whistleblowing system* dapat membantu auditor untuk mengetahui penyebab kecurangan dengan skeptisme profesional yang dimiliki oleh auditor.

Pengaruh *Whistleblowing System* Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan Melalui Skeptisme Profesional

Hasil penelitian menunjukkan nilai pengaruh langsung *Whistleblowing System* terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan sebesar 0.095 dan pengaruh tidak langsung sebesar 0.338. Dengan demikian dinyatakan bahwa Hipotesis keenam (H7) diterima, skeptisme profesional memediasi penuh pengaruh *whistleblowing system* terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan dikarenakan nilai pada pengaruh langsung lebih kecil dari pengaruh langsung.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Permana & Eftarina (2020) menunjukkan bahwa *whistleblowing system* memperkuat pengaruh skeptisisme profesional dan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Informasi yang diperoleh dari *whistleblowing system* dapat membantu auditor dalam menggali potensi-potensi kecurangan yang dilakukan oleh auditee. *Whistleblowing system* berperan penting dalam meningkatkan efektivitas pemeriksaan auditor dalam mengungkap kasus kecurangan yang terjadi. Semakin tinggi *whistleblowing system* maka akan semakin skeptis auditor dan semakin baik kemampuan auditor mendeteksi kecurangan, hal ini karena pelaporan yang diberikan dalam *whistleblowing* akan menjadi *triger* bagi auditor untuk melakukan proses pengawasan dan investigasi terhadap instansi terkait sehingga meningkatkan pendeteksian kecurangan bagi auditor

5. SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan, implikasi teoritis dan praktis dalam penelitian ini adalah:

1. Dapat memberi masukan dan rekomendasi kepada Kantor Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat dan Inspektorat Kota Pontianak dalam rangka memotivasi auditor untuk meningkatkan *red flag* dan mengoptimalkan *whistleblowing system*, serta mempertimbangkan skeptisme profesional yang berdampak terhadap peningkatan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.
2. Dapat menjadi pedoman bagi Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat dan Inspektorat Kota Pontianak dalam membuat regulasi untuk meningkatkan kemampuan auditor mendeteksi kecurangan yang lebih baik, sehingga dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap audit internal.

Rekomendasi dalam penelitian ini adalah;

1. Auditor perlu meningkatkan kesadaran terhadap Wistleblowing System terutama APIP
2. Edukasi kepada Masyarakat mengenai penggunaan Whistleblowing
3. Penguatan kode etik auditor dalam pendeteksian Fraud

DAFTAR PUSTAKA

- ACFE. 2019. "Survei Fraud Indonesia 2019." *Association of Certified Fraud Examiners* 53(9):1689–99.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. 2014. *Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia*. Jakarta.
- Atika. 2019. "Pengaruh Fraud Risk Assessment Dan Independensi Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan Dengan Skeptisme Profesional Sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus Pada Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (Bpkp) Provinsi Kalima." *Audit Dan Akuntansi Fakultas Ekonomi Untan* 10(2):70–91.
- Gizta Aulia et al. 2019. "Jurnal Ekonomi Pengaruh Red Flag , Pelatihan , Independensi , Dan Beban Kerja Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud Dengan Skeptisme Profesional Sebagai Variabel Intervening." *Jurnal Ekonomi* 27(1):68–81.
- Mahsifah. 2020. "Pengaruh Skeptisme Profesional, Pengalaman Audit Investigatif, Whistleblowing System, Penegakan Hukum Dan Toleransi Masyarakat Pada Korupsi Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Fraud." *Universitas Islam Indonesia*.
- Mustarikah, Anik. 2018. "Skeptisme Profesional Memediasi Hubungan Independensi

- Dengan Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan.” *Jurnal Analisa Akuntansi Dan Perpajakan* 2(1):87–111. doi: 10.25139/jaap.v2i1.465.
- Permana, Yudi, and Mona Eftarina. 2020. “Peran Whistleblowing System Dalam Memoderasi Pengaruh Skeptisme Profesional Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan.” *Prosiding Seminar Nasional Pakar Ke 3 Tahun 2020 Buku 2: Sosial Dan Humaniora* 3(2):2.14.1-1.14.6.
- Pratama, Nur Azis, Edi Sukarmanto, and Pupung Purnamasari. 2019. “Pengaruh Red Flags Dan Whistleblowingsystem Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan (Fraud) (Studi Empiris Pada BUMN Di Kota Bandung).” *Prosiding Akuntansi* 5:22–27.
- Siddiq, Rahman, Fatchan Achyani, and Zulfikar. 2017. “Fraud Pentagon Dalam Mendeteksi Financial Statement.” *Seminar Nasional Dan the 4Th Call Syariah Paper* (ISSN 2460- 0784):1–14.
- Solimun, MS &. Fernandes. 2017. *Metode Statistika Multivariat*. Malang: UB Press.
- Sugiyono. 2017. *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, Kombinasi Dan R&D)*. 3rd ed. Bandung: Alfabeta.
- Undang Undang Nomor 17. 2003. *Keuangan Negara*.
- Utami Magister Akuntansi Pascasarjana, U, Nur Muchlisiah. 2019. “Pengaruh Whistleblowing System, Kemampuan Auditor, Skeptisme Auditor, Dan Independensi Terhadap Pendeteksian Kecurangan.” *Bongaya Journal for Research in Accounting (BJRA)* 2(2):39–48. doi: 10.37888/bjra.v2i2.193.