

**PENGARUH PROFESIONALISME, TEKNIK-TEKNIK AUDIT  
INVESTIGATIF, RISIKO AUDIT DAN WHISTLEBLOWING  
TERHADAP EFEKTIVITAS AUDITOR INVESTIGATIF  
(Studi Empiris pada Kantor Pusat BPKP DKI Jakarta)**

**Tammy Novritiar Wakanno**

Mahasiswa S1 Jurusan Akuntansi

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

Jl. Yos Sudarso Kav 85 No.87,

RT.9/RW.11, Sunter Jaya,

Tj. Priok, Kota Jakarta Utara,

DKI Jakarta 14350.

[tammywakanno@gmail.com](mailto:tammywakanno@gmail.com)

**Dr. Carmel Meiden, S.E., Ak., M.Si., C.A**

Dosen Pembimbing

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

Jl. Yos Sudarso Kav 85 No.87,

RT.9/RW.11, Sunter Jaya,

Tj. Priok, Kota Jakarta Utara,

DKI Jakarta 14350.

**ABSTRAK**

Tammy Novritiar Wakanno / 32160440 / 2020 / Pengaruh Profesionalisme, Teknik-teknik Audit Investigatif, Risiko Audit, dan Whistleblowing terhadap Efektivitas Auditor Investigatif (Studi Empiris pada Kantor Pusat BPKP DKI Jakarta) / Pembimbing : Dr. Carmel Meiden, SE., M.Si., Ak., CA.

Idealnya seorang auditor investigatif dalam melaksanakan peran dan fungsinya sebagai seorang auditor yang profesional dan independen tentunya dapat mengungkap berbagai bentuk praktik kecurangan yang terjadi dengan berbagai teknik-teknik audit investigatif, whistleblowing system, dan juga sebelumnya telah melakukan pertimbangan terhadap berbagai risiko audit yang kerap terjadi. Tetapi dalam realitanya masih terdapat banyak kasus dimana seorang auditor pemerintah memiliki kerentanan untuk lalai dalam merampungkan tugasnya. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk menemukan bukti empiris mengenai pengaruh profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit, dan whistleblowing terhadap efektivitas auditor investigatif khususnya dalam mengungkap praktik kecurangan.

Teori yang melandasi penelitian ini adalah teori atribusi dan teori fraud triangle. Teori atribusi menjelaskan bagaimana cara seseorang menginterpretasikan terjadinya suatu peristiwa, alasan atau sebab perilakunya. Teori fraud triangle menyatakan bahwa kecurangan terjadi karena adanya tiga elemen seperti tekanan, kesempatan, dan pembenaran.

Penelitian ini menggunakan sampel auditor investigatif yang bekerja di Kantor Pusat Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan di bagian Kedeputusan Bidang Investigasi. Jumlah auditor investigatif yang menjadi sampel dalam penelitian ini berjumlah 80 orang. Penelitian ini menggunakan metode convenience sampling. Hipotesis dalam penelitian ini diuji menggunakan analisis regresi berganda.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, dan whistleblowing berpengaruh terhadap efektivitas auditor investigatif khususnya dalam mengungkap praktik kecurangan. Sementara risiko audit tidak berpengaruh terhadap efektivitas auditor investigatif khususnya dalam mengungkap praktik kecurangan. Penelitian ini juga menemukan bukti bahwa profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, dan whistleblowing berpengaruh secara simultan terhadap efektivitas auditor investigatif khususnya mengungkap praktik kecurangan.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi para auditor sebagai kontribusi praktik dan juga pembaca dalam menambah wawasannya serta dapat berkontribusi bagi penelitian selanjutnya.

Kata Kunci : Efektivitas, Mengungkap Praktik Kecurangan, Profesionalisme, Teknik-teknik Audit Investigatif, Risiko Audit, Whistleblowing.

### **ABSTRACT**

*Tammy Novritiar Wakanno / 32160440 / 2020 / Effect of Professionalism, Investigative Audit Techniques, Audit Risk, and Whistleblowing on the Effectiveness of Investigative Auditor's (Empirical Study at the BPKP Headquarters, Jakarta) / Advisors: Dr. Carmel Meiden, SE., M.Si., Ak., CA.*

*Ideally, an investigative auditor in carrying out his role and function as a professional and independent auditor can certainly uncover various forms of fraudulent practices that occur with a variety of investigative audit techniques, whistleblowing systems, and also have previously taken into account the various audit risks that often occur. But in reality there are still many cases where a government auditor has the vulnerability to neglect to complete his duties. Therefore, this study aims to find empirical evidence about the effect of professionalism, investigative audit techniques, audit risk, and whistleblowing on the effectiveness of investigative auditor's especially in exposing fraudulent practices.*

*The theory underlying this research is attribution theory and fraud triangle theory. Attribution theory explains how a person interprets the occurrence of an event, reason or cause for its behavior. The fraud triangle theory states that fraud occurs because of three elements such as pressure, opportunity, and justification.*

*This study uses a sample of investigative auditors working at the Head Office of the Financial and Development Supervisory Agency in the Deputy for Investigation. The number of investigative auditors sampled in this study amounted to 80 people. This research uses convenience sampling method. The hypothesis in this study was tested using multiple regression analysis.*

*The results showed that professionalism, investigative audit techniques, and whistleblowing influence the effectiveness of investigative auditor's ability to uncover fraud practices. While audit risk does not affect the effectiveness of the investigative auditor's ability to uncover fraud practices.*

*This study also found evidence that professionalism, investigative audit techniques, and whistleblowing have a simultaneous effect on the effectiveness of investigative auditor's ability to uncover fraud practices.*

*The results of this study are expected to be useful for auditors as a contribution to practice and also to the reader in adding insight and can contribute to further research.*

*Keywords: Effectiveness, Revealing Fraud Practices, Professionalism, Investigative Audit techniques, Risk Audit, Whistleblowing.*

## **PENDAHULUAN**

Ragam kasus yang terjadi baik di lingkup sektor publik tidak jarang disebabkan oleh faktor kecurangan (*fraud*) dan juga korupsi (*corruption*). Perkembangan kompleksitas operasi entitas serta peluang usaha dan investasi menyebabkan risiko terjadinya kecurangan di lingkup sektor publik semakin tinggi. Kasus–kasus kecurangan bukan sekedar operasi fiktif belaka yang pernah dilakukan perusahaan ataupun lembaga pemerintahan dalam praktik kecurangan, melainkan juga korupsi yang dikemas dengan apik oleh jajaran manajemen korporat yang beberapa waktu ini banyak ditemukan.

Ragam kasus yang terjadi baik di lingkup sektor publik tidak jarang disebabkan oleh faktor kecurangan (*fraud*) dan juga korupsi (*corruption*). Perkembangan kompleksitas operasi entitas serta peluang usaha dan investasi menyebabkan risiko terjadinya kecurangan di lingkup sektor publik semakin tinggi. Kasus–kasus kecurangan bukan sekedar operasi fiktif belaka yang pernah dilakukan perusahaan ataupun lembaga pemerintahan dalam praktik kecurangan, melainkan juga korupsi yang dikemas dengan apik oleh jajaran manajemen korporat yang beberapa waktu ini banyak ditemukan. Tetapi dalam realitanya masih terdapat banyak kasus dimana seorang auditor pemerintah memiliki kerentanan untuk lalai dalam merampungkan tugasnya. Realita tersebut mengakibatkan independensi dan profesionalisme daripada seorang auditor investigatif khususnya dalam mengungkap praktik kecurangan diragukan oleh masyarakat publik.

Hal di atas terbukti dengan kasus tindak pidana korupsi atas proyek pembangunan delapan Ruang Kelas Baru (RKB) SMK Al Hidayah milik Yayasan At Tin Murakata, di Hulu Sungai Tengah (HST), Kalimantan Selatan pada tahun 2018 silam dan ada pula kasus kebocoran retribusi parkir di Dishub Kota Malang yang dimana pendapatan retribusi parkir yang ditampung dan dikelola oleh Syamsyul Arifin sebagai Kabid Parkir di Dishub Pemkot Malang tidak disetorkan ke PAD Pemkot Malang dalam kurun tahun 2015-2017. Kedua kasus di atas menjadi pemahaman atas pentingnya tanggung jawab BPKP yang diamanahi untuk melaksanakan pengawasan keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional. Idealnya, citra auditor pemerintah digambarkan sebagai auditor profesional, cekatan dan efektif dalam mengeluarkan hasil audit suatu kasus dan memiliki kemampuan dalam mengungkap praktik kecurangan pada lembaga pemerintahan.

*Fraud* atau kecurangan adalah objek utama yang diperangi dalam akuntansi forensik (Adi et al., 2019). Oleh karena itu, diperlukan auditor investigatif yang mempunyai keahlian yang mumpuni dalam menginvestigasi indikasi adanya korupsi atau fraud pada perusahaan atau instansi negara. Upaya pencegahan dan pengentasan krisis kecurangan juga perlu ditindak secara intensif dengan tahap menjunjung tinggi hak asasi manusia dan kepentingan masyarakat. Di Indonesia telah dibentuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang berperan untuk mengawasi dan menyelidiki keadaan keuangan instansi pemerintah maupun swasta, pemerintah membentuk pula suatu badan khusus untuk memberantas korupsi, yaitu Komisi

Pemberantasan Korupsi (KPK). Hal tersebut merupakan salah satu wujud nyata dan serius pemerintah untuk memberantas korupsi dan mencegah adanya kecurangan laporan keuangan (*fraud*).

Pengungkapan kecurangan bukanlah perkara mudah, diperlukan peran serta seorang auditor yang memiliki sikap profesionalisme yang tinggi (Nurmin, 2017). (Sandari, 2018) menyatakan bahwa teknik-teknik audit investigatif merupakan suatu bentuk audit atau pemeriksaan yang bertujuan untuk mengidentifikasi dan mengungkap kecurangan atau kejahatan dengan menggunakan pendekatan, prosedur, dan teknik-teknik yang umumnya digunakan dalam suatu penyelidikan atau penyidikan terhadap suatu kejahatan. Dalam mengungkap risiko terjadinya kecurangan terdapat risiko audit yang dihadapi dalam proses pengungkapan tersebut. Risiko audit merupakan kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, dengan asumsi tidak terdapat kebijakan dan prosedur pengendalian intern yang terkait (Sandari, 2018). Deteksi dan juga pengungkapan suatu kecurangan seringkali pula terjadi karena adanya saksi atau whistleblower. Sistem whistleblowing dalam meningkatkan audit investigatif yang efektif, transparan, dan bertanggungjawab akan mendorong dan meningkatkan partisipasi karyawan untuk melaporkan dugaan kecurangan yang diketahuinya (Panjaitan, 2018).

Penelitian ini dilakukan karena auditor investigatif sangat berperan dalam pendeteksian dan pengungkapan tindak kecurangan ataupun korupsi yang marak terjadi saat ini. Tujuan yang ingin dicapai oleh peneliti dalam penelitian ini, yaitu:

1. Menganalisis pengaruh profesionalisme terhadap efektivitas auditor investigatif.
2. Menganalisis pengaruh teknik-teknik audit investigatif terhadap efektivitas auditor investigatif.
3. Menganalisis pengaruh risiko audit terhadap efektivitas auditor investigatif.
4. Menganalisis pengaruh *whistleblowing* terhadap efektivitas auditor investigatif.

Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Bagi penulis, dapat menambah wawasan dan pengetahuan penulis di dalam bidang akuntansi khususnya dalam bidang auditing dengan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh profesionalisme auditor, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit, dan whistleblowing terhadap efektivitas auditor investigatif khususnya dalam mengungkap praktik kecurangan.
2. Bagi auditor, diharapkan dapat memberikan kontribusi praktik bagi auditor dan juga untuk meningkatkan kemampuan audit atas pengungkapan kecurangan yang terjadi pada di institusi pemerintahan.
3. Bagi pembaca, penelitian ini dapat digunakan untuk menambah wawasan pembaca mengenai pengaruh profesionalisme auditor, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit dan whistleblowing terhadap efektivitas auditor investigatif dalam mengungkap praktik kecurangan. Penelitian ini diharapkan dapat dijadikan referensi bagi penelitian yang akan datang serta dapat memberikan perbandingan dalam mengadakan penelitian terkait dengan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi auditor investigatif dalam mengungkap praktik kecurangan.

## **METODE PENELITIAN**

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan metode komunikasi. Peneliti mengajukan kuesioner yang berisi sejumlah pertanyaan yang diajukan kepada objek penelitian, yaitu auditor investigatif di Kantor Pusat BPKP DKI Jakarta.

## **A. Variabel Penelitian**

Pada penelitian ini digunakan empat variabel independen dan satu variabel dependen. Variabel penelitian yang digunakan dalam penelitian ini disusun berdasarkan batasan masalah penelitian, tujuan penelitian, dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan pada bagian awal yang selanjutnya akan digunakan dalam penelitian ini sebagai pedoman untuk mencari data dan informasi di lapangan menggunakan data primer. Metode analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah regresi berganda (multiple regression), yaitu regresi yang digunakan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Secara lebih jelas, variabel yang akan digunakan dalam penelitian ini, adalah sebagai berikut:

### **1. Variabel Independen**

Dalam buku Cooper & Schindler (2014:55), variabel independen merupakan variabel yang dimanipulasi oleh priset dan manipulasi tersebut menyebabkan adanya efek yang terjadi kepada variabel terikat. Variabel independen yang digunakan untuk penelitian ini ada empat yaitu: Variabel independen adalah variabel yang menjelaskan atau mempengaruhi variabel yang lain. Dalam penelitian ini, variabel independennya adalah :

#### **a. Profesionalisme**

Menurut penelitian (Hall, 1968) dan (Kalbers & Fogarty, 1995) profesionalisme auditor diwakili oleh 5 dimensi, yaitu :

##### **1) Dimensi pengabdian pada profesi**

Pengabdian pada profesi adalah suatu komitmen dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki dan tetap melaksanakan pekerjaan yang mengutamakan kepuasan rohani secara totalitas.

##### **2) Dimensi kewajiban sosial**

Kewajiban sosial adalah pandangan tentang pentingnya peranan profesi dan melakukan pekerjaan sebaik mungkin agar manfaat yang diperoleh masyarakat atau profesional maksimal dan bermanfaat.

##### **3) Dimensi kemandirian**

Kemandirian adalah suatu pandangan profesional yang mampu membuat keputusan sendiri tanpa ada tekanan atau pengaruh dari luar ataupun dalam karena setiap campur tangan dari luar dianggap sebagai hambatan kemandirian secara profesional.

##### **4) Dimensi keyakinan terhadap profesi**

Keyakinan terhadap profesi adalah suatu keyakinan bahwa yang paling berwenang untuk menilai pekerjaan profesional adalah rekan sesama profesi, bukan orang luar yang tidak memiliki kompetensi dalam bidang ilmu dan pekerjaan mereka.

##### **5) Dimensi hubungan dengan rekan seprofesi**

Hubungan dengan rekan seprofesi adalah menggunakan ikatan profesi sebagai acuan karena ikatan profesi ini membangun kesadaran profesional untuk para profesional. Dengan ikatan profesi ini, akan menambah akumulasi pengetahuan auditor sehingga dapat lebih bijaksana dalam membuat perencanaan dan pertimbangan dalam proses pengauditan.

## **b. Teknik-teknik Audit Investigatif**

(Bologna dan Lindquist, 1999:131) menyatakan bahwa seorang auditor yang melaksanakan audit investigasi atau yang disebut auditor investigatif harus memiliki kualitas, keterampilan dan keahlian khusus serta kualitas mental dan fisik yang baik. Pendapat ini didukung oleh (Tuanakotta, 2010:349) yang mengemukakan bahwa seorang auditor yang melaksanakan audit investigatif harus memiliki pengetahuan dasar, kemampuan teknis, dan sikap mental.

Kemudian dikemukakan oleh (Tuanakotta, 2007:227) bahwa seorang auditor investigatif menggunakan tujuh teknik audit dalam prosedur pelaksanaannya yaitu memeriksa fisik, meminta konfirmasi, memeriksa dokumen, review anatikal meminta informasi lisan atau tertulis dari auditee, menghitung kembali, dan mengamati. Berdasarkan pernyataan-pernyataan di atas dapat diketahui bahwa seorang auditor yang berkompeten dan melaksanakan prosedur audit yang sesuai, maka audit tersebut akan efektif dalam pembuktian kecurangan.

## **c. Risiko Audit**

Risiko audit dalam penelitian ini terkait dengan risiko deteksi yang merupakan sebuah ketidakpastian yang dihadapi oleh auditor dengan kemungkinan bahwa bahan bukti yang dikumpulkan tidak mampu mendeteksi adanya salah saji material. Risiko ini muncul pada saat auditor tidak melakukan konfirmasi, perhitungan fisik, dan melakukan pengurangan jumlah sampel. Tingkat risiko ini juga dapat muncul jika seorang auditor tidak memahami entitas dan lingkungan bisnis kliennya.

## **d. Whistleblowing**

Whistleblowing ialah upaya atau tindakan yang dilakukan oleh seorang individu untuk melaporkan sebuah tindakan yang janggal yang mengindikasikan sebuah tindak kecurangan. Menurut (Miceli et al., 2008:6), whistleblowing diartikan sebagai pengungkapan oleh anggota organisasi (mantan atau yang masih menjadi anggota) atas suatu praktik ilegal, tidak bermoral, atau tanpa legitimasi dibawah kendali pimpinan kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindak perbaikan. Whistleblowing dapat dikatakan sebagai salah satu cara yang cukup mudah untuk mendeteksi adanya fraud.

Keempat variabel di atas diukur berdasarkan 5 item pertanyaan menggunakan skala likert (likert scale) 5 tingkatan dari sangat tidak setuju (STS), tidak setuju (TS), netral (N), setuju (S) hingga sangat setuju (SS).

## **2. Variabel Dependen**

Variabel dependen adalah variabel yang dijelaskan atau dipengaruhi oleh variabel independen. Perubahan pada variabel ini tergantung dari besaran variabel independen. Dalam penelitian ini, yang merupakan variabel dependen adalah efektivitas auditor investigatif. Efektivitas auditor investigatif yang dimaksud adalah efektivitas kemampuan auditor investigatif dalam mengungkap praktik kecurangan. Efektivitas kemampuan auditor investigatif dalam mengungkap praktik kecurangan merupakan pengukuran seberapa efektifnya tindakan yang dilakukan auditor dalam melakukan pembuktian kecurangan. Pengukuran variabel ini menggunakan 9 item pertanyaan yang dikembangkan oleh (Sofia, 2014) menggunakan skala likert (likert scale) 5 tingkatan dari sangat tidak setuju (STS), tidak setuju (TS), netral (N), setuju (S) hingga sangat setuju (SS).

## **B. Teknik Pengambilan Sampel**

Populasi merupakan keseluruhan kelompok orang, kejadian, atau hal minat yang ingin peneliti investigasi. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor investigatif pada Kantor Pusat Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia (BPKP RI) DKI Jakarta yang berada di Jakarta Timur. Dasar pemilihan sampel ini menggunakan metode convenience sampling, yaitu memilih sampel dari elemen populasi yang datanya mudah diperoleh peneliti.

Untuk mendapatkan data yang diperlukan peneliti menggunakan instrumen berupa kuesioner yang diberikan kepada auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia. Responden pada penelitian ini ialah auditor investigatif bagian Kedeputian Bidang Investigasi (KBI) yang bekerja di BPKP RI.

## **C. Teknik Pengumpulan Data**

Dalam memperoleh data-data pada penelitian ini, peneliti menggunakan dua cara yaitu penelitian pustaka dan penelitian lapangan.

### **1. Jenis dan Sumber Data**

Dalam penelitian ini penulis menggunakan data primer, yaitu sumber data yang diperoleh secara langsung dari sumber ahli. Dalam penelitian ini, data diperoleh melalui studi lapangan dengan metode kuesioner melalui daftar pertanyaan tertulis kepada auditor investigatif di Kantor Pusat BPKP DKI Jakarta. Kuesioner yang digunakan diadopsi dari pertanyaan-pertanyaan yang dimuat dalam buku auditing, jurnal-jurnal SNA (Simposium Nasional Akuntansi) dan jurnal serta skripsi terdahulu. Selanjutnya pertanyaan-pertanyaan tersebut dimodifikasi agar dapat dimengerti oleh responden. Untuk mendapatkan data yang sebenarnya, kuesioner dibagikan kepada responden dengan mendatangi langsung tempat responden.

### **2. Pengumpulan Data**

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan teknik komunikasi. Teknik komunikasi yaitu dengan menyebarkan daftar pernyataan (kuesioner) kepada responden (Cooper & Schindler, 2014:127). Jenis kuesioner yang tertutup dan menggunakan skala likert (Likert, 1932) dengan lima tingkatan, yaitu 1 = Sangat Tidak Setuju, 2 = Tidak Setuju, 3 = Netral, 4 = Setuju, dan 5 = Sangat Setuju dan untuk pernyataan negatif (nomor pertanyaan yang diberi tanda bintang) dinilai sebaliknya. Dalam pertanyaan ini responden hanya memilih satu jawaban yang paling sesuai dari lima alternatif jawaban tersebut. Sejumlah pertanyaan dalam kuesioner ditanyakan auditor investigatif di Kantor Pusat BPKP DKI Jakarta untuk mengetahui pengaruh profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit, dan whistleblowing terhadap efektivitas auditor investigatif khususnya dalam mengungkap praktik kecurangan. Jumlah kuesioner yang akan digunakan adalah sebanyak 80 kuesioner.

## **D. Teknik Analisis Data**

Metode analisis data yang digunakan di penelitian ini adalah metode analisis statistik deskriptif, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis yang perhitungannya dilakukan dengan menggunakan SPSS (*Statistical Package for the Social Science*).

## 1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif berhubungan dengan pengumpulan dan peringkasan data serta penyajiannya yang biasanya disajikan dalam bentuk tabulasi baik secara grafik dan atau numerik. Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari rata-rata (*mean*), standar deviasi (*standard deviation*), maksimum, dan minimum (Ghozali, 2018:19).

## 2. Uji Kualitas Data

### a. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengetahui seberapa baik ketepatan dan kecermatan suatu instrumen untuk mengukur suatu konsep yang seharusnya diukur. Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau validnya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dinyatakan valid jika pertanyaan atau pernyataan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur pada kuesioner tersebut dan memiliki nilai signifikansi di bawah 0,05 (Ghozali, 2018:51).

### b. Uji Reliabilitas

Reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu (Ghozali, 2018:45). Penilaian reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan kriteria (Sekaran & Bougie, 2016:290) dimana suatu variabel dikatakan *reliable* jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60.

## 3. Uji Asumsi Klasik

Untuk melakukan uji asumsi klasik atas data primer ini, maka dalam penelitian ini dilakukan uji normalitas, uji multikolonieritas, dan uji heteroskedastisitas.

### a. Uji Normalitas

Uji normalitas ini dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel independen dan dependen memiliki distribusi normal atau mendekati normal. Untuk mendeteksi apakah keduanya berdistribusi normal atau tidak yaitu dengan melihat normal *probability plot (P Plot)*. Distribusi normal akan membentuk satu garis lurus diagonal, yang apabila distribusi normal, maka garis yang menggambarkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya (Ghozali, 2018:161).

Selain menggunakan analisis grafik, penelitian ini juga menggunakan analisis statistik *kolomogrof-smirnov (K-S)*. Uji statistik ini adalah pengujian yang dilakukan untuk mendeteksi normalitas melalui pengamatan residual. Pengujian ini memiliki kelebihan, yaitu sederhana dan tidak menimbulkan persepsi di antara satu pengamat dengan pengamat lain yang sering terjadi pada uji normalitas dengan menggunakan grafik. Konsep *kolomogrof-smirnov* ini dengan membandingkan distribusi data (yang akan diuji normalitasnya) dengan distribusi normal baku. Distribusi normal baku adalah data yang telah ditransformasikan dalam bentuk Z-score dan diasumsikan normal. Uji *kolomogrof-smirnov* ini merupakan uji beda antara yang diuji normalitasnya dengan data normal baku.

Jika signifikansi data di bawah 0,05, maka terdapat perbedaan yang signifikan, dan jika signifikansi di atas 0,05, maka tidak terjadi perbedaan yang signifikan. Caranya, dengan menentukan terlebih dahulu hipotesis pengujiannya, yaitu :

$H_0$ : Data residual terdistribusi secara normal

$H_a$ : Data residual tidak terdistribusi secara normal

Penerapan uji *kolomogrof-smirnov* ialah jika signifikansi dibawah 0,05 berarti data yang akan diuji mempunyai perbedaan yang signifikan dengan data normal baku, yang artinya bahwa data tersebut tidak normal. Sedangkan jika signifikansi diatas 0,05, maka tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara data yang diuji normal karena tidak berbeda dengan normal baku dan diterima (Ghozali, 2018:164-167).

### b. Uji Multikolonieritas

Uji multikolinieritas digunakan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Multikolonieritas menyatakan hubungan antar sesama variabel independen. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independen (Ghozali, 2018:107). Deteksi ada atau tidaknya multikolonieritas di dalam model regresi dapat dilihat dari besaran *tolerance* dan VIF (*Variance Inflation Factor*). Regresi bebas dari multikolonieritas jika besar nilai VIF < 10 atau nilai *tolerance* > 0,10 (Ghozali, 2018:107-108).

### c. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut homokedastisitas dan jika berbeda disebut heterokedastisitas. Model regresi yang baik adalah homokedastisitas (Ghozali, 2018:137). Deteksi ada atau tidaknya heterokedastisitas dapat dilihat dengan ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara nilai prediksi variabel terikat (ZPRED) dengan residual (SPRESID). Jika ada pola tertentu seperti titik-titik yang ada membentuk pola tertentu yang teratur, maka mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas. Tetapi jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2018:138).

Selain menggunakan analisis grafik, peneliti juga menggunakan analisis statistik yaitu dengan uji glejser. Uji ini mengusulkan untuk meregres nilai absolute residual terhadap variabel independen. Jika nilai probabilitas signifikansinya di atas tingkat kepercayaan 5% atau 0,05, maka model regresi tersebut tidak mengandung heterokedastisitas (Ghozali, 2018:144).

## 4. Uji Hipotesis

Uji hipotesis terbagi menjadi dua macam yaitu uji interaksi dan uji regresi linear berganda. Penelitian ini menggunakan uji regresi linear berganda, adapun penjelasannya sebagai berikut:

### a. Uji Regresi Linear Berganda

Analisis data dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan regresi linear berganda. Regresi berganda dapat didefinisikan sebagai pengaruh antara lebih variabel independen (bebas) dan satu variabel dependen (terikat) dan juga digunakan untuk membangun persamaan dan menggunakan persamaan tersebut untuk membuat perkiraan. Persamaan regresi berganda dirumuskan sebagai berikut:

$$EAI = \alpha + \beta_1 PRO + \beta_2 TTA + \beta_3 RA + \beta_4 WB + e$$

Dimana :

EAI	: Efektivitas auditor investigatif
$\alpha$	: Konstanta
$\beta_{1-4}$	: Koefisien regresi
PRO	: Profesionalisme
TTA	: Teknik-teknik Audit Investigatif
RA	: Risiko Audit
WB	: <i>Whistleblowing</i>
e	: Error

Pengujian hipotesis dilakukan melalui:

(1) Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai  $R^2$  yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variabel independen (Ghozali, 2018:97).

Menurut (Denis, 2018:62) acuan yang menjadi ukuran seberapa besar penjelasan  $R^2$  ialah sebagai berikut:

- 0,2 : Kecil
- 0,5 : Sedang
- 0,8 : Besar

Koefisien determinasi hanyalah salah satu dan bukan satu-satunya kriteria memilih model yang baik. Alasannya bila suatu estimasi regresi linear menghasilkan koefisien determinasi yang tinggi, tetapi tidak konsisten dengan teori ekonomika yang dipilih oleh peneliti, atau tidak lolos dari uji asumsi klasik, maka model tersebut bukanlah model penaksir yang baik dan seharusnya tidak dipilih menjadi model empirik. Kelemahan dari koefisien determinasi ialah bias terhadap jumlah variabel independen yang dimasukkan kedalam model. Setiap tambahan satu variabel independen, maka  $R^2$  pasti meningkat dan tidak peduli apakah variabel tersebut berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen. Oleh karena itu banyak peneliti menganjurkan untuk menggunakan nilai Adjusted  $R^2$  pada saat mengevaluasi model regresi terbaik. Tidak seperti  $R^2$ , nilai Adjusted  $R^2$  dapat naik atau turun apabila satu variabel independen ditambahkan dalam model (Ghozali, 2018:97).

## (2) Uji Signifikan Parameter Individual (Uji statistik t)

Uji Statistik t menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelas atau independen secara individu dalam menerangkan variasi variabel dependen. Apakah variabel independen berpengaruh secara nyata atau tidak (Ghozali, 2018:99). Pengambilan keputusan dapat dilakukan dengan melihat probabilitasnya, yaitu: Jika probabilitas  $> 0,05$ , maka model ditolak dan jika probabilitas  $< 0,05$  maka model diterima (Denis, 2018:58).

Hipotesis yang hendak diuji dalam penelitian ini dilakukan dengan pengujian satu arah dan dijabarkan sebagai berikut:

- Hipotesis 1 :  $H_0: \beta_1 = 0$   
 $H_a: \beta_1 > 0$
- Hipotesis 2 :  $H_0: \beta_2 = 0$   
 $H_a: \beta_2 > 0$
- Hipotesis 3 :  $H_0: \beta_3 = 0$   
 $H_a: \beta_3 > 0$
- Hipotesis 4 :  $H_0: \beta_4 = 0$   
 $H_a: \beta_4 > 0$

## (3) Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Uji statistik F digunakan untuk menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen/terikat diuji dengan tingkat signifikansi 0,05 (Ghozali, 2018:98). Menurut (Ghozali, 2018:101), kriteria nilai probabilitas yang signifikan adalah lebih kecil dari 0,05.

Hipotesis nol ( $H_0$ ) yang hendak diuji adalah apakah semua parameter di dalam model regresi sama dengan nol, atau :

- $H_0: \beta_i = 0$   
Dimana,  $i = 1,2,3,4$

Artinya semua variabel independen secara simultan bukan merupakan penjelas yang signifikan terhadap variabel independen.

Output hipotesis alternatif ( $H_a$ ) parameter suatu variabel tidak sama dengan nol, atau:

$$H_a: \beta_i \neq 0$$

Dimana,  $i = 1,2,3,4$

Artinya semua variabel independen secara simultan bukan merupakan penjelas yang signifikan terhadap variabel independen.

Dasar pengambilan keputusan atas hasil uji F adalah sebagai berikut :

Jika Sig-F > nilai  $\alpha = 5\%$ , maka tidak tolak  $H_0$  atau model regresi tidak dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependennya atau model tidak signifikan.

Jika Sig-F < nilai  $\alpha = 5\%$ , maka tolak  $H_0$  atau model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependennya atau model tidak signifikan.

## HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### A. Gambaran Umum Objek Penelitian

#### 1. Tempat dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilakukan terhadap auditor investigatif yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia (BPKP RI). Auditor investigatif yang berpartisipasi dalam penelitian ini adalah auditor investigatif yang bekerja di BPK RI pada Kedepuitan Bidang Investigasi (KBI). Auditor yang berpartisipasi dalam penelitian ini meliputi supervisor, auditor senior dan auditor junior yang melaksanakan pekerjaan di bidang audit investigasi. Kuesioner yang disebarkan berjumlah 86 buah dan jumlah yang kembali adalah sebanyak 80 buah atau 93,02%. Kuesioner yang tidak kembali sebanyak 5 buah atau 5,81%, hal ini dikarenakan waktu penyebaran kuesioner yang terlalu singkat serta auditor investigatif yang sedang berada di kantor perwakilan daerah. Kuesioner yang dapat diolah berjumlah 80 buah atau 93,02% sedangkan kuesioner yang tidak dapat diolah sebanyak 1 buah atau 1,16% karena tidak diisi secara lengkap oleh responden.

#### 2. Karakteristik Profil Responden

Responden dalam penelitian ini adalah auditor forensik yang bekerja di BPK RI pada Kedepuitan Bidang Investigasi. sekitar 39 orang atau 48,8% responden berjenis kelamin laki-laki, dan 41 orang atau 51,2% responden lainnya berjenis kelamin perempuan.

Responden yang bekerja pada Kedepuitan Bidang Investigasi sebesar 58.8% atau 47 orang berusia 25-34 tahun, sebesar 26,3% atau sebanyak 21 orang berusia <25 tahun, sebesar 7,5% atau sebanyak 6 orang berusia 35-44 dan sebesar 6,3% atau sebanyak 5 orang berusia 45-54 tahun. Sebesar 1,3% atau sebanyak 1 orang berusia >55 tahun. Hal ini menunjukkan bahwa auditor forensik yang bekerja pada Kedepuitan Bidang Investigasi adalah mereka yang berusia 25-34 tahun dan usia <25 tahun, dikarenakan responden dalam penelitian ini didominasi oleh auditor junior dan auditor senior.

Responden yang menduduki jabatan sebagai auditor senior sebanyak 29 orang atau sebesar 36,3%, sedangkan sisanya yaitu sebagai dan supervisor sebanyak 3 orang atau sebesar 3,8%, sementara untuk responden yang memiliki jabatan sebagai manajer tidak ikut serta dalam mengisi kuesioner. Hal ini dikarenakan semakin tinggi jabatan di Kedepuitan Bidang Investigasi maka semakin tinggi pula tingkat kesibukannya.

Sebagian besar responden berpendidikan terakhir Strata Satu (S1) dengan jumlah 39 responden atau sebesar 48,8%. Untuk responden yang berpendidikan terakhir Strata Dua

(S2) berjumlah 21 responden atau sebesar 26,3% dan sisanya sebanyak 20 responden atau sebesar 25% yang berpendidikan terakhir Diploma III (D3). Responden yang berpendidikan terakhir serta Strata Tiga (S3) tidak ikut serta dalam mengisi kuesioner ini. Maka dari itu pada umumnya standar pendidikan untuk dapat direkrut bekerja sebagai auditor di BPKP RI minimal Diploma III (D3).

Mayoritas responden dalam penelitian ini sebesar 36,3% atau sekitar 29 auditor investigatif yang memiliki pengalaman kerja di bawah 3 tahun. Responden yang memiliki pengalaman 3-6 tahun sebanyak 21 orang atau sebesar 26,3%, responden yang memiliki pengalaman kerja 6-10 tahun sebanyak 16 orang atau sebesar 20% dan sisanya responden yang memiliki pengalaman kerja lebih dari 10 tahun sebanyak 14 orang atau sebesar 17,5%. Hal ini menunjukkan auditor investigatif yang bekerja pada Kedeputian Bidang Investigasi adalah auditor yang telah memiliki cukup pengalaman dalam melaksanakan pemeriksaan terkait kasus korupsi karena didominasi oleh auditor yang memiliki pengalaman minimal 3 tahun hingga di atas 10 tahun sehingga dapat relevan untuk memberikan informasi dalam penelitian ini.

## **B. Analisis Deskriptif**

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini meliputi profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit, *whistleblowing* dan pengungkapan praktik kecurangan (*fraud*) akan diuji secara statistik deskriptif. pada variabel profesionalisme jawaban minimum responden sebesar 20 dan maksimum sebesar 30, dengan rata-rata total jawaban 25,94 dan standar deviasi sebesar 2,319. Variabel teknik-teknik audit investigatif jawaban minimum responden sebesar 24 dan maksimum sebesar 35, dengan rata-rata total jawaban 30,10 dan standar deviasi sebesar 2,800. Variabel risiko audit jawaban minimum responden sebesar 7 dan maksimum sebesar 15, dengan rata-rata total jawaban 11,75 dan standar deviasi sebesar 1,845. Pada *whistleblowing* minimum jawaban responden sebesar 14 dan maksimum sebesar 25, dengan rata-rata total jawaban 20,30 dan standar deviasi sebesar 2,166. Sedangkan, pada variabel pengungkapan praktik kecurangan jawaban minimum responden sebesar 31 dan maksimum sebesar 45, dengan rata-rata total jawaban 38,22 dan standar deviasi sebesar 3,449.

## **C. Hasil Uji Pra Kuesioner**

Peneliti melakukan tes pilot terlebih dahulu terhadap 30 responden untuk menguji apakah pertanyaan dalam kuesioner reliabel dan valid untuk digunakan dalam penelitian selanjutnya. Variabel profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit, *whistleblowing*, dan efektivitas auditor investigatif memiliki kriteria valid untuk setiap butir pertanyaan dengan nilai signifikansi lebih kecil dari 0.05. Dari keseluruhan item pertanyaan pada setiap variabel memiliki nilai koefisien Cronbach's Alpha di atas 0,6 sesuai dengan kriteria (Sekaran & Bougie, 2016:290) maka dapat diidentifikasi bahwa seluruh butir pertanyaan dalam kuesioner untuk setiap variabel dalam penelitian ini dinyatakan handal (reliable).

## **A. Hasil Penelitian**

### **1. Hasil Uji Validitas**

Uji validitas digunakan untuk mengukur valid atau tidaknya suatu kuesioner. Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan *Pearson Correlation*. Pedoman suatu model dikatakan valid jika tingkat signifikansinya di bawah 0,05 maka butir pertanyaan tersebut dapat dikatakan valid. Variabel profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit, dan *whistleblowing* memiliki kriteria valid untuk setiap butir pertanyaan dengan nilai signifikansi lebih kecil dari 0.05. Dikarenakan seluruh variabel independen dan dependen di atas dinyatakan valid, maka dapat dilakukan uji lebih lanjut yaitu uji reliabilitas, uji asumsi klasik, dan uji hipotesis.

## 2. Hasil Uji Reabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk menilai konsistensi dari instrumen penelitian. Suatu instrumen penelitian dapat dikatakan reliabel jika nilai *Cronbach's Alpha* berada di atas nilai  $r$  tabel. Berdasarkan hasil pengujian reliabilitas dari keseluruhan item pertanyaan pada setiap variabel memiliki nilai *Cronbach's Alpha* di atas 0,6 sesuai dengan kriteria (Sekaran & Bougie, 2016:290) maka dapat diidentifikasi bahwa seluruh pernyataan dalam kuesioner untuk setiap variabel dalam penelitian ini dinyatakan handal (reliable).

## 3. Uji Asumsi Klasik

### a. Uji Normalitas

Uji normalitas digunakan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi, variabel dependen dan variabel independen atau keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Hasil pengujian normalitas dengan menggunakan uji One-Sample Kolmogorov-Smirnov (K-S), diperoleh hasil bahwa besarnya nilai Asymp sig. (2-tailed) sebesar 0,200 dimana nilai  $\text{Sig} > 0,05$  yang berarti data berdistribusi normal. Selain itu peneliti juga melakukan uji normalitas grafik P-Plot dan Histogram yang dapat dilihat pada lampiran 5. Berdasarkan lampiran grafik P-Plot dan Histogram memperlihatkan penyebaran data yang berada di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, ini menunjukkan bahwa model regresi telah memenuhi asumsi normalitas. Pengujian normalitas dengan menggunakan grafik terkadang dapat menyesatkan jika tidak hati-hati karena secara visual dapat terlihat normal namun secara statistik bisa sebaliknya.

### b. Uji Multikolonieritas

Untuk mendeteksi adanya problem multikolonieritas, maka dapat dilakukan dengan melihat adanya nilai Tolerance dan Variance Inflation Factor (VIF) serta besaran korelasi antara variabel independen. Hasil perhitungan nilai Tolerance menunjukkan variabel independen memiliki nilai tolerance  $> 0,10$  dan nilai variance inflation factor (VIF) menunjukkan bahwa seluruh variabel independen memiliki nilai  $\text{VIF} < 10$ . Jadi dapat diketahui bahwa tidak ada multikolinieritas antar variabel independen.

### c. Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heterokedastisitas dilakukan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi, terjadi ketidaksamaan varians dari residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Deteksi ada tidaknya heterokedastisitas dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik scatterplot antara SRESID dan ZPRED.

Berdasarkan lampiran hasil pengujian heterokedastisitas dengan uji grafik scatterplot menunjukkan bahwa data tersebar di atas dan di bawah angka 0 (nol) pada sumbu Y dan tidak terdapat suatu pola yang jelas pada penyebaran data tersebut. Hal ini berarti tidak terjadi heteroskedastisitas pada model persamaan regresi, sehingga model regresi layak digunakan untuk memprediksi mengungkap praktik kecurangan berdasarkan variabel yang mempengaruhinya, yaitu profesionalisme teknik-teknik audit investigatif, risiko audit, dan whistleblowing. Selain menggunakan analisis grafik untuk menguji heterokedastisitas, peneliti juga menggunakan analisis statistik, yaitu dengan uji *Glejser*.

Variabel profesionalisme mempunyai nilai signifikansi sebesar 0.72, variabel teknik-teknik audit investigatif mempunyai nilai signifikansi 0,761, variabel risiko audit memiliki tingkat signifikansi 0,853 dan variabel whistleblowing memiliki tingkat signifikansi 0,180. Nilai-nilai tersebut memiliki tingkat signifikansi di atas 5% atau 0,05. Hal ini berarti tidak terjadi heterokedastisitas pada model persamaan regresi, dan sejalan dengan uji heterokedastisitas menggunakan grafik scatter-plot, sehingga model regresi layak digunakan untuk memprediksi efektivitas auditor investigatif

untuk mengungkap praktik kecurangan berdasarkan variabel yang mempengaruhinya, yaitu profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit, dan whistleblowing.

#### 4. Hasil Uji Hipotesis

##### a. Uji Regresi Berganda

Berdasarkan hasil uji hipotesis t maka model persamaan regresi adalah sebagai berikut :

$$\text{EAI} = 4,023 + 0,279\text{PRO} + 0,588\text{TTA} + 0,042\text{RA} + 0,429\text{WB}$$

##### (1) Uji Koefisien Adjusted R Square (R<sup>2</sup>)

Uji koefisien adjusted R Square dilakukan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel dependen. Nilai Adjusted R Square sebesar 0,615 atau 61,5%, ini menunjukkan bahwa variabel mengungkap praktik kecurangan yang dapat dijelaskan oleh variabel profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit dan whistleblowing adalah sebesar 61,5%, sedangkan sisanya sebesar 0,385 atau 38,5% (1-0,615) dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak disertakan dalam model penelitian ini. Oleh karena itu, penelitian lain dapat dilakukan untuk mencari faktor-faktor lain yang dapat mempengaruhi auditor dalam mengungkap praktik kecurangan tersebut, seperti independensi auditor, maupun keahlian auditor.

##### (2) Uji Statistik t

Uji statistik t digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya pengaruh masing-masing variabel independen secara individual terhadap variabel dependen yang diuji pada tingkat signifikansi 0,05. Jika nilai sig di bawah 0,05 maka H<sub>a</sub> diterima dan menolak H<sub>0</sub> sedangkan jika nilai sig di atas 0,05 maka H<sub>0</sub> diterima dan menolak H<sub>a</sub>. Berdasarkan hasil pengujian SPSS, variabel profesionalisme memperoleh hasil sig sebesar 0,033 dan nilai B sebesar 0,279 berarti terima H<sub>1</sub>. Variabel teknik-teknik audit investigatif memperoleh hasil sig sebesar 0,000 dan nilai B sebesar 0,588 berarti terima H<sub>2</sub>. Variabel risiko audit memperoleh hasil sig sebesar 0,791 dan nilai B sebesar 0,042 berarti tolak H<sub>3</sub>. Variabel whistleblowing memperoleh hasil sig sebesar 0,002 dan nilai B sebesar 0,429 berarti terima H<sub>4</sub>. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, dan whistleblowing memiliki pengaruh terhadap efektivitas auditor investigatif sedangkan variabel risiko audit tidak memiliki pengaruh terhadap efektivitas auditor investigatif.

##### (3) Uji Statistik F

Uji F bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel independen secara simultan terhadap variabel dependen. Nilai signifikansi F = 0,000 (lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ ). Dengan kata lain, profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit, dan whistleblowing secara simultan berpengaruh positif terhadap efektivitas auditor investigatif.

## B. Pembahasan

### 1. Pengaruh Profesionalisme terhadap Efektivitas Auditor Investigatif

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh (Ersyafdi & Sianturi, 2018), yang menunjukkan bahwa profesionalisme berpengaruh dan signifikan terhadap kinerja akuntan forensik lembaga pemeriksaan keuangan negara, yang dimana harusnya setiap peningkatan profesionalisme auditor forensik akan meningkatkan kinerja

akuntan forensik lembaga pemeriksaan keuangan negara, dan sebaliknya setiap penurunan profesionalisme auditor forensik akan menurunkan kinerja akuntan forensik lembaga pemeriksaan keuangan negara. Semakin tinggi tingkat profesionalismenya, maka orang tersebut semakin profesional dalam mengungkap praktik kecurangan.

Hasil tersebut juga senada dengan penelitian yang dilakukan oleh (Nurmin, 2017), dimana profesionalisme berpengaruh signifikan dalam pengungkapan kecurangan. Oleh karena itu, dengan adanya sikap profesionalisme yang senantiasa diterapkan dalam pelaksanaan audit, maka kemungkinan auditor dapat menemukan dan mengungkap tindak kecurangan yang terjadi dalam suatu organisasi akan semakin besar. Dengan kata lain, Semakin tinggi tingkat profesionalisme dalam diri auditor maka kapabilitas auditor untuk mengungkap kecurangan akan semakin besar.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa auditor investigatif yang menerapkan profesionalisme tentunya akan mempunyai kemampuan, keahlian, dan komitmen profesi dalam menjalankan tugas disertai prinsip dedikasi, kewajiban sosial, kemandirian, relasi dengan sesama profesi serta berpedoman kepada standar dan ketentuan peraturan perundang-undangan dan peraturan profesi. Hal ini akan membuat auditor lebih bersikap profesional dalam melaksanakan auditnya dan akan mampu membuat auditor tersebut lebih bisa mengungkap fraud sesuai dengan standar dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

## **2. Pengaruh Teknik-teknik Audit Investigatif terhadap Efektivitas Auditor Investigatif**

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Sandari, 2018), yang menunjukkan bahwa teknik-teknik audit investigatif berpengaruh dan signifikan terhadap pendeteksian kecurangan dan profesionalisme auditor forensik di Indonesia, yang berarti setiap penerapan teknik-teknik audit investigatif akan meningkatkan pendeteksian kecurangan dan profesionalisme auditor forensik, dan sebaliknya setiap penurunan dari penerapan teknik-teknik audit investigatif auditor forensik akan menurunkan pendeteksian kecurangan dan profesionalisme auditor forensik.

Tetapi hasil tersebut tidak senada dengan penelitian yang dilakukan oleh (Lestari et al., 2019), dimana audit investigatif yang salah satu indikator pengukurannya adalah teknik-teknik audit investigatif tidak berpengaruh signifikan dalam pencegahan kecurangan yang diakibatkan oleh variabel dependen yaitu pencegahan kecurangan berbeda dengan yang digunakan oleh penulis, yaitu pengungkapan kecurangan.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa semakin baik dan efektif penerapan teknik-teknik audit investigatif, maka semakin mudah auditor untuk mengungkap suatu praktik kecurangan. Auditor yang melakukan penerapan teknik-teknik audit investigatif harus memenuhi persyaratan kemampuan/keahlian sebagai auditor investigatif, sehingga hasil uji hipotesis ini menyatakan bahwa variabel teknik-teknik audit investigatif auditor berpengaruh positif terhadap efektivitas auditor investigatif dalam mengungkap praktik kecurangan.

## **3. Pengaruh Risiko Audit terhadap Efektivitas Auditor Investigatif**

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Sanjaya, 2017), yang dimana risiko audit mempunyai pengaruh positif terhadap tanggung jawab auditor dalam mendeteksi kecurangan, berarti dengan melakukan penilaian resiko audit yang tepat maka dapat membantu auditor untuk menghindari kesalahan material yang tidak terdeteksi. Selain itu dengan melakukan penilaian resiko audit dapat membantu auditor untuk melakukan perencanaan audit. Dengan demikian dapat meningkatkan kinerja auditor dalam hal mendeteksi kecurangan serta dapat meningkatkan tanggung jawab auditor dalam mendeteksi kecurangan, dan sebaliknya penilaian resiko audit yang tidak tepat dapat meningkatkan resiko auditor dalam melakukan kesalahan material.

Walaupun demikian, hasil penelitian ini didukung oleh penelitian (Suryani & Helvinda, 2015) dimana risiko audit (secara parsial) yang secara statistik tidak memiliki pengaruh atas pendeteksian kecurangan (fraud) oleh auditor. Hal ini dapat disebabkan oleh

risiko audit deteksi yang menjadi salah satu variabel penelitian tidak mencakup bentuk risiko audit yang lainnya yaitu risiko bawaan, dan risiko pengendalian serta dikarenakan tugas pendeteksian kecurangan memerlukan pertimbangan yang melibatkan banyak isyarat (multi-cues judgement) yang secara inheren sulit untuk dilakukan tanpa didukung oleh alat bantu (decision aids), bahkan oleh orang yang pakar sekalipun.

#### **4. Pengaruh Whistleblowing terhadap Efektivitas Auditor Investigatif**

Hal ini konsisten sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh (Lestari et al., 2019) yang menyatakan bahwa whistleblowing menunjukkan pengaruh yang signifikan terhadap pencegahan fraud. Hasil penelitian ini juga konsisten sesuai dengan (Suastawan et al., 2017) yang menyatakan bahwa whistleblowing berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan kecurangan (fraud) yang artinya whistleblowing yang tinggi dapat meningkatkan terjadinya pencegahan kecurangan. Dengan demikian dapat dikatakan jika whistleblowing merupakan cara yang tepat untuk mencegah dan menghalangi kecurangan, kerugian, dan penyalahgunaan.

Penelitian yang dilakukan oleh (Rahmayani, 2014) juga mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh penulis dimana whistleblower meningkatkan pengungkapan kecurangan. Melalui upaya whistleblowing, maka efektivitas auditor investigatif khususnya dalam mengungkap praktik kecurangan (fraud) akan meningkat seiring dengan meningkatnya peran dari whistleblowing. Dengan demikian dapat dikatakan jika whistleblowing merupakan cara yang tepat untuk mengungkap suatu praktik kecurangan dan penyalahgunaan. Melalui upaya whistleblowing, maka pengungkapan kecurangan (fraud), dalam hal ini pengungkapan kecurangan (fraud) terhadap entitas pemerintah khususnya dapat ditingkatkan.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa dengan meningkatnya kesediaan whistleblower dalam melaporkan pelanggaran, maka akan timbul keenganan setiap individu untuk menyembunyikan pelanggaran tersebut. Sistem pelanggaran ini sangat membantu individu atau pelapor, karena kerahasiaan identitas pelapor akan dijaga dan dijamin keamanannya. Maka efektivitas dari penerapan whistleblowing ini dapat membantu efektivitas auditor investigatif dalam mengungkap praktik fraud.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

### **A. Kesimpulan**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh profesionalisme, teknik-teknik audit investigatif, risiko audit dan whistleblowing terhadap efektivitas kemampuan auditor investigatif dalam mengungkap praktik kecurangan. Responden dalam penelitian ini berjumlah 80 auditor investigatif yang bekerja di Kantor Pusat BPKP RI bagian Kedeputian Unit Investigasi (KUI). Berdasarkan pada data yang telah dikumpulkan dan hasil pengujian yang telah dilakukan terhadap permasalahan dengan menggunakan model regresi berganda, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Profesionalisme memiliki pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas auditor auditor investigatif dalam mengungkap praktik kecurangan.
2. Teknik-teknik audit investigatif memiliki pengaruh dan signifikan terhadap efektivitas auditor investigatif dalam mengungkap prakti kecurangan.
3. Risiko Audit tidak memiliki pengaruh terhadap efektivitas auditor investigatif dalam mengungkap praktik kecurangan.
4. Whistleblowing memiliki pengaruh dan signifikan terhadap efektivitas auditor investigatif dalam mengungkap praktik kecurangan.

## B. Saran

Berdasarkan hasil analisis dan kesimpulan dari penelitian ini dan sehubungan dengan adanya keterbatasan dalam penelitian ini, maka peneliti mengemukakan beberapa saran yang dapat dipertimbangkan sebagai berikut:

1. Penelitian lebih lanjut disarankan untuk menambah variabel-variabel yang berpengaruh terhadap efektivitas auditor investigatif dalam pembuktian kecurangan, misalnya: keahlian auditor, dan independensi auditor.
2. Peneliti selanjutnya disarankan untuk mendapatkan data berupa wawancara langsung kepada auditor forensik yang menjadi responden penelitian agar bisa mendapatkan data yang lebih nyata.
3. Penelitian lebih lanjut diharapkan dapat memperluas daerah survei, sehingga hasil penelitian lebih mungkin untuk disimpulkan secara umum.
4. Penelitian lebih lanjut disarankan responden yang dikhususkan menjadi sasaran adalah seorang auditor investigatif yang sebelumnya telah memiliki pengalaman dalam mengungkap praktik kecurangan.
5. Penelitian lanjut yang akan menggunakan variabel risiko audit disarankan untuk menambah pembahasan mengenai control risk dan inherent risk agar variabel risiko audit dapat lebih komprehensif dalam mendukung variabel dependen.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adi, K., Saputra, K., Pradnyanitasari, P. D., Made, N., Prihandani, I., Gst, I., & Putra, N. P. (2019). *Manusia Untuk Pencegahan Fraud Dalam Pengelolaan Dana Desa*. 10(2), 168–176.
- Afiani, F. A., Latifah, N., & Sukanto, E. (2019). *Skeptisme Profesional, Pelatihan Audit Kecurangan, Pengalaman Audit dan Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan pada Inspektorat Kota dan Kabupaten di Jawa Tengah*. 564–571.
- Afriyanti, D., Sabanu, H. G., & Noor, F. (2015). Penilaian Indeks Akuntabilitas Instansi Pemerintah. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 1(1), 21.
- AICPA. (2002). AU Section 316 Consideration of Fraud in a Financial. *October*, (99, 113), 167–218.
- Akuntan Publik Indonesia, I. (2001). SA Seksi 312 Risiko audit dan materialitas dalam pelaksanaan audit. *Standar Profesional Akuntan Publik*, (25).
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2012). *Fraud Examination*. *South-Western Cengage Learning*, 696.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2016). *Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach 6th Edition*.
- Boynton, W. C., & Raymond, N. J. (2003). *Modern Auditing. Modern Auditing : Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting*.
- Boynton, W. C., & Raymond, N. J. (2006). *Modern Auditing. Modern Auditing : Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting*.

- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2014). *Business Research Methods*.
- Denis, D. J. (2018). SPSS Data Analysis for Univariate, Bivariate, and Multivariate Statistics. In *SPSS Data Analysis for Univariate, Bivariate, and Multivariate Statistics*.
- Ersyafdi, I., & Sianturi, A. (2018). Pengaruh Profesionalisme, Kompetensi dan Dukungan Organisasi terhadap Kinerja Akuntan Forensik Lembaga Pemeriksaan Keuangan Negara. *Journal of Chemical Information and Modeling*, 53(9), 1689–1699.
- Fakrulloh, Z. A. (2011). Akuntabilitas Kebijakan Dan Pembudayaan Perilaku Antikorupsi. *Perspektif*, 16(2), 105.
- Garner, B. A. (2004). *Black's Law Dictionary 8th Edition*. 1960.
- Ghozali, imam. (2018). Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 25 (Edisi 9). In *Universitas Diponegoro*.
- Hall, R. H. (1968). Professionalization and Bureaucratization. *American Sociological Review*, 33(1), 92.
- Hariady, R. C., & Haryanto. (2017). Pengaruh Profesionalisme Auditor Dan Kualitas Audit Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Studi Kasus Pada Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Provinsi Jawa Tengah. *Pengaruh Profesionalisme Auditor Dan Kualitas Audit Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Studi Kasus Pada Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Provinsi Jawa Tengah*, 6(1), 215–228.
- Heider, F. (1958). The Psychology of Interpersonal Relations. *The Psychology of Interpersonal Relations*.
- Hutabarat, J. F. (2015). Pengaruh Profesionalisme, Independensi, Kompetensi dan Tanggungjawab Auditor terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (Survey pada Auditor di Kap Wilayah Sumatera). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 2(2), 1–14.
- Kalbers, L. P., & Fogarty, T. J. (1995). Professionalism and Internal Auditors: A Profile. *American Journal of Business*, 10(1), 13–20.
- Kennedy, P. S. J., & Siregar, S. L. (2017). Para pelaku fraud Indonesia menurut survey Indonesia. *Buletin Ekonomi*, 21(2), 50–58.
- Lestari, I. P., Widaryanti, & Sukanto, E. (2019). Penerapan Akuntansi Forensik, Audit Investigatif, Efektivitas Whistleblowing System dan Pencegahan Fraud pada Kantor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah. 558–563.
- Likert, R. (1932). A Technique for the Measurement of Attitudes. *Encyclopedia of Research Design*.
- Messier, W. F., & Glover, S. M. (2008). <Messier-Auditing and Assurance Services\_ A Systematic Approach, Edition 6 -McGraw-Hill Companies, The (2008).pdf>.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008). *Whistle-blowing in Organizations*.
- Mulyadi. (2002). Auditing, Edisi 6 Penerbit Salemba Empat.
- National Committee on Governance Policy. (2008). *Pedoman 2008*. Retrieved from <http://www.knkg-indonesia.org/dokumen/Pedoman-Pelaporan-Pelanggaran->

- Novita, & Laila, C. H. (2019). *Pengaruh Kode Etik, Materialitas Audit, dan Risiko Audit Terhadap Opini Auditor*. 9(1), 63–82.
- Nurmin. (2017). *Pengaruh Profesionalisme Auditor Terhadap Pengungkapan Kecurangan*. 14–26.
- Pamungkas, I. D., Ghozali, I., & Achmad, T. (2017). The effects of the whistleblowing system on financial statements fraud: Ethical behavior as the mediators. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(10), 1592–1598.
- Panjaitan, I. A. (2018). Whistleblowing: Meningkatkan Hasil Audit Forensik dalam Pengungkapan Tindakan Korupsi oleh Auditor Pemerintah. *Jurnal Insitusi Politeknik Ganesha Medan*, 1(1), 50–60.
- Rahmayani, L. (2014). Pengaruh Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Teknik Audit dan Whistleblower terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 1(2).
- Robbins, S. P., Judge, T. A., & Breward, K. E. (2018). *Essentials of Organizational Behavior*.
- Robbins, Stephen P., & Judge, T. A. (2017). *1 Organizational Behavior, Global Edition*. 747.
- Rozali, R. D. Y. (2015). Teknik Audit Investigatif Dalam Pengungkapan Money Laundering Berdasarkan Perspektif Akuntan Forensik. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 3(1), 572.
- Sandari, T. E. (2018a). *Pengaruh risiko audit terhadap pendeteksian kecurangan dan profesionalisme auditor*. 107–114.
- Sandari, T. E. (2018b). *Pengaruh Teknik-teknik Audit Investigatif terhadap Pendeteksian Kecurangan dan Profesionalisme Auditor Forensik di Indonesia*. 19–26.
- Sanjaya, A. (2017). Pengaruh Skeptisisme Profesional, Independensi, Kompetensi, Pelatihan Auditor, Dan Resiko Audit Terhadap Tanggung Jawab Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan. *Jurnal AKuntansi Bisnis*, 53(9), 1689–1699.
- Sawyer, L. B. (2006). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. In *The Institute of Internal Auditors*.
- Sayyid, A. (2015). Pemeriksaan Fraud Dalam Akuntansi Forensik Dan Audit Investigatif. *Al-Banjari : Jurnal Ilmiah Ilmu-Ilmu Keislaman*, 13(2), 137–162.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business*. In Wiley.
- Simanjuntak, S. (2015). Pengaruh Independensi, Kompetensi, Skeptisme Profesional Dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Mendeteksi Kecurangan (Fraud) Pada Auditor Di Bpk Ri Perwakilan Provinsi Sumatera Utara. *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 2(2), 1–13.
- Singleton, T. W., & Singleton, A. J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. In *Journal of Chemical Information and Modeling* (Vol. 53).

- Sofia, I. P. (2014). Persepsi Auditor Internal Dan Eksternal Pencegahan Tindakan Kecurangan Keuangan. *Akuntansi Dan Ekonomi*, (November), 978–979.
- Suastawan, I. M. D. P., Sujana, E., & Sulindawati, N. luh G. (2017). Pengaruh Budaya Organisasi, Proactive Fraud Audit, dan Whistleblowing Terhadap Pencegahan Kecurangan dalam Pengelolaan Dana Bos. *E-Journal S1 Ak Univ. Pendidikan Ganeshha*, 1(3), 1–12.
- Supriyanto. (2014). *Pengaruh Beban Kerja, Pengalaman Audit, Tipe Kepribadian, dan Skeptisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan*.
- Suryani, E., & Helvinda, V. A. (2015). Pengaruh Pengalaman , Risiko Audit , Dan Keahlian Audit Terhadap Pendeteksian Kecurangan ( Fraud ) Oleh Auditor ( Survey Pada Kap Di Bandung ). *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 4(2), 67–160.
- Tuanakotta, T. M. (2007). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*.
- Tuanakotta, T. M. (2010). Akuntansi Forensik & Audit Investigatif. In *Edisi 2*.
- Tuanakotta, T. M. (2012). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*.
- Vona, L. W. (2008). *Fraud Risk Assessment: Building a Fraud Audit Program*.
- Wells, J. T. (2017). Corporate Fraud Handbook. In *Corporate Fraud Handbook*.
- Wells, J. T. (2018). International Fraud Handbook. In *International Fraud Handbook*.
- Weningtyas, S., Setiawan, D., & Triatmoko, H. (2006). Penghentian Prematur atas Prosedur Audit. *Simposium Nasional Akuntansi 9*, 23–26.
- Wiratmaja, I. D. N. (2010). Akuntansi Forensik Dalam Upaya Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. *Al Daulah : Jurnal Hukum Pidana Dan Ketatanegaraan*, 6(2), 199–205.
- Wuysang, R. V. O., Nangoi, G., & Pontoh, W. (2016). Analisis Penerapan Akuntansi Forensik Dan Audit Investigatif Terhadap Pencegahan Dan Pengungkapan Fraud Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah Pada Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara. *Journal of Accounting Forensic*, 31–53.