

PENGARUH *WHISTLEBLOWING* TERHADAP PENDETEKSIAN *FRAUD* DENGAN SKEPTISISME PROFESIONAL SEBAGAI VARIABEL MODERASI (Studi Empiris Pada Kantor Perwakilan BPK RI Provinsi Papua)

Nelly Austin Fonataba^{1*}, Agustinus Salle², Juliana Waromi³

^{1*23} *Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Cenderawasih*

**Corresponding Author*

ly.nelly01@gmail.com

jullwr77@gmail.com

Abstract

A survey by the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) shows that organizations lose an average of 5% of their revenue due to fraud. The increasing occurrence of fraud has prompted organizations to implement various methods to mitigate fraudulent activities. One of the key efforts in detecting fraud is the auditor's professional skepticism, which plays a critical role in identifying signs of fraud. Additionally, whistleblowing provides valuable information that can assist auditors in the detection process. This study is a quantitative research project using online questionnaires for data collection. Data were processed using the WarpPLS 8.0 application, with a sample size of 40 respondents. The results indicate that both whistleblowing and professional skepticism significantly influence fraud detection, either directly or indirectly. However, professional skepticism does not moderate the relationship between whistleblowing and fraud detection, meaning the moderating effect is not supported.

Keywords: *Whistleblowing, Professional Skepticism, Fraud Detection*

Abstrak

Survey ACFE menunjukkan bahwa rata-rata kerugian akibat *fraud* adalah 5% dari pendapatan setiap organisasi. Peningkatan *fraud* yang terjadi mendorong organisasi untuk melakukan berbagai metode dalam rangka memitigasi tindakan *fraud*. Untuk melakukan pendeteksiian *fraud* dalam sebuah organisasi, dibutuhkan sikap skeptisisme seorang auditor untuk dapat mendeteksi kecurangan. Tak hanya itu, untuk membantu auditor dalam mendeteksi *fraud* maka diperlukan juga informasi dari *whistleblowing*. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Teknik pengumpulan data menggunakan kuesioner online. Pengolahan data dilakukan dengan menggunakan aplikasi WarpPLS 8.0. Jumlah sampel dalam penelitian ini yaitu 40 responden. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *whistleblowing* dan skeptisisme profesional berpengaruh baik secara langsung atau tidak langsung terhadap pendeteksiian *fraud*, sedangkan skeptisisme profesional dalam memoderasi hubungan *whistleblowing* dan pendeteksiian *fraud* ditolak, yang artinya tidak berpengaruh.

Kata Kunci: *Whistleblowing, Skeptisisme Profesional, Pendeteksiian Fraud*

Pendahuluan

Fraud merupakan perbuatan-perbuatan melawan hukum yang dilakukan secara sengaja dengan tujuan untuk memanipulasi laporan yang akan berdampak negatif bagi pihak lain. Hasil survei internasional menyatakan bahwa *fraud* merupakan masalah sosial yang terjadi pada semua organisasi atau lembaga di dunia dengan tingkat kerugian yang sangat tinggi (ACFE, 2020). ACFE (2020) menunjukkan bahwa rata-rata kerugian akibat *fraud* adalah 5% dari pendapatan setiap organisasi. *Fraud* yang terjadi antara lain kecurangan laporan keuangan, penyalahgunaan aset, dan korupsi. Di Indonesia kasus *fraud* yang mendominasi adalah korupsi (ACFE, 2019). Fenomena korupsi di pemerintahan daerah yang telah dideteksi oleh Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) dan mendapat perhatian untuk ditindaklanjuti yaitu temuan kerugian, potensi kerugian, dan kekurangan penerimaan (IHPS, 2022).

Peningkatan *fraud* mendorong organisasi untuk melakukan berbagai metode dalam rangka memitigasi tindakan *fraud*. Untuk melakukan pendeteksian *fraud* dalam sebuah organisasi, dibutuhkan sikap skeptisisme seorang auditor untuk dapat mendeteksi kecurangan. Seorang yang memiliki skeptisisme profesional yang tinggi dapat mendeteksi terjadinya indikasi maupun tindakan *fraud* sebelum dan saat melakukan penugasan audit. Sehingga dengan skeptisisme yang tinggi, maka auditor dapat menggunakan informasi dari *whistleblower* dalam pendeteksian *fraud*. Hal ini juga dapat dilihat dari hasil survei dimana *whistleblower system* di Indonesia maupun secara global masih menjadi pilihan utama dalam melaporkan kejadian *fraud* yang terjadi di lingkungan pekerjaan dengan nilai persentase sebesar 42% (ACFE, 2022).

Kasus-kasus yang terjadi di Indonesia khususnya di Papua menjadi sebuah sorotan dimana auditor BPK sebagai eksternal audit belum mampu mendeteksi sebuah kejanggalan yang ada dan hal ini juga di dukung oleh survei ACFE yang memiliki persentase lebih rendah apabila dibandingkan dengan laporan *whistleblowing*. Jika dihubungkan dengan kasus yang terjadi di Papua dimana adanya keterbatasan ketentuan yang tidak dapat dilewati oleh auditor eksternal (BPK) hingga auditor BPK sulit untuk meninjau lebih dalam pemeriksaan terhadap kepala daerah ataupun kurangnya sikap skeptisisme profesional auditor dalam menanggapi sebuah peranan *Whistleblowing* sebagai bagian yang dapat membantu mendeteksi terjadinya *fraud*. Oleh sebab itu, peneliti tertarik untuk meninjau lebih khusus kepada auditor di BPK RI Perwakilan Provinsi Papua dengan judul penelitian “**Pengaruh Peran *Whistleblowing* Dengan Skeptisisme Profesional Sebagai Variabel Moderasi Terhadap Pendeteksian *Fraud* (Studi Empiris Pada Bpk Perwakilan Provinsi Papua)**”.

Kajian Pustaka

Teori Atribusi (*Attribution Theory*)

Teori atribusi digunakan dalam penelitian ini sebagai penunjang perilaku seorang auditor dalam menjalankan tugas auditnya hingga pada penghasilan opini dalam sebuah laporan

akhir tahun anggaran. Dalam penelitian ini, teori atribusi Harold Kelley (2019) dapat mendukung variabel sikap skeptisme profesional dalam mendeteksi *fraud*.

Teori *Fraud Diamond*

Teori *fraud diamond* merupakan teori yang telah di ekstensi dari *fraud triangle*. Di dalam teori ini, adapun tambahan model dimana terdapat *capability* sebagai faktor risiko yang mana berbicara mengenai kemampuan karyawan untuk mengabaikan internal control, mengembangkan strategi persembunyian, dan mengendalikan situasi sosial untuk keuntungan pribadinya. Teori ini digunakan dalam penelitian ini karena terdapat hubungan dari beberapa unsur yang dapat dihubungkan dimana seorang auditor dapat menggunakan kemampuan yang ada pada dirinya untuk mendeteksi *fraud*, kemampuan yang dimaksud ialah skeptisisme profesional.

Whistleblowing

Whistleblowing merupakan pengendalian internal yang berfungsi untuk mendeteksi pelanggaran sejak awal. Komite Nasional Kebijakan Governance (2008) berpendapat bahwa *Whistleblowing* merupakan sebuah tindakan pengungkapan pelanggaran atau perbuatan yang melawan hukum, perbuatan yang tidak etis atau tidak bermoral yang dapat merugikan sebuah organisasi maupun yang berkepentingan, yang dilakukan oleh karyawan ataupun pimpinan organisasi tersebut kepada organisasi lain atau kepada pihak lain.

Skeptisisme Profesional

Skeptisisme profesional merupakan sikap auditor dalam melakukan penugasan audit dimana sikap ini mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Auditor dituntut untuk memiliki sikap skeptisme profesional yang tinggi dalam melakukan audit, terutama terhadap kemungkinan terjadinya kecurangan meskipun kecurangan tersebut belum tentu terjadi (Hartan, 2016).

Pendeteksian *Fraud*

Fraud dapat diketahui apabila adanya pendeteksian yang dapat dilakukan melalui identifikasi indikator penyebab yang perlu ditindak lanjuti oleh auditor untuk dapat di investigasi. Adapun beberapa faktor-faktor yang sulit untuk dapat mendeteksi terjadinya *fraud* dimana pemahaman standar audit tentang pendeteksian *fraud*, lingkungan pekerjaan yang dapat mengurangi kualitas audit serta metode yang digunakan dalam prosedur audit yang tidak efektif dalam mendeteksi *fraud*, kompetensi auditor, kepribadiannya, dan juga kemampuan investigatif.

Pengembangan Hipotesis

Bagian ini menguraikan pengembangan tiga hipotesis, sebagai berikut:

Pengaruh Whistleblowing Terhadap Pendeteksian Fraud

Utami (2018) menyatakan bahwa *whistleblowing* berpengaruh guna memperkuat komite audit dan audit internal untuk pengungkapan kasus kecurangan. Hal ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh (Pramudyastuti, Rani, Nugraheni, & Susilo, 2021) dimana *whistleblowing system* merupakan bagian yang lemah untuk pengungkapan kecurangan, hal ini dikarenakan auditor yang memiliki independensi tinggi cenderung mengabaikan bantuan *whistleblowing system* dalam menemukan tindak kecurangan. Oleh karena itu, dapat dirumuskan dalam hipotesis:

H1 : *Whistleblowing* berpengaruh positif dalam mendeteksi *fraud*

Pengaruh Skeptisisme Profesional Terhadap Pendeteksian Fraud

Aruperes (2022) menyatakan bahwa skeptisisme profesional tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kemampuan pendeteksian *fraud*, hal ini dikarenakan auditor BPK lebih dominan kepada *interpersonal skill* dan juga pengetahuan auditor tersebut. Adapun penelitian yang selaras yang menyatakan bahwa skeptisisme profesional berpengaruh signifikan terhadap pendeteksian *fraud* (Harahap & Putri, 2018). Adanya perbedaan pendapat, maka hipotesis yang dapat dirumuskan ialah:

H2 : Skeptisisme profesional berpengaruh positif dalam mendeteksi *fraud*

Pengaruh Skeptisisme Profesional Yang Memoderasi Hubungan Antara Whistleblowing Dan Pendeteksian Fraud

Whistleblowing yang memoderasi pengaruh skeptisisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan, artinya peran *whistleblowing* berdampak positif dalam membantu auditor dalam mendeteksi kecurangan (Yudi Permana & Mona Eftarina, 2020). Namun sedikit berbeda dengan penelitian sebelumnya, pada penelitian ini yang menjadi variabel moderasi yakni skeptisisme profesional auditor. Oleh sebab itu, hipotesis yang dapat dirumuskan sebagai berikut:

H3 : Adanya pengaruh positif skeptisisme profesional memoderasi hubungan antara *whistleblowing* dan pendeteksian *fraud*

Metodologi Penelitian

Penelitian ini berlokasi pada Kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Papua yang bertempat di Jl. Balaikota No.2, Entrop, Distrik Jayapura Selatan, Kota Jayapura. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan data primer dan data sekunder. Penentuan sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik sampel jenuh, dimana sampel yang diambil ialah keseluruhan dari populasi yang ditentukan. Metode pengumpulan data yang digunakan ialah pembagian kuesioner melalui tautan yang sudah disediakan. Alat analisis data yang digunakan ialah warpPLS 8.0 dan dibantu juga dengan SPSS 21 sebagai alat pengujian data statistik.

Hasil Dan Pembahasan

Langkah pertama ialah pengujian validitas data, dimana penelitian ini menggunakan validitas konvergen dan validitas diskriminan.

Tabel 1.
Output Latent Variable Coefficient setelah penghapusan indikator

	WB	SP	PF
R-Squared			0.663
Adj. R-Squared			0.635
Composite Reliable	0.913	0.886	0.913
Cronbach's Alpha	0.892	0.850	0.893
Avg. var extrac	0.543	0.503	0.492
Full Collin VIF	2.721	2.433	2.793
Q-squared			0.679

Sumber: *Data diolah, 2023*

Berdasarkan tabel di atas, menunjukkan bahwa konstruk-konstruk setelah penghapusan indikator yang tidak memenuhi kriteria, terdapat perubahan yang mana pada tabel 4.7 variabel Pendeteksian Fraud bernilai $<0,5$. Namun setelah adanya penghapusan indikator maka variabel tersebut mengalami peningkatan nilai AVE yang bernilai 0.492 dan nilai tersebut dapat dibulatkan 0.5, yang artinya nilai AVE tersebut ≥ 0.5 . Hal ini berarti konstruk-konstruk di atas sudah memenuhi syarat validitas konvergen.

Hasil pengujian validitas diskriminan melalui loading ke konstruk lain menunjukkan bahwa telah terpenuhi dikarenakan nilai korelasi konstruk antar indikator lebih besar dari pada nilai konstruk lainnya. Tak hanya itu, untuk menguji validitas diskriminan dilakukan juga dengan melihat kriteria AVE sebagai berikut:

Tabel 2.
Output Coefficient Among Latent Variable

	WB	SP	PF
WB	(0.737)	0.720	0.751
SP	0.720	(0.709)	0.714
PF	0.751	0.714	(0.701)
SP*WB	0.330	0.338	0.402

Sumber: *Data diolah, 2023 (Lampiran 3)*

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa kriteria validitas diskriminan belum terpenuhi. Hal ini dikarenakan nilai akar kuadrat AVE pada masing-masing konstruk masih lebih rendah apabila dibandingkan dengan hasil korelasi variabel lainnya. Oleh sebab itu, dapat

disimpulkan bahwa variabel-variabel tersebut belum memenuhi validitas diskriminan. Dengan hasil demikian, dapat dibuktikan bahwa konstruk yang reliabel belum tentu valid.

Langkah berikutnya ialah pengujian reliabilitas data sebagai berikut:

Tabel 3.
Composite Reliability dan Cronbach's Alpha

Variabel	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	Keterangan
Whistleblowing	0.913	0.892	Reliabel
Skeptisisme Profesional	0.886	0.850	Reliabel
Pendeteksian <i>Fraud</i>	0.913	0.893	Reliabel

Sumber: Data diolah, 2023

Hasil pengujian diatas menunjukkan bahwa nilai dari masing-masing indikator dikatakan reliabel karena telah memenuhi kriteria reliabilitas yakni dapat dikatakan reliabel apabila nilai tersebut >0.7 .

Pengujian Hipotesis

Tabel 4.
Hasil Output Path Coefficients Model Direct and Indirect Effect

Variabel	Path Coefficients	P value	Keterangan
WB $\rightarrow$ PF	0.515	<0.001	Diterima
SP $\rightarrow$ PF	0.358	0.006	Diterima
SP*WB $\rightarrow$ PF	-0.011	0.472	Ditolak

Sumber: Data diolah, 2023

Berdasarkan tabel di atas dapat disimpulkan:

1. Hipotesis pertama yang menyatakan bahwa *whistleblowing* berpengaruh terhadap pendeteksian *fraud* terbukti secara empiris, hal ini ditunjukkan oleh hasil pengujian statistik dengan nilai $<0.001 < 0.05$ dan nilai *path coefficient* 0.515. Dengan nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05, dengan demikian dapat dikatakan bahwa *whistleblowing* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pendeteksian *fraud*, sehingga H1 dapat diterima.
2. Hipotesis kedua yang menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor berpengaruh terhadap pendeteksian *fraud* terbukti secara empiris. Hal ini dapat dilihat dari hasil pengujian statistik yang ditunjukkan dari pengujian dengan nilai $0.006 < 0.05$ dan nilai *path coefficient* 0.358, sehingga dapat dikatakan bahwa skeptisisme profesional auditor

memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pendeteksian fraud sehingga dapat disimpulkan bahwa H2 tidak dapat di tolak atau diterima.

3. Hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor sebagai variabel moderasi berpengaruh terhadap hubungan antara *whistleblowing* dan pendeteksian fraud tidak terbukti secara empiris, hal ini ditunjukkan dari hasil pengujian statistik dengan nilai $0.472 > 0.05$ dan *path coefficient* bernilai -0.011 yang mana memiliki nilai negatif dan tidak signifikan dari kriteria yang ada, sehingga dapat dikatakan bahwa skeptisisme profesional tidak dapat menjadi variabel yang memoderasi *whistleblowing* dan pendeteksian fraud atau H3 ditolak.

Penutup

Penelitian ini menunjukkan bahwa *whistleblowing* berpengaruh terhadap pendeteksian *fraud*, baik secara langsung maupun tidak langsung. Informasi dari *whistleblower* dapat ditindaklanjuti jika disertai bukti yang relevan. Selain itu, skeptisisme profesional auditor juga berpengaruh terhadap pendeteksian *fraud*. Semakin tinggi tingkat skeptisisme, semakin besar keingintahuan auditor dalam menelusuri indikasi kecurangan. Namun, skeptisisme profesional tidak mampu memoderasi hubungan antara *whistleblowing* dan pendeteksian *fraud*, kemungkinan karena tingkat skeptisisme yang rendah atau ketidakmampuan karakteristik variabel tersebut untuk berperan sebagai moderator.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan, antara lain waktu pengembalian kuesioner yang memakan waktu sekitar satu bulan serta partisipasi responden yang rendah dari auditor BPK Perwakilan Provinsi Papua. Akibatnya, jumlah sampel tidak mencapai setengah dari total populasi di kantor tersebut. Selain itu, keterbatasan waktu penelitian menyebabkan metode eksperimen yang lebih valid tidak dapat diterapkan. Tidak adanya wawancara langsung juga membatasi pendalaman informasi dari responden.

Penelitian ini hanya menggambarkan persepsi responden dan belum sepenuhnya mencerminkan kondisi aktual. Untuk itu, studi lanjutan disarankan untuk melakukan pendekatan kualitatif atau campuran guna mendapatkan gambaran yang lebih menyeluruh. Selain itu, penting untuk menambahkan variabel karakteristik responden seperti riwayat pelatihan dan frekuensi audit yang dilakukan, karena hal ini dapat berpengaruh signifikan terhadap tingkat skeptisisme profesional auditor.

Daftar Pustaka

- ACFE. (2020). Report To The Nations, Global Study On Occupational Fraud And Abuse. 19.
- Aruperes, C. R. (2022). Pengaruh sikap skeptisisme profesional, Interpersonal skill, Dan

pengetahuan auditor terhadap kemampuan pendeteksian fraud (Studi kasus pada perwakilan bpkp Provinsi Sulawesi Utara). Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Perpajakan.

BPKP. (N.D.). Sekilas Spip. Retrieved 2022, From Sistem Pengendalian Intern Pemerintah: [Http://Www.Bpkp.Go.Id](http://www.bpkp.go.id)

Indriyani, S., & Hakim, L. (2021, Januari). Pengaruh Pengalaman Audit, Skeptisisme Profesional, Dan Time Pressure Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud . Vol. 1 No.2, Pp. 113-120.