

**HUBUNGAN KEMAMPUAN AUDITOR, SKEPTISME
PROFESIONAL AUDITOR DAN *WHISTLEBLOWER* DENGAN
EFEKTIVITAS PELAKSANAAN AUDIT INVESTIGATIF
DALAM PENGUNGKAPAN KECURANGAN PADA BPKP
PERWAKILAN PROVINSI JAWA TIMUR**

SKRIPSI

Oleh:

NIKE DESSY ROKHMAWATI

NIM: G92214029



**UIN SUNAN AMPEL
S U R A B A Y A**

**UNIVERSITAS ISLAM NEGERI SUNAN AMPEL SURABAYA
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS ISLAM
PROGRAM STUDI AKUNTANSI
SURABAYA**

2018

**HUBUNGAN KEMAMPUAN AUDITOR, SKEPTISME
PROFESIONAL AUDITOR DAN *WHISTLEBLOWER* DENGAN
EFEKTIVITAS PELAKSANAAN AUDIT INVESTIGATIF
DALAM PENGUNGKAPAN KECURANGAN PADA BPKP
PERWAKILAN PROVINSI JAWA TIMUR**

SKRISPI

Diajukan kepada

Universitas Islam Negeri Sunan Ampel Surabaya
Untuk Memenuhi Salah Satu Persyaratan
Dalam Menyelesaikan Program Sarjana Strata Satu
Akuntansi

Oleh:

NIKE DESSY ROKHMAWATI

NIM. G92214029

UNIVERSITAS ISLAM NEGERI SUNAN AMPEL SURABAYA

FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS ISLAM

PROGRAM STUDI AKUNTANSI

SURABAYA

2018

PERNYATAAN KEASLIAN

Yang bertanda tangan dibawah ini saya:

Nama : Nike Dessy Rokhmawati

NIM : G92214029

Fakultas/Prodi : Ekonomi dan Bisnis Islam/Akuntansi

Judul Skripsi Hubungan Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, dan *Whistleblower* Dengan Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif Dalam Pengungkapan Kecurangan Pada BPKP Provinsi Jawa Timur

Dengan sungguh-sungguh menyatakan bahwa skripsi ini secara keseluruhan adalah hasil penelitian/karya saya sendiri, kecuali pada bagian-bagian yang dirujuk sumbernya.

Surabaya, 25 Juni 2018

Saya yang menyatakan,



Nike Dessy Rokhmawati

NIM. G92214029

PERSETUJUAN PEMBIMBING

Skripsi yang di tulis oleh Nike Dessy Rokhmawati NIM. G92214029 ini telah diperiksa dan disetujui untuk dimunaqasahkan.

Surabaya, 25 Juni 2018
Pembimbing,



R.A Vidia Gati, SE. Akt, M. EI
NIP.197605102007012030

PENGESAHAN

Skripsi yang ditulis oleh Nike Dessy Rokhmawati NIM. G92214029 ini telah dipertahankan di depan sidang Majelis Munaqasah Skripsi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam UIN Sunan Ampel Surabaya pada hari Selasa, tanggal 03 Juli 2018, dan dapat diterima sebagai salah satu persyaratan untuk menyelesaikan program sarjana strata satu bidang Akuntansi.

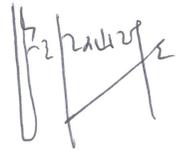
Majelis Munaqasah Skripsi :

Penguji I,



R.A Vidia Gati, SE,Akt, M.EI
NIP. 197605102007012030

Penguji II,



Dr. Fatmah, ST, MM
NIP. 197507032007012020

Penguji III,



Nurlailah, MM
NIP. 196205222000032001

Penguji IV,



Andhy Permadi, M. Kom
NIP. 198110142014031002

Surabaya, Juli 2018

Mengesahkan,

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam

Universitas Islam Negeri Sunan Ampel Surabaya

Dekan,



Prof. Akh. Muzakki, M.Ag, Grad. Dip.SEA, M.Phil, Ph.D
NIP. 197402091998031002



KEMENTERIAN AGAMA
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI SUNAN AMPEL SURABAYA
PERPUSTAKAAN

Jl. Jend. A. Yani 117 Surabaya 60237 Telp. 031-8431972 Fax.031-8413300
E-Mail: perpus@uinsby.ac.id

LEMBAR PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
KARYA ILMIAH UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

Sebagai sivitas akademika UIN Sunan Ampel Surabaya, yang bertanda tangan di bawah ini, saya:

Nama : Nike Dessy Rokhmawati
NIM : G92214029
Fakultas/Jurusan : Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam/Akuntansi
E-mail address : nikedessy44@gmail.com

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Perpustakaan UIN Sunan Ampel Surabaya, Hak Bebas Royalti Non-Eksklusif atas karya ilmiah :

Sekripsi Tesis Desertasi Lain-lain (.....)

yang berjudul :
Hubungan Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, dan *Whistleblower* Dengan

Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif Dalam Pengungkapan Kecurangan Pada BPKP

Perwakilan Provinsi Jawa Timur

beserta perangkat yang diperlukan (bila ada). Dengan Hak Bebas Royalti Non-Eksklusif ini Perpustakaan UIN Sunan Ampel Surabaya berhak menyimpan, mengalih-media/format-kan, mengelolanya dalam bentuk pangkalan data (database), mendistribusikannya, dan menampilkan/mempublikasikannya di Internet atau media lain secara **fulltext** untuk kepentingan akademis tanpa perlu meminta ijin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan atau penerbit yang bersangkutan.

Saya bersedia untuk menanggung secara pribadi, tanpa melibatkan pihak Perpustakaan UIN Sunan Ampel Surabaya, segala bentuk tuntutan hukum yang timbul atas pelanggaran Hak Cipta dalam karya ilmiah saya ini.

Demikian pernyataan ini yang saya buat dengan sebenarnya.

Surabaya, 13 Juli 2018

Penulis

(Nike Dessy Rokhmawati)
nama terang dan tanda tangan

Pengaduan tindak kecurangan yang diterima oleh BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur setiap tahun nya menerima laporan kecurangan 20-40 laporan yang sudah Perhitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN), dimana laporan tersebut berdasarkan pengaduan masyarakat, permintaan aparat penegak hukum, permintaan dari bupati atau pejabat daerah, instansi pemerintahan atau kementerian dan lain sebagainya. BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur sudah banyak mengungkapkan kecurangan termasuk sudah penangkapan tersangkanya, untuk di bidang investigasi auditor investigasi BPKP sendiri melakukan 4-6x audit investigasi setiap tahun nya dikarenakan membutuhkan waktu yang lama. Audit investigasi termasuk bagian dari audit tujuan tertentu, dan ujungnya ke litigasi.

Di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur untuk investigasi sendiri berdasarkan dari permintaan, pengaduan, dari pengembangan audit kinerja dan lain-lain. Yang paling banyak permintaan adalah dari aparat penegak hukum (APH). Misalkan kasus yang ditangani adalah permintaan dari aparat penegak hukum (APH), audit yang bisa ditindak lanjuti ada 2 macam yaitu audit investigasi dan audit perhitungan kerugian keuangan negara (PKKN). Jika kasus itu sudah di ranah sidang atau rekap penyidik meminta dilakukan perhitungan kerugian keuangan negara, maka auditor hanya melakukan perhitungan kerugian keuangan negara. Jika masih belum di ranah sidang atau penyidik meminta auditor investigasi untuk dilakukan investigasi, maka auditor investigasi melakukan audit investigasi (penyelidikan).

Alasan peneliti melakukan penelitian di BPKP, sebagaimana dimuat dalam Kompas (2016) yang dikutip dari Rima Novi Kartikasari bahwa Jawa Timur merupakan provinsi dengan kasus korupsi terbanyak di tahun 2015. Sebagaimana dimuat di BPKP (2015), Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur merupakan Perwakilan BPKP pada kategori Zona 1 dan berkinerja terbaik se-Indonesia pada tahun 2014. BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur menerima gugatan dari sejumlah tersangka korupsi atas hasil audit yang dilaksanakan.⁵ Sebagai contoh yang dikutip dari penelitian Rima Novi Kartikasari, pada Tahun 2010, tersangka A menggugat Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur dengan materi gugatan yaitu audit BPKP dinilai tidak benar dalam penanganan Kasus Tindak Pidana Korupsi (TPK) pada Kegiatan XX di Kota Y. Hal serupa juga terjadi di tahun berikutnya. Kondisi ini mendorong peneliti ingin mengetahui dan mengukur seberapa besar pengaruh kemampuan auditor, skeptisme profesional auditor, dan *whistleblower* terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan pada auditor investigatif yang ada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur.

Tahun 2014, Laras Rahmayani dengan penelitiannya yang berjudul “Pengaruh Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Teknik Audit, dan Whistleblower Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan pada BPK dan BPKP

⁵ www.tempo.com tahun 2016 dikutip dari Rima Novi Kartikasari dengan judul *Penerapan Skeptisme Profesional Auditor Internal Pemerintah Dalam Mendeteksi Kecurangan Di Sektor Publik Studi Pada Auditor di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur* (2017)

- f) Memiliki pengetahuan tentang bukti, bahwa bukti harus relevan dan kompeten.
- g) Mengetahui masalah informasi dan teknologi (*hardware*, *software*, maupun sistem), serta memahami tentang cyber crime. Memiliki jika skeptisme profesional, sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis.
- h) Berwawasan luas untuk menambah pengalaman dalam menindak lanjuti kasus yang akan datang.

2. Kemampuan Teknis

- a) Auditor menggunakan ahli information teknologi (IT), untuk pengetahuan yang cukup luas.
- b) Auditor harus mengetahui kontruksi hukum (undang-undang).
- c) Mempunyai pengetahuan tentang tindak pidana korupsi.
- d) Mampu bertindak obyektif dan independen, serta netral, dan selalu menjunjung azas praduga tak bersalah.
- e) Memiliki kemampuan membuat hipotesis.
- f) Mampu mengumpulkan bukti untuk membuktikan hipotesis.
- g) Mengikuti standar audit investigatif

penelitian ini adalah kemampuan auditor berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan. Sikap skeptisme profesional auditor berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan. Teknik audit berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan. Peran *whistleblower* berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan. Persamaan dengan penelitian penulis adalah sama-sama mengambil variabel independen yaitu kemampuan auditor, skeptisme profesional auditor, dan whistleblower serta obyek penelitiannya yaitu BPKP. Perbedaannya adalah tidak mengambil teknik audit untuk dijadikan variabel independen, obyek penelitian hanya di BPKP tidak menyertakan BPK sama seperti penelitian sebelumnya, dan sampel yang diambil adalah dengan memilih bidang auditor investigasi yang ada di BPKP Provinsi Jawa Timur.

2. Intan Feby Pratiwi dalam penelitiannya dengan judul *“Pengaruh Kemampuan dan Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pengungkapan Fraud”*.

Pada tahun 2015 dengan permasalahan sejauh mana kemampuan auditor investigatif dan pengalaman auditor investigatif BPKP Sulawesi Selatan berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan fraud. Penelitian ini dilakukan di BPKP Provinsi

Sulawesi Selatan, populasi auditor yang ada di BPKP berjumlah 136 orang dengan pengambilan sampel 30 orang auditor senior yang pernah mengaudit investigatif dan berpengalaman sebagai auditor kurang lebih sepuluh tahun. Teknik analisisnya menggunakan model regresi berganda. Dimana hasil dari penelitian ini adalah kemampuan dan pengalaman auditor investigatif memiliki pengaruh positif terhadap efektivitas prosedur pelaksanaan pengungkapan fraud. Dalam hal ini dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi kemampuan auditor investigatif maka semakin tinggi juga efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan fraud. Begitu juga dengan pengalaman auditor investigatif, semakin berpengalaman seorang auditor investigatif maka akan semakin meningkat juga efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan fraud. Persamaan dari penelitian ini adalah menggunakan variabel kemampuan auditor untuk dilakukan penelitian terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan fraud. Perbedaan dengan penelitian penulis adalah obyek penelitian dilakukan di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur, menambahkan variabel baru untuk diuji pengaruhnya terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan.

3. Eko Ferry Anggriawan dalam penelitiannya dengan judul *“Pengaruh Pengalaman Kerja, Skeptisme Profesional Auditor dalam Mendeteksi Fraud”*.

Pada tahun 2014 dengan permasalahan apakah terdapat pengaruh pengalaman kerja, skeptisme profesional auditor, dan tekanan waktu terhadap kemampuan auditor independen yang ada di KAP Yogyakarta dalam mendeteksi fraud. Penelitian ini dilakukan pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Yogyakarta. Populasi yang diambil adalah seluruh auditor independen yang ada di Yogyakarta yang berjumlah 133 orang. Teknik pengumpulan datanya menggunakan kuisioner dengan menggunakan teknik analisis model regresi berganda. Dimana hasil penelitian ini adalah pengalaman kerja dan skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi fraud. Tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi fraud. Persamaan dengan penelitian penulis adalah mengambil skeptisme profesional auditor untuk dijadikan variabel independen dalam penelitian pengungkapan kecurangan. Perbedaannya adalah obyek penelitian berbeda, karena penulis menggunakan obyek penelitian pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur. Variabel independen yang ambil dengan menambahkan kemampuan auditor dan *whistleblower*. Populasi dan sampel penelitian yang ambil juga berbeda.

4. Sharon Naomi dalam penelitiannya dengan judul "*Penerapan Whistleblowing System dan Dampaknya Terhadap Fraud*".

Pada tahun 2015 dengan permasalahan untuk mengetahui penerapan *whistleblowing system* serta untuk mengetahui dampak penerapan *whistleblowing system* terhadap *fraud*. Pengujian data

dilakukan dengan cara menganalisa beberapa kasus perusahaan yang telah menerapkan sistem *whistleblowing* dan menganalisa beberapa survei yang pernah dilakukan oleh *Corruption Perception Index (CPI)*, *Global Corruption Barometer (GCB)*, dan *Association of Certified Fraud Examiner* berkaitan dengan *fraud*, *whistleblower* dan *whistleblowing system*. Dimana hasil penelitian ini adalah penerapan *whistleblowing system* di PT Telkom Indonesia telah dijalankan dengan baik. Dapat terlihat adanya terjadi penurunan tingkat *fraud* dari tahun 2010 hingga tahun 2013. Penurunan tingkat *fraud* di PT Telkom Indonesia dapat terjadi karena perusahaan melakukan investigasi dan menindaklanjuti kasus *fraud* yang dilaporkan oleh *whistleblower* melalui *whistleblowing system*. Penerapan *whistleblowing system* di Pertamina juga cukup efektif karena dapat mendeteksi tingkat *fraud* dengan waktu yang relatif cepat. Dari penelitian ini tidak ada kesamaan dari penelitian penulis, hanya penulis ingin menggunakan *whistleblower* untuk diteliti dan dijadikan salah satu indikator dalam pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan.

5. Nur Shodiq dalam penelitiannya dengan judul “*Persepsi Auditor Terhadap Penerapan Audit Forensik Dalam Mendeteksi Kecurangan Penyajian Laporan Keuangan*”.

Pada tahun 2013 dengan permasalahan untuk mengurangi kecurangan akuntansi pemerintah diperlukan tindakan bersama dengan memperkuat pengendalian internal birokrasi dan menurunkan perilaku tidak

etis dari birokrasi. Penelitian ini menguji perbedaan persepsi berdasarkan lingkup bidang pekerjaan, latar belakang pendidikan dan pengalaman kerja auditor BPKP. Penelitian ini dilakukan di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur dengan mengambil responden auditor bidang investigasi, auditor bidang akuntan negara, dan auditor bidang akuntabilitas pemerintah daerah. Dimana hasil penelitian ini adalah tidak ada perbedaan persepsi dari ketiga kelompok auditor yang ada di BPKP. Tidak adanya perbedaan tersebut dikarenakan kurangnya pengetahuan tentang audit forensik dan kurangnya indikator pengukuran persepsi yang lebih khusus memuat *content* pada item-item pertanyaan tentang lingkup bidang pekerjaan auditor BPKP. Dari tiga kelompok auditor yang ada di BPKP tidak ada perbedaan persepsi auditor berdasarkan latar pendidikan terhadap penerapan audit forensik dalam mendeteksi kecurangan penyajian laporan keuangan. Dari tiga kelompok auditor yang memiliki pengalaman kerja 5-7 tahun, 7-10 tahun dan di atas 10 tahun didapat adanya perbedaan persepsi auditor Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) berdasarkan pengalaman kerja terhadap penerapan audit forensik dalam mendeteksi kecurangan penyajian laporan keuangan.

| | | |
|---|---|------------------|
| | kecurangan, teknik audit investigatif dan cara memperoleh bukti | |
| | d. Memiliki pengetahuan tentang bukti yang relevan dan kompeten | Skala Likert 1-5 |
| | e. Mengetahui hukum dan pengetahuan tindak pidana korupsi | Skala Likert 1-5 |
| | f. Memiliki kemampuan membuat hipotesa | Skala Likert 1-5 |
| | g. Mampu mengumpulkan data untuk membuktikan hipotesis | Skala Likert 1-5 |
| Skeptisme Profesional Auditor (X_2) | a. Pikiran mempertanyakan (<i>questioning mind</i>) | Skala Likert 1-5 |
| | b. Penangguhan penilaian (<i>suspension of judgment</i>) | Skala Likert 1-5 |
| | c. Pencarian pengetahuan (<i>search for knowledge</i>) | Skala Likert 1-5 |
| | d. Pemahaman antar pribadi (<i>interpersonal understanding</i>) | Skala Likert 1-5 |
| | e. Otonomi (<i>autonomy</i>) | Skala Likert 1-5 |
| | f. Penghargaan diri (<i>self-esteem</i>) | Skala Likert 1-5 |
| Whistleblower (X_3) | a. Informasi kecurangan diketahui oleh | Skala Likert 1-5 |

| | | |
|--|---|------------------|
| | whistleblower | |
| | b. Whistleblower merupakan karyawan dari organisasi itu sendiri | Skala Likert 1-5 |
| | c. Kecurangan benar-benar terjadi dan diketahui oleh pelapor (<i>whistleblower</i>) | Skala Likert 1-5 |
| | d. Dalam pengungkapan kecurangan whistleblower memiliki peran penting | Skala Likert 1-5 |
| | e. Informasi yang diberikan oleh whistleblower benar adanya | Skala Likert 1-5 |
| | f. Whistleblower dapat memberikan bukti dengan jelas atas terjadinya kecurangan | Skala Likert 1-5 |
| Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif dalam Pengungkapan Kecurangan (Y) | a. Perencanaan pemeriksaan | Skala Likert 1-5 |
| | b. Pelaksanaan pemeriksaan | Skala Likert 1-5 |
| | c. Laporan pemeriksaan | Skala Likert 1-5 |
| | d. Tindak lanjut pemeriksaan | Skala Likert 1-5 |
| | e. Memeriksa fisik | Skala Likert 1-5 |

Tabel 4.6 Jawaban responden berkaitan dengan kemampuan auditor

| No | Pertanyaan | STS | TS | N | S | SS |
|----|------------|-----|----|---|----|----|
| 1 | X1.1 | 0 | 0 | 0 | 4 | 16 |
| 2 | X1.2 | 0 | 0 | 0 | 6 | 14 |
| 3 | X1.3 | 0 | 0 | 0 | 11 | 9 |
| 4 | X1.4 | 0 | 0 | 0 | 10 | 10 |
| 5 | X1.5 | 0 | 0 | 1 | 13 | 6 |
| 6 | X1.6 | 0 | 1 | 2 | 9 | 8 |
| 7 | X1.7 | 0 | 0 | 0 | 11 | 9 |

Berdasarkan dari table di atas untuk pertanyaan dari variabel kemampuan auditor pada item pertanyaan no 6 terdapat 1 responden yang menanggapi tidak setuju, 2 menanggapi netral, 9 menanggapi setuju dan 8 menanggapi sangat setuju. Untuk item pertanyaan no 5 terdapat 1 responden menanggapi netral, 13 responden menanggapi setuju, dan 6 menanggapi sangat setuju. Untuk item pertanyaan yang lainnya responden banyak menanggapi setuju dan sangat setuju. Jumlah responden berjumlah 20 orang.

Tabel 4.7 Jawaban responden berkaitan dengan skeptisme profesional auditor

| No | Pertanyaan | STS | TS | N | S | SS |
|----|------------|-----|----|---|----|----|
| 1 | X2.1 | 0 | 0 | 0 | 10 | 10 |
| 2 | X2.2 | 0 | 0 | 0 | 9 | 11 |
| 3 | X2.3 | 0 | 0 | 2 | 11 | 7 |
| 4 | X2.4 | 0 | 1 | 1 | 10 | 8 |
| 5 | X2.5 | 0 | 1 | 3 | 12 | 4 |
| 6 | X2.6 | 0 | 0 | 1 | 14 | 5 |
| 7 | X2.7 | 0 | 0 | 1 | 13 | 6 |
| 8 | X2.8 | 0 | 0 | 1 | 11 | 8 |

Berdasarkan hasil tabel diatas untuk item-item pertanyaan dari variabel skeptisme profesional auditor terdapat responden yang menanggapi tidak setuju dan netral di item pertanyaan no 3, 4, 5, 6, 7, dan 8. Untuk item

responden menjawab instrument dari pertanyaan mengenai kemampuan auditor adalah diantara setuju dan sangat setuju. Jawaban terbanyak oleh 20 responden yang menjabat sebagai auditor investigasi adalah diantara setuju dan sangat setuju.

Hasil penelitian ini mendukung dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Intan Feby Pratiwi pada Tahun 2015 dengan judul “Pengaruh Kemampuan Auditor dan Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pengungkapan Fraud” yang dilakukan di BPKP Provinsi Sulawesi Selatan. Penelitian ini menghasilkan bahwa kemampuan auditor dan pengalaman auditor memiliki pengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan fraud. Namun, dalam penelitian sekarang peneliti hanya menggunakan variabel kemampuan auditor, tidak disertai variabel pengalaman auditor. Perbedaan yang selanjutnya yakni pada obyek penelitiannya, dimana Intan Feby Pratiwi menggunakan obyek penelitian pada BPKP Provinsi Sulawesi Selatan.

Dengan demikian hasil penelitian ini memberikan penjelasan bahwa kemampuan auditor memiliki hubungan dengan efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur. Di dukung dengan latar belakang pendidikan auditor investigasi BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur yaitu berlatar belakang pendidikan akuntansi, terdapat 19 orang berlatar belakang pendidikan akuntansi dan 1 orang berlatar belakang pendidikan manajemen. Tidak hanya

itu saja, auditor BPKP juga memahami teknik-teknik audit investigasi dalam memperoleh bukti. Hal ini juga didukung oleh jurnal akuntansi dari Amerika bahwa indikator dari kualitas audit dari diri seorang auditor yang harus dimiliki salah satunya adalah pengetahuan dan keahlian. Berdasarkan hasil uji korelasi ditemukan terdapat hubungan signifikan dan positif, hal ini membuktikan bahwa jika kemampuan auditor berkualitas atau tinggi akan mampu meningkatkan efektivitas pelaksanaan audit investigatif.

B. Hubungan Skeptisme Profesional Auditor dengan Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif

Hasil penelitian yang telah dilakukan menyatakan bahwa terdapat hubungan antara skeptisme profesional auditor dengan efektivitas pelaksanaan audi investigatif. Hal ini dibuktikan dengan uji korelasi yang telah dilakukan dengan koefisien korelasi 0,537 dengan nilai signifikan 0,15. Dimana menurut kriteria koefisien korelasi dari penelitian ini adalah korelasi sedang. Dan nilai signifikan $0,15 < 0,005$ yang artinya mempunyai mempunyai hubungan dua arah (2-tailed), yaitu dapat searah dan tidak searah.

Arah korelasi dilihat dari angka korelasi yang menunjukkan bahwa hasilnya adalah positif, maka koefisien korelasi bersifat searah. Dari hasil uji korelasi koefisien korelasi yaitu menunjukkan angka positif atau hubungan kedua variabel bersifat searah (berbanding lurus). Hasil dari uji korelasi variabel skeptisme profesional auditor dan efektivitas pelaksanaan audit investigatif adalah searah, dimana jika seorang auditor memiliki sikap

skeptisme profesional yang tinggi akan meningkatkan efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan. Berdasarkan hasil penelitian ini adalah terdapat hubungan yang signifikan antara skeptisme profesional auditor dengan efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur.

Hal ini didukung oleh jawaban responden dimana rata-rata 85% responden menjawab instrument dari pertanyaan mengenai skeptisme profesional auditor adalah diantara setuju dan sangat setuju. Jawaban terbanyak oleh 20 responden yang menjabat sebagai auditor investigasi adalah diantara setuju dan sangat setuju. Tidak sedikit juga responden menjawab netral dan tidak setuju dalam instrument pertanyaan, hanya saja tidak banyak. Dapat diketahui berdasarkan hasil responden bahwa auditor BPKP memiliki sikap skeptisme yang tinggi, karena auditor tidak mudah menerima informasi yang belum pasti dan selalu mencari tau kebenaran-kebenaran informasi yang didapatkan guna menunjang hasil audit.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Eko Ferry Anggriawan dengan judul “Pengaruh Pengalaman Kerja dan Skeptisme Profesional Auditor dalam Mendeteksi Fraud”. Teknik pengumpulan data yang digunakan sama dengan peneliti yaitu menggunakan kuesioner. Dimana hasil dari penelitian yang dilakukan oleh Eko Ferry Anggriawan adalah pengalaman kerja dan skeptisme profesional berpengaruh positif dalam mendeteksi fraud. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan variabel yang

sama oleh Ferry Anggriawan yaitu skeptisme profesional auditor dalam penelitiannya, tidak menggunakan variabel pengalaman kerja.

Penelitian ini membuktikan bahwa terdapat hubungan antara skeptisme profesional auditor dengan efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur. Didukung oleh karakteristik responden berdasarkan umur, terdapat 9 orang responden yang berumur 50 tahun, 5 orang berumur antara 30-39 tahun, dan 3 orang berumur 40-49 tahun yang berarti memiliki banyak pengalaman di bidang audit terutama audit investigasi. Pengalaman yang dimiliki seorang auditor juga akan membantu auditor dalam menyelesaikan pekerjaannya. Karena auditor akan lebih berhati-hati dan meningkatkan sikap skeptis.

Dengan demikian berdasarkan hasil uji korelasi dalam penelitian ini ditemukan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara kedua variabel tersebut. Hal ini membuktikan bahwa jika auditor memiliki skeptisme profesional yang tinggi akan mampu meningkatkan efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan. Di dalam Standart Audit Intern Pemerintah Indonesia juga dijelaskan bahwa auditor intern pemerintah harus memiliki sikap skeptisme. Dengan begitu seorang auditor akan mencari bukti atau informasi tambahan yang mendukung kesimpulannya.

C. Hubungan *Whistleblower* dengan Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif

Dari hasil pengujian korelasi menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara *whistleblower* dengan efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan. Dari hasil uji korelasi yang telah dilakukan koefisien korelasi yang diperoleh adalah 0,471 dimana menurut kriteria penafsiran adalah korelasi sedang. Nilai signifikan yang didapat adalah 0,036. Nilai $0,036 < 0,05$, yang artinya mempunyai mempunyai dua arah (2-tailed), yaitu dapat searah dan tidak searah

Arah korelasi dapat dilihat dari hasil uji korelasi yaitu 0,471 nilai yang didapat adalah positif. Maka koefisien korelasi bersifat searah. Dari hasil uji korelasi koefisien korelasi yaitu menunjukkan angka positif atau hubungan kedua variabel bersifat searah (berbanding lurus). Hasil dari pengujian adalah searah, yang artinya jika *whistleblower* meningkat atau tinggi maka efektivitas pelaksanaan audit investigatif akan tinggi.

Hal ini didukung oleh jawaban responden dimana rata-rata 77% responden menjawab instrument dari pertanyaan mengenai *whistleblower* adalah setuju. Jawaban terbanyak oleh 20 responden yang menjabat sebagai auditor investigasi adalah setuju. Tidak sedikit responden menjawab netral dan sangat setuju. Ada juga responden yang menjawab tidak setuju dari instrument pertanyaan dari *whistleblower*.

Hasil penelitian ini didukung oleh jawaban responden, dapat dilihat dari hasil jawaban kuesioner yang telah diberikan bahwa *whistleblower* dapat membantu auditor dalam pengungkapan kecurangan. Hal ini

membuktikan bahwa peran *whistleblower* juga dapat membantu auditor dalam pengungkapan kecurangan agar tingkat *fraud* menurun. Penelitian yang hampir sama juga dilakukan oleh Sharon Naomi yang berjudul “Penerapan *Whistleblowing System* dan Dampaknya Terhadap Fraud”. Penelitian ini dilakukan dengan menganalisa beberapa kasus perusahaan yang telah menerapkan *whistleblowing system*. Dimana hasil dari penelitian ini perusahaan yang telah menerapkan *whistleblowing system* terlihat adanya terjadi penurunan tingkat *fraud*. Jika seorang pengungkap kecurangan (*whistleblower*) berani dan mampu mengungkapkan tindakan kecurangan maka tingkat *fraud* akan menurun.

Dengan demikian dalam penelitian ini membuktikan bahwa terdapat hubungan antara *whistleblower* dengan efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur. Dan auditor investigatif merasa terbantu dalam tugasnya dengan keberadaannya *whistleblower*. Berdasarkan jawaban yang telah dijawab oleh 20 responden dan hasil uji korelasi ditemukan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara kedua variabel tersebut. Hal ini membuktikan bahwa jika *whistleblower* meningkat akan membantu auditor dalam meningkatkan efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan.

- Linn, M. C., J, Benedictis, T. de, & Delucchi, K. (1982). Adolescent Reasoning about Advertisements: Preliminary Investigations. *Child Development*, 43, 1599-1613.
- Naomi, Sharon. “*Penerapan Whistleblowing System dan Dampaknya Terhadap Fraud*”. Skripsi Universitas Lampung, 2015.
- Patunru, A.Arini Lestari. “*Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pembuktian Kecurangan*”. Skripsi--Universitas Hasanudin Makassar, 2014.
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 192 Tahun 2014 Tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
- Pratiwi, Intan Feby. “*Pengaruh Kemampuan dan Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pengungkapan Fraud*”. Skripsi--Universitas Hasanudin Makassar, 2015.
- Priantara Diaz. *Fraud Auditing & Investigation*. Jakarta: Mitra Wacana Media, 2013.
- Rahmayani, Laras, dkk. “*Pengaruh Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Teknik Audit dan Whistleblower Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif Dalam Pengungkapan Kecurangan*”. *Jurnal Akuntansi Universitas Riau*, 2014.
- SA 200. Tujuan Keseluruhan Auditor Independen & Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit, paragraf 13 (I).
- Shodiq, Nur. “*Persepsi Auditor Terhadap Penerapan Audit Forensik Dalam Mendeteksi Kecurangan Penyajian Laporan Keuangan Survey Pada Kantor Perwakilan BPKP Jawa Timur*”. *Jurnal of Auditing, Finance*,

