

# **Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kemampuan Auditor dalam Pendeteksian Kecurangan: Sebuah Riset Campuran dengan Pendekatan Sekuensial Eksplanatif**

## ***Full Paper***

**Siti Rahayu**

Politeknik Negeri Pontianak  
rahayu.siti623@gmail.com

**Gudono**

Universitas Gadjah Mada

### **Abstrak**

*Upaya pencegahannya TPK (Tindak Pidana Korupsi) oleh pemerintah baik pusat maupun daerah dinilai belum sesuai dengan harapan walaupun telah diupayakan secara terus-menerus. Oleh karena itu, perlu ditingkatkan kembali upaya pencegahan TPK salah satunya adalah dengan menekankan pada pentingnya pengawasan internal pemerintah.*

*Tujuan penelitian adalah untuk menganalisis pengaruh skeptisisme profesional, keahlian profesional, pelatihan audit kecurangan, independensi, dan pengalaman terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hasil analisis akan dihubungkan dengan pola pengambilan kebijakan dalam peningkatan kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan.*

*Penelitian ini menggunakan metode riset campuran dengan desain sekuensial eksplanatif. Desain sekuensial eksplanatif sendiri adalah sebuah desain yang lebih mengutamakan penelitian kuantitatif untuk selanjutnya hasil penelitian kuantitatif tersebut digali lebih dalam dengan metoda kualitatif.*

*Hasil temuan dalam penelitian menunjukkan bahwa faktor independensi dan pelatihan audit kecurangan berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan di lingkup BPKP Perwakilan Provinsi Kalimantan Barat, sedangkan faktor skeptisisma profesional, keahlian profesional, dan pengalaman auditor tidak berpengaruh. Hasil kualitatif menjawab dan memperdalam temuan tersebut. Adanya perbedaan level skeptisisma profesional, gap/ kesenjangan keahlian auditor dan kesenjangan pengalaman antara auditor senior dan junior sebagai dampak dari moratorium PNS menjadi permasalahan yang tanpa disadari menghambat tugas pendeteksian kecurangan. Sementara itu, independensi dan pelatihan audit kecurangan yang memang menjadi fokus utama*

*peningkatan kemampuan auditor terbukti mempengaruhi keberhasilan penugasan. Terkait relevansi kebijakan peningkatan kemampuan auditor dapat dikatakan sudah sejalan dengan kebutuhan, namun perlu ditingkatkan frekuensinya terutama dalam hal pelatihan auditor muda yang seringkali terkendala oleh masalah anggaran.*

*Kontribusi penelitian dalam bidang akademik dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan tambahan informasi bagi akademisi dan praktisi terkait topik pendeteksian kecurangan. Sedangkan, kontribusi dalam bidang praktik, penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran tentang permasalahan yang harus menjadi fokus utama, untuk selanjutnya dijadikan sebagai dasar dalam pengambilan kebijakan yang berkaitan dengan peningkatan kemampuan auditor.*

**Kata Kunci:** *riset metoda campuran, sekuensial eksplanatif, kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan*

## **1. Pendahuluan**

### *Latar Belakang Penelitian*

TPK yang menjamur ditandai dengan meningkatnya jumlah kasus kecurangan dalam beberapa tahun terakhir baik dalam lingkup pusat maupun daerah termasuk Provinsi Kalimantan Barat. Data yang menunjukkan kasus TPK yang semakin meningkat ditampilkan dalam tabel 1.

Tabel 1

Laporan Kasus Korupsi di Kalimantan Barat Tahun 2013-2014

Kegiatan	Jumlah Laporan		Jumlah Kasus yang Ditangani	
	2014	2013	2014	2013
Audit Investigasi	8	8	8	8
Audit PKKN	18	16	18	16
PKA	83	32	83	32

<b>Jumlah</b>	<b>109</b>	<b>56</b>	<b>109</b>	<b>56</b>
Audit PKKN: Audit Perhitungan Kerugian Negara				
PKA: Pemberian Keterangan ahli				

Kasus korupsi yang meningkat ini rentan menimbulkan keraguan akan kemampuan auditor internal dalam pendeteksian kecurangan di benak masyarakat karena termasuk tugas APIP adalah melakukan audit, reviu, evaluasi, dan monitoring. Di lain sisi, perbaikan-perbaikan terus dilakukan untuk meningkatkan kemampuan auditor oleh pemerintah. Namun, ada indikasi bahwa pengambilan kebijakan dalam peningkatan kemampuan auditor belum sesuai dengan titik fokus permasalahannya, sehingga diperlukan pendekatan dengan basis riset agar dapat memberikan gambaran dan pembahasan yang komprehensif.

#### *Motivasi Penelitian*

Kasus kecurangan yang meningkat menyebabkan kepercayaan publik akan kinerja auditor menjadi menurun, sehingga diperlukan upaya untuk meningkatkan kinerja auditor dengan memperhatikan faktor-faktor yang berkaitan dengan kemampuan mereka dalam bidang-bidang tertentu. Sebelum menentukan faktor mana yang perlu menjadi fokus utama, manajemen perlu mengetahui akar permasalahannya terlebih dahulu agar keputusan yang diambil dalam upaya meningkatkan kinerja auditor dapat menjadi tepat sasaran. Oleh karena itu, penelitian ini akan diarahkan untuk menguji faktor-faktor yang diduga mempengaruhi kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan. Output dari penelitian ini diharapkan dapat menjadi acuan bagi auditor dalam melaksanakan kegiatan pemeriksaan di masa yang akan datang, khususnya auditor yang bekerja di BPKP Perwakilan Provinsi Kalimantan Barat karena studi kasus penelitian ini mengambil objek di BPKP Kalbar.

#### *Pertanyaan Penelitian*

Pertanyaan penelitian terkait dengan riset ini menggunakan 2 jenis yaitu pertanyaan kuantitatif dan pertanyaan kualitatif:

- a. Pertanyaan Kuantitatif:

1) Apakah skeptisisme profesional, keahlian profesional, pelatihan audit kecurangan, independensi, dan pengalaman berpengaruh terhadap kemampuan auditor yang bekerja di BPKP Perwakilan Provinsi Kalimantan Barat dalam mendeteksi kecurangan?

b. Pertanyaan Kualitatif:

1) Apakah kebijakan dalam peningkatan kemampuan auditor yang bekerja di BPKP Perwakilan Kalimantan Barat sudah relevan dengan kebutuhan?

2) Upaya-upaya apakah perlu dilakukan untuk meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan di lingkup Kantor BPKP Perwakilan Provinsi Kalimantan Barat?

3) Faktor apakah yang dinilai sebagai penghambat dalam pendeteksian kecurangan pada auditor yang bekerja di BPKP Perwakilan provinsi Kalimantan Barat?

#### *Tujuan Penelitian*

Tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah untuk menganalisis secara mendalam mengenai pengaruh skeptisisme profesional, keahlian profesional, pelatihan audit kecurangan, independensi, dan pengalaman terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan di lingkup kerja kantor BPKP Perwakilan Provinsi Kalimantan Barat. Harapannya, penelitian ini dapat menjadi acuan untuk melaksanakan perbaikan di masa mendatang khususnya yang berhubungan dengan hal-hal yang dapat meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

## **2. Landasan Teori dan Pengembangan Hipotesis**

Penelitian ini menggunakan teori kecurangan sebagai teori yang menjelaskan tentang fenomena yang terkait dengan topik kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan.

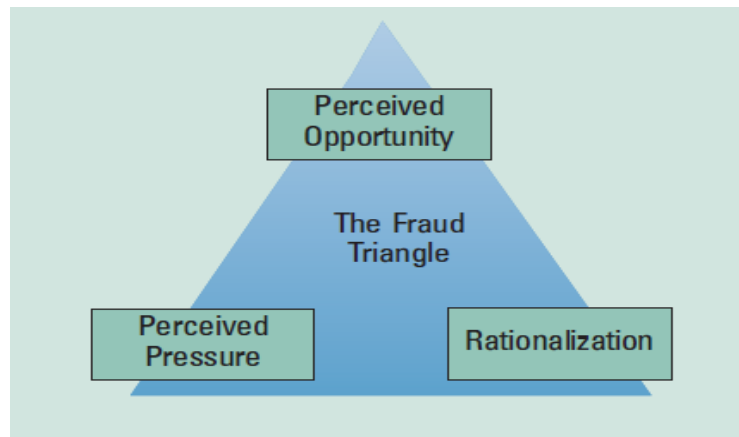
#### *Teori Segitiga Kecurangan*

Teori ini diperkenalkan pertama kali oleh Cressey pada tahun 1950-an, dimana pada saat itu Cressey melakukan wawancara terhadap narapidana terkait perilaku penggelapan dan penipuan, kemudian ia mengelompokkan dalam kriteria tertentu. Dari hasil penelitiannya itulah muncul

sebuah model klasik yang disebut dengan konsep segitiga kecurangan (Cressey:1950) dalam (Dorminey et al., 2010).

Gambar 1

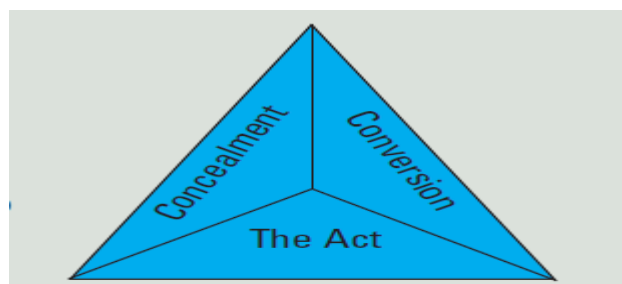
Model Teori Segitiga Kecurangan Cressey



Berdasarkan gambar 1, Dorminey et al. (2010) menyebutkan bahwa teori segitiga kecurangan menceritakan tentang orang atau pelaku kecurangan melakukan tindakan penipuan dan pencurian disebabkan karena tiga keadaan yaitu: (1) persepsi tekanan; (2) persepsi adanya kesempatan; dan (3) persepsi rasionalisasi. Seiring dengan berjalannya waktu, (Dorminey et al., 2012) melakukan penelitian tentang evolusi teori segitiga kecurangan dan menyimpulkan bahwa Teori segitiga kecurangan yang diungkapkan oleh Cressey cenderung memfokuskan pada situasi dan keadaan dimana kecurangan bisa terjadi. Oleh karena itu, ia mengembangkan kembali model Cressey tersebut dan memperkenalkan apa yang disebut dengan Segitiga Aksi Kecurangan (*The Fraud Triangle Action*).

Gambar 2

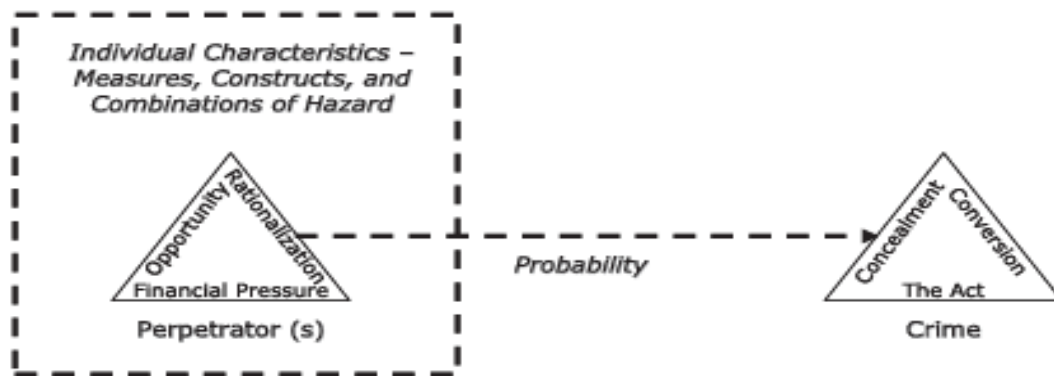
Model Segitiga Aksi Kecurangan Albrecht



Apabila *Fraud Triangle Theory* bercerita tentang tiga kondisi yang dapat menyebabkan orang melakukan penipuan dan kecurangan, berbeda dengan *The Fraud Triange Action* yang menjelaskan bahwa kecurangan melibatkan tindakan (*actions*) oleh individu yang melakukan kecurangan tersebut. Sehingga, apabila diintegrasikan model yang diperkenalkan (Dorminey et al., 2012) adalah:

Gambar 3

Pengintegrasian Teori Segitiga Kecurangan dan Segitiga Aksi Kecurangan



*Teori Berlian Kecurangan*

Teori Berlian Kecurangan (*The Diamond Fraud*) merupakan hasil modifikasi teori segitiga kecurangan yang selanjutnya ditambahkan dengan komponen kemampuan (*capability*). (Wolf dan Hermanson, 2004) menyatakan bahwa kecurangan tidak akan terjadi tanpa adanya kemampuan dari pelakunya. (Wolf dan Hermanson, 2004) menyatakan bahwa kecurangan tidak akan terjadi tanpa adanya kemampuan dari pelakunya. Konsep Teori Berlian Kecurangan terdiri atas empat hal pokok. Pertama adalah insentif (*incentive*) yang merupakan modifikasi dari elemen tekanan (*pressure*). Kedua kesempatan yang menjelaskan bahwa kecurangan mungkin terjadi karena adanya klemahan sistem yang disadari oleh pelaku. Ketiga adalah rasionalisasi yang meyakinkan pelaku kecurangan bahwa ia pantas untuk melakukan penipuan dan keempat adalah elemen kemampuan (*capability*).

*Konsep Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan*

(Pramudyastuti, 2014) menyatakan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan berkaitan dengan kecakapannya auditor melaksanakan tugas untuk mendeteksi kecurangan.

Seorang auditor yang melaksanakan tugas pendeteksian dituntut untuk memiliki kecakapan dan keterampilan khususnya dalam bidang forensik dan investigatif. (Tuanakotta, 2012:351) mendefinisikan kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan berkaitan dengan teknik-teknik yang dikuasai auditor sebagai bekal dalam menjalankan tugasnya. Teknik yang dimaksud dapat berupa: (1) teknik dalam mengaudit laporan keuangan; (2) kemampuan audit investigatif untuk kejahatan terorganisir dan penyelundupan pajak penghasilan; dan (3) kemampuan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan pengadaan barang dan jasa.

### *Skeptisisma Profesional*

Standar pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 01 paragraf 27 (2007) menyatakan bahwa dalam melaksanakan pembuatan laporan hasil pemeriksaan, auditor harus menggunakan kemahiran profesionalnya. Kemudian dilanjutkan dengan SPKN 01 paragraf 30 (2007) yang mewajibkan auditor memiliki sikap skeptisme profesional. Sikap skeptisisma profesional digunakan auditor ketika melaksanakan pengumpulan bukti audit dan evaluasi kecukupan bukti audit. Sikap ini bukan berarti menuntun auditor untuk bersikap tidak percaya dan menganggap auditan berlaku tidak jujur pada saat pengumpulan dan evaluasi bukti. Tetapi sikap ini ditunjukkan dengan sikap auditor yang tidak mudah merasa puas dan cukup dengan bukti yang kurang meyakinkan yang diberikan oleh manajemen

### *Independensi Auditor*

Standar Audit APIP Sesi 2100 yang dikutip dari PERMENPAN Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 mewajibkan auditor APIP untuk memiliki sikap independensi agar objektif dalam pelaksanaan tugas pemeriksaan. Independen artinya tidak mudah dipengaruhi karena auditor melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Sikap independensi ditunjukkan dengan sikap bebas dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang diperkirakan dapat mempengaruhi keputusannya terkait hasil pemeriksaan (SPKN BPK-RI, 2007).

### *Pelatihan Audit Kecurangan*

(Sudarmo et al., 2008) menyatakan bahwa pelatihan audit kecurangan dilaksanakan supaya auditor dapat memahami, menjelaskan, menguraikan, menjabarkan, dan mengimplementasikan teknik dan metode investigatif secara menyeluruh. Selain itu, pelatihan diberikan untuk meningkatkan kemampuan auditor dalam melaksanakan tugasnya mendeteksi kecurangan. Audit harus dilakukan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang memadai. Melalui pelatihan teknis audit kecurangan, auditor akan mempelajari, dan memahami ketentuan baru, metodologi baru, teknik audit investigatif yang baru dalam mengungkapkan kasus kecurangan.

#### *Keahlian Profesional*

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN.03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah menyatakan bahwa auditor harus memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi yang memadai untuk mendukung tugas pemeriksaan. Beberapa diantara pengetahuan dan keterampilan yang dimaksud tersebut adalah: (1) latar belakang pendidikan auditor; (2) kompetensi teknis; (3) sertifikasi jabatan dan pelatihan pendidikan berkelanjutan.

#### *Pengalaman Auditor*

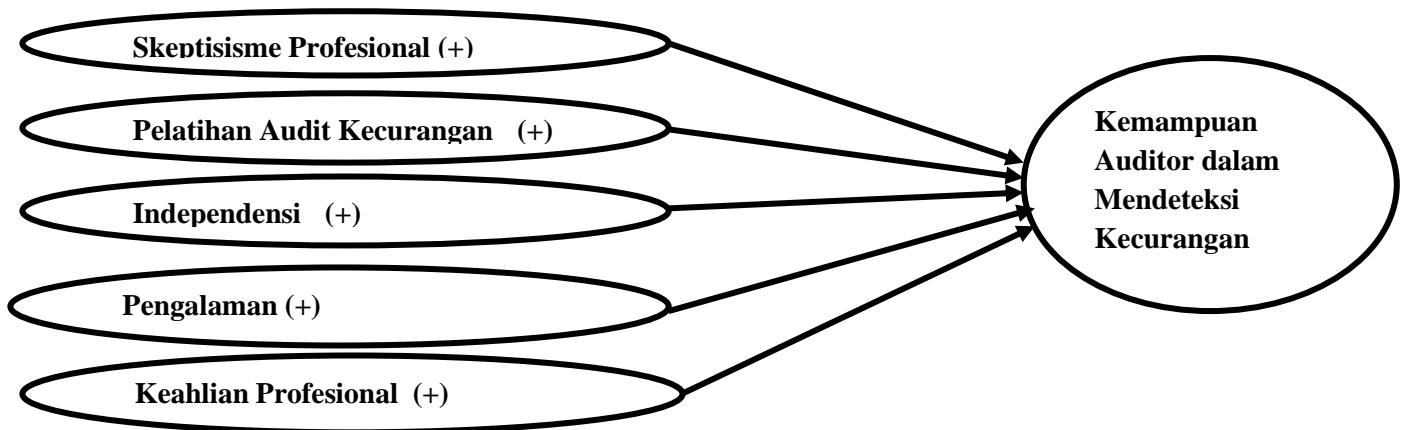
Pengalaman auditor dapat dikatakan sebagai pembelajaran yang didapatkan oleh auditor dari pendidikan formal yang dijalannya atau dari pengalaman yang didapatkan selama penugasan. (Hilmi, 2011) menyebutkan pengalaman kerja dapat memperdalam dan memperluas kemampuan kerja auditor. Apabila auditor semakin banyak melakukan pekerjaan dalam bidang pemeriksaan, maka auditor tersebut akan semakin terampil dalam menyelesaikan pekerjaannya.

#### *Model Penelitian*

Model Penelitian atau kerangka berpikir yang menggambarkan hubungan variabel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Gambar 4  
Kerangka Berpikir





Pengembangan hipotesis berisi penjelasan logis terkait hubungan antar variabel.

Pengembangan hipotesis juga memuat bagaimana hipotesis dirumuskan dalam penelitian.

### 2.1 Pengaruh Tingkat Skeptisisme Profesional Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan

(Fullerton dan Durtschi, 2004) menjelaskan bahwa auditor internal yang memiliki tingkat skeptisisme profesional yang tinggi akan memiliki keinginan yang tinggi untuk mencari informasi apabila terdapat gejala kecurangan. Semakin banyak informasi yang dikumpulkan auditor maka auditor tersebut dinilai semakin mampu membuktikan adanya gejala *fraud*.

Dengan demikian hipotesis kesatu penelitian ini:

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

### 2.2 Pengaruh Pelatihan Audit Kecurangan Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan

(Hilmi, 2011) menyatakan bahwa pelatihan audit kecurangan bertujuan untuk meningkatkan kemampuan auditor dalam bidang audit kecurangan. Dengan pelatihan audit kecurangan diharapkan auditor dapat bertambah pengetahuannya sehingga akan mempengaruhi perilaku mereka ketika menjalankan penugasan yang berkaitan dengan kecurangan. Perubahan perilaku tersebut dapat berupa keterampilan dan sikap auditor ketika sedang melaksanakan tugas pemeriksaan seperti auditor menjadi lebih teliti dan kompeten penugasan. Dengan demikian hipotesis ketiga yang diajukan adalah:

**H3:** *Independensi berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.*

### *2.3 Pengaruh Independensi Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan*

Sikap independensi auditor akan membuat auditor terus mencari tahu, menemukan, dan mengungkapkan gejala kecurangan yang dicurigai. Independensi merupakan faktor yang penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Jika auditor tidak menjaga sikap independensinya, maka laporan audit yang dihasilkan memiliki kemungkinan tidak sesuai dengan kenyataan atau tidak objektif. Sedangkan auditor yang dikatakan independen adalah auditor yang memberikan penilaian yang senyatanya terhadap objek yang diperiksa tanpa memiliki beban terhadap pihak manapun (Singgih dan Bawono, 2010). Dengan demikian, jika auditor memiliki komitmen yang tinggi dalam mempertahankan sikap independensinya, maka sikap independensi tersebut dapat meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi adanya kecurangan. Dengan demikian hipotesis ketiga:

**H3:** *Independensi berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.*

### *2.4 Pengaruh Pengalaman Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan*

Penelitian (Rafael, 2013) menyebutkan bahwa pengalaman audit berpengaruh signifikan terhadap kemampuan auditor internal dalam pendeteksian kecurangan. Auditor dengan pengalaman yang lebih dalam penugasan terkait kecurangan mempunyai pengetahuan tentang kecurangan yang lebih luas. Pengalaman akan mengasah kemampuan seseorang, sehingga auditor yang lebih berpengalaman diasumsikan memiliki keahlian teknis yang lebih baik dalam mendeteksi gejala-gejala kecurangan. Sehingga, hipotesis keempat adalah:

**H4:** *Pengalaman berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.*

### *2.5 Pengaruh Keahlian Profesional Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan*

Auditor yang ditugaskan dalam pekerjaan audit harus memiliki keahlian yang sesuai dengan bidang dan objek yang akan diperiksanya. Hal ini dimaksudkan agar auditor dapat

menjalankan tugasnya dengan efektif. Auditor yang bekerja di pemerintahan harus memiliki keahlian teknis yang memadai agar dapat melaksanakan penugasan audit secara efisien dan efektif. Keahlian adalah unsur yang harus dimiliki oleh auditor, karena unsur keahlian berkaitan erat dengan kredibilitas hasil pemeriksaan. Hasil pemeriksaan yang dibuat oleh auditor dengan keahlian yang memadai tentu lebih memiliki kredibilitas yang lebih tinggi dibandingkan dengan hasil pemeriksaan yang dibuat oleh auditor yang tidak memiliki keahlian. Pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor yang kurang ahli tentu kredibilitas hasil pemeriksaannya diragukan sehingga kurang andal jika dijadikan dasar dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian hipotesis kelima yang diajukan:

*H5: Keahlian Profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.*

### **3. Metoda Penelitian**

Metoda penelitian memaparkan bagaimana data penelitian ini dikumpulkan, definisi operasional variabel dan pengukuran, serta metoda analisis data.

#### *3.1 Pemilihan dan Pengumpulan Data*

Penelitian ini berfokus pada analisis terhadap faktor-faktor yang diduga mempengaruhi kemampuan auditor yang bekerja di Kantor BPKP Perwakilan Kalimantan Barat dalam mendeteksi kecurangan. Pertimbangan yang mendasari pemilihan objek adalah PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang menyebutkan bahwa BPKP adalah auditor pemerintah yang memiliki tanggung jawab dalam pengawasan intern pemerintah. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode riset campuran dengan pendekatan sekuensial eksplanatif (*explanatory sequential*). Pertimbangan menggunakan riset metoda campuran dalam penelitian ini merujuk pada pendapat Creswell dan Clark (2011:8) yang menyatakan bahwa riset campuran dapat digunakan ketika sebuah penelitian tidak cukup dilakukan dengan satu sumber data. Oleh karena itu, perlu dilakukan riset campuran yang mengombinasikan penelitian kuantitatif dan kualitatif yang tujuannya

adalah untuk menyajikan penjelasan secara lengkap dalam untuk memecahkan problematika penelitian. Secara detail, tahapan penelitian sekuensial eksplanatif dirangkum sebagai berikut:

Tabel 2

Tahapan Penelitian Sekuensial Eksplanatif

No.	Tahapan	Deskripsi Singkat
1.	Pengumpulan Data Kuantitatif	Pengumpulan data kuantitatif dilakukan dengan membagikan kuesioner. Kuesioner dibagikan dengan teknik survei.
2.	Analisis Data Kuantitatif	Pengujian 5 hipotesis yang telah diajukan menggunakan <i>software PLS</i> .
3.	Membangun Protokol untuk Melakukan Tahapan Penelitian Kualitatif	Mengembangkan protokol wawancara yang didasarkan pada hasil pengujian data kuantitatif.
4.	Pengumpulan Data Kualitatif	Pengumpulan data dilakukan dengan teknik wawancara kepada responden yang dianggap paling memahami tentang topik pendeteksian <i>kecurangan</i>
5.	Analisis Data Kualitatif	Analisis data kualitatif akan menggunakan <i>tematic analysis</i> .
6.	Penarikan Kesimpulan Hasil Penelitian.	Tahapan akhir dari penelitian dimana peneliti akan menyatukan hasil penelitian kuantitatif dan kualitatif.

Sumber: Diparafrasekan kembali Oleh Peneliti Berdasarkan (Creswell dan Clark, 2011:121)

### 3.2 Definisi Operasional Variabel dan Pengukuran

#### a. Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan

(Tuanakotta, 2012) menjelaskan bahwa kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan berkaitan dengan teknik-teknik yang digunakan dan dikuasai auditor dalam melaksanakan tugasnya mengungkapkan indikasi kecurangan. Pengukuran variabel ini akan menggunakan kuesioner yang diadopsi dari (Pramudyastuti, 2014). Pramudyastuti mengembangkan variabel kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan menggunakan modifikasi dari dua sumber, yaitu berdasarkan butir-butir penting tahapan pendeteksian kecurangan dalam Modul Diklat BPKP tahun 2008 dan adopsi kasus dari (Zamzani et al., 2014) yang dinilai relevan. Pengukuran variabel ini akan melibatkan dimensi berikut: pengetahuan tentang kecurangan; kesanggupan dalam tahap pendeteksian kecurangan; dan pendeteksian *fraud symptoms* (gejala-gajala kecurangan).

Indikator-indikator diukur menggunakan skala likert 1 sampai dengan 5 dengan urutan: 1 = sangat tidak setuju, 2 = tidak setuju, 3 = ragu-ragu, 4 = setuju, dan 5 = sangat setuju.

b. Skeptisisma Profesional

Instrumen pengukuran variabel skeptisisma profesional dimodifikasi dari (Robinson, 2011) yang dikembangkan dari penelitian (Hurt, 2010). Pengukuran didasarkan pada 3 dimensi (pikiran yang selalu mempertanyakan, penundaan pengambilan keputusan, pencarian pengetahuan dan informasi). Variabel ini akan diukur dengan skala likert 1 (sangat tidak setuju) sampai 5 (sangat setuju).

c. Keahlian Profesional

Keahlian profesional berkaitan dengan keahlian-keahlian yang harus dimiliki oleh auditor agar dianggap cakap dalam menjalankan tugas pemeriksaan. Instrumen keahlian profesional dikembangkan dari komponen keahlian yang terdapat dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Tiga indikator yang digunakan antara lain: latar belakang pendidikan auditor, kompetensi teknis, dan sertifikasi jabatan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan. Pengukuran menggunakan skala Likert 1 sampai dengan 5, dengan 1 adalah sangat tidak setuju dan 5 adalah sangat setuju.

d. Independensi

Sikap independensi ditunjukkan dengan sikap yang bebas dari gangguan baik yang berasal dari pribadi, ekstern, dan organisasi yang dikhawatirkan akan mempengaruhi keputusan auditor terkait hasil pemeriksaan. Instrumen yang digunakan untuk mengukur independensi dimodifikasi dari kuesioner yang dikembangkan oleh Pramudyastuti (2014) dan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Pengukuran menggunakan skala Likert 1 sampai dengan 5, dengan 1 adalah sangat tidak setuju dan 5 adalah sangat setuju.

e. Pengalaman

Pengalaman auditor yang didapatkan selama penugasan akan menjadi pembelajaran bagi auditor untuk melakukan yang terbaik. Asumsinya, semakin banyak pengalaman kerja seorang auditor maka auditor tersebut akan semakin terampil dalam menyelesaikan pekerjaannya. Instrumen diadopsi dari (Hasanah, 2010) yang dikembangkan oleh (Taufik, 2008) berdasarkan banyaknya penugasan audit. Pengukuran menggunakan skala Likert 1 sampai dengan 5, dengan 1 adalah sangat tidak setuju dan 5 adalah sangat setuju

f. Pelatihan Audit Kecurangan

Pelatihan audit kecurangan dilakukan agar auditor dapat memahami teknik-teknik audit yang perlu dan harus diterapkan pada saat mereka menerima penugasan. Instrumen pelatihan audit kecurangan dikembangkan menggunakan modul BPKP tentang “*fraud auditing*” dengan mengambil tiga indikator yaitu pelatihan *fraud* dan KKN, pelatihan pendeteksian *fraud*, dan pelatihan audit investigatif. Pengukuran menggunakan skala Likert 1 sampai dengan 5, dengan 1 adalah sangat tidak setuju dan 5 adalah sangat setuju.

### 3.3 Metoda Analisis Data

Penelitian ini menggunakan riset metoda campuran, sehingga akan melibatkan dua tahapan analisis data yaitu analisis data kuantitatif, kemudian dilanjutkan dengan analisis data kualitatif. (Creswell dan Clark, 2011:84) menyatakan bahwa dalam riset campuran dengan pendekatan sekuensial eksplanatif, analisis kuantitatif dan analisis kualitatif merupakan satu kesatuan yang tak terpisahkan. Analisis kualitatif dalam metoda penelitian ini dikembangkan berdasarkan hasil pengujian hipotesis dalam analisis kuantitatif. Analisis data kuantitatif dilakukan dengan model persamaan SEM (*Structural Equation Model*) dengan bantuan software *SmartPLS 2.0*. Sedangkan analisis kualitatif dibantu dengan analisis tematik (*thematic analysis*) yang mengacu pada penjelasan Braun dan Clark (2006). (Braun dan Clarke, 2006) menyatakan bahwa analisis tematik adalah sebuah metode yang digunakan untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan melaporkan hasil penelitian berdasarkan tema yang diangkat dalam penelitian.

## 4. Hasil dan Diskusi

### 4.1 Hasil Penelitian Kuantitatif

Hasil penelitian kuantitatif memaparkan hasil penelitian tahapan kuantitatif berupa hasil pengumpulan kuesioner, karakteristik responden, statistik deskriptif, dan hasil pengujian dengan smartPLS2.0

#### a. Hasil Pengumpulan Kuesioner

Hasil pengumpulan kuesioner untuk pengumpulan data kuantitatif ditampilkan pada tabel 3:

Tabel 3  
Tingkat Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	(%)
Kuesioner yang didistribusikan	73	100
Kuesioner yang kembali	69	95
Kuesioner yang tidak kembali	4	5
Kuesioner yang dapat diolah	55	80
Kuesioner yang tidak dapat diolah	14	20

Kuesioner dibagikan kepada 73 auditor yang memiliki JFA (Jabatan Fungsional Auditor) di Kantor BPKP Kalbar selama 1 minggu (5 hari kerja) yaitu dari tanggal 29 Juli 2015 s/d tanggal 31 Juli 2015. Dari total jumlah kuesioner terdapat 55 kuesioner yang memenuhi syarat untuk diolah. Sementara itu, kebutuhan minimal kuesioner untuk penelitian ini adalah 42 jika mengacu pada pendapat (Foster et al., 2006) dalam (Gudono, 2014). Dengan menggunakan rumus:  $k(k+1)/2$  dimana k adalah jumlah variabel. Jadi, dapat disimpulkan bahwa penelitian ini telah memenuhi syarat jumlah sampel minimum.

#### b. Karakteristik Responden

Karakteristik responden dalam penelitian ini dikelompokkan menjadi 3 kelompok yaitu berdasarkan lama bekerja dan keikutsertaan dalam pelatihan kecurangan:

Tabel 4

### Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja

Lama Bekerja	Jumlah	Presentase
1-5tahun	29	53%
5-10 tahun	4	7%
>10	13	24%
tidak menjawab	9	16%
<b>TOTAL</b>	<b>55</b>	<b>100%</b>

Tabel 5

### Karakteristik Responden Berdasarkan Keikutsertaan Pelatihan Audit Kecurangan

Keterangan	Jumlah	%
Responden yang sudah mendapatkan Pelatihan Audit Kecurangan	33	60%
Responden yang belum mendapatkan pelatihan audit kecurangan	22	40%
<b>Jumlah</b>	<b>55</b>	<b>100%</b>

Berdasarkan tabel 4 dapat diketahui bahwa mayoritas responden dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja dalam rentang waktu 1 s/d 5 tahun (53 %). Sedangkan berdasarkan tabel 5 dapat diketahui bahwa mayoritas responden dalam penelitian ini sudah mendapatkan pelatihan audit kecurangan. Hal ini ditunjukkan prosentase sebanyak 60% untuk responden yang sudah ikut serta dalam pelatihan audit kecurangan.

#### c. *Statistik Deskriptif*

Tabel 6

#### Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	stdev.
Kemampuan Auditor Mendeteksi <i>Fraud</i>	55	1	5	3,712	0,801
Skeptisisma Profesional	55	1	5	3,965	0,700
Keahlian Profesional	55	2	5	3,818	0,543

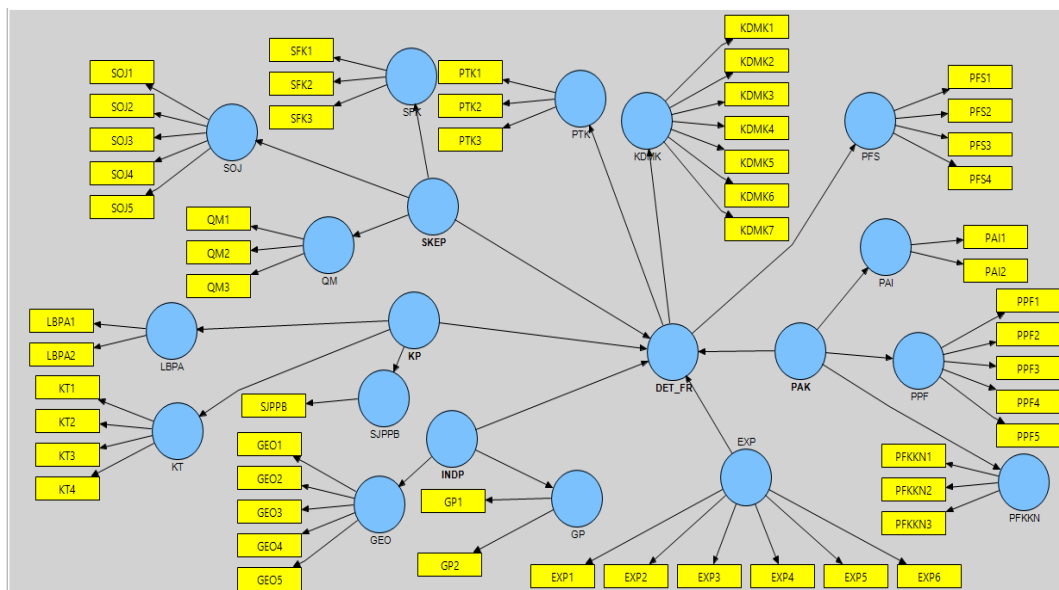


Independensi	55	1	5	4,138	0,577
Pengalaman	55	3	5	4,258	0,484
Pelatihan Audit Kecurangan	55	1	5	3,576	0,821

d. Hasil Pengujian PLS

Tahapan pertama dalam penggunaan PLS adalah membuat rancangan penentuan model konstruk yang digunakan dalam penelitian. Konstruk dalam penelitian ini merupakan gabungan antara konstruk reflektif multidimensional dan undimensional dengan menggunakan analisis SOC (*Second Order Construct*):

Gambar 5  
Perancangan Model Analisis *Second Order Construction*



Tahapan berikutnya dalam prosedur pengujian PLS adalah melakukan evaluasi model pengukuran. Evaluasi pengukuran dalam PLS digunakan untuk menguji validitas dan reliabilitas model pengukuran.

Hasil Uji Validitas

Uji validitas dilakukan untuk menunjukkan seberapa kuat kemampuan dari item-item pada instrumen kuesioner mengukur konsep yang diukur (Hartono, 2014: 59). Dalam pengujian PLS sendiri uji validitas ada 2 jenis yaitu uji validitas konvergen dan

diskriminan. Hasil uji validitas konvergen ditampilkan dalam tabel 7 dan 8 halaman selanjutnya. Dari ringkasan pengujian tersebut, dapat dilihat bahwa penelitian ini telah memenuhi kriteria pengujian validitas konvergen menurut (Gudono, 2014) dan (Hartono, 2014) Suatu model dikatakan memenuhi uji validitas konvergen apabila memiliki nilai faktor *loading* di atas 0,7, nilai AVE > 0,5, dan nilai *communality* di atas 0,5 yang artinya bahwa komponen pengukur konstruk dalam penelitian ini memiliki korelasi yang tinggi (Hartono, 2014).

Tabel 7  
Ringkasan Nilai Skor Loading

<b>KONSTRUK</b>	<b>AVE</b>	<b>Communality</b>
<b>DET_FR</b>	0,532358	0,532358
<b>PTK</b>	0,878894	0,878894
<b>KDMK</b>	0,552512	0,552512
<b>SKEP</b>	0,482139	0,482139
<b>QM</b>	1,000000	1,000000
<b>SOJ</b>	1,000000	1,000000
<b>SFK</b>	0,605632	0,605632
<b>INDP</b>	0,601045	0,601045
<b>GP</b>	0,647615	0,647615
<b>GEO</b>	0,696809	0,696809
<b>KP</b>	0,668808	0,668808
<b>KT</b>	0,520555	0,520555
<b>EXP</b>	0,697533	0,697533
<b>PAK</b>	0,721245	0,721245
<b>PFKKN</b>	0,816992	0,816992
<b>PPF</b>	0,854407	0,854407

<b>PAI</b>	0,974339	0,974339
------------	----------	----------

Tabel 8  
Ringkasan Nilai Skor Loading

<b>DET_FR</b>		<b>Keahlian Profesional</b>	
KDMK3	0,776	KT1	0,687
KDMK4	0,534	KT2	0,838
KDMK5	0,750	KT3	0,649
KDMK6	0,608	KT4	0,697
KDMK7	0,644		
PTK1	0,544	<b>Skeptisisma Profesional</b>	
PTK2	0,847	SFK1	0,719
PTK3	0,856	SFK2	0,811
		SFK3	0,801
<b>Pelatihan Audit Kecurangan</b>		QM2	1,000
PFKKN1	0,923	SOJ1	1,000
PFKKN2	0,879		
PFKKN3	0,909	<b>Pengalaman</b>	
PAI1	0,986	EXP1	0,755
PAI2	0,988	EXP2	0,894
PPF1	0,915	EXP3	0,865
PPF2	0,963	EXP4	0,798
PPF3	0,948	EXP5	0,88
PPF4	0,908	EXP6	0,811

PPF5	0,886		
<b>Independensi</b>			
GEO1	0,836	GEO3	0,776
GEO2	0,889	GP1	0,865
		GP2	0,740

Tahapan pokok kedua dalam uji validitas dalam konstruk reflektif adalah **uji validitas diskriminan**. Hasil pengujian validitas diskriminan sengaja tidak ditampilkan namun hasil pengujian menunjukkan bahwa skor indikator ke konstraknya masing-masing berada di atas 0,7. Hal ini menandai bahwa tidak ada korelasi yang tinggi antar konstruk variabel penelitian. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa indikator yang digunakan dalam penelitian ini telah memenuhi kriteria uji validitas diskriminan, sehingga layak untuk digunakan.

#### *Uji Reliabilitas*

Uji reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan *Composite Reliability*. Rule of thumb nilai *composite reliability* adalah 0,7 (Gudono, 2014: 276) dan *cronbach's alpha* yang digunakan adalah  $\geq 0,7$  walaupun nilai 0,6 masih dapat diterima (Hartono, 2014:62). Hasil pengujian realibilitas untuk penelitian ditampilkan di tabel 9. Dari hasil pengujian reliabilitas dengan menggunakan *composite reliability* menunjukkan bahwa nilai *composite reliability* masing-masing konstruk berada di atas 0,7 yang artinya memenuhi syarat uji reliabilitas.

Tabel 9  
Ringkasan Nilai *Composite Reliability*

Konstruk	<i>Composite Reliability</i>
DET_FR	0,898266

<b>PTK</b>	0,956068
<b>KDMK</b>	0,860410
<b>SKEP</b>	0,818807
<b>QM</b>	1,000000
<b>SOJ</b>	1,000000
<b>SFK</b>	0,821239
<b>INDP</b>	0,881437
<b>GP</b>	0,785108
<b>GEO</b>	0,872995
<b>KP</b>	0,801100
<b>KT</b>	0,811320
<b>EXP</b>	0,932380
<b>PAK</b>	0,962625
<b>PFKKN</b>	0,930494
<b>PPF</b>	0,967014
<b>PAI</b>	0,987003

*Evaluasi Model Struktural Struktural (Inner Model)*

Evaluasi model pengukuran biasa disebut dengan pengujian hipotesis. Hasil pengujian hipotesis *ditampilkan* dalam tabel 10:

Tabel 10  
Hasil Uji Hipotesis

<b>Korelasi</b>	<b>Original Sample (o)</b>	<b>Sampel Mean (M)</b>	<b>Standar Deviation (STDEV)</b>	<b>Standard Error (STERR)</b>	<b>T Statistic (O/STERR)</b>	<b>Kesimpulan</b>
<b>SKEP-&gt;DET_FR</b>	0,080900	0,053190	0,128161	0,128161	0,644976	<b>Tidak Terdukung</b>
<b>KP-&gt;DET_FR</b>	0,035721	0,035155	0,091883	0,091883	0,388765	<b>Tidak Terdukung</b>
<b>INDP-&gt;DET_FR</b>	0,184942	0,206187	0,112000	0,112000	1,672101	<b>Terdukung</b>
<b>EXP-&gt;DET_FR</b>	0,088804	0,094983	0,111379	0,111379	0,828753	<b>Tidak Terdukung</b>

<b>PAK-&gt;DET_FR</b>	0,481615	0,501693	0,114535	0,114535	4,185450	<b><i>Terdukung</i></b>
-----------------------	----------	----------	----------	----------	----------	-------------------------

#### 4.2 Hasil Pengujian Kualitatif dan Pembahasan

Penelitian kualitatif difokuskan pada 3 tujuan yaitu penggalian secara mendalam atas hasil temuan kuantitatif, analisis relevansi kebijakan peningkatan kemampuan auditor apakah sudah sejalan dengan kebijakan diambil oleh manajemen kantor BPKP Perwakilan Kalimantan Barat, dan mencari faktor penghambat dalam pendeteksian kecurangan yang menjadi masalah bagi auditor. Berikut hasil pembahasan penelitian kuantitatif yang selanjutnya diperdalam dengan penelitian kualitatif:

- a. Responden menjawab ada beberapa hal yang menjadi penyebab skeptisisme tidak berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan. Faktor tersebut antara lain karena adanya perbedaan level skeptisisme yang dimiliki oleh auditor senior dan junior dan *nature* dari pelaku kecurangan yang cukup pintar dan berintelektual tinggi dalam menyembunyikan penipuan yang mereka lakukan. Argumen yang mendukung pendapat ini adalah argumen dari Payne dan Ramsay (2005) yang menyatakan bahwa tingkat skeptisisme auditor bergantung pada pengalaman auditor, dimana auditor senior dengan pengalaman yang tinggi tentu memiliki tingkat skeptisisme yang baik sehingga akan lebih cepat dalam melakukan penilaian risiko kecurangan (*fraud risk assessments*) dibandingkan dengan auditor junior dengan level pengalaman yang lebih sedikit. Perbedaan level skeptisisme akan berdampak pada kecepatan dan ketepatan khususnya dalam hal pencarian informasi yang berkaitan dengan kebenaran-kebenaran informasi yang diberikan oleh auditan. Auditor junior akan lebih memerlukan waktu dalam ketepatan dan pengambilan keputusan tentang informasi dibandingkan dengan auditor senior yang tentunya akan lebih cepat karena insting audit yang baik karena memiliki jam terbang yang lebih lama dibandingkan auditor junior. Faktor lain yang menyebabkan skeptisisme profesional tidak mempengaruhi kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan adalah indikator yang digunakan untuk mengukur skeptisisme belum cukup relevan digunakan apabila

disesuaikan dengan kasus kecurangan dan pelaku kecurangan di wilayah Kalimantan Barat yang begitu kompleks. Responden menjelaskan bahwa pelaku TPK semakin canggih dalam menyembunyikan kecurangan dan penipuan yang mereka lakukan, sehingga skala pengukuran skeptisisma milik Hurtt yang dikembangkan oleh Robinson (2011) belum cukup merepresentasikan variabel yang dimaksud. Skala tersebut hanya dibatasi pada 3 dimensi yaitu pikiran yang selalu mempertanyakan, penundaan pengambilan keputusan, dan pencarian pengetahuan. Jika dikaitkan dengan banyaknya kasus TPK yang terjadi tampaknya ketiga dimensi tersebut belum cukup untuk menjelaskan konsep pengukuran skeptisisma. Lebih lanjut responden menceritakan bahwa kasus korupsi dalam skala yang besar beberapa tahun terakhir, ditambah lagi dengan kondisi politik yang kurang stabil, kemudian sistem pengendalian internal untuk pencegahan terjadinya kecurangan belum berada pada level yang baik, dan *nature* dari pelaku kecurangan di wilayah Kalimantan Barat yang dinilai sangat terampil merupakan kondisi yang sangat memudahkan bagi pelaku dalam menyembunyikan kecurangan yang mereka lakukan.

- b. Penggalan data pada tahapan kualitatif diarahkan untuk mencari tahu mengapa keahlian profesional tidak mempengaruhi kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Temuan kualitatif menjelaskan bahwa terdapat gap/kesenjangan keahlian yang sangat jauh antara auditor lama dan auditor baru sebagai dampak dari moratorium Pegawai Negeri Sipil (PNS) beberapa tahun yang lalu. Faktor lainnya adalah karena indikator pengukur dari variabel keahlian profesional yang kurang relevan dengan kondisi perkembangan saat ini. Pengukuran variabel keahlian profesional menggunakan tiga dimensi yang dimuat dalam Peraturan Menteri Pemberdayaan Aparatur Negara (Permenpan) Nomor 5 Tahun 2008 tentang standar audit APIP. Argumen yang mendukung pendapat ini adalah argumen dari Plumlee et al. (2012) yang menyatakan bahwa pengetahuan yang dimiliki seorang auditor tidak akan membantu dalam pendeteksian kecurangan walaupun pengetahuan mereka telah sesuai dengan standar audit. Hal ini karena standar audit tersebut tidak menjelaskan secara spesifik bagaimana

pengetahuan dan keahlian tersebut digunakan pada saat mereka menjalani penugasan audit terutama pada saat mereka mengolah informasi dan bukti audit. Dengan demikian, maka indikator keahlian profesional yang digunakan dalam penelitian ini dapat dikatakan belum relevan mengukur variabel keahlian profesional khususnya yang berkaitan dengan dimensi kompetensi teknis. Artinya, dalam hal ini perlu ditinjau ulang untuk standar audit yang mengatur tentang keahlian profesional yang terdapat dalam Permenpan Nomor PER/05/M/PAN/03/2008.

- c. Hasil konfirmasi menyatakan bahwa auditor yang bekerja di BPKP memiliki tingkat independensi pada level yang cukup tinggi, hal tersebut ditunjukkan dalam bentuk kebebasan dari campur tangan pihak manapun pada saat melaksanakan penugasan. Selain itu, responden menjelaskan bahwa auditor BPKP sudah menjalankan prinsip-prinsip independensi seperti yang dimaksud dalam standar umum yang tercantum pada Per/05/M.PAN/03/2008 sesi 2100 tentang Standar Audit APIP yang mengatur independensi auditor. Responden memberikan konfirmasi bahwa selama melaksanakan penugasan, auditor mengutamakan faktor independensi sehingga hasil audit mereka tidak bisa dipengaruhi oleh pihak manapun. Hal ini menandai bahwa prinsip objektivitas seperti yang disebutkan Permenpan 05 Tahun 2008 telah dilaksanakan dengan baik.
- d. Pada saat wawancara kualitatif ditemukan beberapa hal yang berkaitan dengan pengalaman auditor yang bekerja di BPKP Kalbar. Kondisi pegawai jika dilihat dari hasil penelitian kuantitatif menunjukkan bahwa sebagian besar auditor memiliki level pengalaman yang bagus dalam bidang penugasan audit. Namun, menurut penuturan responden, perbedaan pengalaman yang dimiliki oleh auditor junior dan auditor senior tentu berpengaruh pada saat penugasan pendeteksian kecurangan. Auditor senior yang memiliki pengalaman lebih lama tentu memiliki keahlian mendeteksi yang lebih baik dibandingkan auditor junior.
- e. Pelatihan audit kecurangan menjadi faktor paling signifikan yang mempengaruhi kemampuan auditor BPKP Kalbar dalam mendeteksi kecurangan. Sebagian besar



auditor di kantor BPKP Kalbar yaitu sebanyak lebih dari 60% responden sudah mendapatkan pelatihan audit kecurangan, sehingga pelatihan yang diberikan sangat membantu mereka mendeteksi kecurangan di instansi pemerintah dan perusahaan daerah. Responden menjelaskan bahwa dengan adanya pelatihan audit kecurangan yang dilakukan akan memberi manfaat berupa pengetahuan. Pengetahuan yang didapatkan melalui pelatihan tersebut akan mempertajam insting auditor sehingga akan membantu kesuksesan mereka dalam pendeteksian kecurangan. Menurut Permenpan Nomor 05 Tahun 2008 pelatihan audit kecurangan akan memberi pengetahuan akan teknik dan metodologi baru yang diharapkan dapat berguna untuk penugasan selanjutnya.

- f. Dalam hal relevansi kebijakan peningkatan kemampuan auditor dengan faktor-faktor yang masih perlu mendapatkan perhatian khusus, peneliti mencoba menganalisis dengan cara mencocokkan kebijakan yang diambil oleh manajemen BPKP dengan kebutuhan dalam rangka peningkatan kemampuan auditor. Responden menyatakan bahwa kebijakan yang terkait peningkatan kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan sudah relevan dan efektif dengan kebutuhan auditor saat ini. Kebijakan diarahkan untuk difokuskan pada kegiatan untuk peningkatan kemampuan teknis yang memang menjadi salah satu kendala auditor dalam penugasan. Namun, untuk saat ini frekuensi pelatihan tersebut perlu ditambahkan. Hal itu seringkali terkendala di anggaran. Oleh karena itu, anggaran masih menjadi permasalahan yang perlu ditinjau ulang.
- g. Faktor kurangnya SDM (Sumber Daya Manusia) menjadi permasalahan dalam pendeteksian kecurangan selain faktor-faktor yang telah diujikan. Jumlah auditor yang tersedia saat ini belum relevan dengan wilayah Kalimantan Barat dengan area geografisnya yang besar. Keterangan responden di atas menunjukkan bahwa masalah kurangnya SDM menjadi salah satu hal yang menghambat pendeteksian kecurangan di wilayah Kalbar. Permintaan penganganan kasus yang tinggi dari APH (Aparat Penegak Hukum) seringkali tidak sebanding dengan jumlah personil yang akan diturunkan ke

lapangan. Di satu sisi, semua kasus memang bisa diakomodir namun tidak sampai mendetail sehingga faktor kekurangan SDM ini masih sangat perlu untuk diperhatikan. Kurangnya SDM ini terjadi salah satunya juga karena sebagian besar pegawai ditempatkan di wilayah Pulau Jawa.

## **5. Simpulan, Implikasi, dan Saran**

### *5.1 Simpulan*

- a. Skeptisisma profesional secara statistika terbukti tidak berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor yang bekerja di BPKP Kalbar dalam pendeteksian kecurangan. Adanya perbedaan level skeptisisma auditor, *nature* pelaku kecurangan wilayah Kalimantan Barat yang dinilai berani dan memiliki intelektual yang tinggi, dan indikator yang digunakan untuk mengukur skeptisisma menjadi faktor-faktor yang membuat skeptisisma profesional belum mampu mempengaruhi kemampuan auditor yang bekerja di BPKP Perwakilan Kalimantan Barat.
- b. Keahlian profesional terbukti tidak berpengaruh signifikan terhadap kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan. Fenomena yang terjadi saat ini adalah walaupun keahlian profesional auditor berada pada level yang baik namun kesenjangan keahlian profesional yang dimiliki auditor senior dan junior menjadi salah satu faktor yang menyebabkan keahlian profesional belum bisa membantu auditor BPKP dalam pendeteksian kecurangan. Kesenjangan keahlian profesional tersebut disebabkan karena sempat terjadi perberhentian penerimaan pegawai negeri sehingga ada gap keahlian yang cukup signifikan antara auditor senior dan junior
- c. Independensi Auditor terbukti berpengaruh positif signifikan terhadap kemampuan auditor yang bekerja di BPKP Kalbar dalam pendeteksian kecurangan. Hal ini sejalan dengan temuan pada saat wawancara untuk mengkonfirmasi hasil tersebut. Hasil analisis data kuantitatif dan kualitatif dapat disimpulkan bahwa auditor di BPKP Kalbar telah menjalankan prinsip-prinsip independensi seperti yang dimaksud dalam Per/05/M.PAN/03/2008 tentang standar audit APIP sesi 2100 (mengatur tentang

independensi dan objektivitas APIP). Responden menjawab bahwa untuk perihal independensi, BPKP Kalbar memiliki level yang tinggi yang dicerminkan dengan sikap yang tidak mudah dipengaruhi oleh pihak manapun, sangat profesional dan atasan pun menjamin bahwa penugasan tidak akan diberikan apabila terdapat ancaman gangguan independensi.

- d. Pengalaman auditor yang bekerja di BPKP secara statistik tidak berpengaruh terhadap kemampuan auditor yang bekerja di BPKP Kalbar dalam pendeteksian kecurangan. Hal itu disebabkan karena beberapa hal. Pertama, kondisi di lapangan menunjukkan bahwa terdapat kesenjangan pengalaman yang dimiliki oleh auditor senior dan junior yang disebabkan karena pemberhentian penerimaan pegawai. Pegawai senior yang memiliki pengalaman dan jam terbang yang lebih lama tentu memiliki keahlian yang lebih dibandingkan pegawai baru. Auditor yang masih baru tentu masih perlu belajar dikarenakan jam terbang mereka masih sedikit, sehingga mereka masih harus meraba-raba saat menangani kasus kecurangan.
- e. Pelatihan audit kecurangan yang diberikan terhadap auditor di BPKP terbukti berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Pelatihan audit kecurangan yang diberikan terhadap auditor yang bekerja di BPKP Kalbar akan semakin meningkatkan pengetahuan auditor mengenai audit kecurangan. Materi pelatihan yang diberikan memberikan manfaat diantaranya pengetahuan auditor semakin tajam dalam pencarian bukti dan auditor mendapat masukan yang berguna bagi penugasan mereka.
- f. Secara umum kebijakan dalam peningkatan kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan sudah sejalan dengan faktor-faktor yang mendukung peningkatan kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan, hanya saja frekuensinya yang perlu ditingkatkan. Terkait frekuensi, terkadang masalahnya terbentur di anggaran. Secara umum kondisi saat ini menunjukkan bahwa terdapat perbedaan level skeptisisme yang dimiliki oleh auditor junior dan senior. Begitu pula dengan pengalaman auditor dan keahlian profesional terdapat gap dikarenakan beberapa faktor yang telah dijelaskan sebelumnya. Cara yang paling efektif untuk memperbaiki ketiga faktor tersebut adalah dengan memperbanyak pelatihan baik formal maupun informal. BPKP Kalimantan Barat sudah melakukan upaya pelatihan

tersebut, namun ada beberapa pelatihan yang memang sangat tergantung dari anggaran dari pusat sehingga pelatihan yang dimaksud tidak bisa selalu melibatkan seluruh pegawai.

- g. Kurangnya SDM juga menjadi salah satu titik permasalahan yang perlu diperhatikan. Permasalahan ini lebih berhubungan dengan kebijakan mutasi yang diatur dari pusat. Kondisinya saat ini jumlah auditor belum relevan dengan wilayah Kalimantan Barat yang memiliki latar belakang geografis yang luas serta *nature* pelaku kecurangan yang dinilai berani. Pegawai sebagian besar menumpuk di Pulau Jawa menjadi salah satu penyebab kurangnya tenaga auditor. Oleh karena itu, BPKP harus membuat strategi baru yang komprehensif dengan permasalahan ketimpangan jumlah pegawai agar jumlah auditor bisa ideal.

## 5.2 Implikasi

1. Implikasi dalam dunia praktik lebih diperuntukkan kepada auditor khususnya bagi auditor yang bekerja di BPKP Perwakilan Kalimantan Barat agar kembali meninjau kebijakan dalam peningkatan kemampuan auditor khususnya yang berkaitan dengan faktor pengalaman, keahlian profesional, dan skeptisisme profesional auditor.
2. Perlu dikoordinasikan kembali, khususnya dengan BPKP Pusat terkait pemerataan SDM.

## 5.3 Saran

Berdasarkan simpulan dan keterbatasan, maka saran untuk penelitian berikutnya adalah sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan responden dalam jumlah yang lebih banyak, dengan demikian perlu diperluas kembali regional penelitiannya. Responden penelitian selanjutnya juga diharapkan dapat dikelompokkan antara auditor junior dan auditor senior agar bisa dilihat lebih detail apakah memang perbedaan level skeptisisme profesional, keahlian profesional, dan pengalaman terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.
2. Penelitian selanjutnya diharapkan melengkapi dimensi pengukuran skeptisisme profesional dengan menambahkan 3 dimensi lain yaitu dimensi pemahaman penyedia bukti (*understanding evidence providers*) dan tindakan atas bukti (*acting on evidence*) yang dikembangkan oleh

Charron dan Lowe (2008), serta dimensi proses pemikiran diagnostik yang terdiri atas pemikiran konvergen dan divergen yang dikembangkan oleh Plumlee (2012).

3. Penelitian selanjutnya menambahkan dimensi-dimensi yang lebih kompleks terkait kompetensi teknis khususnya ke dalam pengukur variabel keahlian profesional. Beberapa dimensi tersebut antara lain: (1) keahlian profesional di bidang hukum dan kriminologi; (2) keahlian bidang teknologi dan informasi; dan (3) keahlian di bidang barang dan jasa. Selain itu, perlu dipertimbangkan untuk menjadikan variabel pengalaman sebagai pemoderasi pengaruh keahlian profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.
4. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat melibatkan variabel kode etik auditor sebagai pemoderasi pengaruh pengalaman auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.
5. Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan metoda campuran dengan desain eksploratori sekuensial.

## Referensi

- BPKP Perwakilan Kalimantan Barat. 2014. Laporan Kinerja Instansi Pemerintah Tahun 2014. Pontianak: Kalimantan Barat.
- Braun V dan Clarke V. 2006. Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*. pp.77-101. Diunduh dari [http://eprints.uwe.ac.uk/11735/2/thematic\\_analysis\\_revised...](http://eprints.uwe.ac.uk/11735/2/thematic_analysis_revised...) pada tanggal 3 April 2015 jam 09:55.
- Charron, Kimberly F dan D. Jordan Lowe. 2008. Skepticism and The Management Accountant: Insight For Fraud Detection. *Management Accounting Quarterly Winter 8. Volume 2. Nomor 2*. Diunduh dari <http://www.ebcohost.com> tanggal 25 Oktober 2015 jam 20:51
- Creswell, John W dan Plano Clark. 2011. *Designing and Conducting Mixed Methods Research: Second Edition*. United States of America: Sage Publications, Inc.
- Creswell, John W dan Plano Clark. 2014. *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches: Fourth Edition*. United States of America: Sage Publications, Inc.
- Dorminey, Jack W., Arron Scott Fleming, Mary-Jo Kranacher, dan Richard A. Riley, Jr. 2010. Beyond The Fraud Triangle: Enhancing Deterrence Of Economic Crimes. *The CPA Journal*. Diunduh dari <http://www.proquest.com> pada tanggal 20 Agustus 2015 jam 11:39.
- Dorminey, Jack W., Arron Scott Flemming, Mary-Jo Kranacher, Rochard A. Riley, Jr. 2012. Financial Fraud: A new Perspective on Old Problem. *The CPA Journal June 2012*. p.61-65. Diunduh dari <http://www.proquest.com> pada tanggal 20 Agustus 2015 jam 13.55.

- Fullerton, Rosemary R dan Cindy Durtschi. 2004. The Effect Professional Scepticism On The Fraud Detection Skills Of Internal Auditors. *Working Paper Series*. Diunduh dari <http://www.ssrn.com> pada tanggal 20 April 2015 jam 09:49
- Gudono. 2014. Analisis Multivariat: Edisi 3. Yogyakarta: BPF E.
- Hartono, Jogiyanto dan Willy Abdillah. 2014. Konsep dan Aplikasi PLS untuk Penelitian Empiris. Edisi Pertama. Yogyakarta: BPF E
- Hilmi, Fakhri. 2011. Pengaruh Pengalaman, Pelatihan, dan Skeptisisme Profesional Terhadap Pendeteksian Kecurangan (Studi empiris pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Jakarta. Skripsi. Jakarta: Universitas Islam negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. 2008. Jakarta: Pemerintah Republik Indonesia.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- Pflugrath, Gary. Nonna Martinov-Bennie, Liang Chen. 2007. The Impact of Codes of Ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal* Vol.22 No.6 p.566-589. Diunduh dari <http://www.emeraldinsight.com> pada tanggal 16 Desember 2016 jam 11:48.
- Plumlee, David, Brett A. Rixom, dan Andrew J. Rosman. 2012. Training Auditors to Think Skeptically. Diunduh dari <http://web.ku.edu> pada tanggal 14 Oktober 2015 jam 08:05.
- Pramudyastuti, Octavia Lhaksmi. 2014. Pengaruh Skeptisisme Profesional, pelatihan Audit kecurangan, dan Independensi Terhadap kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan (Studi di Inspektorat Kabupaten Sleman). Tesis. Universitas Gadjah Mada: Yogyakarta.
- Rafael, Sarinah Joyce Margaret. 2013. Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Etika, dan Skeptisisme Profesional Terhadap Kemampuan Auditor Internal Dalam Mendeteksi Fraud. *Tesis*. Universitas Gadjah Mada: Yogyakarta.
- Robinson, Shani N. 2011. An Experimental of The Effects of Goal Framing and Time Pressure on Auditors Professional Skepticism. *Dissertation Prepared for Degree of Doctor of Philosophy University of North Texas*. Diunduh dari <http://search.proquest.com.ezproxy.ugm.ac.id/docview/1041248324/B9D230F2A0474291PQ/1?accountid=13771> pada tanggal 15 April jam 09:39.
- Singgih, Elisha Muliani dan Icuk Rangga Bawono. 2010. Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit: Studi pada Auditor di KAP “Big Four” di Indonesia”. *Paper Presentation at Simposium Akuntansi 8*. Universitas Jendral Soedirman, Purwokerto.
- Sudarmo., T. Sawardi., dan Agus Yulianto. 2008. *Fraud Auditin:Edisi Kelima*. BPKP: Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- Tuanakotta, Theodorus M. 2012. Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Jakarta: Salemba Empat.
- Wolf, David T dan Dana R. Hermanson. 2004. The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *The CPA Journal*. Desember 2004. p.38-42. Diunduh dari <http://www.proquest.com> pada tanggal 03 September 2015.

Zamzani, Faiz, Mukhlis, dan Annisa Eka Pramesti. 2014. *Audit Keuangan Sektor Publik untuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press