

## **PERAN WHISTLEBLOWING SYSTEM DALAM MEMODERASI PENGARUH SKEPTISISME PROFESSIONAL TERHADAP KEMAMPUAN AUDITOR DALAM MENDETEKSI KECURANGAN**

**Yudi Permana <sup>1)</sup> Mona Eftarina <sup>2)</sup>**

<sup>1) 2)</sup>Magister Akuntansi Universitas Trisakti, Jakarta  
permanayudi.permana@gmail.com

### **ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui peran whistleblowing system dalam memoderasi hubungan skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor eksternal baik pemerintah (BPK RI) dan swasta (Kantor Akuntan Publik). Teknik pengumpulan data pada penelitian ini menggunakan kuesioner. Jenis penelitian ini adalah penelitian pengujian hipotesis. Jumlah sampel yang terkumpul adalah 36 responden. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah convenience sampling. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: 1) Skeptisme Profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. 2) Whistleblowing system berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. 3) Whistleblowing system memoderasi pengaruh skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

### **Kata Kunci:**

*Skeptisme Profesional, Whistleblowing System, Kemampuan Auditor, Kecurangan*

## **I. PENDAHULUAN**

### **1.1 Latar Belakang**

Maraknya fenomena pemberian opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) ternyata tidak menjadi jaminan sebuah institusi bebas dari kecurangan. Hal itu diperkuat fakta bahwa sampai dengan Desember 2018 terdapat sepuluh Pemerintah Daerah yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian, akan tetapi kepala daerahnya melakukan korupsi. Selain di lingkup pemerintahan, pada perusahaan swasta dan BUMN juga banyak mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian namun setelah itu terungkap adanya kasus fraud yang melibatkan petinggi perusahaan plat merah tersebut. Salah satu kasusnya adalah pemberian opini audit Wajar Tanpa Pengecualian kepada PT Sunprima Nusantara Pembiayaan (SNP Finance) dan PT Garuda Indonesia untuk laporan keuangan tahun 2018.

Kecurangan atau fraud semakin marak terjadi dengan berbagai cara yang terus berkembang sehingga kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan perlu untuk terus ditingkatkan. Saat ini, keterbatasan yang dimiliki auditor akan menyebabkan kesenjangan bagi pemakai jasa auditor yang berharap agar auditor dapat memberi keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan tidak mengandung salah saji. Banyak faktor yang diperkirakan menjadi penyebab auditor tidak mampu dalam mendeteksi kecurangan baik dari sisi internal (dalam diri auditor) maupun sisi eksternal. Nasution dan Fitriany (2012) mengungkapkan bahwa salah satu penyebab auditor dalam mendeteksi kecurangan adalah rendahnya tingkat skeptisme profesional yang dimiliki oleh auditor. Auditor dengan skeptisme yang tinggi akan meningkatkan kemampuan mendeteksi kecurangan dengan cara mengembangkan pencarian informasi – informasi tambahan bila dihadapkan dengan gejala – gejala kecurangan. Selain itu, Hasil penelitian yang dilakukan oleh Wiguna (2015), Srikandi (2015), Merdian (2014), dan Aulia (2013) menemukan bahwa skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan, dimana semakin tinggi tingkat skeptisme profesional auditor maka akan meningkatkan upaya pendeteksian kecurangan.

Selain itu disisi eksternal auditor, untuk meningkatkan pengendalian internal perlu dirancang suatu sistem pengaduan berupa whistleblowing system, sehingga siapapun dapat menjaga anonimitas ketika melaporkan perilaku fraud. Whistleblowing system merupakan sebuah sistem pencegahan dan identifikasi terhadap kecurangan yang akan terjadi dalam suatu organisasi atau perusahaan. Beberapa penelitian mengenai whistleblowing mengemukakan adanya bukti bahwa whistleblowing system memiliki peran dalam mendukung terciptanya pengelolaan keuangan yang sehat. (Nugroho, 2015) menyatakan bahwa Whistleblowing system pengaruh terhadap pencegahan fraud. Adapun penelitian lain yang dilakukan oleh (Agusyani, 2016) pada Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng menunjukkan bahwa secara parsial terdapat pengaruh signifikan antara whistleblowing system dan kompetensi sumber daya manusia terhadap pencegahan fraud. Penelitian yang dilakukan oleh (Utami dkk, 2019) menunjukkan whistleblowing system memperkuat pengaruh komite audit dan audit internal untuk mengungkap kasus kecurangan.

## 1.2 Tujuan Penelitian

Sesuai dengan latar belakang yang kami uraikan diatas, maka tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh skeptisisme professional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dan peran whistleblowing system dalam memoderasi pengaruh tersebut.

## II. STUDI PUSTAKA

### Teori Atribusi

Heider (1958) juga menyatakan bahwa kekuatan internal (atribut personal) dan kekuatan eksternal (atribut lingkungan) itu bersamasama menentukan perilaku manusia. Atribusi internal maupun eksternal telah dinyatakan dapat mempengaruhi terhadap evaluasi kinerja individu, misalnya dalam mempengaruhi sikap dan kepuasan individu terhadap kerja. Ketika seorang auditor memberikan sebuah opini akan memperhatikan beberapa hal bukan hanya pada temuan-temuan yang ada. Tetapi dipengaruhi atribut internal dan eksternal tadi. Atribut internal dalam penelitian ini adalah skeptisisme professional. Sedangkan atribut eksternal adalah Whistleblowing System.

### Penyebab Terjadinya Fraud

Statements on Auditing Standards No.99 AU section 316 menyebutkan bahwa tiga kondisi yang secara umum menyebabkan kecurangan (fraud) terjadi, yaitu Adanya dorongan atau tekanan (*incentive or pressure*), peluang atau kesempatan (*opportunity*), dan rasionalisasi (*razionalization*) atau pembenaran terhadap perilaku untuk berbuat kecurangan oleh pihak-pihak yang melakukan tindakan kecurangan tersebut.

Pernyataan tersebut menggunakan *Fraud Triangle* sebagai dasar pembahasan. Saat ini hal tersebut sudah berkembang menjadi Fraud Star yang dikemukakan oleh (Umar, 2016, dan 2019) dimana faktor-faktor penyebab terjadinya fraud terdiri dari Kesempatan (Opportunity), Tekanan (Pressures), Rasionalisasi (Rationalization), Kapabilitas (Capability) dan Integritas (Integrity)

Faktor kapabilitas atau kemampuan seseorang akibat dari besarnya kekuasaan yang dimiliki. Dalam melakukan korupsi tidak cukup hanya niat jahat dan kesempatan saja, tetapi mereka juga membutuhkan kekuasaan. Faktor kelima yaitu Integritas mengandung pengertian bahwa seseorang yang telah memahami dan mengenal hal-hal baik dan tidak baik dan berusaha keras untuk menjunjung tinggi nilai – nilai kebaikan tersebut meskipun lingkungannya tidak mendukung dan memiliki penilaian yang berbeda. (Umar, 2016, dan 2019)

### Kemampuan Auditor dalam mendeteksi kecurangan

Seorang auditor sangat dituntut akan kemampuannya dalam memberikan jasa yang terbaik sesuai dengan kebutuhan perusahaan ataupun organisasi. Menurut Nasution

dan Fitriany (2016) dalam melakukan pendeteksian kecurangan auditor diharuskan memiliki beberapa kemampuan/keterampilan yang dapat mendukungnya dalam melakukan tugas pendeteksian, seperti

1. Keterampilan teknis (*technical skills*) yang meliputi kompetensi audit, teknologi informasi dan keahlian investigasi,
2. Keahlian/kemampuan untuk dapat bekerja dalam sebuah tim, auditor dapat menerima ide-ide, pengetahuan, dan keahlian orang lain dengan komunikasi dan berpandangan terbuka, dan
3. Kemampuan menasehati (*mentoring skill*), kemampuan ini harus dapat dimiliki oleh auditor senior dimana seorang senior harus dapat menuntun para juniornya dalam proses investigasi).

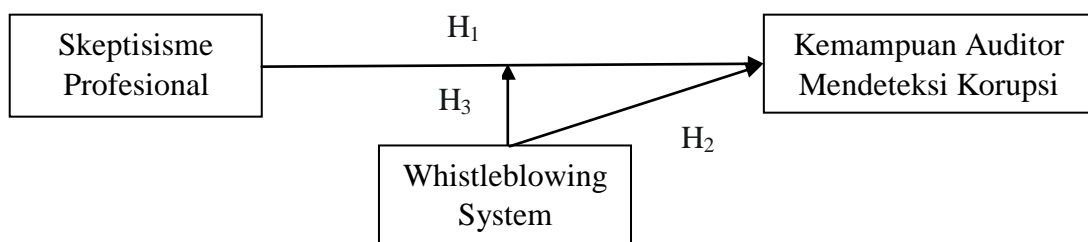
### Skeptisisme Profesional

Skeptisisme Profesional menurut American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) dalam AU 316 AICPA mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai sikap mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) Standar Pemeriksaan Ketiga, menyatakan dalam pelaksanaan audit serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Standar profesional akuntan publik mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai sikap auditor yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit.

Dari pengertian tersebut dapat diartikan pengertian skeptisisme profesional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu bertanya dan penilaian kritis atas bukti audit tanpa obsesif mencurigakan.

### Whistleblowing System

Komite Nasional Kebijakan Governance (2008:3) mendefinisikan whistleblowing sebagai Pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis atau perbuatan tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan. Pengungkapan tersebut biasanya dilakukan secara rahasia.



Gambar 1 Kerangka Pemikiran

### Pengembangan Hipotesis

Putri dan Laksito (2013) menjelaskan bahwa faktor internal merupakan faktor yang ada dalam seorang auditor yang berpengaruh terhadap pemberian suatu respon atau penilaian terhadap sesuatu. Beberapa penelitian mengungkapkan bahwa sikap skeptisisme profesional dapat meningkatkan deteksi kecurangan laporan keuangan. Nasution dan Fitriany (2012) mengungkapkan bahwa salah satu penyebab auditor dalam mendeteksi kecurangan adalah rendahnya tingkat skeptisisme profesional yang dimiliki oleh auditor. Selain itu, Hasil penelitian yang dilakukan oleh Wiguna (2015), Srikandi (2015), Merdian (2014), dan Aulia (2013) menemukan bahwa skeptisisme profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Sesuai dengan hal tersebut, maka hipotesis 1 adalah sebagai berikut :

*H1 : Skeptisisme Profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.*

Adanya whistleblowing system akan membuat perusahaan cenderung menuju prinsip keterbukaan. Prinsip keterbukaan ini akan membantu auditor dalam mendeteksi adanya perilaku korupsi yang terjadi serta membantu auditor dalam mendapatkan informasi tambahan mengenai kasus yang terjadi. Penelitian yang dilakukan oleh Nugroho (2015) menunjukkan bahwa Whistleblowing system berpengaruh terhadap pencegahan fraud. Hal ini selaras dengan penelitian Agusyani dkk (2016). Adapun ketika Whistleblowing System digunakan sebagai mediasi seperti pada penelitian yang dilakukan oleh Utami dkk (2019) menunjukkan whistleblowing system memperkuat pengaruh komite audit dan audit internal untuk mengungkap kasus kecurangan. Oleh karena itu, maka hipotesis kedua dan ketiga adalah sebagai berikut :

*H2 : Whistleblowing System berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan*

*H3 : Whistleblowing System memperkuat pengaruh positif skeptisisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan*

### **III. METODE PENELITIAN**

#### **Populasi dan Sampel**

Jenis penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan model Pengujian Hipotesis. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor eksternal pemerintahan (BPK RI) dan swasta (KAP). Sampel penelitian sebanyak 36 sampel yang terdiri dari 11 anggota BPK RI dan 25 auditor Kantor Akuntan Publik. Pengumpulan data dilakukan dengan metode kuesioner yang disebarakan kepada responden sesuai dengan target sampling yang dijelaskan sebelumnya.

#### **Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud**

Menurut Nasution dan Fitriany (2016) Kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan adalah kualitas dari seorang auditor dalam menjelaskan kekurangwajaran laporan keuangan yang disajikan perusahaan dengan mengidentifikasi dan membuktikan kecurangan tersebut. Untuk mengukur kemampuan auditor dalam mendeteksi fraud menggunakan skala likert.

#### **Skeptisisme Profesional**

Skeptisisme profesional merupakan sikap auditor yang tidak gampang percaya pada bukti audit yang diberikan klien, sehingga dalam melakukan tugasnya auditor selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit yang diberikan. Untuk mengukur Skeptisisme Profesional menggunakan skala likert.

#### **Whistleblowing System**

Variabel Moderasi dalam Penelitian ini Whistleblowing System dimana penulis akan menguji penggunaan data Whistleblowing system oleh auditor dalam proses pemeriksaan. Untuk variabel moderasi ini diukur menggunakan skala likert.

#### **Model Penelitian**

Teknik analisis dalam penelitian ini terdiri dari analisis deskriptif dan analisis statistik. Kedua teknik ini digunakan untuk mendapatkan hasil yang optimal. Penelitian ini menggunakan Analisis regresi sederhana dan analisis Moderated Regression Analysis (MRA) untuk melihat efek interaksi Skeptisisme Profesional dan Whistleblowing System sebagai variabel moderasi. Adapun model penelitian adalah sebagai berikut :

$$DTEC = a + SKEPT + WBS + e \quad [1]$$

$$DTEC = a + SKEPT + WBS + SKEPT*WBS + e \quad [2]$$

#### IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengaruh Skeptisisme Profesional dan Whistleblowing System Terhadap Kemampuan Auditor dalam mendeteksi Kecurangan

Berdasarkan hasil analisis uji t variabel skeptisme profesional memiliki koefisien regresi sebesar 0,642 dan tingkat signifikansi sebesar  $0,001 < 0,05$ . Hasil ini mendukung Hipotesis 1 bahwa skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Penelitian konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan Merdian (2014), Hilmi (2014), Wiguna (2015), Srikandi (2015) yang menyatakan bahwa skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Sikap skeptis menjadi sangat penting untuk dimiliki auditor karena auditee cenderung menyembunyikan kecurangan secara rapi dan terstruktur.

Pengujian hipotesis kedua memiliki hasil dimana Whistleblowing System memiliki koefisien regresi sebesar 0,642 dan tingkat signifikansi sebesar  $0,001 < 0,05$ . Hal ini berarti bahwa Whistleblowing System berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hasil ini konsisten dengan penelitian Nugroho (2015) dan Agusyani dkk (2016) dimana Whistleblowing system berpengaruh terhadap pencegahan fraud.

#### Peran Whistleblowing System dalam memoderasi Skeptisisme Profesional dan Terhadap Kemampuan Auditor dalam mendeteksi Kecurangan

Dari pengujian hipotesis ketiga, didapatkan hasil bahwa whistleblowing system memperkuat pengaruh skeptisisme profesional dan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hasil penelitian ini selaras dengan penelitian Utami dkk (2019) yang menunjukkan whistleblowing system memperkuat pengaruh komite audit dan audit internal untuk mengungkap kasus kecurangan. Dengan demikian, dapat diketahui bahwa 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.

#### V. KESIMPULAN

Penelitian ini dilakukan untuk menguji apakah skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dan melihat Whistleblowing System sebagai variabel memoderasi. Berdasarkan hasil analisis, maka dapat disimpulkan bahwa skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dan Whistleblowing memperkuat pengaruh positif skeptisisme profesional terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan.

#### DAFTAR PUSTAKA

- American Institute of Certified Public Accountant (1988). *Statement Of Auditing Standard No 99*. Newyork: AICPA.
- Agusyani, N. E. (2016). Pengaruh Whistleblowing System dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Pencegahan Fraud Pada Pengelolaan Keuangan Penerimaan Pendapatan Asli Daerah . *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi*, 3-5.
- Gabrillin, A. (2018, December 16). *Kompas.com*. Retrieved from nasional.kompas.com: nasional.kompas.com/read/2018/12/16/15132771/10-kepala-daerah-tersangka-korupsi-dapat-opini-wtp-dari-bpk?page=all
- Governance, K. N. (2008). *Pedoman Umum Good Public Governance Indonesia*. Jakarta.
- Heider, F. (1958). *The Psychology of Interpersonal Relations*. New York: Wiley.

- M.Y, A. (2013). Pengaruh Pengalaman, Independensi, dan Skeptisme Profesional Auditor Terhadap Pendeteksian Kecurangan. *Universitas Islam negeri Syarif Hidayatullah*.
- Merdian, A. (2014). Pengaruh Skeptisme Profesional dan Pengalaman Auditor Terhadap Kemampuan Mendeteksi Kecurangan. *Doctoral Dissertation Universitas Widyatama*.
- Nasution, H. d. (2012). Pengaruh Beban kerja, Pengalaman Audit dan Tipe Kepribadian Terhadap Skeptisme Profesional dan Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan. *Simposium Nasional Akuntansi*, 57-75.
- Nugroho, V. (2015). Pengaruh Persepsi Karyawan Mengenai Whistleblowing System Terhadap Pencegahan Fraud Dengan perilaku Etis Sebagai variabel Intervening pada PT Pagilaran. *Universitas Negeri Yogyakarta*.
- Publik, I. (2001). *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Putri, P. A. (2013). Pengaruh lingkungan etika, pengalaman auditor dan tekanan ketaatan terhadap kualitas audit judgment. *Diponegoro Journal of Accounting*, 383-393.
- Srikandi, Y. (2015). Pengaruh Kompetensi dan Skeptisme Profesional Terhadap Pendeteksian Kecurangan. *Jurnal Universitas Komputer Indonesia*.
- Umar, H. (2016). *Corruption The Devil*. Jakarta: Universitas trisakti.
- Utami dkk. (2019). Efektivitas Komite Audit dan Audit Internal Terhadap Kasus Kecurangan Dengan Whistleblowing System Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 15700-1600.
- Wiguna, F. &. (2015). Pengaruh Skeptisme Profesional dan Independensi Auditor Terhadap Pendeteksian Kecurangan. *Jurnal Universitas Telkom*.