

PROFESIONALISME SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH KEMAMPUAN INVESTIGATIF PADA PEMBUKTIAN KECURANGAN OLEH AUDITOR

Ni Wayan Puspita Dewi¹
I Wayan Ramantha²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: niwayanpuspidewi322@gmail.com/ telp: +6281 337 374 004

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui kembali Pengaruh Kemampuan Investigatif pada Pembuktian Kecurangan Oleh Auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Provinsi Bali. Selain itu penelitian ini juga bertujuan untuk mengetahui apakah Profesionalisme akan memoderasi pengaruh Kemampuan Investigatif pada Pembuktian Kecurangan Oleh Auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Provinsi Bali. Penelitian dilakukan di Kantor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Bali tahun 2016. Jumlah sampel yang diambil sebanyak 74 orang auditor. Pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan kuesioner kepada auditor. Teknik analisis data yang digunakan adalah Analisis Regresi Sederhana dan uji MRA (*Moderating Regression Analysis*). Berdasarkan hasil analisis, diketahui bahwa Kemampuan Investigatif berpengaruh positif pada Pembuktian Kecurangan Oleh Auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Provinsi Bali. Penelitian ini juga menemukan bahwa Profesionalisme mampu memperkuat pengaruh Kemampuan Investigatif pada Pembuktian Kecurangan Oleh Auditor Badan Pengawasan Keuangan Provinsi Bali.

Kata kunci: Profesionalisme, Kemampuan Investigatif, Pembuktian Kecurangan

ABSTRACT

The purpose of this study was to determine the ability of returning Effect on Evidence Investigative Fraud By Auditor Financial and Development Supervisory Agency Bali Province. In addition, this study also aims to determine whether Professionalism will moderate influence on the ability Investigative Fraud Verification by the Auditor and Financial Supervisory Agency of Bali Provincial Development. The study was conducted in the Office of Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) of Bali in 2016. The number of samples taken as many as 74 people auditor. The data collection is done by distributing questionnaires to the auditor. Data analysis technique used is simple regression analysis and test MRA (Moderating Regression Analysis). Based on the analysis, it is known that the ability of Investigative positive effect on Evidence Cheating By Auditor Financial and Development Supervisory Agency Bali Province. The study also found that professionalism is able to strengthen the influence of the Investigative Capability Verification Cheating By Auditor Financial Supervisory Agency of Bali Province.

Keywords: Professionalism, Investigative Capabilities, Evidence Cheating

PENDAHULUAN

Saat ini perkembangan sektor publik sudah semakin kompleks, demikian halnya dengan kejahatan yang terjadi di bidang ekonomi salah satunya adalah kecurangan. Kecurangan juga telah terjadi dimana-mana. Kejahatan di bidang ekonomi ini dilakukan karena berbagai alasan, tetapi pada umumnya karena ingin memperkaya diri. Upaya pencegahan dan pemberantasan kecurangan perlu ditingkatkan serta diintensifkan dengan tetap menjunjung tinggi hak asasi manusia dan kepentingan masyarakat.

Beberapa peristiwa skandal korporasi yang telah terjadi juga tidak lepas dari tindakan para pemimpin perusahaan yang menyalahi hukum dan etika. Beberapa perusahaan yang terlibat dalam skandal-skandal tersebut antara lain Enron, Worldcom, Tyco, Rite Aid, Sunbeam, Waste Management dan lain lain (Desjardins, 2011:3). Runtuhnya perusahaan-perusahaan besar di Amerika Serikat diakibatkan oleh adanya manipulasi pembukuan. Kasus-kasus kecurangan juga terjadi di Negara Indonesia baik di sektor publik maupun di sektor korporasi. Seperti kasus mafia pajak Gayus Tambunan yang merupakan seorang pegawai pajak. Dia dijerat dengan tiga pasal berlapis yakni pasal korupsi, pencucian uang dan penggelapan pajak (TribunNews, 2011). Lalu muncul pula skandal di dunia perbankan. Skandal tersebut melibatkan Melinda Dee yang merupakan salah satu pegawai senior di Citibank yang bertanggung jawab atas 117 transfer dana tanpa sepengetahuan atau izin nasabah yang bersangkutan (Kompas, 2012). Dan masih banyak lagi kasus-kasus KKN

(Korupsi, Kolusi dan Nepotisme) yang ada di Indonesia. Hingga pada tahun 2013 lalu Indonesia mendapat peringkat dari Indeks Persepsi Korupsi ke 114 dari 117 negara.

Peraturan Pemerintah (PP) No.60 tahun 2008, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) merupakan auditor internal yang memiliki tanggung jawab dalam menciptakan proses tata kelola pemerintahan yang baik, penerapan sistem pengendalian manajemen pemerintah yang baik dan pengelolaan pemerintah yang bebas praktik Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN). Selain itu BPKP juga melakukan audit eksternal seperti pemeriksaan khusus (audit investigasi) untuk mengungkapkan adanya indikasi praktik Tindak Pidana Korupsi (TPK), pemeriksaan terhadap proyek-proyek yang dibiayai Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang dialokasikan untuk pelaksanaan dekonsentrasi, desentralisasi, tugas perbantuan serta pemeriksaan terhadap pemanfaatan pinjaman dan hibah di luar negeri. Menurut Bapak Doso Sukendro selaku Koordinator Pengawasan Bidang Investigasi, BPKP Perwakilan Bali telah menangani setidaknya lebih dari 10 kasus tindak pidana korupsi setiap tahunnya. Banyaknya kasus tindak pidana korupsi serta penyelewengan dana yang terjadi di pemerintah Provinsi Bali, sebagian besar disebabkan oleh buruknya pengelolaan keuangan dan sistem pengendalian internal pemerintah yang kurang baik.

Istilah *fraud* memang masih terdengar asing namun dalam konteks dunia akuntansi forensik dan audit investigatif, *fraud* adalah sasaran operasi utamanya. *fraud* atau dalam bahasa Indonesia lebih dikenal dengan kecurangan adalah objek utama yang diperangi dan dibuktikan dalam audit investigatif. Kecurangan adalah

suatu pengertian umum yang mencakup beragam cara yang dapat digunakan oleh kecerdikan manusia, yang digunakan seseorang untuk mendapatkan keuntungan dari orang lain melalui perbuatan yang tidak benar. Kecurangan adalah penipuan yang disengaja, umumnya dalam bentuk kebohongan, penjiplakan dan pencurian. Kecurangan dilakukan untuk memperoleh keuntungan berupa uang dan kekayaan atau untuk menghindari pembayaran atau kerugian jasa, menghindari pajak serta mengamankan kepentingan pribadi atau usaha.

Kecurangan dalam akuntansi dapat dibagi menjadi dua kelompok utama yaitu kecurangan laporan keuangan dan kecurangan transaksi. Kecurangan laporan keuangan mencakup kesalahan pelaporan yang disengaja sehingga terlihat kondisi keuangan perusahaan lebih baik daripada kenyataannya dan akhirnya menipu para pemegang saham, investor dan kreditur. Sedangkan kecurangan transaksi biasanya dilakukan untuk mempermudah pencurian atau konversi aset entitas atau perusahaan menjadi aset pribadi.

Salah satu cara penting untuk mengidentifikasi dan menemukan kecurangan adalah melakukan audit investigasi. Audit investigasi merupakan audit khusus yang dilakukan berkaitan dengan adanya indikasi tindak pidana korupsi, penyalahgunaan wewenang, serta ketidaklancaran pembangunan. Audit investigasi ini dilakukan oleh auditor yang disebut auditor investigatif. Audit Investigasi ini adalah proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis yang bertujuan

mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya (Pusdiklatwas BPKP, 2010:58).

Pelaksanaan audit investigasi berhubungan langsung dengan proses litigasi, yaitu mekanisme penyelesaian sengketa melalui jalur pengadilan. Hal ini menyebabkan tugas auditor investigatif lebih berat. Auditor investigatif harus memahami pengetahuan tentang akuntansi dan pengauditan. Selain itu auditor investigatif juga harus memahami tentang hukum dalam hubungannya dengan kasus penyimpangan atau kecurangan yang dapat merugikan keuangan negara (Karyono, 2013:132).

Dalam pelaksanaan audit investigasi, maka auditor investigatif harus memiliki kemampuan untuk membuktikan adanya kecurangan yang memungkinkan terjadi dan sebelumnya telah terdeteksi oleh berbagai pihak. Prosedur dan teknik yang digunakan dalam proses penyelidikan harus sesuai dengan ketentuan-ketentuan dalam standar yang berlaku. Hal itu berpengaruh terhadap pengumpulan dan pengujian bukti bukti yang dilakukan terkait dengan kasus kecurangan atau penyimpangan yang terjadi. Korupsi merupakan salah satu tindak penyimpangan atau kecurangan yang semakin marak terjadi saat ini. Akibat dari adanya tindakan korupsi antara lain lesunya perekonomian negara, meningkatnya kemiskinan, tingginya angka kriminalitas, demoralisasi, kehancuran birokrasi, terganggunya sistem politik dan fungsi pemerintahan. Hal-hal yang menyangkut tindakan korupsi ini seringkali tidak terjangkau oleh undang-undang.

Auditor investigatif akan melakukan suatu audit investigasi dalam membantu pengusutan tindak kecurangan dan korupsi. Hal ini diperlukan auditor investigatif yang memiliki kemampuan memadai agar dapat mengungkap suatu kecurangan yang terjadi. Auditor Investigatif ini melakukan suatu investigasi apabila ada dasar yang layak sehingga auditor tersebut dapat mereka-reka mengenai apa, bagaimana, siapa dan pernyataan yang lain yang diduga relevan dengan pengungkapan kasus kecurangan.

Profesi merupakan jenis pekerjaan yang memenuhi beberapa kriteria, sedangkan profesionalisme merupakan suatu atribut individual yang penting tanpa melihat apakah suatu pekerjaan merupakan suatu profesi atau tidak. Seorang auditor yang profesional harus memenuhi tanggung jawabnya terhadap masyarakat, klien termasuk rekan seprofesi untuk berperilaku semestinya. Sikap profesional tercermin pada pelaksanaan kualitas yang merupakan karakteristik atau tanda suatu profesi atau seorang profesional. Dalam pengertian umum, seorang dikatakan profesional jika memenuhi tiga kriteria yaitu mempunyai keahlian untuk melaksanakan tugas sesuai dengan bidangnya, melaksanakan suatu tugas atau profesi dengan menetapkan standar baku di bidang profesi yang ditetapkan dan menjalankan tugas profesinya dengan mematuhi etika profesi yang ditetapkan. Profesional auditor adalah suatu aktivitas independen, yang memberikan jaminan keyakinan serta konsultasi yang dirancang untuk memberikan suatu nilai tambah serta meningkatkan kegiatan operasi organisasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Fitriyani (2012) di BPK Jawa Barat menyimpulkan bahwa kemampuan auditor investigatif memiliki pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Penelitian lain dilakukan oleh Zuliha (2008) yang dilakukan di BPKP Bandung menyimpulkan bahwa kemampuan auditor investigatif bermanfaat terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Arini Lestari (2014) menyatakan bahwa kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Pada kenyataannya, kecurangan di Indonesia semakin marak terjadi. Dalam survei yang dilakukan oleh Lembaga Transparansi Internasional Indonesia (TII) tercatat bahwa Indonesia menempati urutan 126 dalam daftar negara terkorup dari 180 negara yang diukur (TII, 2015).

Berhasil atau tidaknya auditor investigatif dalam menemukan kecurangan juga bisa dipengaruhi oleh profesionalisme auditor. Seorang auditor yang profesional harus memenuhi tanggung jawabnya terhadap masyarakat, klien termasuk rekan seprofesi untuk berperilaku semestinya. Kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa audit profesional meningkat jika profesi menetapkan standar kerja dan perilaku yang dapat mengimplementasikan praktis bisnis yang efektif dan tetap mengupayakan profesionalisme yang tinggi (Mayasari, 2011). Dengan demikian, nampak bahwa profesionalisme dapat mempengaruhi kinerja yang selanjutnya dapat mempengaruhi kenyamanan serta kebanggaan seorang profesional dalam bekerja.

Masalah yang dihadapi Indonesia saat ini adalah kecurangan berupa korupsi. Tidak mudah dalam menyelesaikan kasus-kasus tersebut karena harus melalui prosedur yang tepat untuk memperoleh bukti yang kuat. Dengan demikian sangat dibutuhkan pihak-pihak yang berkompeten untuk menangani kasus kecurangan tersebut. Audit investigasi merupakan salah satu cara yang efektif untuk mengungkapkan kecurangan yang terjadi karena audit investigasi ini dilakukan oleh seorang ahli akuntansi dan audit dalam pengungkapan kecurangan tersebut. Audit investigasi dilaksanakan menggunakan teknik audit yang sama dengan teknik audit pada audit laporan keuangan, dengan dilakukannya audit investigasi, penyidik dapat memperoleh kepastian apakah tersangka benar-benar bersalah atau tidak karena tugas auditor dalam audit investigasi adalah memperoleh bukti terutama bukti surat yang sangat dibutuhkan oleh penyidik untuk memperkuat dugaan, tetapi pelaksanaan audit investigasi haruslah seefektif mungkin. Hal ini sangat terkait dengan waktu penahanan tersangka yang cukup terbatas. Diharapkan dengan waktu yang cukup singkat, auditor mampu mendeteksi semua kecurangan yang ada. Sedangkan dalam mencapai keberhasilan dalam rangka menjalankan audit investigasi, seorang auditor investigasi harus memiliki kemampuan dalam hal kemampuan dasar, kemampuan teknis dan sikap mental. Kemampuan ini sangat berpengaruh dalam memperoleh bukti-bukti yang diperlukan dalam pemeriksaan. Kemudian secara garis besar, tahapan audit investigasi dimulai dari perencanaan hingga pelaporan penemuan.

Apabila auditor sudah memiliki kemampuan yang disebutkan diatas dan melaksanakan prosedur audit investigasi yang sesuai dengan prosedur yang berlaku, maka audit investigasi yang dilakukan untuk membuktikan kecurangan akan efektif.

H₁:Kemampuan investigatif berpengaruh positif terhadap pembuktian kecurangan oleh auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Provinsi Bali.

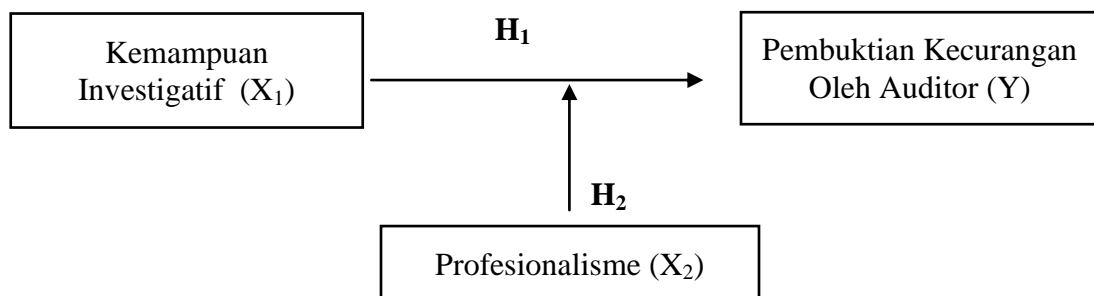
Seorang auditor investigatif harus melaksanakan prosedur yang ditetapkan baik tahap perencanaan, pelaksanaan, pelaporan hingga tindak lanjut pemeriksaan. Dalam pemeriksaan khusus yang dilakukan hingga mendapatkan bukti-bukti yang diperlukan dapat dipengaruhi oleh kemampuan profesional yang dimiliki auditor. Sikap dan tindakan profesional merupakan tuntutan diberbagai bidang profesi. Auditor yang profesional dalam melakukan pemeriksaan diharapkan akan menghasilkan audit yang memenuhi standar yang ditetapkan oleh organisasi. Profesional yang harus ditanamkan kepada auditor dalam menjalankan fungsinya yang antara lain dapat melalui pendidikan dan pelatihan penjenjangan, seminar, serta pelatihan yang bersifat berkelanjutan (Pramono,2007:13). Pengaruh sikap profesionalisme terhadap peranan internal auditor dalam pengungkapan temuan audit dimana para pemeriksa internal auditor harus mematuhi standar profesional dalam pemeriksaan (Tugiman,1997:29). Khairansah (2005:5) mengemukakan prosedur audit investigasi dilakukan melalui lima tahap yaitu penerimaan data awal, telaah dan analisis data, indikasi adanya korupsi atau tidak, perencanaan audit dan pelaksanaan audit. Adapun tahap pelaksanaan audit sendiri terdiri atas tahap observasi, pemeriksaan, dokumen dan wawancara.

Dari pernyataan yang telah dikemukakan di atas maka profesionalisme dalam pembuktian kecurangan ini dapat tercapai apabila auditor mampu untuk memenuhi standar-standar pelaksanaannya. Seorang auditor dapat diukur profesionalismenya dari profesi auditor yang tercermin dari sikap dan perilaku dalam menjalankan prosedur audit investigasi sehingga hasilnya dapat meminimalisasi kerugian keuangan/kekayaan Negara.

H₂: Profesionalisme memoderasi pengaruh kemampuan investigatif pada pembuktian kecurangan oleh auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Provinsi Bali.

METODE PENELITIAN

Desain penelitian ini adalah kerangka kerja yang digunakan untuk melaksanakan penelitian. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan yang berbentuk asosiatif, yaitu penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan dua variabel atau lebih. Penelitian ini membahas Profesionalisme Sebagai pemoderasi pengaruh kemampuan investigatif pada pembuktian kecurangan oleh auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Provinsi Bali.



Gambar 1. Desain Penelitian

Sumber: data primer diolah, (2016)

Penelitian ini dilakukan pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) perwakilan provinsi Bali yang beralamat di Jl. Kapten Tantular, Denpasar. Alasan peneliti melakukan penelitian mengenai kemampuan investigatif pada BPKP Perwakilan Provinsi Bali dikarenakan banyaknya kasus tindak pidana korupsi serta penyelewengan dana yang terjadi di pemerintah Provinsi Bali, sebagian besar disebabkan oleh buruknya pengelolaan keuangan dan sistem pengendalian internal pemerintah yang kurang baik. Maraknya kasus korupsi yang terjadi di Bali terutama pada sektor publik tentunya mengakibatkan kerugian keuangan negara. Hal tersebut juga menyebabkan kinerja BPKP semakin semakin menjadi sorotan masyarakat. Oleh karena itu auditor BPKP dituntut untuk bekerja secara profesional. Profesional auditor dianggap penting sebagai pembuktian bahwa kinerja auditor BPKP dapat diperhitungkan terutama dalam pengawasan pengelolaan keuangan dan pembangunan pada pemerintah daerah maupun dalam audit investigasi.

Objek penelitian merupakan atribut atau sifat atau nilai dari orang, objek atau kegiatan yang memiliki variasi yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2013). Objek penelitian dalam penelitian ini adalah profesionalisme sebagai pemoderasi pengaruh kemampuan investigatif pada pembuktian kecurangan oleh auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Provinsi Bali.

Variabel dependen atau terikat merupakan variabel yang dipengaruhi oleh variabel lain, dalam kaitannya dalam masalah ini maka yang menjadi variabel dependen adalah pembuktian kecurangan oleh auditor Badan Pengawasan Keuangan

dan Pembangunan Provinsi Bali. Pembuktian kecurangan oleh auditor dapat diartikan sejauh mana hasil audit tersebut dapat menggambarkan proses suatu kegiatan yang dapat menghasilkan hipotesa atas prosedur yang dilaksanakan oleh audit investigasi dalam pembuktian kecurangan. Adapun prosedur pelaksanaan audit investigasi yang dimulai dari perencanaan pemeriksaan, pelaksanaan pemeriksaan, laporan pemeriksaan dan tindak lanjut pemeriksaan. Masing-masing item dari pernyataan tersebut akan diukur dengan menggunakan skala Likert Modifikasi, yaitu 1) sangat tidak setuju diberi skor 1, 2) tidak setuju diberi skor 2, 3) setuju diberi skor 3, dan 4) sangat setuju diberi skor 4.

Variabel independen atau bebas adalah variabel yang mempengaruhi variabel lain atau variabel yang dianggap berpengaruh terhadap variabel lainnya, dalam kaitannya dengan masalah yang diteliti, maka yang menjadi variabel independen adalah kemampuan investigatif. Kemampuan investigatif yaitu kemampuan auditor dalam hal dasar, teknis serta mental untuk mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara *fair*, tidak memihak, sah (mengikuti ketentuan perundang-undangan) dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap. Masing-masing *item* dari pernyataan tersebut akan diukur dengan menggunakan skala *Likert* modifikasi, yaitu 1) sangat tidak setuju diberi skor 1, 2) tidak setuju diberi skor 2, 3) setuju diberi skor 3, dan 4) sangat setuju diberi skor 4.

Variabel moderasi adalah variabel independen lainnya yang dimasukkan ke dalam model karena mempunyai efek kontingensi dari hubungan variabel dependen dan variabel independen sebelumnya. Variabel ini dapat memperkuat atau

memperlemah hubungan antara variabel independen dan variabel dependen. Variabel moderasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah profesionalisme. Profesionalisme merupakan suatu atribut individual yang penting tanpa melihat apakah suatu pekerjaan merupakan suatu profesi atau tidak. Seorang akuntan publik yang profesional harus memenuhi tanggung jawabnya terhadap masyarakat, klien termasuk rekan seprofesi untuk berperilaku semestinya (Herawaty, 2008). Masing-masing item dari pernyataan tersebut akan diukur dengan menggunakan skala Likert Modifikasi, yaitu 1) sangat tidak setuju diberi skor 1, 2) tidak setuju diberi skor 2, 3) setuju diberi skor 3, dan 4) sangat setuju diberi skor 4.

Data kuantitatif merupakan data yang berbentuk angka. Data kuantitatif dalam penelitian ini meliputi jumlah auditor yang memenuhi kriteria yang dijadikan sampel dalam penelitian, hasil atau skor dari jawaban responden yang berkaitan dengan indikator-indikator kemampuan auditor investigatif yang terdiri atas kemampuan dasar analisa, kemampuan teknis dan sikap mental. Data kualitatif merupakan data yang berbentuk skema, kata atau gambar. Penelitian ini menggunakan data kualitatif berupa data mengenai sejarah singkat Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Bali dan struktur organisasi BPKP Provinsi Bali.

Data primer merupakan data yang diperoleh langsung dari sumbernya, diamati, dicatat untuk pertama kalinya (Sugiyono, 2007). Data primer dalam penelitian ini adalah jawaban-jawaban yang diberikan oleh responden atas pernyataan-pernyataan dalam kuesioner yang berhubungan dengan penelitian.

Populasi adalah sekelompok orang, kejadian atau segala sesuatu yang mempunyai karakteristik tertentu (Indriantoro dan Supomo,1999).Dalam penelitian ini yang menjadi populasi adalah seluruh auditor investigatif BPKP Provinsi Bali yang berjumlah 74 orang (BPKP Bali,2016).Menurut Sugiyono (2010:116) sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut.Pengambilan sampel ini harus dilakukan sedemikian rupa sehingga sampel yang benar-benar dapat mewakili dan dapat menggambarkan populasi sebenarnya.Sampel merupakan bagian dari populasi, sehingga dengan meneliti sebagian dari populasi diharapkan hasil yang diperoleh akan dapat menggambarkan sifat dari populasi yang bersangkutan (Singarimbun,2006:149). Metode penelitian sampel yang dilakukan dalam penelitian ini adalah *non probability sampling* yaitu dengan menggunakan pendekatan *purposive sampling*. *Purposive sampling* adalah penyampelan dengan kriteria berupa suatu pertimbangan tertentu.Aplikasi *purposive sampling* dalam penelitian ini diperoleh dengan cara menyeleksi auditor yang memiliki informasi sesuai dengan variabel yang ada.Pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan kuesioner kepada responden berupa pernyataan tertulis untuk dijawab (Sugiyono, 2010). Berdasarkan metode tersebut, maka seluruh populasi (74 auditor) akan menjadi sampel (BPKP Bali,2016).

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah survei dengan menyebarkan kuesioner yang didistribusikan secara langsung ke BPKP Provinsi Bali.Pernyataan dalam kuesioner untuk masing-masing variabel dalam penelitian ini diukur menggunakan skala *Likert* modifikasi.Skala *Likert* merupakan skala yang digunakan

untuk mengukur sikap, pendapat, persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial (Sugiyono, 2015:149). Skala *Likert* yang digunakan adalah:

SS	= Sangat Setuju	diberi poin 4
S	= Setuju	diberi poin 3
TS	= Tidak Setuju	diberi poin 2
STS	= Sangat Tidak Setuju	diberi poin 1

Alasan menggunakan 4 skala adalah dengan pertimbangan untuk memperoleh pandangan auditor secara lebih jelas mengenai pernyataan-pernyataan yang disajikan dalam kuesioner. Menurut Hadi (1991) dalam Dwitariansi (2015), modifikasi skala *Likert* ini mengacu pada beberapa alasan berikut: Pertama, pemberian kategori tengah memberikan arti ganda atau *multiinterpretable*. Kedua, tersedianya kategori jawaban tengah menimbulkan kecenderungan jawaban tengah (*central tendency effect*) bagi auditor yang memiliki keraguan dalam menanggapi pernyataan. Ketiga, jika disediakan kategori jawaban tengah akan menghilangkan banyak informasi dari para auditor.

Moderated regression analysis (MRA) merupakan aplikasi khusus regresi linier berganda dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi perkalian dua atau lebih variabel independen (Ghozali, 2006). Metode ini digunakan untuk menguji kemampuan auditor investigatif dengan variabel moderasi (profesionalisme) dalam hal mempengaruhi prosedur pembuktian kecurangan. Model regresi moderasi dengan uji interaksi untuk pengujian hipotesis adalah sebagai berikut :

$$Y_1 = \alpha + \beta_1 X_1 + e \dots\dots\dots(1)$$

$$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 * X_2 + e \dots\dots\dots(2)$$

Keterangan:

Y	= Pembuktian Kecurangan Oleh Auditor
α	= Konstanta
$\beta_1, \beta_2, \beta_3$	= Koefisien Regresi
X ₁	= Kemampuan Investigatif
X ₂	= Profesionalisme
e	= error

HASIL DAN PEMBAHASAN

Responden dalam penelitian ini adalah seluruh auditor investigatif yang masih bertugas di BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Data dalam penelitian ini dikumpulkan melalui kuesioner yang disebar secara langsung ke kantor BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Jumlah kuesioner yang disebar sebanyak 74 kuesioner. Kuesioner yang tidak kembali sebanyak 4 kuesioner. Jumlah kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini yaitu sebanyak 70 kuesioner. Adapun ringkasan kuesioner penelitian dapat dilihat pada Tabel 1 berikut ini

Tabel 1.
Data Pengambilan dan Pengembalian Kuesioner

Uraian	Jumlah Kuesioner
Total kuesioner yang disebar	74
Kuesioner tidak kembali	4
Kuesioner dikembalikan	70
Kuesioner tidak lengkap	-
Kuesioner yang digunakan dalam analisis	70
Tingkat pengembalian/ <i>Response Rate</i>	94,59%
<i>Useable Response Rate</i>	94,59 %

Sumber: data primer diolah, (2016)

Tabel 1 menunjukkan bahwa jumlah kuesioner yang dikembalikan oleh responden sebanyak 70 eksemplar dan keseluruhan kuesioner dapat digunakan. Penelitian ini layak untuk dilanjutkan karena berdasarkan *central limit theorem*

menyatakan jumlah minimal sampel untuk mencari kurva normal setidaknya mencapai nilai minimal 30 responden.

Karakteristik responden akan menggambarkan profil 70responden yang berpartisipasi dalam pengisian kuesioner. Data profil responden dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 2.
Karakteristik Responden

No.	Keterangan	Jumlah (orang)	Persentase (%)
1	Jenis Kelamin		
	Pria	46	65,72
	Wanita	24	34,28
	Total	70	100
2	Usia(tahun)		
	<26	8	11,43
	26-35	18	25,72
	36-45	36	51,42
	>45	8	11,43
Total	70	100	
3	Lamanya Bekerja(tahun)		
	<1	22	31,43
	≥1	48	68,57
	Total	70	100
4	Tingkat Pendidikan		
	D3	9	12,86
	S1	53	75,71
	S2	8	11,43
	S3	0	0
	Total	70	100
5	Jabatan		
	Ketua Tim	5	7,14
	Anggota Tim	54	77,14
	Dalnis	6	8,58
	Partner	5	7,14
Total	70	100	

Sumber: data primer diolah, (2016)

Jenis kelamin digunakan untuk mengetahui proporsi responden pria dan wanita. Responden yang berjenis kelamin pria sebanyak 46 orang (65,72 persen), dan responden yang berjenis kelamin wanita sebanyak 24 orang (34,28 persen). Usia

digunakan untuk mengetahui proporsi rentang usia responden pada Kantor BPKP Provinsi Bali. Responden yang berusia dibawah 26 tahun sebanyak 8 orang (11,43 persen), berusia antara 26 hingga 35 tahun sebanyak 18 orang (25,72 persen), berusia antara 36 hingga 45 tahun sebanyak 36 orang (51,42 persen), dan responden yang berusia diatas 45 tahun sebanyak 8 orang (11,43 persen). Lamanya bekerja digunakan untuk mengetahui proporsi pengalaman responden dalam mengaudit. Responden yang berpengalaman mengaudit di bawah 1 tahun sebanyak 22 orang (31,43 persen) dan responden yang berpengalaman mengaudit lebih dari sama dengan 1 tahun sebanyak 48 orang (68,57 persen). Tingkat pendidikan digunakan untuk mengetahui proporsi tingkat pendidikan terakhir yang dimiliki responden. Responden yang memiliki tingkat pendidikan D3 sebanyak 9 orang (12,86 persen), S1 sebanyak 53 orang (75,71 persen), dan S2 sebanyak 8 orang (11,43 persen). Jabatan digunakan untuk mengetahui kedudukan responden pada Kantor BPKP Provinsi Bali. Responden yang menjadi ketua tim sebanyak 5 orang (7,14 persen), anggota tim sebanyak 54 orang (77,14 persen), responden yang menjadi dalnis sebanyak 6 orang (8,58 persen), dan partner sebanyak 5 orang (7,14 persen)

Statistik deskriptif memberikan informasi mengenai karakteristik variabel penelitian yang terdiri atas jumlah pengamatan, nilai minimum, nilai maksimum, nilai mean, dan standar deviasi. Tabel 3 menunjukkan hasil statistik deskriptif.

Tabel 3 menunjukkan bahwa variabel pembuktian kecurangan oleh auditor (Y) memiliki nilai minimum sebesar 6, nilai maksimum sebesar 22,79, mean

sebesar 17,95, dan standar deviasi sebesar 5,380. Hal ini menunjukkan terjadi perbedaan nilai pembuktian kecurangan oleh auditor yang diteliti dengan nilai rata-ratanya sebesar 5,380.

Tabel 3.
Hasil Statistik Deskriptif

Variabel			N	Min.	Max.	Mean	Std. Deviasi
Pembuktian Auditor (Y)	Kecurangan Oleh		70	6	22,79	17,95	5,380
Kemampuan Investigatif (X ₁)			70	13	50,84	39,71	11,492
Profesionalisme (X ₂)			70	15	57,16	46,16	13,118

Sumber: data primer diolah, (2016)

Variabel kemampuan investigatif (X₁) memiliki nilai minimum sebesar 13, nilai maksimum sebesar 50,84, mean sebesar 39,71, dan standar deviasi sebesar 11,492. Hal ini menunjukkan terjadi perbedaan nilai kemampuan investigatif yang diteliti dengan nilai rata-ratanya sebesar 11,492. Variabel profesionalisme (X₂) memiliki nilai minimum sebesar 15, nilai maksimum sebesar 57,16, mean sebesar 46,16, dan standar deviasi sebesar 13,118. Hal ini menunjukkan terjadi perbedaan nilai profesionalisme yang diteliti dengan nilai rata-ratanya sebesar 13,118.

Pengujian validitas dengan menghitung nilai *pearson correlation*. Suatu instrumen akan dikatakan valid apabila nilai *pearson correlation* terhadap skor total di atas 0,30 (Sugiyono, 2013:189). Tabel 4 menyajikan hasil uji validitas instrumen penelitian.

Berdasarkan Tabel 4 terlihat variabel kemampuan investigatif, pembuktian kecurangan oleh auditor dan profesionalisme memiliki *pearson correlation* lebih dari

0,3. Hal ini menunjukkan bahwa pernyataan dalam kuesioner telah memenuhi syarat valid.

Tabel 4.
Hasil Uji Validitas

Variabel	Instrumen	Pearson Correlation
Pembuktian Kecurangan Oleh Auditor	Y ₁	1
	Y ₂	0,759
	Y ₃	0,789
	Y ₄	0,779
	Y ₅	0,885
	Y ₆	0,815
Kemampuan Investigatif	X _{1.1}	1
	X _{1.2}	0,731
	X _{1.3}	0,540
	X _{1.4}	0,757
	X _{1.5}	0,684
	X _{1.6}	0,515
	X _{1.7}	0,621
	X _{1.8}	0,712
	X _{1.9}	0,639
	X _{1.10}	0,490
	X _{1.11}	0,695
	X _{1.12}	0,612
	X _{1.13}	0,669
Profesionalisme	X _{2.1}	1
	X _{2.2}	0,677
	X _{2.3}	0,969
	X _{2.4}	0,912
	X _{2.5}	0,850
	X _{2.6}	0,810
	X _{2.7}	0,774
	X _{2.8}	0,510
	X _{2.9}	0,479
	X _{2.10}	0,870
	X _{2.11}	0,813
	X _{2.12}	0,810
	X _{2.13}	0,810
	X _{2.14}	0,765
	X _{2.15}	0,688

Sumber: data primer diolah, (2016)

Berdasarkan Tabel 5 terlihat bahwa keempat instrumen penelitian memiliki koefisien *Cronbach's Alpha* lebih besar dari 0,60 sehingga pernyataan dalam kuesioner tersebut reliabel.

Tabel 5.
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>
Pembuktian Kecurangan Oleh Auditor (Y)	0,945
Kemampuan Investigatif (X ₁)	0,970
Profesionalisme (X ₂)	0,976

Sumber: data primer diolah, (2016)

Tabel 6 menunjukkan bahwa nilai signifikansi sebesar 0,081 > 0,05. Hal ini berarti model regresi dalam penelitian ini berdistribusi normal

Tabel 6.
Hasil Uji Normalitas

Kolmogorov-Smirnov	<i>Unstandardized Residual</i>
N	70
Asymp.Sig.(2-tailed)	0,081

Sumber: data primer diolah, (2016)

Berdasarkan Tabel 7 menunjukkan bahwa tidak ada satupun variabel bebas berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat sehingga dapat disimpulkan model regresi penelitian ini bebas dari gejala heterokedastisitas.

Tabel 7.
Hasil Uji Heterokedastisitas

Variabel	Signifikansi
Kemampuan Investigatif (X ₁)	0,963
Profesionalisme (X ₂)	0,078

Sumber: data primer diolah, (2016)

Tabel 8.
Hasil Analisis Regresi Linier Sederhana

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Signifikansi
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1,857	1,174		1,582	0,118
Kemampuan Investigatif	0,405	0,028	0,866	14,258	0,000
Adjusted R Square				0,746	
F hitung				203,284	
Signifikansi F				0,000	

Sumber: data primer diolah, (2016)

$$Y = 1,857 + 0,405X_1 + e \dots\dots\dots(1)$$

Nilai konstanta sebesar 1,857 menunjukkan bahwa bila nilai Kemampuan Investigatif (X_1) sama dengan nol, maka nilai pembuktian kecurangan oleh auditor (Y) meningkat sebesar 1,857 satuan. Nilai koefisien $\beta_1 = 0,405$ berarti menunjukkan bila nilai Kemampuan Investigatif (X_1) bertambah 1 satuan, maka nilai dari Pembuktian Kecurangan Oleh Auditor (Y) akan mengalami peningkatan sebesar 0,405 satuan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan.

Tabel 9.
Hasil Analisis Regresi dengan Variabel Moderasi

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Signifikansi
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	5,519	2,576		2,143	0,036
Kemampuan Investigatif	0,099	0,088	0,212	1,120	0,267
Profesionalisme	0,001	0,075	0,003	0,014	0,989
Kemampuan Investigatif-Profesionalisme	0,004	0,002	0,697	2,208	0,031
Adjusted R Square				0,802	
F hitung				94,078	
Signifikansi F				0,000	

Sumber: data primer diolah, (2016)

$$Y = 5,519 + 0,099X_1 + 0,001X_2 + 0,004X_1X_2 + e \dots\dots\dots(2)$$

Nilai konstanta sebesar 5,519 menunjukan bahwa bila nilai kemampuan investigatif (X_1), profesionalisme (X_2) sama dengan nol, maka profesionalisme (Y)

meningkat sebesar 5,519 satuan. Nilai koefisien $\beta_1 = 0,099$ berarti menunjukkan bila nilai kemampuan investigatif (X_1) bertambah 1 satuan, maka nilai dari pembuktian kecurangan oleh auditor (Y) akan mengalami peningkatan sebesar 0,099 satuan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_2 = 0,001$ berarti menunjukkan bila nilai profesionalisme (X_2) bertambah 1 satuan, maka nilai dari pembuktian kecurangan oleh auditor (y) akan mengalami peningkatan sebesar 0,001 satuan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_3 = 0,004$ mengindikasikan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah positif, artinya semakin tinggi moderasi profesionalisme (X_2), maka pengaruh kemampuan investigatif (x_1) pada pembuktian kecurangan (y) meningkat.

Berdasarkan Tabel 8 dan Tabel 9, dapat dilihat perbandingan hasil uji koefisien determinasi, dimana jika dilihat dari nilai *adjusted R square*, hasil uji dengan variabel moderasi lebih baik daripada hasil uji tanpa variabel moderasi. Hal ini menunjukkan bahwa variabel moderasi memang memengaruhi hubungan variabel independen dan dependen. Nilai *adjusted R²* tanpa variabel moderasi digunakan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Berdasarkan Tabel 4.8 nilai *adjusted R²* sebesar 0,746, hal ini berarti 74,60 persen variasi pembuktian kecurangan oleh auditor dipengaruhi oleh variasi kemampuan investigatif (x_1) dan profesionalisme (x_2) sisanya sebesar 25,40 persen dipengaruhi oleh faktor lain di luar model.

Berdasarkan hasil analisis regresi di atas (Tabel 8 dan Tabel 9), menunjukkan bahwa, baik tanpa maupun dengan moderasi, variabel independen berpengaruh

serempak (simultan) terhadap variabel dependen. signifikansi F sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti seluruh variabel independen (kemampuan investigatif dan profesionalisme) dapat memprediksi atau menjelaskan fenomena pembuktian kecurangan oleh auditor pada BPKP di Provinsi Bali, sehingga dapat disimpulkan bahwa model dalam penelitian ini dikatakan layak untuk diteliti.

Oleh karena tingkat signifikansi t sebesar 0,000 yang lebih kecil dari 0,05 sehingga H_1 diterima. Hal ini berarti kemampuan investigatif berpengaruh positif dan signifikan pada pembuktian kecurangan oleh auditor. Oleh karena tingkat signifikansi t sebesar 0,031 yang lebih kecil dari 0,05 sehingga H_2 diterima. Hal ini berarti profesionalisme mampu memoderasi pengaruh kemampuan investigatif pada pembuktian kecurangan oleh auditor.

Hasil uji parsial pengaruh kemampuan investigatif (X_1) pada pembuktian kecurangan (Y) pada Tabel 4.8 diperoleh *p-value* sebesar 0,000 lebih kecil dari $\alpha=0,05$. Hal ini berarti bahwa kemampuan investigatif berpengaruh signifikan terhadap pembuktian kecurangan oleh auditor. nilai koefisien regresi independensi auditor (x_1) sebesar 0,405 menunjukkan adanya pengaruh positif kemampuan investigatif pada pembuktian kecurangan oleh auditor. Hasil ini menerima hipotesis H_1 yang menyatakan kemampuan investigatif berpengaruh positif dan signifikan pada pembuktian kecurangan oleh auditor. Auditor yang memiliki tingkat kemampuan investigatif yang tinggi akan mengakibatkan pembuktian kecurangan yang dihasilkan semakin baik, sebaliknya apabila tingkat kemampuan investigatif auditor rendah maka pembuktian kecurangan yang dihasilkan akan

semakin menurun. Berdasarkan penemuan tersebut, maka dapat digambarkan bahwa kemampuan investigatif memiliki peran dalam menentukan pembuktian kecurangan yang dihasilkan oleh auditor di BPKP Provinsi Bali.

Hasil uji moderasi kemampuan investigatif dan profesionalisme (X_1X_2) pada pembuktian kecurangan oleh auditor diperoleh *p-value* sebesar 0.031 (Tabel 9) lebih kecil dari $\alpha = 0.05$. Hal ini berarti bahwa profesionalisme mampu memoderasi pengaruh kemampuan investigatif pada pembuktian kecurangan oleh auditor. Kemampuan investigatif yang tinggi dari auditor disertai dengan profesionalisme dalam menjalankan tugas, akan dapat mengungkapkan kecurangan korporasi perusahaan publik, kecurangan pelaporan, kecurangan manajemen dan kegagalan audit yang disebabkan oleh tindakan yang sengaja dilakukan oleh manajemen atau pimpinan organisasi di sektor publik.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan sebelumnya, maka dapat ditarik simpulan bahwa kemampuan investigatif berpengaruh positif pada pembuktian kecurangan oleh auditor di badan pengawasan keuangan dan pembangunan Provinsi Bali. Profesionalisme mampu memoderasi pengaruh kemampuan investigatif pada pembuktian kecurangan oleh auditor di BPKP Provinsi Bali.

Berdasarkan hasil penelitian dan simpulan maka saran yang dapat disampaikan adalah peneliti selanjutnya disarankan untuk menggunakan metode

penelitian dengan pengamatan langsung atau metode lainnya, karena dengan menggunakan metode kuesioner terkadang responden memberikan pernyataan dengan tidak menggambarkan kondisi sebenarnya. Bagi peneliti selanjutnya yang tertarik untuk melakukan penelitian sejenis, disarankan untuk meneliti dengan menggunakan variabel yang berbeda dalam pelaksanaan pembuktian kecurangan dan disarankan untuk melakukan penelitian di luar daerah Bali. Bagi auditor di kantor BPKP provinsi Bali, kemampuan investigatif di Perwakilan BPKP Provinsi Bali sebaiknya dipertahankan dan ditingkatkan agar dapat mempertahankan keefektifan pelaksanaan pembuktian kecurangan.

REFERENSI

- Association of Certified Fraud Examiner (ACFE). 2012. Report to the Nation on Occupation Fraud and Abuse. Austin
- Desjardins, J dan Hartman, L. 2011. *Etika Bisnis: Pengambilan Keputusan untuk Integritas Pribadi dan Tanggungjawab Sosial*. Jakarta : Penerbit Erlangga
- Fitriyani, Rika. 2012. Pengaruh Kemampuan Auditor Investigasi terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pembuktian Kecurangan. *Skripsi S1*. Bandung: Fakultas Ekonomi Universitas Pasundan
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas sumtera Diponogor, Semarang.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo, 2013. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen, Edisi Pertama*. Yogyakarta : BPFE Yogyakarta
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2004. International Standar in Auditing. New York: IFAG.
- Karyono. 2013. Forensic Fraud. Yogyakarta: Penertbit Andi.
- Khairansah. 2005. 15 April, 2005. Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pembuktian Kecurangan. Majalah Surya, hlm 5.

Pusdiklatwas BPKP. 2010. Penulisan Laporan Hasil Audit. Makalah disajikan dalam Diklat Penjurangan Auditor Tim, Bogor, Desember.

Singarimbun, Masri dan Sofian Effendi. 2006. *Metode Penelitian Survei*. Edisi Revisi. LP3S.Jakarta.

Sugiyono. 2015. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: C.V.Alfabeta.

Tugiman, Hiro. 1997. *Pandangan Baru Internal Auditing*. Yogyakarta: Kanisius.

Zuliha, Siti. 2008. Pengaruh Kemampuan Auditor Investigasi terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pembuktian Kecurangan. *Skripsi S1*. Bandung: Fakultas Ekonomi Widyatama.