

Pengaruh Skeptisme Profesional, Kompetensi dan Independensi terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan dengan Pengalaman Audit sebagai Variabel Moderasi

Yulinda Honta Lambe ^{1✉} Kartini ² Aini Indrijawati ³

^{1,2,3} Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh skeptisme profesional, kompetensi, dan independensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi fraud dengan pengalaman audit sebagai variabel moderasi. Penelitian ini dilakukan melalui metode survei dalam bentuk kuesioner tertulis terhadap Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) pada Kantor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Kabupaten Toraja Utara. Sampel penelitian sebanyak sembilan puluh delapan responden, ditentukan menggunakan metode purposive sampling dengan kriteria memiliki pengalaman melaksanakan audit minimal satu tahun. Pengujian hipotesis menggunakan analisis regresi berganda dan moderated regression analysis (MRA) dengan alat bantu komputer program Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) versi 23. Selain itu dalam menjaga kualitas data, penelitian menggunakan uji validitas, uji reliabilitas. Hasil penelitian menunjukkan bahwa skeptisme profesional dan independensi berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor mendeteksi fraud sedang kompetensi tidak memengaruhi tingkat kemampuan auditor mendeteksi fraud. Adapun pengalaman audit memperkuat pengaruh skeptisme profesional dan memoderasi pengaruh kompetensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi fraud namun tidak memoderasi pengaruh independensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi fraud.

Kata Kunci: *skeptisme profesional; kompetensi; independensi pengalaman audit; kemampuan auditor mendeteksi fraud.*

Copyright (c) 2022 Yulinda Honta Lambe dkk.

✉ Corresponding author :

Email Address : hy_44@yahoo.com

PENDAHULUAN

Pimpinan suatu instansi atau organisasi pada umumnya sering merasa bahkan menyatakan bahwa lingkungan organisasinya terbebas dari perilaku kecurangan. Namun, apakah benar ada organisasi yang terbebas dari kecurangan?. Pada kenyataannya kecurangan terjadi hampir di setiap lini organisasi, mulai dari level manajemen puncak hingga pelaksana, bahkan dapat saja sampai ke petugas kebersihan. Kecurangan dapat dilakukan oleh siapapun, bahkan oleh pegawai yang tampak sangat jujur sekalipun (Pusdiklatwas BPKP, 2008). Kecurangan dalam jumlah besar jelas telah terjadi, sedang terjadi saat ini dan akan terus berlangsung sepanjang sejarah bisnis komersial. "When times are good, people steal. When times are bad, people steal more!" (Singleton & Singleton, 2010).

Berbagai kasus kecurangan pada sektor korporasi seperti beberapa kasus yang mencuat di Indonesia antara lain kasus korupsi pada penjualan kondensat oleh PT Trans-Pasific Petrochemical Indotama yang mengakibatkan kerugian negara senilai Rp37,8 triliun, kasus pengaturan transaksi investasi dan reksa dana oleh PT Asabri senilai Rp22,7 triliun, kegagalan PT Asuransi Jiwasraya membayar polis kepada nasabah terkait investasi Saving Plan sebesar Rp12,4 triliun, dan kasus pada pemberian fasilitas pendanaan jangka pendek oleh bank Century sebesar 7,4 triliun (Harruma, 2022).

Kecurangan tak urung melanda sektor publik dengan berbagai contoh dugaan korupsi pada instansi pemerintah yang melibatkan sejumlah pejabat di tingkat pusat maupun daerah seperti kasus KTP elektronik yang merugikan negara senilai Rp5,9 triliun, kerugian negara yang mencapai Rp706 miliar pada kasus Hambalang yang melibatkan menteri dan anggota DPR, dan kasus korupsi senilai Rp 5,8 triliun yang menyeret Bupati Kotawaringin Timur (Fajri, 2022). Publik pun dikejutkan saat Gubernur Sulawesi Selatan yang sarat dengan prestasi dan penghargaan, di antaranya penghargaan Bung Hatta Anti-Corruption Award (BHACA) ditetapkan sebagai tersangka oleh KPK karena diduga menerima uang sejumlah Rp5,4 miliar terkait sejumlah proyek infrastruktur di Sulawesi Selatan (<https://www.bbc.com>). Terbaru yang sedang diproses di tahun 2022 ada kasus penyerobotan lahan di Riau yang menyeret Bupati Indragiri Hulu periode 1999-2008 Raja Thamsir Rahman bersama pengusaha Surya Darmadi, dengan potensi kerugian mencapai Rp78 triliun disebut sebagai kasus korupsi terbesar di Indonesia (Nabila, 2022).

Berdasarkan Indeks Persepsi Korupsi 2021, Indonesia berada di peringkat 96 dari 180 negara, sementara dari survei oleh Badan Pusat Statistik (BPS) pada tahun 2021 Indeks Perilaku Anti Korupsi berada di kisaran 3,88%, yang meningkat di tahun 2022 menjadi 3,93%. Mengutip dari indonesia.go.id, dalam kurun waktu mulai bulan Januari sampai November 2021 KPK telah menangani 1.291 kasus tindak pidana korupsi baik di tingkat pusat maupun di berbagai daerah (Fajri, 2022). Menurut gatra.com selama tahun 2022 tidak kurang dari 1400 orang yang terdiri dari pejabat pemerintah baik eksekutif maupun legislatif serta oknum lainnya telah ditangkap KPK (Hernawardi, 2022). Keadaan demikian dapat memunculkan pesimisme bahwa pemerintahan daerah dapat berjalan sesuai yang diamanatkan UU No. 23 tahun 2014 yang memberikan hak, wewenang dan kewajiban kepada daerah otonom dalam mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan serta kepentingan masyarakat di daerahnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Penyelenggaraan pemerintahan daerah dalam urusan pemerintahan yang menjadi kewenangannya berdasarkan asas otonomi, diikuti dengan penyerahan sumber keuangan kepada daerah berupa pajak daerah dan retribusi daerah serta berupa dana perimbangan sebagai konsekuensi dari sistem desentralisasi, perlu diperkuat melalui mekanisme pembinaan, pengawasan, pemberdayaan, serta sanksi yang jelas dan tegas.

Pengertian fraud dalam terminologi umum mencakup beragam makna tentang ketidakjujuran, akal bulus dan tipu muslihat yang dilakukan seseorang untuk mendapatkan keuntungan. Dalam terminologi awam fraud lebih ditekankan pada aktivitas penyimpangan perilaku yang berkaitan dengan konsekuensi hukum. Secara umum fraud mengandung 3 (tiga) unsur penting yaitu perbuatan tidak jujur, niat atau kesengajaan, dan keuntungan yang merugikan orang lain. Dengan demikian apabila terjadi suatu kesalahan dalam pencatatan suatu transaksi keuangan namun tanpa

disengaja dan tidak membuat seseorang memperoleh keuntungan, maka kejadian tersebut bukanlah suatu perbuatan yang dikategorikan fraud (Pusdiklatwas BPKP, 2008). Standar Internasional tentang Audit (ISA) 240, mendefinisikan penipuan sebagai suatu tindakan yang disengaja oleh satu atau lebih individu, manajemen, organisasi pemerintahan, karyawan, atau pihak ketiga, yang melibatkan penggunaan keputusan untuk memperoleh keuntungan yang tidak adil atau ilegal (Said & Munandar, 2018).

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 menyebut Sistem Pengendalian Intern sebagai proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Efektivitas Sistem Pengendalian Intern diperkuat melalui pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara dan pembinaan penyelenggaraan SPIP.

Pengawasan intern sebagaimana dimaksud dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yaitu unit organisasi di lingkungan pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Kementerian Negara, Lembaga Negara dan Lembaga Pemerintah Non Departemen yang mempunyai tugas dan fungsi melakukan pengawasan dalam lingkup kewenangannya. yang terdiri atas: a. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP); b. Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern; c. Inspektorat Provinsi; dan d. Inspektorat Kabupaten/Kota. Karena itu, upaya peningkatan efektivitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dalam pengawasan keuangan di daerah menjadi sangat krusial (Al Khalish et al., 2018).

Standar audit merupakan ukuran mutu pekerjaan audit yang ditetapkan oleh organisasi profesi audit, yang merupakan persyaratan minimum yang harus dicapai dalam melaksanakan tugas auditnya (<https://pusdiklatwas.bpkp.go.id>). Standar Audit APIP yang diterbitkan oleh Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 5 Tahun 2008 mengatur Standar Umum terkait karakteristik organisasi dan para individu yang melakukan penugasan audit. Standar Umum tersebut meliputi kewenangan dan tanggung jawab, independensi dan obyektivitas, keahlian, kecermatan profesional, dan kepatuhan terhadap kode etik.

Namun demikian Lampiran Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 2015 tentang Grand Design Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2015-2019 menyatakan bahwa hasil penilaian tingkat kapabilitas pada 474 APIP K/L/D per 31 Desember 2014, sebanyak 404 APIP atau 85,23% berada pada Level 1, 69 APIP atau 14,56% pada Level 2, dan baru satu APIP atau 0,21% yang berada pada Level 3. Hasil penilaian pada tahun-tahun selanjutnya menunjukkan APIP belum mengalami peningkatan kapabilitas sebagaimana yang diharapkan. Hasil penilaian pada Level 1 dan 2 mengandung risiko bahwa APIP tidak secara optimal memberikan nilai tambah dari kontribusinya di bidang pengawasan intern bagi keberhasilan penyelenggaraan pemerintahan.

Pemetaan kapabilitas APIP yang dilakukan oleh BPKP tersebut menunjukkan fakta bahwa sebagian besar di Indonesia berada pada level satu yaitu Initial. Level satu (Initial) merupakan suatu keadaan dimana proses pelaksanaan audit oleh suatu

APIP tidak berkelanjutan atau tidak terstruktur, tidak memiliki pedoman SOP pengawasan intern, hasil audit bergantung pada kemampuan masing-masing individu serta melaksanakan audit atau revidi dokumen dan transaksi untuk akurasi dan kepatuhan saja sehingga belum mampu mendeteksi kecurangan (<https://inspektorat.banjarkab.go.id/>). Berbagai fakta tersebut menimbulkan tanggapan negatif masyarakat menyangkut ketidakmampuan aparat pengawas intern pemerintah dalam menjalankan tugas pokok dan fungsinya, khususnya dalam pencegahan dan pendeteksian kecurangan. Aparatur pengawas intern pemerintah terlihat mandul dalam upaya pencegahan TPK, padahal posisi APIP yang melekat dalam sebuah organisasi seharusnya lebih mudah dan mampu untuk mencegah dan mendeteksi adanya tindakan kecurangan melalui peran pengawasannya, baik dalam bidang pemeriksaan (audit), revidi, evaluasi, dan monitoring (Suhartanto, 2013).

Standar profesional audit mewajibkan auditor agar dapat memberikan pertimbangan yang lebih besar untuk mengintegrasikan deteksi kecurangan dalam perencanaan audit. Secara historis, profesi auditor diandalkan untuk mengevaluasi kecukupan dan efektivitas pengendalian internal dalam mendeteksi dan mencegah kecurangan. Diawali dengan dokumentasi sistem pengendalian internal, di mana apabila dianggap memadai maka auditor kemudian melanjutkan pengujian untuk memastikan pengendalian manajemen berjalan sesuai harapan manajemen. Secara umum dikatakan bahwa tidak ada ciri-ciri lahiriah yang menandai seorang pelaku fraud (Rahmatika, 2020). Secara konvensional, standar audit menyatakan bahwa auditor harus waspada terhadap isyarat atau indikasi kecurangan dalam pelaksanaan audit. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia yang dirilis oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) pada tahun 2014, menyatakan bahwa auditor harus menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan audit intern. Penggunaan kecermatan profesional ini menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan pengujian secara kritis terhadap bukti-bukti yang disediakan oleh auditee. Penelitian demi penelitian menunjukkan bahwa kurangnya skeptisme profesional adalah penyebab utama untuk kegagalan audit dalam mendeteksi fraud (Vona, 2012).

Theory of Planned Behavior (TPB) menjelaskan bahwa sikap skeptis merupakan sikap dasar seseorang (*person in nature*) yang membentuk *behavioral belief* auditor dan menghasilkan suatu sikap (*attitude*) dalam melakukan penugasan audit, yaitu evaluasi positif atau negatif terhadap bukti-bukti audit/catatan akuntansi yang disajikan auditee. Auditor dengan skeptisme profesional tidak serta merta menerima bukti-bukti audit tersebut apa adanya, tetapi memperkirakan kemungkinan-kemungkinan yang dapat terjadi, seperti kemungkinan bukti yang menyesatkan, tidak lengkap, atau pihak yang menyediakan bukti tidak kompeten bahkan kemungkinan adanya kesengajaan menyediakan bukti yang menyesatkan atau tidak lengkap (Djohar, 2012). Auditor yang memiliki sikap skeptis yang tinggi, biasanya selalu berpikiran logis dan membuat keputusan berdasarkan fakta-fakta yang ada (Noviyanti, 2008).

Salah satu atribut yang harus dimiliki oleh seorang auditor adalah "*able to think like a crook*" atau mampu berpikir seperti penjahat. Hal ini terkait erat dengan kompetensi yang dimiliki auditor dalam menjalankan penugasan audit. Teori

disonansi kognitif menyebutkan tentang unsur-unsur kognitif yaitu setiap pengetahuan, opini, atau apa yang dipercaya orang mengenai suatu obyek, lingkungan, diri sendiri atau perilakunya. Unsur-unsur ini membentuk kompetensi auditor yang diperlukan auditor saat mengalami konflik antara dua kognisi atau konflik antara perilaku dan sikap (Rahmatika, 2020).

Selain sikap skeptisme profesional dan kompetensi, auditor juga dituntut untuk memiliki sikap independensi dalam memelihara objektivitas profesionalnya. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: Per/220/M.Pan/7/2008 Tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya mendefinisikan audit sebagai proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Independen berarti mandiri atau tidak tergantung pada sesuatu yang lain atau tidak bias dalam bersikap (Nasution, 2018). Determinan dasar yang kedua dari Theory of Planned Behavior (TPB) yakni normative beliefs, yaitu bahwa keputusan individu dapat dipengaruhi oleh faktor lingkungan sosial khususnya orang-orang yang berpengaruh bagi kehidupan individu tersebut (significant others). Normative beliefs menghasilkan subjective norm (norma subyektif), yaitu apakah individu mematuhi pandangan orang lain yang berpengaruh dalam hidupnya atau tidak (motivation to comply) (Fishbein & Ajzen, 1977). Auditor yang independen akan memungkinkan yang bersangkutan bersikap objektif. Dengan sikap independensi yang melekat dalam dirinya akan memungkinkan seorang auditor dapat melakukan pendeteksian kecurangan (Nugroho, 2018; Meidiyustiani & Septiani, 2020).

Faktor lain yang memegang peran penting bagi auditor agar dapat mendeteksi kecurangan adalah pengalaman audit, karena pengalaman yang lebih akan menghasilkan pengetahuan yang lebih (Bandi, 2002; Putri, 2008). Determinan dasar TPB yang ketiga yaitu control beliefs merupakan keyakinan dari individu tentang hal-hal yang mendukung atau menghambat untuk melakukan perilaku tertentu (Perceived Behavioral Control). Perceived Behavioral Control (PBC) ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain (Ajzen, 1991; Pashaei Fashtali et al., 2021). Auditor yang berpengalaman akan memiliki tingkat kemampuan lebih dalam mendeteksi kecurangan serta memiliki sensitifitas yang tinggi terhadap kemungkinan kekeliruan sehingga pengalaman tersebut dapat membantu auditor menyelesaikan tugas-tugasnya dalam menilai informasi-informasi dan bukti-bukti yang relevan (Susanto, 2020). Oleh karena itu, pengalaman dapat dijadikan variabel moderasi untuk melihat hubungan antara variabel bebas terhadap variabel terikat.

Beberapa penelitian mengenai kemampuan auditor mendeteksi kecurangan telah lebih dahulu dilakukan. Susilawati, et.al (2022) yang melakukan penelitian pada Inspektorat Kabupaten Ponorogo dan Madiun menemukan bahwa skeptisme profesional auditor dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hasil yang berbeda ditemukan penelitian (Elfia & Erinos, 2022) pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Barat bahwa skeptisme profesional tidak berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Sementara penelitian Digdowisseiso (2022) pada Auditor BPK RI di Jakarta Pusat menyimpulkan bahwa skeptisme profesional dan kompetensi berpengaruh positif terhadap kemampuan mendeteksi fraud, namun Independensi

tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi fraud. Hasil penelitian Agustina, et.al (2021) pada Inspektorat Jenderal Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan menunjukkan bahwa kompetensi, independensi, dan tekanan waktu audit tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan sementara pengalaman auditor dan skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap deteksi kecurangan, namun skeptisme profesional mampu memediasi pengaruh kompetensi, independensi, pengalaman dan tekanan waktu audit terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan.

Penelitian Permatasari (2022) pada Kantor Akuntan Publik Kota Bandung membuktikan bahwa variabel independensi dan variabel skeptisme profesional dapat meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Penelitian (Susanto, 2020) menemukan bahwa skeptisme profesional dan independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan, sedang pengalaman memperkuat pengaruh skeptisme profesional dan independensi terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Peuranda, et.al (2019) dengan penelitian pada Inspektorat di Provinsi Riau menemukan bahwa kompetensi dan skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan namun independensi tidak berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Penelitian (Said & Munandar, 2018) terhadap auditor independen yang bekerja di Kantor Akuntan Publik Jakarta yang terdaftar di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI) menunjukkan bahwa skeptisme profesional dan kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap pendeteksian kecurangan baik secara parsial maupun simultan.

Penelitian Biksa (2016) pada tujuh Kantor Akuntan Publik di Bali menyimpulkan bahwa pengalaman, independensi, dan skeptisme profesional auditor berpengaruh positif pada pendeteksian kecurangan. Penelitian Simanjuntak (2015) pada auditor di BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Utara menyimpulkan bahwa kompetensi dan skeptisme profesional berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan, namun independensi tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan. Novita (2015) dengan penelitian pada BPKP Perwakilan Provinsi Riau menemukan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan.

Penelitian ini merujuk pada penelitian Susanto (2020). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian tersebut adalah variabel tekanan waktu diganti menjadi variabel kompetensi, sebagaimana Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-211/K/JF/2010 yang mempersyaratkan Kompetensi sebagai hal yang harus dimiliki auditor mencakup pengetahuan (knowledge) dan keterampilan/keahlian (skill) serta perilaku (attitude) untuk dapat melakukan tugas-tugas dalam Jabatan Fungsional Auditor dengan hasil yang baik, termasuk dalam pendeteksian kecurangan.

Dengan demikian maka keterbaruan yang hendak diuji dalam penelitian ini adalah kemampuan variabel pengalaman audit untuk memperkuat pengaruh kompetensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. Adapun variabel tekanan waktu tidak menjadi variabel penelitian ini karena merupakan hal yang sukar dihindari dalam pelaksanaan tugas APIP dengan sejumlah kewajiban pengawasan yang harus dilaksanakan. Selain itu penelitian Susanto (2020) dilakukan terhadap auditor BPK-RI yang pada umumnya memiliki latar belakang pendidikan akuntansi dan menduduki jabatan fungsional auditor dibanding APIP Inspektorat dengan

beragam latar belakang pendidikan dan tidak seluruhnya menduduki jabatan fungsional auditor yang menjadi responden dalam penelitian ini.

Dengan adanya hasil penelitian sebelumnya yang belum konsisten dan research gap yang terjadi, penelitian ini ingin menguji pengaruh skeptisme profesional, kompetensi, dan independensi terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan pengalaman audit sebagai variabel moderasi pada auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Kabupaten Toraja Utara. Pemilihan topik dan lokasi penelitian tidak lepas dari hasil assessment kapabilitas APIP pada kedua daerah ini yang masih berada di bawah Level 3 (BPKP, 2017). Peneliti termotivasi untuk dapat memberikan kontribusi pada pemerintah daerah khususnya Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Kabupaten Toraja Utara agar lebih efektif dalam melakukan audit utamanya yang terkait dengan pendeteksian kecurangan.

Theory of Planned Behavior (TPB) merupakan pengembangan dari Theory of Reasoned Action (TRA), yang dikemukakan oleh Ajzen (1985) dengan menambahkan sebuah konstruk yaitu persepsi kontrol berperilaku (*perceived behavioral control*). Ajzen (1991) dalam pandangannya mengenai konsep Theory of Planned Behavior (Teori Perilaku Terencana) mengasumsikan bahwa manusia biasanya akan berperilaku pantas (*behave in a sensible manner*) sesuai dengan apa yang diinginkan lingkungannya. Tujuan dan manfaat teori ini dalam konteks penelitian ini adalah untuk meramalkan dan memahami pengaruh-pengaruh motivasi perilaku aparatur pengawas intern pemerintah dalam mendeteksi kecurangan. Teori Disonansi Kognitif (*Cognitive Dissonance*) dikembangkan oleh Leon Festinger pada tahun 1957. Teori ini menyatakan bahwa manusia pada dasarnya menyukai konsistensi, oleh karena itu manusia akan cenderung mengambil sikap yang tidak bertentangan dengan satu sama lain dan menghindari melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan sikapnya. Disonansi bermakna adanya suatu inkonsistensi, sehingga disonansi kognitif diartikan sebagai keadaan psikologis yang tidak menyenangkan yang dapat timbul dalam diri seseorang ketika terjadi konflik antara dua kognisi atau konflik antara perilaku dan sikap. Unsur kognitif yang dimaksud dalam teori ini adalah setiap pengetahuan, opini, atau apa yang dipercaya orang mengenai suatu obyek, lingkungan, diri sendiri atau perilakunya. Disonansi kognitif dapat terjadi pada unsur-unsur kognitif yang relevan atau yang ada hubungannya satu sama lain (Festinger, 1962).

Organisasi profesional di bidang audit kecurangan The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE, 2016), mendefinisikan fraud sebagai perbuatan melawan hukum yang dilakukan dengan sengaja untuk tujuan tertentu seperti manipulasi atau memberikan laporan keliru terhadap pihak lain, yang dilakukan oleh orang-orang dari dalam atau luar organisasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi maupun kelompok yang secara langsung atau tidak langsung merugikan pihak lain. Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa setidaknya ada tiga elemen fundamental dalam kecurangan (*fraud*), yaitu: (1) kecurangan dilakukan dengan sengaja, (2) kecurangan merupakan tindakan menyembunyikan fakta atau penipuan, dan (3) kecurangan bertujuan untuk memperoleh keuntungan pihak-pihak tertentu.

Tuanakotta (2012) 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.

Standar Profesional Akuntan Publik SA Seksi 230 PSA No. 04 mendefinisikan skeptisme profesional sebagai sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor tidak boleh menganggap bahwa manajemen adalah tidak jujur, namun juga tidak boleh menganggap bahwa kejujuran manajemen tidak dipertanyakan lagi. Auditor juga tidak boleh merasa puas dengan bukti-bukti yang kurang persuasif karena keyakinannya atas kejujuran manajemen. International Standards on Auditing juga menyatakan bahwa skeptisme profesional auditor penting untuk penilaian yang kritis (critical assessment) terhadap bukti-bukti audit, yaitu bahwa auditor harus memiliki pikiran yang selalu mempertanyakan keandalan dokumen-dokumen yang diperoleh dari pihak manajemen dan juga mempertimbangkan kecukupan dan kesesuaian bukti yang diperoleh.

Standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik menyebutkan bahwa auditor disyaratkan memiliki kualifikasi teknis dan pengalaman dalam bidang atau industri yang mereka audit (Arens et al., 2012). Menurut Spencer dan Spencer (2008), kompetensi ialah karakter yang muncul pada seseorang yang menjadi cara bersikap serta berpikir dalam seluruh suasana, serta berlangsung dalam rentang waktu yang lama. Dari opini tersebut dapat dimaknai bahwa kompetensi menunjuk pada kemampuan seorang dalam suatu profesi yang dapat diamati dari cara berpikir, bersikap, dan bertindak. C. Lynn dalam Yatimah (2020) berpendapat bahwa kompetensi dapat meliputi pengulangan kembali fakta-fakta dan konsep-konsep sampai pada keterampilan motor lanjut hingga pada perilaku-perilaku pembelajaran dan nilai-nilai profesional.

Menurut Susanto (2020) independensi dapat diartikan sebagai sikap dari seorang auditor yang tidak memiliki kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugas audit, karena memiliki sikap independen berarti menghindarkan auditor tersebut dari hal-hal yang dapat mengganggu sikap mental dan penampilan obyektif dalam melaksanakan tugas audit. Sikap mental tersebut harus terus dipelihara untuk dapat menghasilkan audit yang berkualitas termasuk kemampuan dalam pendeteksian kecurangan. Meskipun pada kenyataannya prinsip independen ini terkadang sulit untuk benar-benar dilaksanakan, namun baik auditor maupun auditee harus selalu berusaha menjaga independensi tersebut sehingga tujuan audit dapat diwujudkan secara optimal. Standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik menyebutkan bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang memadai dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan pengalaman dalam bidang atau industri yang mereka audit (Arens et al., 2012). Dewi (2015) menyatakan bahwa perkembangan moral kognitif seseorang dipengaruhi oleh pengalaman. Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku. Pengalaman dapat memberikan peluang bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan dengan lebih baik (Sari & Helmayunita, 2018). Pengalaman kerja yang semakin luas, membuat seseorang semakin terampil dalam melakukan pekerjaannya dan semakin sempurna dalam pola pikir dan tindakan untuk mencapai tujuan yang ditetapkan (Puspaningsih, 2014). Pengalaman audit pada dasarnya dapat mengembangkan struktur memori yang kompleks dan luas, yang membentuk kumpulan informasi yang diperlukan dalam membuat keputusan-

keputusan audit (Libby & Trotman, 1993). Knoers (1999) menyatakan bahwa pengalaman merupakan sebuah proses pembelajaran dan penambahan potensi tingkah laku seseorang yang dapat diperoleh melalui pendidikan formal dan non formal.

Theory of Planned Behavior (TPB) menjelaskan bahwa keyakinan (beliefs) merupakan penentu dari niat atau tindakan yang dilakukan seseorang (Ajzen, 1991). Sikap skeptisme profesional yang dimiliki oleh pengawas intern pemerintah dapat membentuk behavioral beliefs auditor yang menghasilkan sikap terhadap perilaku (attitude toward behavior), dalam evaluasi positif atau negatif terhadap bukti-bukti audit/catatan akuntansi yang disajikan auditee. Apabila seorang auditor internal/pengawas intern memiliki evaluasi negatif terhadap bukti-bukti audit yang diberikan oleh auditee maka mereka akan cenderung bersikap unfavorable terhadap bukti-bukti tersebut dan akan mencari informasi tambahan sehingga akan lebih mampu untuk mendeteksi kecurangan. Auditor yang memiliki sikap skeptisme profesional yang tinggi akan membuat auditor untuk selalu mencari informasi yang lebih banyak dan signifikan, sehingga akan lebih dapat mendeteksi adanya fraud karena informasi yang mereka miliki tersebut (Fullerton & Durtschi, 2014).

Sementara itu, Cognitive Dissonance Theory (Teori Disonansi Kognitif) menyatakan bahwa manusia pada dasarnya menyukai konsistensi, oleh karena itu manusia akan cenderung mengambil sikap yang tidak bertentangan dengan satu sama lain dan menghindari melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan sikapnya. Disonansi kognitif dalam diri auditor akan menentukan bagaimana ia bersikap dalam mendeteksi kecurangan pada saat sifat dasarnya sebagai manusia yang menyukai konsistensi dihadapkan pada situasi yang sebaliknya. Tingkat kepercayaan (trust) auditor yang tinggi terhadap klien dapat menurunkan tingkat skeptisme profesionalnya dan sebaliknya. Sedangkan pemberian penaksiran risiko kecurangan (fraud risk assessment) yang tinggi dari atasan auditor kepada auditor akan meningkatkan skeptisme profesionalnya dan sebaliknya (Susanto, 2020).

Penelitian (Digdowiseiso et al., 2022; Susanto, 2020; Susilawati & Utami, 2022), menemukan bahwa skeptisme profesional auditor berpengaruh signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hasil yang berbeda ditemukan penelitian (Elfia & Erinos, 2022) pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Barat bahwa skeptisme profesional tidak berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Kemahiran profesional yang dipersyaratkan bagi auditor termasuk sikap skeptisme profesional yang perlu dimiliki sebagai hal yang penting ketika mempertimbangkan risiko dari salah saji material yang disebabkan oleh tindakan kecurangan., dan menilai secara kritis bukti audit serta mengambil keputusan audit berlandaskan keahlian auditing yang dimilikinya. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₁: Skeptisme Profesional berpengaruh positif terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan

Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-211/K/JF/2010 tentang Standar Kompetensi Auditor menyebutkan bahwa Kompetensi Auditor merupakan ukuran kemampuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor mencakup pengetahuan (knowledge) dan keterampilan/keahlian (skill) serta perilaku (attitude) untuk dapat melakukan tugas-tugas dalam Jabatan Fungsional Auditor dengan hasil yang baik.

Auditor yang mempunyai hak atau kewenangan untuk melakukan audit adalah auditor yang kompeten menurut hukum serta memiliki keterampilan dan keahlian yang cukup untuk melakukan penugasan audit (Pusdiklatwas BPKP, 2008). Berdasarkan fungsi dasar determinan TPB, keyakinan (beliefs) merupakan penentu seseorang untuk melakukan suatu niat menjadi perilaku. Dan dalam diri seorang auditor belief atau keyakinan itu dapat berasal dari kompetensi yang turut membentuk behavioral belief dalam dirinya yang menghasilkan suatu sikap terhadap perilaku (attitude toward behavior), yaitu evaluasi positif atau negatif terhadap bukti-bukti audit/catatan akuntansi yang disajikan auditee. Dengan pengetahuan (knowledge) dan keterampilan/keahlian (skill) serta perilaku (attitude) yang dimilikinya maka auditor mampu menemukan dan mau melaporkan adanya ketidakwajaran dalam laporan keuangan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Kompetensi yang membentuk perilaku ini diperlukan auditor saat mengalami disonansi kognitif. Menurut Spencer (2008), kompetensi ialah karakter yang muncul pada seseorang yang menjadi cara bersikap serta berpikir dalam seluruh suasana, serta berlangsung dalam rentang waktu yang lama. Dengan demikian kompetensi yang dimiliki auditor menentukan bagaimana ia bersikap dalam mendeteksi kecurangan pada saat sifat dasarnya sebagai manusia yang menyukai konsistensi dihadapkan pada situasi yang sebaliknya. Penelitian (Digdowiseiso et al., 2022; Peuranda et al., 2019; Said & Munandar, 2018) menyimpulkan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan. Hasil berbeda ditemukan penelitian (Agustina et al., 2021) pada Inspektorat Jenderal Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan yang menunjukkan bahwa kompetensi tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan. Seorang auditor harus memiliki kompetensi yaitu pengetahuan (knowledge) dan keterampilan/keahlian (skill) serta perilaku (attitude) yang cukup untuk dapat melakukan audit secara objektif, cermat, dan seksama termasuk dalam pendeteksian kecurangan. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₂: Kompetensi berpengaruh positif terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan

Determinan dasar yang kedua dari Theory of Planned Behavior (TPB) yakni normative beliefs, yaitu bahwa keputusan individu dapat dipengaruhi oleh faktor lingkungan sosial khususnya orang-orang yang berpengaruh bagi kehidupan individu tersebut (significant others). Normative beliefs menghasilkan subjective norm (norma subyektif), yaitu apakah individu mematuhi pandangan orang lain yang berpengaruh dalam hidupnya atau tidak (motivation to comply) (Fishbein & Ajzen, 1977). Independensi yang dimiliki oleh auditor akan menghindarkan auditor tersebut dari pengaruh yang dapat mengganggu sikap mental dan penampilan obyektif dalam melaksanakan tugas audit. Sikap mental tersebut harus terus dipelihara untuk dapat menghasilkan audit yang berkualitas termasuk kemampuan dalam pendeteksian kecurangan (Susanto, 2020). Teori Disonansi Kognitif menyatakan bahwa manusia pada dasarnya menyukai konsistensi, oleh karena itu manusia akan cenderung mengambil sikap yang tidak bertentangan dengan satu sama lain dan menghindari melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan sikapnya. Auditor yang independen akan memungkinkan yang bersangkutan tetap memiliki sikap objektif meski berada

dalam keadaan psikologis yang tidak menyenangkan akibat konflik antara dua kognisi atau konflik antara perilaku dan sikap. Penelitian (Biksa & Wiratmaja, 2016; Permatasari, 2022; Susilawati & Utami, 2022) menemukan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hasil yang berbeda ditemukan penelitian (Digdowiseiso et al., 2022) yang menyimpulkan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan. Seorang auditor tidak boleh memiliki kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugas audit, untuk menghindarkan auditor tersebut dari hal-hal yang dapat mengganggu sikap mental dan penampilan obyektif, yang harus terus dipelihara untuk dapat menghasilkan audit yang obyektif termasuk kemampuan dalam pendeteksian kecurangan. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₃: Independensi berpengaruh positif terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan

Determinan dasar TPB yang ketiga yaitu control beliefs merupakan keyakinan dari individu tentang hal-hal yang mendukung atau menghambat untuk melakukan perilaku tertentu (Perceived Behavioral Control). Perceived Behavioral Control (PBC) ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain (Fishbein & Ajzen, 2005). Seorang auditor internal yang sudah berpengalaman lebih memiliki sikap skeptis tentang kemungkinan terjadinya kecurangan dalam suatu laporan keuangan karena didasarkan pada pengalaman sebelumnya. Sementara itu, Cognitive Dissonance Theory (Teori Disonansi Kognitif) membantu menjelaskan bagaimana pengaruh pengalaman auditor dalam mendeteksi kecurangan ketika terjadi disonansi kognitif dalam dirinya. Dengan pengalaman auditor sebagai manusia dengan sifat dasar yang menyukai konsistensi dapat mengambil sikap yang tepat saat dihadapkan pada situasi yang sebaliknya. Hasil penelitian (Agustina et al., 2021) menunjukkan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap deteksi kecurangan. Hasil yang berbeda dikemukakan (Sofyan et al., 2015) yang menemukan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap Kemampuan Mendeteksi Kecurangan. Sementara penelitian Susanto (2020) menemukan bahwa pengalaman memperkuat pengaruh skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Auditor yang berpengalaman akan lebih mudah mendeteksi penyebab dari kekeliruan yang terjadi, apakah itu murni karena kesalahan baik manusia atau alat atau kekeliruan yang terjadi karena disengaja, untuk mendukung sikap skeptisme profesional yang dimilikinya. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₄: Pengalaman audit memperkuat pengaruh skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan

Determinan dasar TPB yang ketiga yaitu control beliefs merupakan keyakinan dari individu tentang hal-hal yang mendukung atau menghambat untuk melakukan perilaku tertentu (Perceived Behavioral Control). Perceived Behavioral Control (PBC) ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain (Fishbein & Ajzen, 2005). Auditor yang berpengalaman memiliki pengetahuan tentang kekeliruan dan kecurangan yang lebih banyak akan lebih

mampu untuk mendeteksi kecurangan (Anggriawan, 2014). Teori Disonansi Kognitif membantu menjelaskan bagaimana pengaruh pengalaman auditor dalam mendeteksi kecurangan ketika terjadi disonansi kognitif dalam dirinya. Menurut Libby dan Frederick (1990) auditor yang memiliki pengalaman tidak hanya memiliki kemampuan untuk menentukan kekeliruan (error) atau kecurangan (fraud), tetapi juga memiliki kemampuan lebih untuk memberikan penjelasan yang lebih akurat dibanding auditor yang kurang berpengalaman. Hasil penelitian Agustina, et.al (2021) menunjukkan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap deteksi kecurangan. Hasil yang berbeda dikemukakan (Sofyan et al., 2015) dengan penelitian pada BPKP Perwakilan Provinsi Riau yang menemukan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap Kemampuan Mendeteksi Kecurangan. Auditor yang berpengalaman akan lebih mudah mendeteksi kemungkinan terjadinya kecurangan termasuk dalam hal kecurangan atas laporan keuangan untuk mendukung kompetensi yang dimilikinya. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₅: Pengalaman audit memperkuat pengaruh kompetensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan

Control beliefs yang merupakan determinan dasar TPB yang ketiga menyebutkan adanya keyakinan dari individu tentang hal-hal yang mendukung atau menghambat untuk melakukan perilaku tertentu (Perceived Behavioral Control), ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain (Fishbein & Ajzen, 2005). Seorang auditor internal yang sudah berpengalaman lebih mampu mengambil keputusan audit tanpa dipengaruhi oleh faktor lingkungan sosial khususnya orang-orang yang berpengaruh bagi kehidupan individu tersebut (significant others). Teori Disonansi Kognitif membantu menjelaskan bagaimana pengaruh pengalaman auditor dalam mendeteksi kecurangan ketika terjadi disonansi kognitif dalam dirinya. Dengan pengalaman auditor sebagai manusia dengan sifat dasar yang menyukai konsistensi dapat mengambil sikap yang tepat saat dihadapkan pada situasi yang sebaliknya. Hasil penelitian (Agustina et al., 2021; Biksa & Wiratmaja, 2016) menunjukkan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap deteksi kecurangan. Hasil yang berbeda dikemukakan (Sofyan et al., 2015) dengan penelitian pada BPKP Perwakilan Provinsi Riau yang menemukan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan. Sementara penelitian Susanto (2020) menemukan bahwa pengalaman memperkuat pengaruh independensi terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Auditor yang berpengalaman akan lebih mudah mengatasi tekanan akibat pengaruh faktor lingkungan sosial khususnya orang-orang yang berpengaruh bagi kehidupan individu tersebut (significant others) untuk mendukung sikap independensi yang dimilikinya. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₆: Pengalaman audit memperkuat pengaruh independensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan.

METODOLOGI

Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif menggunakan pendekatan kausalitatif, karena ini bermaksud untuk menjelaskan hubungan kausal antara variabel-variabel dengan melalui pengujian hipotesis yang telah dirumuskan sebelumnya. Populasi dalam penelitian ini adalah Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP), yaitu seluruh pengawas intern pemerintah, baik yang bersertifikasi maupun belum bersertifikasi. Sampel penelitian menggunakan metode purposive sampling di mana menurut Hartono (2013) merupakan teknik penentuan sampel dengan mengambil sampel dari populasi berdasarkan suatu kriteria tertentu. Adapun kriteria khusus yang digunakan berdasarkan pertimbangan (judgment) yaitu telah memiliki pengalaman melaksanakan audit minimal satu tahun, sehingga diperoleh jumlah sampel sebanyak 98 orang, masing-masing pada Kantor Inspektorat Kabupaten Kabupaten Tana Toraja 53 orang dan Kantor Inspektorat Kabupaten Toraja Utara sebanyak 45 orang. Data dalam penelitian ini menggunakan data primer yang dikumpulkan dengan menyebarkan kuesioner kepada seluruh responden yang diisi dengan beberapa pertanyaan dengan lima opsi jawaban yang akan diberi bobot skor seperti jawaban (Sangat Setuju=5, Setuju=4, Kurang Setuju=3, Tidak Setuju=2, Sangat Tidak Setuju=1). Data yang telah dikumpulkan akan dianalisis melalui empat tahapan pengujian. Tahap pertama adalah melakukan uji statistik deskriptif. Tahap kedua adalah uji instrumen penelitian yang terdiri dari (uji validitas, uji reliabilitas). Tahap ketiga adalah uji asumsi klasik yang terdiri dari (uji normalitas, uji heteroskedastisitas, uji multikolinearitas). Tahap keempat adalah menguji seluruh hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini dan akan dibuktikan melalui uji simultan, uji parsial dan uji moderasi.

Tabel 1. Operational Variable

Variabel	Item	Indikator	Referensi
Skeptisme Profesional (X1)	X1.1	Penolakan informasi tanpa pembuktian yang jelas	(Agustina et al., 2021; Sigiyo, 2018; Susanto, 2020)
	X1.2	Mempertanyakan untuk pembuktian suatu obyek	
	X1.3	Membutuhkan informasi lebih untuk membuat keputusan	
	X1.4	Tidak secara terburu-buru dalam pengambilan keputusan	
	X1.5	Tidak membuat keputusan jika informasi belum valid	
Kompetensi (X2)	X2.1	Pengetahuan Formal	(Simanjuntak & Hasan, 2015; Yatimah et al., 2020)
	X2.2	Kompetensi Teknis/Jabatan	
	X2.3	Pelatihan	
Independensi (X3)	X3.1	Kualitas Personal	(Permatasari, 2022; Peuranda et al., 2019)
	X3.2	Kebebasan yang Diperoleh	
	X3.3	Hubungan Personal	
	X3.4	Kepentingan Keuangan	
Kemampuan Auditor	X3.5	Solidaritas Profesi	
	Y1.1	Pemahaman tugas pokok dan fungsi instansi auditee	

Mendeteksi Kecurangan (Y)	Y1.2	Pemahaman SPI organisasi auditee	(Agustina et al., 2021; Said & Munandar, 2018)
	Y1.3	Kemampuan melakukan telaahan kritis atas SPI	
	Y1.4	Kemampuan menyimpulkan kekuatan dan kelemahan SPI	
	Y1.5	Pengetahuan tentang jenis-jenis kecurangan	
Pengalaman Audit (M)	M1.1	Lama Bekerja	(Suryani & Helvinda, 2015)
	M1.2	Jumlah Penugasan	

HASIL DAN PEMBAHASAN

Tahap pertama yang dilakukan yaitu analisis statistik deskriptif. Statistik deskriptif variabel penelitian memberikan gambaran atau opsi suatu data. Statistik deskriptif dalam penelitian ini dilihat dari nilai minimum (Min), maximum (Max), rata-rata (Mean) dan standar deviasi (SD). Berdasarkan data yang dikumpulkan maka akan dijelaskan hasil jawaban responden yang ditunjukkan pada tabel 2 berikut:

Tabel 2. Statistik Deskriptif

Variabel	Min	Maks	Mean	Std. Dev.
Skeptisme Profesional (X ₁)	3,20	4,90	3,97	0,328
Kompetensi (X ₂)	1,00	5,00	3,02	1,035
Independensi (X ₃)	3,40	4,80	4,08	0,389
Pengalaman Audit (M)	1,00	4,50	2,50	0,942
Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y)	2,50	4,90	3,59	0,435

Sumber: Data primer diolah 2022

Statistik deskriptif pada tabel 2 menunjukkan nilai rata-rata (mean) terkecil sebesar 2,50 pada variabel Pengalaman (M) dan tertinggi sebesar 4,08 pada variabel Independensi (X₃). Untuk keragaman sampel, standar deviasi terbesar yaitu 1,035 pada variabel Kompetensi (X₂) dan standar deviasi terkecil yaitu 0,328 pada variabel Skeptisme Profesional (X₁).

Tahap kedua yaitu uji instrument data penelitian yang terdiri dari uji validitas dan reliabilitas. Instrumen dikatakan baik apabila instrumen penelitian tersebut memenuhi persyaratan utama yaitu valid (sahih) dan reliabel (andal). Pengujian Validitas instrumen menggunakan dengan alat analisis Korelasi Pearson. Jika nilai korelasi pearson (r) lebih besar dari r tabel, mengindikasikan item tersebut valid dan layak untuk diikutsertakan pada tahap selanjutnya. Sama halnya dengan pengujian validitas, pengujian reabilitas juga dilakukan secara statistik yaitu dengan menghitung besarnya Cornbarh's Alpha. Jika koefisien alpha yang dihasilkan ≥ 0.6 , maka indikator tersebut dikatakan reliabel atau dapat dipercaya.

Tabel 3. Hasil Uji Validitas Instrumen

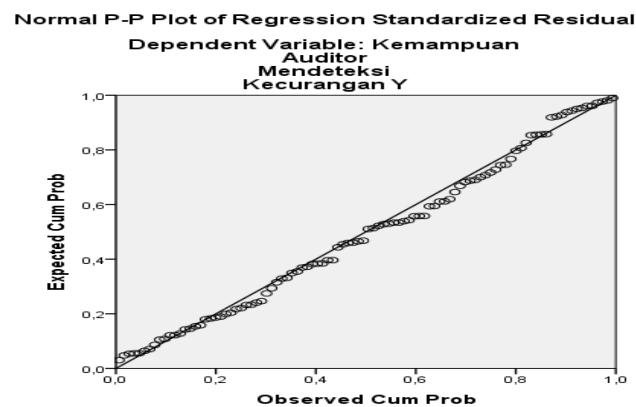
Variabel	Indikator	Koefisien Korelasi (r)	Cronbach's Alpha	Kesimpulan
Skeptisme Profesional (X ₁)	X _{1.1}	0,481	0,857	Valid dan reliabel
	X _{1.2}	0,746		Valid dan reliabel
	X _{1.3}	0,602		Valid dan reliabel
	X _{1.4}	0,733		Valid dan reliabel

	X _{1.5}	0,689		Valid dan reliabel
	X _{1.6}	0,613		Valid dan reliabel
	X _{1.7}	0,447		Valid dan reliabel
	X _{1.8}	0,427		Valid dan reliabel
	X _{1.9}	0,659		Valid dan reliabel
	X _{1.10}	0,595		Valid dan reliabel
	X _{1.11}	0,670		Valid dan reliabel
	X _{1.12}	0,657		Valid dan reliabel
	X _{1.13}	0,520		Valid dan reliabel
	X _{1.14}	0,441		Valid dan reliabel
Idealisme (X ₂)	X _{2.1}	0,468	0,666	Valid dan reliabel
	X _{2.2}	0,901		Valid dan reliabel
	X _{2.3}	0,880		Valid dan reliabel
	X _{3.1}	0,730		Valid dan reliabel
Independensi (X ₃)	X _{3.2}	0,577	0,696	Valid dan reliabel
	X _{3.3}	0,612		Valid dan reliabel
	X _{3.4}	0,667		Valid dan reliabel
	X _{3.5}	0,787		Valid dan reliabel
Pengalaman Audit (M)	M1.1	0,869	0,658	Valid dan reliabel
	M1.2	0,798		Valid dan reliabel
	Y.1	0,845		Valid dan reliabel
	Y.2	0,734		Valid dan reliabel
	Y.3	0,813		Valid dan reliabel
	Y.4	0,821		Valid dan reliabel
	Y.5	0,800		Valid dan reliabel
Kemampuan Mendeteksi Fraud(Y)	Y.6	0,789	0,945	Valid dan reliabel
	Y.7	0,750		Valid dan reliabel
	Y.8	0,805		Valid dan reliabel
	Y.9	0,799		Valid dan reliabel
	Y.10	0,635		Valid dan reliabel
	Y.11	0,692		Valid dan reliabel
	Y.12	0,821		Valid dan reliabel
	Y.13	0,578		Valid dan reliabel
	Y.14	0,802		Valid dan reliabel

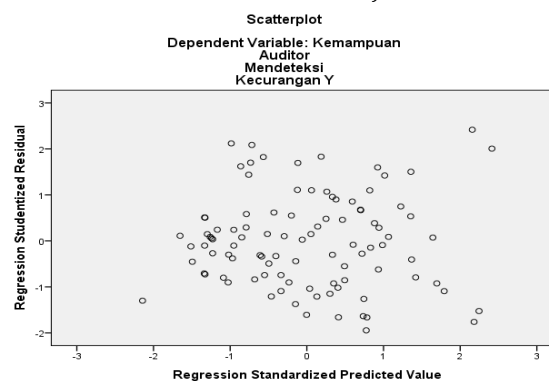
Sumber: Data primer diolah (2022)

Hasil pengujian pada tabel 3 menunjukkan bahwa semua indikator pada masing-masing variabel memiliki nilai korelasi absolut r yang lebih besar dari 0,199 sehingga instrument penelitian dinyatakan valid. Sementara hasil pengujian reliabilitas menunjukkan bahwa nilai alpha cronbach untuk semua variabel lebih besar dari 0,60 sehingga dapat dikatakan bahwa instrumen penelitian juga reliabel (handal). Dengan demikian alat ukur yang digunakan dalam penelitian dengan nyata dapat mengukur apa yang seharusnya diukur dan menunjukkan akurasi dan ketepatan serta konsistensi pengukuran.

Sebelum analisis regresi dapat diinterpretasikan, maka tahap ketiga dilakukan pengujian asumsi klasik yang meliputi asumsi normalitas, heteroskedastisitas, dan multikolinearitas. Uji normalitas digunakan untuk mendeteksi apakah distribusi data variabel bebas dan variabel terikatnya adalah normal atau tidak. Berdasarkan grafik normal probability plot seperti yang disajikan pada gambar 1, terlihat bahwa titik-titik menyebar disekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Sehingga model regresi layak dianalisis lebih lanjut.



Gambar 1. Hasil Uji Normalitas



Gambar 2. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Heteroskedastisitas diuji dengan menggunakan grafik Scatterplot. Hasil uji heteroskedastisitas ditunjukkan pada gambar di lampiran 2. Jika ada pola tertentu yang membentuk pola tertentu yang teratur, maka terjadi heteroskedastisitas, namun jika tidak ada pola yang jelas serta titik-titik menyebar maka tidak terjadi heteroskedastisitas. Berdasarkan gambar tersebut dapat dilihat bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas karena tidak terdapat pola yang jelas dan titik-titik menyebar.

Multikolinieritas merupakan keadaan dimana terdapat korelasi yang sangat tinggi antara variabel bebas dalam persamaan regresi. Menurut Gujarati (1999:157) multikolinieritas memiliki arti adanya korelasi yang tinggi (mendekati sempurna) diantara variabel bebas. Untuk mendeteksi ada tidaknya multikolinieritas dilakukan dengan melihat VIF (Variance Inflating Factor), jika nilai VIF kurang dari 5, maka pada model tersebut tidak terjadi Multikolinieritas.

Tabel 4. Uji Multikolinieritas

Variabel bebas	Toleransi	VIF	Keterangan
Skeptisme Profesional X1	0,362	2,762	Non Multikolinieritas
Kompetensi X2	0,316	3,162	Non Multikolinieritas
Independensi X3	0,481	2,080	Non Multikolinieritas
Pengalaman Audit M	0,390	2,566	Non Multikolinieritas

Variabel Terikat: Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan (Y)

Sumber : Data primer diolah (2022)

Tahap keempat yaitu pengujian seluruh hipotesis melalui analisis regresi linear berganda, uji simultan (uji f), uji t dan uji moderasi. Hasil perhitungan dari uji regresi

linier berganda model pengaruh Skeptisme Profesional (X1), Kompetensi (X2), dan Independensi (X3), dengan moderasi Pengalaman Audit (M), terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud (Y), melalui analisis Multiple Regression dan Moderated Regression Analysis (MRA) menggunakan bantuan komputer program Stastitical Package for Social Science (SPSS) ditampilkan pada Tabel 5 sebagai berikut:

Tabel 5. Hasil Uji Regresi Linier Berganda

Variabel	B	Beta	T	Sig.	Ket
Konstanta	1,661		1,642	0.104	
Skeptisme Profesional (X1)	0,562	0,493	3,893	0,000	Signifikan*
Kompetensi (X2)	0,172	0,410	1,619	0,109	Tidak Signifikan*
Independensi (X3)	0,549	0,490	2,105	0,038	Signifikan*
Skeptisme Profesional (X1) *	0,212	0,204	2,026	0,041	Signifikan*
Pengalaman Audit (M)					
Kompetensi (X2) *	0,225	0,236	2,161	0,033	Signifikan*
Pengalaman Audit (M)					
Independensi (X3) *	0,129	0,110	1,155	0,251	Tidak Signifikan*
Pengalaman Audit (M)					
R Square	0.729				
F _{hitung}	34,641				
Sig F	0.000				

Sumber: Data primer diolah (2022)

Berdasarkan Tabel 5, diperoleh nilai koefisien determinasi R Square menunjukkan nilai sebesar 0,729 atau 72,9%. Artinya bahwa variasi perubahan Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y) dipengaruhi sebesar 72,9% oleh Skeptisme Profesional (X1), Kompetensi (X2), Independensi (X3), dan Pengalaman Audit (M), sedangkan sisanya sebesar 27.1% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain di luar variabel bebas yang diteliti dalam penelitian ini.

Adapun model persamaan regresi linier berganda yang diperoleh adalah sebagai berikut:

$$Y = 1,661 + 0,562 X1 + 0,172 X2 + 0,549 X3 + 0,249 M + 0,212 X1*M + 0,225 X2*M + 0,129 X3*M + \varepsilon$$

Hipotesis Pertama (H1)

Hipotesis pertama (H1) menyatakan bahwa Skeptisme Profesional berpengaruh positif pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Pada variabel Skeptisme Profesional diperoleh nilai thitung sebesar 3,893 dengan signifikansi t sebesar 0.000. Karena thitung lebih besar ttabel (3,893>1,661) atau signifikansi t lebih kecil dari 5% (0.000<0.050), maka secara parsial variabel Skeptisme Profesional (X1) berpengaruh signifikan terhadap variabel Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Berdasarkan atas nilai koefisien regresi standardized (0.493) bertanda positif, mengindikasikan pengaruhnya positif. Koefisien hubungan antara Skeptisme Profesional (X1) dengan Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y) adalah sebesar 0.562 dengan p-value sebesar 0.000. Karena nilai p-value < 0.050 mengindikasikan bahwa Skeptisme Profesional (X1) berpengaruh signifikan terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y) dengan koefisien bertanda positif sehingga H1 diterima, Skeptisme Profesional berpengaruh positif pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Tanda

positif mengindikasikan hubungan searah, artinya semakin tinggi Skeptisme Profesional (X1), semakin tinggi pula Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud (Y). Sebaliknya, semakin rendah Skeptisme Profesional (X1), semakin rendah pula Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud (Y).

Hipotesis kedua (H2)

Hipotesis kedua (H2) menyatakan bahwa Kompetensi berpengaruh positif pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Pada variabel Kompetensi diperoleh nilai thitung sebesar 1,619 dengan signifikansi t sebesar 0.109. Karena thitung lebih kecil ttabel ($0.619 < 1.661$) atau signifikansi t lebih besar dari 5% ($0.109 > 0.050$), maka secara parsial variabel Kompetensi (X2) tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Berdasarkan nilai koefisien regresi standardized (0.410) bertanda positif, mengindikasikan arah sesuai hipotesis namun tidak signifikan. Koefisien hubungan antara Kompetensi (X2) dengan Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y) adalah sebesar 0.172 dengan p-value sebesar 0.109. Karena nilai p-value > 0.050 mengindikasikan bahwa pengaruh Kompetensi (X2) tidak signifikan terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y) sehingga H2 ditolak, Kompetensi tidak berpengaruh pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Tanda positif menunjukkan arah sesuai hipotesis namun tidak signifikan. Artinya perubahan tinggi/rendahnya nilai Kompetensi (X2), tidak akan mengakibatkan perubahan tinggi/rendahnya nilai Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud (Y).

Hipotesis ketiga (H3)

Hipotesis ketiga (H3) menyatakan bahwa Independensi berpengaruh positif pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Pada variabel Independensi diperoleh nilai thitung sebesar 2.105 dengan signifikansi t sebesar 0.038. Karena thitung lebih besar ttabel ($2.105 > 1.661$) atau signifikansi t lebih kecil dari 5% ($0.038 < 0.050$), maka secara parsial variabel Independensi (X3) berpengaruh signifikan terhadap variabel Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Berdasarkan nilai koefisien regresi standardized (0.490) bertanda positif, mengindikasikan pengaruhnya positif. Koefisien hubungan antara Independensi (X3) dengan Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y) adalah sebesar 0.549 dengan p-value sebesar 0.038. Karena nilai p-value < 0.050 mengindikasikan bahwa Independensi (X2) berpengaruh signifikan terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y) dengan koefisien bertanda positif sehingga H3 diterima, Independensi berpengaruh positif pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Tanda positif mengindikasikan hubungan searah, artinya semakin tinggi Independensi semakin tinggi pula Kemampuan Mendeteksi Fraud. Sebaliknya, semakin rendah Independensi, semakin rendah pula Kemampuan Mendeteksi Fraud.

Hipotesis keempat (H4)

Hipotesis keempat (H4) menyatakan bahwa Pengalaman Audit memoderasi pengaruh Skeptisme Profesional pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Pada interaksi variabel Pengalaman Audit (M) memoderasi Skeptisme Profesional (X1) diperoleh nilai signifikansi t lebih kecil dari 5% ($0.041 < 0.050$), maka secara parsial variabel variabel Pengalaman Audit (M) memoderasi Skeptisme Profesional (X1) berpengaruh signifikan terhadap variabel Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Berdasarkan nilai koefisien regresi standardized (0.204) bertanda positif,

mengindikasikan pengaruhnya positif. Koefisien interaksi sebesar 0.212, dan t-hit sebesar 2.026, serta p-value sebesar 0.041. Karena nilai t-hit > 1.661 serta p-value < 0.050 sehingga H4 diterima, Pengalaman Audit (M) merupakan variabel moderator antara pengaruh Skeptisme Profesional (X1) terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud (Y). Karena nilai pengaruh langsung dan pengaruh interaksi sama-sama berpengaruh signifikan terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y) dan nilai koefisien pengaruh interaksi bertanda positif maka H4 diterima, variabel Pengalaman Audit (M) bersifat quasi moderate (moderator semu) dan memperkuat pengaruh pengalaman pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Artinya semakin tinggi Pengalaman Audit (M) memoderasi Skeptisme Profesional (X1) semakin tinggi pula Kemampuan Audit Mendeteksi Fraud (Y).

Hipotesis kelima (H5)

Hipotesis kelima (H5) menyatakan bahwa Pengalaman Audit memoderasi pengaruh Kompetensi pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Pada interaksi variabel Pengalaman Audit (M) memoderasi Kompetensi (X2) diperoleh nilai signifikansi t lebih kecil dari 5% ($0.033 < 0.050$), maka secara parsial variabel variabel Pengalaman Audit (M) memoderasi Kompetensi (X2) berpengaruh signifikan terhadap variabel Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Berdasarkan atas nilai koefisien regresi standardized (0.236) bertanda positif, mengindikasikan pengaruhnya positif. Artinya semakin tinggi Pengalaman Audit (M) memoderasi Kompetensi (X2) akan semakin tinggi pula Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Sebaliknya, semakin rendah Pengalaman Audit (M) memoderasi Kompetensi (X2), akan semakin rendah pula Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Koefisien interaksi sebesar 0.225, dan t-hit sebesar 2.161, serta p-value sebesar 0.033. Karena nilai t-hit > 1.661 serta p-value < 0.050 sehingga H5 diterima, Pengalaman Audit (M) merupakan variabel moderator antara pengaruh Kompetensi (X2) terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Karena nilai pengaruh langsung kompetensi tidak signifikan sementara pengaruh interaksi berpengaruh signifikan terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y) dan nilai koefisien pengaruh interaksi bertanda positif maka dapat dikatakan bahwa variabel Pengalaman Audit (M) bersifat pure moderate (moderator murni) dan memperkuat. Artinya semakin tinggi Pengalaman Audit (M) memoderasi Kompetensi (X2) akan semakin tinggi pula Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y).

Hipotesis keenam (H6)

Hipotesis keenam (H6) menyatakan bahwa Pengalaman Audit memoderasi pengaruh Independensi pada Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. Pada interaksi variabel Pengalaman Audit (M) memoderasi Independensi (X3) diperoleh nilai signifikansi t lebih besar dari 5% ($0.251 > 0.050$), maka secara parsial pengaruh variabel Pengalaman Audit (M) dalam memoderasi Independensi (X3) tidak signifikan terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Artinya perubahan nilai Pengalaman Audit (M) tidak akan mengubah pengaruh Independensi (X3) terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Koefisien interaksi sebesar 0.129, dan t-hit sebesar 1.115, serta p-value sebesar 0.073. Karena nilai t-hit < 1.661 serta p-value > 0.050 sehingga H6 ditolak, Pengalaman Audit (M) bukan merupakan variabel moderator antara pengaruh Independensi (X3) terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y). Artinya, perubahan tinggi/rendahnya nilai Pengalaman Audit (M), tidak akan mengubah

tinggi/rendahnya pengaruh Independensi (X3) terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud (Y).

Pembahasan

Pengaruh Skeptisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan

Hasil pengujian hipotesis satu (H1) menunjukkan bahwa skeptisme profesional berpengaruh positif pada kemampuan mendeteksi kecurangan oleh auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Adapun indikator yang dipersepsikan paling kuat adalah indikator ketujuh yaitu perasaan senang apabila auditor dapat membuktikan bahwa informasi baru yang diperoleh benar dan layak dijadikan bukti audit. Sedang indikator yang dipersepsikan agak lemah yaitu indikator kedua belas yaitu kepercayaan diri dalam memecahkan informasi yang tidak konsisten untuk menarik kesimpulan hasil pemeriksaan yang tepat. Hal ini menunjukkan bahwa auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara memiliki perhatian yang besar terhadap pentingnya menemukan informasi tambahan yang layak dijadikan bukti audit untuk mendukung hasil pemeriksaan, namun masih perlu diberi penguatan terkait kepercayaan diri untuk menarik kesimpulan hasil pemeriksaan terutama saat berhadapan dengan informasi yang tidak konsisten.

Hasil penelitian ini sejalan dengan Theory of Planned Behavior (TPB) yang menjelaskan bahwa keyakinan (beliefs) merupakan penentu dari niat atau tindakan yang dilakukan seseorang (Ajzen, 1991), di mana sikap skeptisme profesional yang dimiliki oleh pengawas intern pemerintah dapat membentuk behavioral beliefs auditor yang menghasilkan sikap terhadap perilaku (attitude toward behavior), dalam evaluasi positif atau negatif terhadap bukti-bukti audit/catatan akuntansi yang disajikan auditee. Apabila seorang auditor internal/pengawas intern memiliki evaluasi negatif terhadap bukti-bukti audit yang diberikan oleh auditee maka mereka akan cenderung bersikap unfavorable terhadap bukti-bukti tersebut (Fishbein & Ajzen, 2005) dan akan mencari informasi tambahan sehingga akan lebih mampu untuk mendeteksi kecurangan. Auditor yang memiliki sikap skeptisme profesional yang tinggi akan membuat auditor untuk selalu mencari informasi yang lebih banyak dan signifikan, sehingga akan lebih dapat mendeteksi adanya fraud karena informasi yang mereka miliki tersebut (Fullerton & Durtschi, 2014).

Hasil penelitian ini sejalan pula dengan Cognitive Dissonance Theory (Teori Disonansi Kognitif) yang menyatakan bahwa manusia pada dasarnya menyukai konsistensi, oleh karena itu manusia akan cenderung mengambil sikap yang tidak bertentangan dengan satu sama lain dan menghindari melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan sikapnya. Disonansi kognitif dalam diri auditor akan menentukan bagaimana ia bersikap dalam mendeteksi kecurangan pada saat sifat dasarnya sebagai manusia yang menyukai konsistensi dihadapkan pada situasi yang sebaliknya. Tingkat kepercayaan (trust) auditor yang tinggi terhadap klien dapat menurunkan tingkat skeptisme profesionalnya dan sebaliknya. Sedangkan pemberian penaksiran risiko kecurangan (fraud risk assessment) yang tinggi dari atasan auditor kepada auditor akan meningkatkan skeptisme profesionalnya dan sebaliknya (Susanto, 2020).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa skeptisme profesional sangat penting terkait kemampuan mendeteksi fraud auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Kemahiran profesional yang dipersyaratkan bagi auditor termasuk sikap

skeptisme profesional yang perlu dimiliki sebagai hal yang penting ketika mempertimbangkan risiko dari salah saji material yang disebabkan oleh tindakan kecurangan., dan menilai secara kritis bukti audit serta mengambil keputusan audit berlandaskan keahlian auditing yang dimilikinya. Beberapa penelitian sebelumnya juga memperkuat hasil penelitian ini. Penelitian (Agustina et al., 2021; Digdowiseiso et al., 2022; Simanjuntak & Hasan, 2015; Susilawati & Utami, 2022), menemukan bahwa skeptisme profesional auditor berpengaruh signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Pengaruh Kompetensi terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan

Hasil pengujian hipotesis dua (H2) menunjukkan bahwa kompetensi tidak berpengaruh pada kemampuan mendeteksi kecurangan oleh auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Indikator yang paling kuat mengukur kompetensi adalah indikator pertama yaitu tingkat pendidikan formal yang berada pada level tinggi, sedang yang paling lemah dan berada pada level rendah adalah indikator ketiga yaitu jumlah pelatihan bidang audit yang pernah diikuti. Hal ini menunjukkan bahwa tingkat pendidikan formal auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara belum dibarengi dengan jumlah pelatihan bidang audit yang memadai.

Berdasarkan fungsi dasar determinan TPB, kompetensi membentuk behavioral belief dalam diri auditor yang menghasilkan suatu sikap terhadap perilaku (attitude toward behavior), yaitu evaluasi positif atau negatif terhadap bukti-bukti audit/catatan akuntansi yang disajikan auditee. Dengan pengetahuan (knowledge) dan keterampilan/keahlian (skill) serta perilaku (attitude) yang dimilikinya maka auditor mampu menemukan dan mau melaporkan adanya ketidakwajaran dalam laporan keuangan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Kompetensi juga diperlukan auditor saat mengalami disonansi kognitif. Menurut Spencer (2008), kompetensi ialah karakter yang muncul pada seseorang yang menjadi cara bersikap serta berpikir dalam seluruh suasana, serta berlangsung dalam rentang waktu yang lama. Dengan demikian kompetensi yang dimiliki auditor menentukan bagaimana ia bersikap dalam mendeteksi kecurangan pada saat sifat dasarnya sebagai manusia yang menyukai konsistensi dihadapkan pada situasi yang sebaliknya.

Hasil pengujian yang mengindikasikan bahwa kemampuan mendeteksi fraud oleh auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Kabupaten Toraja Utara tidak dipengaruhi oleh kompetensi, dijelaskan melalui data pada kuesioner. Dari data yang dikumpulkan peneliti terlihat bahwa beberapa pegawai telah menduduki jabatan auditor atau pengawas pemerintahan muda bahkan madya meski belum sampai lima tahun bekerja di Inspektorat, sementara jumlah pelatihan yang diikuti pun belum memadai untuk jabatan tersebut. Hal ini terkait kebijakan inpassing yang sempat dibuka secara nasional untuk memenuhi kebutuhan pejabat fungsional pada inspektorat sebagai salah satu upaya peningkatan kapabilitas APIP. Terlihat dari jawaban kuesioner yang menunjukkan tingkat kompetensi yang juga ditentukan oleh indikator kedua yaitu jabatan fungsional yang sedang atau pernah diduduki, di mana indikator ini memiliki nilai rata-rata dalam kategori sedang. Sebaliknya indikator ketiga yaitu jumlah pelatihan bidang audit yang pernah diikuti hanya memiliki nilai rata-rata yang berada pada kategori lebih rendah. Padahal untuk mencapai tingkat jabatan fungsional berdasarkan ketentuan di luar pengecualian inpassing, harus

terlebih dahulu melalui pelatihan berjenjang dan pengembangan profesi yang memadai (Permenpan Nomor 220 Tahun 2008).

Kesimpulan yang dapat diambil dari hasil penelitian ini bahwa sekalipun kompetensi tidak memengaruhi tingkat kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan secara signifikan namun kecenderungan ke arah positif mengindikasikan bahwa kompetensi tetap perlu ditingkatkan oleh auditor. Seorang auditor harus memiliki kompetensi yaitu pengetahuan (knowledge) dan keterampilan/keahlian (skill) serta perilaku (attitude) yang cukup untuk dapat melakukan audit secara objektif, cermat, dan seksama termasuk dalam pendeteksian kecurangan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian (Agustina et al., 2021; Digdowiseiso et al., 2022; Peuranda et al., 2019; Said & Munandar, 2018) menyimpulkan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan.

Pengaruh Independensi terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan

Hasil pengujian hipotesis tiga (H3) menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif pada kemampuan mendeteksi fraud auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Indikator yang dipersepsikan paling kuat adalah indikator keempat yaitu selalu berusaha menghindari konflik keuangan dengan pihak lain yang dapat mengakibatkan konflik kepentingan baik langsung maupun tidak langsung. Sedang indikator yang dipersepsikan lebih rendah namun masih tetap dalam kategori tinggi yaitu indikator kelima yaitu solidaritas yang terbangun dengan sesama aparat pengawas intern untuk saling mengawasi dan melindungi dalam upaya menjaga tingkat independensi. Hal ini menunjukkan bahwa auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara telah memiliki upaya menjaga independensi secara pribadi, adapun penguatan secara organisasi telah terbangun namun masih perlu ditingkatkan.

Hasil penelitian sebagaimana dijelaskan determinan dasar yang kedua dari Theory of Planned Behavior (TPB) yakni normative beliefs, yaitu bahwa keputusan individu dapat dipengaruhi oleh faktor lingkungan sosial khususnya orang-orang yang berpengaruh bagi kehidupan individu tersebut (significant others). Independensi yang dimiliki oleh auditor akan menghindarkan auditor tersebut dari pengaruh yang dapat mengganggu sikap mental dan penampilan obyektif dalam melaksanakan tugas audit. Sikap mental tersebut harus terus dipelihara untuk dapat menghasilkan audit yang berkualitas termasuk kemampuan dalam pendeteksian kecurangan (Susanto, 2020).

Hasil penelitian juga sejalan dengan Teori Disonansi Kognitif menyatakan bahwa manusia pada dasarnya menyukai konsistensi, oleh karena itu manusia akan cenderung mengambil sikap yang tidak bertentangan dengan satu sama lain dan menghindari melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan sikapnya. Auditor yang independen akan memungkinkan yang bersangkutan tetap memiliki sikap objektif meski berada dalam keadaan psikologis yang tidak menyenangkan akibat konflik antara dua kognisi atau konflik antara perilaku dan sikap.

Beberapa penelitian sebelumnya memperkuat hasil penelitian ini. Penelitian (Permatasari, 2022; Susanto, 2020; Susilawati & Utami, 2022) menemukan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hasil yang berbeda ditemukan penelitian (Digdowiseiso et al., 2022;

Peuranda et al., 2019) yang menyimpulkan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan.

Pengaruh Skeptisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan melalui moderasi Pengalaman Audit

Hasil pengujian hipotesis empat (H4) menunjukkan bahwa pengalaman audit memperkuat pengaruh skeptisme profesional pada kemampuan mendeteksi kecurangan oleh auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Dalam interaksi ini pengalaman audit merupakan moderator semu (quasi moderator) karena memperkuat skeptisme profesional yang dalam pengaruh langsung signifikan terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan. Untuk variabel pengalaman audit yang diukur dengan dua indikator, di mana indikator pertama yaitu lama bekerja sebagai aparat pengawas internal menjadi indikator lebih lemah dan berada pada kategori rendah sedang indikator kedua yaitu jumlah penugasan audit menjadi indikator yang lebih kuat namun hanya berada pada kategori sedang. Hal ini menunjukkan pentingnya pengalaman audit bagi setiap aparat pengawasan yang sangat ditentukan oleh lama bekerja pada bidang audit dan jumlah penugasan.

Hasil penelitian ini sebagaimana dijelaskan determinan dasar TPB yang ketiga yaitu control beliefs merupakan keyakinan dari individu tentang hal-hal yang mendukung atau menghambat untuk melakukan perilaku tertentu (Perceived Behavioral Control). Perceived Behavioral Control (PBC) ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain (Fishbein & Ajzen, 2005). Seorang auditor internal yang sudah berpengalaman lebih memiliki sikap skeptis tentang kemungkinan terjadinya kecurangan dalam suatu laporan keuangan karena didasarkan pada pengalaman sebelumnya. Hasil penelitian pun sejalan dengan Cognitive Dissonance Theory (Teori Disonansi Kognitif) membantu menjelaskan bagaimana pengaruh pengalaman auditor dalam mendeteksi kecurangan ketika terjadi disonansi kognitif dalam dirinya. Dengan pengalaman auditor sebagai manusia dengan sifat dasar yang menyukai konsistensi dapat mengambil sikap yang tepat saat dihadapkan pada situasi yang sebaliknya.

Beberapa penelitian sebelumnya memperkuat hasil penelitian ini. Hasil penelitian Susanto (2020) pada BPK RI Perwakilan Kalimantan Timur menemukan bahwa pengalaman memperkuat pengaruh skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Sementara untuk pengaruh langsung penelitian Agustina, et.al (2021) pada Inspektorat Jenderal Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan menunjukkan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap deteksi kecurangan. Hasil yang berbeda dikemukakan Novita (2015) dengan penelitian pada BPKP Perwakilan Provinsi Riau yang menemukan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan.

Pengaruh Kompetensi terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan melalui moderasi Pengalaman Audit

Hasil pengujian hipotesis lima (H5) menunjukkan bahwa pengalaman audit memoderasi pengaruh kompetensi pada kemampuan mendeteksi fraud auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Dalam interaksi ini pengalaman audit merupakan moderator murni (pure moderator) karena memperkuat variabel kompetensi yang dalam pengaruh langsung tidak signifikan terhadap kemampuan mendeteksi fraud.

Hasil penelitian ini sebagaimana dijelaskan determinan dasar TPB yang ketiga yaitu control beliefs merupakan keyakinan dari individu tentang hal-hal yang mendukung atau menghambat untuk melakukan perilaku tertentu (Perceived Behavioral Control). Perceived Behavioral Control (PBC) ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain (Fishbein & Ajzen, 2005). Auditor yang berpengalaman memiliki pengetahuan tentang kekeliruan dan kecurangan yang lebih banyak akan lebih mampu untuk mendeteksi kecurangan (Anggriawan, 2014).

Hasil penelitian ini sejalan pula dengan Teori Disonansi Kognitif yang menjelaskan bagaimana pengaruh pengalaman auditor dalam mendeteksi kecurangan ketika terjadi disonansi kognitif dalam dirinya. Menurut Libby dan Frederick (1990) auditor yang memiliki pengalaman tidak hanya memiliki kemampuan untuk menentukan kekeliruan (error) atau kecurangan (fraud), tetapi juga memiliki kemampuan lebih untuk memberikan penjelasan yang lebih akurat dibanding auditor yang kurang berpengalaman.

Peneliti belum menemukan penelitian lain yang menguji pengaruh moderasi pengalaman audit pada kompetensi terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan, namun untuk pengaruh langsung penelitian Agustina, et.al (Agustina et al., 2021; Biksa & Wiratmaja, 2016) menunjukkan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap deteksi kecurangan. Hasil yang berbeda dikemukakan (Sofyan et al., 2015) dengan penelitian pada BPKP Perwakilan Provinsi Riau yang menemukan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan.

Pengaruh Independensi terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan melalui moderasi Pengalaman Audit

Hasil pengujian hipotesis enam (H6) menunjukkan bahwa pengalaman audit tidak memoderasi pengaruh independensi pada kemampuan mendeteksi fraud auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara, maka pengalaman audit bukan merupakan moderator hubungan antara independensi yang dalam pengaruh langsung signifikan terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan.

Control beliefs yang merupakan determinan dasar TPB yang ketiga menyebutkan adanya keyakinan dari individu tentang hal-hal yang mendukung atau menghambat untuk melakukan perilaku tertentu (Perceived Behavioral Control), ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain (Fishbein & Ajzen, 2005). Teori Disonansi Kognitif membantu menjelaskan bagaimana pengaruh pengalaman auditor dalam mendeteksi kecurangan ketika terjadi disonansi kognitif dalam dirinya. Dengan pengalaman auditor sebagai manusia dengan sifat dasar yang menyukai konsistensi dapat mengambil sikap yang tepat saat dihadapkan pada situasi yang sebaliknya.

Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian Susanto (2020) menemukan bahwa pengalaman memperkuat pengaruh independensi terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Untuk pengaruh langsung penelitian Agustina (2021), menunjukkan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap deteksi kecurangan. Hasil yang berbeda dikemukakan Novita (2015) yang menemukan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap Kemampuan Mendeteksi Kecurangan.

Untuk menjelaskan perbedaan hasil penelitian ini dengan penelitian terdahulu, perlu melihat kembali determinan dasar yang kedua dari Theory of Planned Behavior (TPB) yakni normative beliefs, yaitu bahwa keputusan individu dapat dipengaruhi oleh faktor lingkungan sosial khususnya orang-orang yang berpengaruh bagi kehidupan individu tersebut (significant others). Normative beliefs menghasilkan subjective norm (norma subyektif), yaitu apakah individu mematuhi pandangan orang lain yang berpengaruh dalam hidupnya atau tidak (motivation to comply) (Fishbein & Ajzen, 1977). Dalam kondisi determinan kedua lebih kuat dari determinan ketiga maka pengalaman audit tidak memperkuat atau memperlemah sikap independensi dari seorang auditor terhadap kemampuan mendeteksi fraud. Artinya sekalipun terdapat perubahan nilai pengalaman audit auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Kabupaten Toraja Utara pada umumnya tetap berada pada tingkat independensinya dalam pendeteksian fraud.

SIMPULAN

Berdasarkan latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, kajian teori, kajian empiris, hipotesis, dan hasil pengujian dapat disimpulkan: 1) Skeptisme Profesional berpengaruh langsung terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Semakin tinggi skeptisme profesional semakin tinggi pula tingkat kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. 2) Kompetensi tidak berpengaruh langsung terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Hal ini bermakna bahwa tinggi rendahnya tingkat kompetensi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan. 3) Independensi berpengaruh langsung terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Semakin tinggi nilai independensi semakin tinggi pula kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. 4) Pengalaman audit memoderasi pengaruh skeptisme profesional terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Semakin tinggi pengalaman audit semakin tinggi pula pengaruh skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. 5) Pengalaman audit memoderasi pengaruh kompetensi terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Semakin tinggi pengalaman audit semakin tinggi pula pengaruh kompetensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan. 6) Pengalaman audit tidak memoderasi pengaruh independensi terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara. Hal ini bermakna tinggi/rendahnya pengalaman audit tidak akan mempengaruhi tinggi/rendahnya pengaruh independensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi kecurangan.

Sebagai implikasi dalam meningkatkan kapabilitas APIP pada bidang pengawasan terutama yang berkaitan dengan kemampuan auditor mendeteksi fraud, beberapa hal dapat diuraikan dari hasil penelitian ini sebagai berikut: 1) Hasil penelitian ini memberikan tambahan bukti empiris bahwa untuk meningkatkan kemampuan mendeteksi fraud, seorang auditor perlu meningkatkan skeptisme profesional, independensi, dan pengalaman audit. 2) Meski tidak berpengaruh signifikan, kompetensi menunjukkan kecenderungan positif terhadap tingkat kemampuan auditor mendeteksi fraud sehingga tetap perlu mendapat perhatian.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang memungkinkan dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian. Salah satu keterbatasan yang dimaksud sebagaimana telah disebutkan sebelumnya bahwa salah satu indikator pengukuran terhadap kompetensi adalah jenjang jabatan fungsional, sementara terdapat pejabat fungsional yang menduduki jabatan tersebut melalui jalur inpassing tanpa melalui tahapan pelatihan dan pengembangan profesi sebagaimana pada jalur reguler.

Berdasarkan hasil penelitian, direkomendasikan beberapa saran kepada organisasi APIP maupun kepada penelitian berikutnya sebagai berikut: 1) Skeptisme profesional dipersepsikan agak lemah pada kepercayaan diri untuk menarik kesimpulan audit dalam ketidakkonsistenan informasi sehingga perlu diberi penguatan oleh organisasi melalui berbagai pelatihan. 2) Profesi auditor memerlukan kompetensi profesional sehingga pengangkatan ke dalam jabatan sebaiknya melalui tahapan berjenjang dengan pelatihan dan pengembangan profesi yang memadai, serta meminimalisir pengangkatan melalui jalur inpassing. 3) Pengaruh independensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi fraud dalam penelitian ini tidak diperkuat oleh pengalaman, sehingga independensi secara mutlak menjadi atribut yang wajib dimiliki oleh auditor secara personal dan diperkuat melalui solidaritas profesi. 4) Pengalaman yang dimiliki auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara berada pada kategori rendah sementara hasil pengujian menunjukkan bahwa pengalaman mampu memperkuat pengaruh skeptisme profesional dan kompetensi terhadap kemampuan auditor mendeteksi fraud, sehingga disarankan agar tidak sering melakukan mutasi pegawai pada inspektorat. 5) Fokus penelitian ini adalah auditor Inspektorat Kabupaten Tana Toraja dan Toraja Utara, sehingga hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan untuk seluruh Inspektorat di Indonesia. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan penelitian ini sebagai salah satu referensi mengenai kemampuan mendeteksi fraud oleh auditor inspektorat di wilayah lainnya. 6) Peluang riset selanjutnya diharapakan dapat menemukan variabel-variabel baru yang dapat berpengaruh pada kemampuan auditor mendeteksi fraud, seperti budaya organisasi dan motivasi audit.

Referensi :

- ACFE. (2016). Report to the nations on occupational fraud and abuse 2016. Report to the Nations, 1-92. <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2016-report-to-the-nations.ashx>
- Agustina, F., Nurkholis, N., & Rusydi, M. (2021). Auditors' professional skepticism and fraud detection. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147-4478), 10(4), 275-287. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v10i4.1214>
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.
- Al Khalish, R. A., Anisma, Y., & Rusli, M. (2018). Pengaruh pengalaman, orientasi etika, dan komitmen terhadap sensitivitas etika auditor (studi empiris pada Kantor Akuntan Publik Kordinator Wilayah Sumbateng dan Sumbasel). *Jurnal Online Mahasiswa (JOM) Bidang Ilmu Ekonomi*, 1(1), 1-15. <https://jnse.ejournal.unri.ac.id/index.php/JOMFEKON/article/view/21174>
- Anggriawan, E. F. (2014). Pengaruh pengalaman kerja, skeptisme profesional dan tekanan waktu terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi fraud (Studi

- empiris pada Kantor Akuntan Publik di DIY). *Nominal: Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen*, 3(2), 101-116.
<https://doi.org/10.21831/nominal.v3i2.2697>
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Jusuf, A. A. (2012). *Jasa Audit dan Assurance*. Jakarta: Salemba Empat.
- Biksa, I. A. I., & Wiratmaja, I. D. N. (2016). Pengaruh pengalaman, independensi, skeptisme profesional auditor pada pendeteksian kecurangan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 17(3), 2384-2415.
<https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/article/download/24873/16492>
- Dewi, P. P., Ramantha, I. W., & Rasmini, N. K. (2015). Pengaruh pengalaman, orientasi etika, komitmen dan budaya etis organisasi pada sensitivitas etika auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Bali. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 4(11), 841-846.
<https://ojs.unud.ac.id/index.php/EEB/article/download/14167/12271>
- Digdowniseiso, K., Subiyanto, B., & Priadi, J. I. (2022). Faktor-faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (fraud) (studi empiris pada auditor BPK RI di Jakarta Pusat). *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 4(6), 2621-2627.
<https://doi.org/10.32670/fairvalue.v4i6.874>
- Djohar, R. A. (2012). Faktor-faktor yang berkontribusi terhadap skeptisisme profesional auditor. UAJY. <http://e-journal.uajy.ac.id/id/eprint/385>
- Elfia, O., & Erinos, N. R. (2022). Pengaruh pelatihan auditor, tekanan waktu, dan skeptisisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan: studi empiris pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Barat. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 4(1), 178-191. <https://doi.org/10.24036/jea.v4i1.476>
- Fajri, D. L. (2022). 8 kasus korupsi di Indonesia berdasarkan total kerugian negara. <https://katadata.co.id/safrezi/berita/6201fc94110d8/8-kasus-korupsi-di-indonesia-berdasarkan-total-kerugian-negara>
- Festinger, L. (1962). *A theory of cognitive dissonance* (Vol. 2). Stanford university press.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (1977). Belief, attitude, intention, and behavior: An introduction to theory and research. *Philosophy and Rhetoric*, 10(2).
<https://philarchive.org/archive/FISBAI>
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (2005). *Attitudes, Personality and Behavior*. New York: Open University Press.
- Frederick, D. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 348-367. <https://doi.org/10.2307/2491154>
- Fullerton, R., & Durtschi, C. (2014). The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors. Available at SSRN 617062.
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=617062
- Haditono, K. (1999). *Psikologi perkembangan: pengantar dalam berbagai bagian*. Cetakan Ke-12. Gajah Mada University Press. Yogyakarta.
- Harruma, I. (2022). Deretan kasus korupsi terbesar di Indonesia. <https://nasional.kompas.com/read/2022/03/09/01300021/deretan-kasus-korupsi-terbesar-di-indonesia>
- Hartono, J. (2013). *Teori portofolio dan analisis investasi edisi kedelapan*. Yogyakarta: Bpfe.
- Hernawardi. (2022). Kasus korupsi tahun 2022, 1.400 orang sudah dicokok KPK.

- <https://www.gatra.com/news-551451-hukum-kasus-korupsi-tahun-2022-1400-orang-sudah-dicokok-kpk-.html>
- Libby, R., & Trotman, K. T. (1993). The review process as a control for differential recall of evidence in auditor judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 18(6), 559–574. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90003-O](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90003-O)
- Meidiyustiani, R., & Septiani, N. F. (2020). Pengaruh skeptisme profesional, independensi, kompetensi dan etika auditor terhadap kemampuan auditor dalam pendeteksian kecurangan. *EKBIS (Ekonomi & Bisnis)*, 8(1), 32–44. <http://journal.piksi.ac.id/index.php/EKBIS/article/view/217>
- Nabila, F. (2022). Capai triliunan, 10 kasus korupsi dengan kerugian negara terbesar di Indonesia. <https://www.suara.com/news/2022/08/05/093556/capai-triliunan-10-kasus-korupsi-dengan-kerugian-negara-terbesar-di-indonesia>
- Nasution, A. P. (2018). Pengaruh independence in fact & independence in appearance dalam mempertahankan sikap independensi pada internal auditor Badan Pengawas Keuangan Dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sumatera Utara. *Jurnal Akuntansi Bisnis Dan Publik*, 8(1), 154–164. <https://journal.pancabudi.ac.id/index.php/akuntansibisnisdanpublik/article/view/136>
- Noviyanti, S. (2008). Skeptisme profesional auditor dalam mendeteksi kecurangan. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 5(1), 5. <https://doi.org/10.21002/jaki.2008.05>
- Pashaei Fashtali, M., Azadi Hir, K., & Vatanparast, M. (2021). Investigating the effect of professional ethics and personal moral philosophy on auditors' fraud detection capability according to moderating role of professional skepticism. *Valued and Behavioral Accountings Achievements*, 5(10), 319–357. https://aapc.khu.ac.ir/browse.php?a_code=A-10-874-2&sid=1&slc_lang=en
- Permatasari, L. W. (2022). Pengaruh independensi dan skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor mendeteksi fraud: studi empiris di KAP se-Kota Bandung. *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 4(Spesial Issue 3), 1624–1637. <https://doi.org/10.32670/fairvalue.v4iSpesial Issue 3.891>
- Peuranda, J. H., Hasan, A., & Silfi, A. (2019). Pengaruh independensi, kompetensi dan skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan pelatihan audit kecurangan sebagai variabel moderasi. *Jurnal Ekonomi*, 27(1), 1–13. <http://dx.doi.org/10.31258/je.27.1.p.1-13>
- Puspaningsih, A. (2014). Faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kepuasan kerja dan kinerja manajer perusahaan manufaktur. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia*, 8(1). <https://journal.uui.ac.id/JAAI/article/view/833>
- Putri, J. (2008). Pengaruh pengalaman dan pelatihan terhadap struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan. *Prodi Akuntansi Unika Soegijapranata*. <http://repository.unika.ac.id/id/eprint/12138>
- Rahmatika, D. N. (2020). *Fraud auditing kajian teoretis dan empiris*. Deepublish. <http://eprints.mercubuana-yogya.ac.id/2038/>
- Said, L. L., & Munandar, A. (2018). The influence of auditor's professional skepticism and competence on fraud detection: the role of time budget pressure. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 15(1), 6. <https://doi.org/10.21002/jaki.2018.06>
- Sari, Y. E., & Helmayunita, N. (2018). Pengaruh beban kerja, pengalaman, dan

- skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (studi empiris pada BPK RI Perwakilan Propinsi Sumatera Barat). Wahana Riset Akuntansi, 6(1), 1173–1192.
<https://doi.org/10.24036/wra.v6i1.101940>
- Sigiro, P. G. (2018). Pengaruh skeptisme profesional dan independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (fraud) (studi empiris Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) di Daerah Istimewa Yogyakarta). Universitas Mercu Buana Yogyakarta.
<http://eprints.mercubuana-yogya.ac.id/2038/>
- Simanjuntak, S., & Hasan, A. (2015). Pengaruh independensi, kompetensi, skeptisme profesional dan profesionalisme terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan (fraud) pada auditor di BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Utara. Riau University.
<https://www.neliti.com/publications/33936/pengaruh-independensi-kompetensi-skeptisme-profesional-dan-profesionalisme-terha>
- Singleton, T. W., & Singleton, A. J. (2010). Fraud auditing and forensic accounting (Vol. 11). John Wiley & Sons.
- Sofyan, A., Andreas, A., & Novita, U. (2015). Pengaruh pengalaman, beban kerja, dan pelatihan terhadap skeptisme dan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (Studi Empiris Pada Auditor di BPKP Perwakilan Provinsi Riau). Riau University.
<https://www.neliti.com/publications/33880/pengaruh-pengalaman-beban-kerja-dan-pelatihan-terhadap-skeptisme-dan-kemampuan-a>
- Spencer, L. M., & Spencer, P. S. M. (2008). Competence at Work models for superior performance. John Wiley & Sons.
http://sde.sfedu.ru/files/learn_files/file_11942.pdf
- Suhartanto. (2013). Strategi APIP Pencegahan TPK.
https://pusdiklatwas.bpkp.go.id/asset/files/post/20130530_171144/Strategi_APIP_Pencegahan_TPK.docx
- Suryani, E., & Helvinda, V. A. (2015). Pengaruh pengalaman, risiko audit dan keahlian audit terhadap pendeteksian kecurangan (fraud) oleh auditor (survey pada KAP di Bandung). Journal of Financial Economics.
http://digilib.mercubuana.ac.id/manager/t!@file_artikel_abstrak/Isi_Artikel_189291797648.pdf
- Susanto, E. E. (2020). Pengaruh skeptisme profesional, independensi, dan tekanan waktu terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan pengalaman sebagai variabel moderasi (studi pada BPK RI Perwakilan Kalimantan Timur). Universitas Hasanuddin.
http://repository.unhas.ac.id/id/eprint/904/2/A062182017_tesis_23-09-2020_1-2.pdf
- Susilawati, D., & Utami, T. (2022). Meninjau skeptisisme profesional auditor, independensi dan red flags terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (studi kasus inspektorat kabupaten ponorogo dan madiun). WIJoB-Widya Dharma Journal of Business, 1(01), 66–80.
<https://doi.org/10.54840/wijob.v1i01.30>
- Tuanakotta, T. M. (2012). Forensic accounting and investigative audit. Jakarta's Salemba Empat.
- Vona, L. W. (2012). Fraud risk assessment: Building a fraud audit program. John Wiley & Sons.
- Yatimah, D., Sasmita, K., Darmawan, D., & Syah, R. (2020). Pengaruh kompetensi

andragogi dan komunikasi interpersonal terhadap kemampuan manajerial tutor di Balai Latihan Kerja DKI Jakarta. Jurnal Pendidikan Dan Pemberdayaan Masyarakat (JPPM), 7(1), 68-81.
<https://scholar.archive.org/work/3obrff5qr5eiblnmgtyxnaxxii/access/wayback/https://ejournal.unsri.ac.id/index.php/jppm/article/download/10490/pdf>