

## Pengaruh Kemampuan, Pengalaman, dan Independensi Auditor Pada Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif

Agung Kresna Yogaswara Antonio Lameng<sup>1</sup>  
Anak Agung Ngurah Bagus Dwirandra<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: agunglameng14@gmail.com / Tlp: 085338900092

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

### ABSTRAK

Audit investigatif bertujuan untuk mengidentifikasi dan mengungkap kecurangan dengan menggunakan pendekatan, prosedur, dan teknik-teknik yang umumnya digunakan dalam penyelidikan terhadap suatu kejahatan. Agar audit investigatif menghasilkan suatu temuan yang objektif dan signifikan, maka prosedur audit investigatif perlu dilaksanakan secara efektif. Berdasarkan konsep dan hasil penelitian terdahulu menunjukkan bahwa efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif dipengaruhi oleh beberapa faktor seperti kemampuan, pengalaman, dan independensi auditor. Pelaksanaan prosedur audit investigatif yang efektif sering terkendala oleh kemampuan dan pengalaman auditor yang belum memadai dalam melaksanakan audit investigatif, serta sikap auditor yang tidak independen dalam melaksanakan audit investigatif. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh kemampuan, pengalaman, dan independensi auditor pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Penelitian ini dilakukan di Badan Pengawasan Pembangunan dan Keuangan (BPKP) Perwakilan Provinsi Bali. Sampel diambil sebanyak 39 auditor, yang ditentukan dengan metode *purposive sampling*. Data dikumpulkan dengan menggunakan metode angket atau kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan adalah Analisis Regresi Linear Berganda. Berdasarkan hasil analisis disimpulkan bahwa kemampuan auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif, pengalaman auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif, dan independensi auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Hal ini berarti bahwa semakin baik kemampuan, pengalaman, dan independensi auditor, akan menyebabkan semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif.

**Kata kunci:** Kemampuan auditor, pengalaman auditor, independensi auditor, efektifitas, prosedur, audit investigatif

### ABSTRACT

*The investigative audit aims to identify and uncover fraud by using the approaches, procedures, and techniques commonly used in the investigation of a crime. In order for the investigative audit to produce an objective and significant find, then the investigative audit procedure needs to be carried out effectively. Based on the concepts and results of previous research indicates that the effectiveness of the implementation of investigative audit procedures is influenced by several factors such as ability, experience, and independence of auditors. Implementation of effective investigative audit procedures is often constrained by inadequate ability and experience of auditors in conducting investigative audits, and*

*non-independent auditor attitudes in conducting investigative audits. Therefore, this study aims to empirically test the effect of the ability, experience, and independence of auditor on the effectiveness of the implementation of investigative audit procedures. This research was conducted in Finance and Development Supervisory Board Representatives of Bali. Samples taken as many as 39 auditors, determined by purposive sampling method. Data was collected using questionnaires. Analysis technique used is the Multiple Linear Regression Analysis. Based on the analysis concluded that auditor's ability positive effect on the effectiveness of the implementation of investigative audit procedures, auditor's experience a positive effect on the effectiveness of the implementation of investigative audit procedures, and auditor's independence have positive effect on the effectiveness of the implementation of investigative audit procedures. This means that the better auditor's ability, experience, and independence will lead to more effective implementation of investigative audit procedures.*

**Keywords:** Auditor's ability, experience of auditors, auditor independence, effectiveness, procedure, investigative audit

## **PENDAHULUAN**

Dewasa ini, kecurangan (*fraud*) yang terjadi pada sektor publik di Indonesia, semakin meningkat dan telah menyentuh semua sektor dan tingkatan. Maraknya kasus kecurangan (*fraud*) yang terjadi tercermin dari banyaknya pejabat publik di pusat maupun daerah yang terjerat kasus kecurangan (*fraud*). Beberapa kasus besar yang pernah terjadi pada sektor publik di Indonesia, antara lain: kasus korupsi KTP Elektronik yang merugikan keuangan negara senilai Rp. 2,3 triliun, kasus mafia pajak yang merugikan keuangan negara senilai Rp. 1,52 triliun, kasus proyek wisma atlet di Hambalang yang merugikan keuangan negara senilai Rp. 463,66 miliar, kasus suap dan tindak pidana pencucian uang oleh Ketua Mahkamah Konstitusi periode 2013-2018 terhadap beberapa kasus sengketa pilkada di Mahkamah Konstitusi, kasus korupsi simulator SIM yang merugikan keuangan negara senilai Rp. 121,83 miliar, dan masih banyak kasus besar lainnya.

Masalah kecurangan (*fraud*) hingga saat ini merupakan salah satu fenomena yang terjadi di negara berkembang maupun negara maju. Auditor harus berhati-hati

ketika menghadapi masalah ini karena tindakan litigasi dapat diambil terhadap mereka apabila mereka tidak dapat membuktikan kecurangan selama pelaksanaan audit (Feroz, *et. al*, 1991 and Palmrose, 1987). Pada sektor publik di Indonesia, kecurangan (*fraud*) yang lazim terjadi adalah Korupsi. UU No. 31 Tahun 1999 jo. UU No. 20 Tahun 2001 menyebutkan bahwa korupsi mencakup perbuatan melawan hukum, memperkaya diri sendiri, orang lain atau badan yang merugikan keuangan/perekonomian negara, menyalahgunakan kewenangan dalam jabatan/kedudukan yang merugikan keuangan/perekonomian negara, delik penyuapan, delik penggelapan, delik pemerasan, delik yang berkaitan dengan pemborongan, dan delik gratifikasi. Kasus korupsi di Indonesia dari tahun ke tahun terus mengalami peningkatan secara konsisten di mana pada tahun 2016 terdapat 96 kasus korupsi yang tengah dalam penyelidikan KPK atau meningkat sebesar 317% dibandingkan pada tahun 2004 di mana terdapat 23 kasus korupsi (KPK, 2017). Total kasus yang telah ditangani KPK dalam periode 2004 – 2016 adalah 848 kasus korupsi, di mana jumlah ini masih diluar dari kasus korupsi yang ditangani oleh Kepolisian dan Kejaksaan (KPK, 2017).

Audit investigatif merupakan audit khusus yang dilakukan berkaitan dengan adanya indikasi tindak pidana korupsi, penyalahgunaan wewenang, serta ketidaklancaran pembangunan. Dalam audit investigatif akan dilakukan pengumpulan berbagai bukti secara sistematis untuk mengungkapkan ada tidaknya indikasi korupsi sehingga dapat diambil tindak hukum selanjutnya. Oleh karena itu, audit investigatif dapat digunakan untuk menentukan keterlibatan individu atau

organisasi dalam suatu aktivitas keuangan ilegal (Okoye dan Gbei, 2013). Dalam upaya pemberantasan korupsi di Indonesia, audit investigatif menjadi suatu kebutuhan mendasar, karena hasil auditnya merupakan bagian integral dalam proses pembuktian adanya indikasi kecurangan (*fraud*), sebelum berlanjut ke proses litigasi. Hal ini membuat pelaksanaan audit investigatif menjadi lebih sulit dibandingkan pelaksanaan *general* audit, di mana auditor selain memahami ilmu akuntansi dan audit, juga harus memahami hukum dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Sesuai dengan UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan lembaga independen yang mempunyai kewenangan salah satunya melaksanakan audit investigatif. Selain BPK, kewenangan melaksanakan audit investigatif juga dimiliki oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang diatur dalam PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, yang kemudian diperkuat oleh Putusan Mahkamah Konstitusi No: 31/PUU-X/2012 Tanggal 23 Oktober 2012 dan Inpres No. 9 Tahun 2014 tentang Peningkatan Kualitas Sistem Pengendalian Intern dan Keandalan Fungsi Pengawasan Intern. BPK maupun BPKP sebagai lembaga audit negara telah banyak berjasa dalam mengungkap berbagai kasus korupsi di Indonesia, seperti halnya kasus korupsi KTP Elektronik di Kementerian Dalam Negeri, kasus korupsi wisma atlet Hambalang di Kementerian Pemuda dan Olahraga dan masih banyak kasus korupsi lainnya.

Meskipun demikian dalam beberapa kasus, kredibilitas hasil audit investigatif menjadi sorotan masyarakat. Salah satunya adalah kasus RS Sumber Waras, di mana

berdasarkan hasil audit investigatif BPK RI menemukan potensi kerugian negara senilai Rp. 191 miliar atas pembelian lahan RS Sumber Waras oleh Pemerintah Provinsi DKI Jakarta. Namun, KPK sebagai aparat penegak hukum berbeda pendapat dengan menyatakan bahwa tidak terdapat indikasi korupsi dalam kasus tersebut, bahkan menganggap BPK RI telah melakukan sejumlah kekeliruan. Ditambah lagi kasus lainnya, seperti kasus Indosat-IM2 di mana majelis kasasi Mahkamah Agung memutuskan tidak sah hasil audit BPKP atas dugaan kerugian negara dalam penggunaan jaringan PT Indosat Tbk dan PT Indosat Mega Media (IM2), kemudian kasus di Barito Timur dan Jakarta di mana masing-masing tersangka korupsi memenangkan gugatan di PTUN atas hasil audit BPKP. Berbagai kasus di atas, tentu telah mencoreng kredibilitas lembaga audit negara, sekaligus menunjukkan bahwa pelaksanaan prosedur audit investigatif berjalan tidak efektif, sehingga memicu hasil audit yang tidak sesuai.

Agar dilaksanakan prosedur audit investigatif menjadi efektif, auditor harus memiliki kemampuan yang memadai. Tuanakotta (2010:104) menjelaskan bahwa kemampuan auditor yang memadai dapat menunjang keberhasilannya, seperti memiliki pengetahuan dasar, kemampuan teknis dan sikap mental. Auditor investigatif juga tidak hanya harus memiliki kemampuan memadai dalam bidang audit dan akuntansi, melainkan juga harus memahami hukum dan peraturan perundang-undangan (Karyono, 2013:132). Hal ini dikarenakan dalam melaksanakan audit investigatif, auditor harus mengumpulkan bukti-bukti untuk menentukan ada atau tidaknya kecurangan dan unsur pidana dalam kasus yang ditangani.

Penelitian oleh Pratiwi (2015) mendukung konsep di atas, di mana kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Hasil ini sejalan dengan penelitian Fitriyani (2012), Mulyati (2015), Puspita Dewi dan Ramantha (2016). Namun, hasil berbeda diperoleh Jaffar *et, al.* (2008), Jaffar (2009), dan Jaffar *et, al.* (2011) yang menjelaskan bahwa kemampuan auditor menilai suatu kecurangan tidak memiliki efek terhadap pendeteksian kecurangan. Salah satu penyebabnya adalah indikator risiko kecurangan yang digunakan auditor sebagai dasar mendeteksi kecurangan, tidak berfungsi untuk mengidentifikasi daerah yang berisiko tinggi tersebut. Selain itu, penyebab lainnya adalah kompleksitas tugas audit sehingga mengarah pada ketidakmampuan auditor untuk mendeteksi kecurangan tersebut (Jaffar, 2009). Kompleksitas tugas yang dimaksud adalah tugas yang tidak terstruktur, sulit dipahami dan ambigu, sehingga menimbulkan kesulitan bagi auditor dalam melaksanakan tugas audit (Narayana, 2016).

Faktor lain yang dapat memengaruhi efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif adalah pengalaman auditor. Pengalaman dalam konteks ini artinya keseluruhan proses pembelajaran yang telah dilewati auditor untuk meningkatkan kualitasnya. Abdolmohammadi dan Wright (1987) menjelaskan bahwa pengalaman audit berpengaruh terhadap pengambilan keputusan dalam bidang yang sangat penting, sehingga perlu untuk mendapatkan fokus yang besar. Hal ini sejalan dengan penelitian Badara dan Saidin (2013) yang menunjukkan bahwa pengalaman audit memiliki dampak yang signifikan terhadap efisiensi dan efektivitas audit. Di Amerika

Serikat, pengalaman audit memiliki dampak terhadap kualitas audit yang lebih produktif (Chi, Myers, Omer, & Xie, 2010), bahkan investor di China menganggap laporan hasil audit lebih kredibel jika diaudit oleh auditor berpengalaman (Wang, Yu, Zhang, & Zhao, 2012). Hal ini karena pengalaman audit yang tinggi membuat auditor unggul dalam mendeteksi, memahami dan mencari penyebab terjadinya kecurangan (Tubbs, 1992).

Penelitian oleh Pratiwi (2015) mendukung konsep di atas, di mana pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Hasil ini sejalan dengan penelitian oleh Aulia (2013), Oklivia dan Marlinah (2014), Mulyati (2015), dan Biksa (2016). Namun, hasil berbeda diperoleh Augustine *et. al.* (2014), Kovinna (2014), serta Ayuni dan Prayudiawan (2014) yang menyatakan bahwa pengalaman kerja auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil audit. Hasil penelitian ini sejalan pula dengan postulat Ashton yang menyatakan pengalaman tidak berelasi dengan kualitas audit dikarenakan ilmu akuntansi dan audit beserta praktiknya sangat sulit untuk dipelajari dalam periode singkat.

Selain harus memiliki kemampuan dan pengalaman, auditor juga harus mampu bersikap independen agar audit investigatif dapat dilaksanakan secara efektif. Independensi ditunjukkan dalam bentuk tidak ada hubungan antara auditor dengan klien, tidak ada kepentingan, dan tidak terpengaruh faktor-faktor lain yang tidak ada kaitannya dengan audit. Bahkan, Augustine *et, al.* (2014) menjelaskan bahwa independensi auditor merupakan sesuatu yang sangat fundamental dalam profesi

auditor, karena tanpa independensi maka hasil audit tidak akan memiliki nilai dalam persepsi pengguna hasil audit tersebut. Oleh karena itu, auditor harus selalu menjaga integritas dan objektivitasnya dalam melaksanakan tugas audit, sehingga pelaksanaan audit investigatif dapat dilaksanakan secara efektif.

Penelitian oleh Aulia (2013) mendukung konsep di atas, di mana independensi auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Hasil ini sama dengan hasil penelitian oleh Augustine *et. al.* (2014), Saputra (2015) yang menyatakan independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, dan Biksa (2016) yang menyatakan independensi auditor berpengaruh positif dalam pendeteksian kecurangan. Namun, hasil berbeda diperoleh Samelson *et. al.* (2006), Tjun *et. al.* (2012), Oklivia dan Marlinah (2014) yang menyatakan independensi auditor berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap kualitas audit. Hasil berbeda lainnya diperoleh Al-Khaddash *et. al.* (2013) dan Mulyati (2015) yang menyatakan independensi auditor berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan.

Abdalmohammadi dan Shanteau (1992), Sulistyowati (2003) mengungkapkan bahwa seorang auditor harus memiliki kemampuan yang memadai untuk dapat mencapai efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Hal ini dikarenakan dalam menjalankan tugas-tugas auditnya, auditor akan menggunakan kemampuannya dalam mengumpulkan bukti-bukti yang relevan dengan kasus yang ditangani. Dalam teori atribusi, kemampuan auditor merupakan salah satu kekuatan internal dalam



memengaruhi perilaku auditor. Serangkaian perilaku yang akan dipilih auditor ketika melaksanakan audit investigatif akan tergantung pada kemampuannya, di mana semakin memadai kemampuan auditor tersebut, semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif, karena auditor semakin tepat memilih serangkaian perilakunya. Penelitian oleh Pratiwi (2015) menyatakan bahwa kemampuan auditor berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Hasil tersebut didukung oleh hasil penelitian Fitriyani (2012), Mulyati (2015), Dewi dan Ramantha (2016).

H<sub>1</sub> : Kemampuan auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif

Seorang auditor yang memiliki pengalaman yang memadai, akan membantu dirinya di dalam melaksanakan tugas audit investigatif. Hal ini dikarenakan seseorang dengan pengalaman lebih pada suatu bidang kajian tertentu, akan menyimpan lebih banyak hal dalam ingatannya. Oleh karena itu, bertambahnya pengalaman auditor dalam melakukan audit investigatif, diharapkan jumlah jenis-jenis kecurangan yang diketahui oleh auditor tersebut akan semakin banyak, sehingga auditor tersebut akan memiliki keunggulan dalam mendeteksi kecurangan, memahami kecurangan, dan mencari penyebab munculnya kecurangan (Tubbs, 1992). Seperti halnya kemampuan, pengalaman juga termasuk kekuatan internal dalam teori atribusi, sehingga pengalaman akan memengaruhi perilaku auditor. Oleh karena itu, serangkaian perilaku yang akan dipilih auditor ketika melaksanakan audit investigatif akan tergantung pada pengalamannya, di mana semakin tinggi pengalaman auditor

tersebut, semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif, karena auditor semakin tepat memilih serangkaian perilakunya. Penelitian oleh Pratiwi (2015) menyatakan bahwa, pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Hasil ini didukung oleh hasil penelitian Aulia (2013), Adnyani (2014), Mulyati (2015) dan Ramadhany (2015).

H<sub>2</sub> : Pengalaman auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif

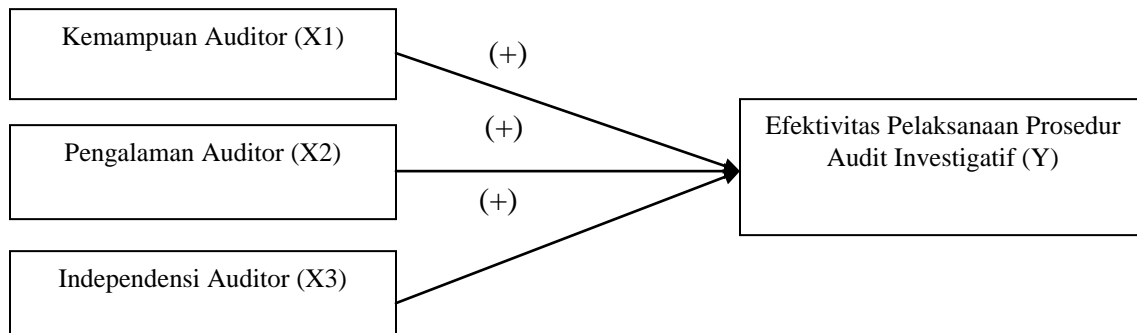
Independensi adalah sikap tidak memihak. Independensi adalah salah satu faktor yang menentukan kredibilitas dari audit yang dihasil auditor, sehingga apabila seorang auditor tidak independen, maka laporan audit yang dihasilkan auditor tersebut tidak akan dipercaya oleh pihak yang berkepentingan. Independensi ditunjukkan dalam bentuk tidak ada hubungan tertentu antara auditor dengan klien, tidak ada kepentingan (*financial gain*), dan tidak terpengaruh dengan faktor-faktor yang tidak ada kaitannya dengan audit. Dalam teori persepsi dijelaskan bahwa persepsi dapat memengaruhi perilaku seseorang dan perbedaan persepsi dipengaruhi oleh interpretasi yang berbeda oleh individu atau kelompok atas berbagai hal. Hal ini bergantung pada faktor yang berasal dari diri individu memiliki persepsi, seperti kepentingannya; atau faktor pada target persepsi, seperti adanya hubungan/kedekatan, sehingga auditor yang tidak memiliki kepentingan pribadi atas audit tersebut dan tidak memiliki hubungan/kedekatan dengan *auditee* menunjukkan bahwa auditor tersebut independen, sehingga akan berpengaruh terhadap persepsinya terhadap *auditee* menjadi netral dan tidak memihak, kemudian akan berpengaruh pula kepada

serangkaian perilaku yang akan diambilnya dalam proses audit investigatif menjadi tepat. Penelitian oleh Aulia (2013) menyatakan bahwa, independensi auditor berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Hasil ini didukung oleh hasil penelitian oleh Augustine *et. al.* (2014), Adnyani (2014), Ramadhany (2015) dan Biksa (2016).

H<sub>3</sub> : Independensi auditor berpengaruh positif terhadap pada pelaksanaan prosedur audit investigatif

### METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif yang berbentuk asosiatif. Berdasarkan permasalahan penelitian, kajian teoritis dan penelitian sebelumnya, maka desain penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut.



**Gambar 1. Desain Penelitian**

*Sumber:* Data primer diolah, 2017

Penelitian ini dilakukan pada Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Bali yang beralamat di Jalan Kapten Tantular, Renon, Denpasar Selatan, Kota Denpasar, Bali. BPKP Perwakilan Provinsi

Bali dipilih menjadi lokasi penelitian karena merupakan salah satu lembaga negara yang memiliki kewenangan berdasarkan perundang-undangan yang berlaku untuk melakukan audit investigatif terhadap keuangan dan pembangunan negara/daerah.

Objek penelitian ini adalah efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif dan bagaimana hubungannya dengan kemampuan auditor, pengalaman auditor, independensi auditor. Jadi, dalam penelitian ini ditekankan pada bagaimana pengaruh kemampuan auditor, pengalaman auditor, dan independensi auditor pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif.

Variabel terikat dipenelitian ini adalah efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Pelaksanaan prosedur audit investigatif disebut efektif apabila telah mencapai sasaran atau tujuan dari audit investigatif tersebut melalui penerapan prosedur dan teknik audit yang tepat serta didukung oleh kemampuan, pengalaman, dan independensi seorang auditor dalam melaksanakan audit investigatif. Dalam penelitian ini, efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif akan diukur menggunakan indikator prosedur audit investigatif dan teknik audit investigatif.

Variabel bebas dipenelitian ini adalah kemampuan auditor, pengalaman auditor, dan independensi auditor. Kemampuan melakukan audit investigatif merupakan sesuatu yang harus dimiliki seorang auditor dalam hubungannya dengan tugas/pekerjaannya tersebut sehingga tugas/pekerjaannya tersebut dapat dilaksanakan sesuai dengan yang diharapkan. Kemampuan auditor diukur dengan indikator pengetahuan dasar, kemampuan teknis dan sikap mental. Pengalaman melakukan audit investigatif terbentuk dari peristiwa berulang-ulang yang dihadapi auditor pada

setiap penugasan audit investigatif yang diterima. Pengalaman auditor diukur dengan indikator lama bekerja dan banyaknya tugas audit. Independensi dalam melakukan audit investigatif adalah salah satu faktor yang menentukan kredibilitas dari hasil audit. Independensi auditor diukur dengan indikator independensi penyusunan program, independensi investigatif dan independensi pelaporan.

Data kualitatif dalam penelitian ini adalah daftar pernyataan yang terdapat dalam kuesioner, gambaran umum, sejarah serta struktur organisasi BPKP Perwakilan Provinsi Bali. Data kuantitatif dalam penelitian ini adalah data jumlah auditor di BPKP Perwakilan Provinsi Bali dan jawaban atas pernyataan dalam kuesioner yang telah diangkakan.

Data primer dalam penelitian ini adalah jawaban auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali terhadap serangkaian pernyataan dalam kuesioner yang diajukan untuk meneliti faktor-faktor yang berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Data sekunder dalam penelitian ini adalah data jumlah auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali yang berjumlah 76 orang, di mana penentuan sampel dilakukan menggunakan metode *purposive sampling* agar memperoleh sampel yang representatif, dengan kriteria sampel yang digunakan adalah auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali yang telah memiliki sertifikasi untuk melaksanakan audit investigatif dan/atau auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali yang telah melaksanakan audit investigatif.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode survei dengan teknik kuesioner. Hasil jawaban kuesioner kemudian diukur dengan menggunakan skala *Likert* yang telah diberi nilai dengan skala 5 poin, di mana Sangat Tidak Setuju (STS) diberikan 1 poin; Tidak Setuju (TS) diberikan 2 poin; Netral (N) diberikan 3 poin; Setuju (S) diberikan 4 poin; dan Sangat Setuju (SS) diberikan 5 poin.

Teknik analisis yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda, sehingga dapat diukur derajat keeratan hubungan serta arah dari hubungan antara variabel terikat dengan satu atau lebih variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini. Bentuk persamaan regresi linier berganda sebagai berikut.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \epsilon \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

- Y : Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif
- $\alpha$  : Konstanta
- $X_1$  : Kemampuan Auditor
- $X_2$  : Pengalaman Auditor
- $X_3$  : Independensi Auditor
- $\beta_1$  : Koefisien regresi variabel  $X_1$
- $\beta_2$  : Koefisien regresi variabel  $X_2$
- $\beta_3$  : Koefisien regresi variabel  $X_3$
- e : *Error term*

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengujian statistik deskriptif dilakukan untuk mengetahui gambaran umum tentang sampel. Deskripsi sampel berupa nilai tertinggi, nilai terendah, nilai rata-rata dan

standar deviasi dari masing-masing variabel yang terdapat dalam penelitian. Hasil analisis statistik deskriptif dapat dilihat pada Tabel 1 sebagai berikut.

**Tabel 1.**  
**Hasil Statistik Deskriptif**

No	Variabel	N	Min	Max	Mean	Std. Dev
1	X1	39	28,00	60,00	48,9487	7,47258
2	X2	39	18,00	40,00	32,1538	5,27426
3	X3	39	25,00	55,00	43,1538	6,36825
4	Y	39	47,00	100,00	79,7692	11,79309

*Sumber:* Data primer diolah, 2017

Berdasarkan Tabel 1 pada variabel efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif (Y) diperoleh nilai terendah (minimum) dan nilai tertinggi (maximum) dari jumlah skor jawaban responden masing-masing sebesar 47,00 dan 100,00. Nilai tengah (mean) dari jumlah skor jawaban responden sebesar 79,7692 berarti jika jumlah skor jawaban responden lebih besar dari 79,7692 maka responden tersebut termasuk auditor yang telah melaksanakan prosedur audit investigatif secara efektif. Nilai deviasi standar sebesar 11,79309 jauh lebih kecil dari nilai tengah (mean) menunjukkan bahwa sebaran data dalam sampel tidak terlalu beragam. Pada variabel kemampuan auditor (X<sub>1</sub>) diperoleh nilai terendah (minimum) dan nilai tertinggi (maximum) dari jumlah skor jawaban responden masing-masing sebesar 28,00 dan 60,00. Nilai tengah (mean) dari jumlah skor jawaban responden sebesar 48,9487 berarti jika jumlah skor jawaban responden lebih besar dari 48,9487 maka responden tersebut termasuk auditor yang telah memiliki kemampuan memadai. Nilai deviasi standar sebesar 7,47258 jauh lebih kecil dari nilai tengah (mean) menunjukkan bahwa sebaran data dalam sampel tidak terlalu beragam.

Pada variabel pengalaman auditor ( $X_2$ ) diperoleh nilai terendah (minimum) dan nilai tertinggi (maximum) dari jumlah skor jawaban responden masing-masing sebesar 18,00 dan 40,00. Nilai tengah (mean) dari jumlah skor jawaban responden sebesar 32,1538 berarti jika jumlah skor jawaban responden lebih besar dari 32,1538 maka responden tersebut termasuk auditor yang telah memiliki pengalaman yang tinggi. Nilai deviasi standar sebesar 5,27426 jauh lebih kecil dari nilai tengah (mean) menunjukkan bahwa sebaran data dalam sampel tidak terlalu beragam. Pada variabel independensi auditor ( $X_3$ ) diperoleh nilai terendah (minimum) dan nilai tertinggi (maximum) dari jumlah skor jawaban responden masing-masing sebesar 25,00 dan 55,00. Nilai tengah (mean) dari jumlah skor jawaban responden sebesar 43,1538 berarti jika jumlah skor jawaban responden lebih besar dari 43,1538 maka responden tersebut termasuk auditor yang independen. Nilai deviasi standar sebesar 6,36825 jauh lebih kecil dari nilai tengah (mean) menunjukkan bahwa sebaran data dalam sampel tidak terlalu beragam.

Uji validitas bertujuan untuk menguji seberapa baik instrumen penelitian mengukur konsep yang seharusnya diukur. Hasil penelitian menunjukkan bahwa seluruh instrumen pernyataan dalam kuesioner yang digunakan untuk mengukur variabel kemampuan auditor, pengalaman auditor, independensi auditor, dan efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif memiliki nilai *pearson correlation* terhadap skor total lebih besar dari 0,30 sehingga seluruh instrumen pernyataan dalam kuesioner dapat dinyatakan valid.



Uji reliabilitas bertujuan untuk mengukur seluruh instrumen pernyataan atau pertanyaan dalam kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk, apakah telah konstan atau stabil dari waktu ke waktu. Hasil uji reliabilitas dapat dilihat pada Tabel 2 sebagai berikut.

**Tabel 2.**  
**Hasil Uji Reabilitas Instrumen Penelitian**

No	Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
1	Kemampuan Auditor (X1)	0,966	Reliabel
2	Pengalaman Auditor (X2)	0,961	Reliabel
3	Independensi Auditor (X3)	0,957	Reliabel
4	Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif (Y)	0,977	Reliabel

*Sumber:* Data primer diolah, 2017

Berdasarkan Tabel 2 diketahui bahwa nilai *cronbach's alpha* masing-masing variabel lebih besar dari 0,7 sehingga seluruh instrumen pernyataan dalam penelitian ini dinyatakan reliabel.

Uji asumsi klasik dilakukan untuk menguji apakah model regresi telah terbebas dari gejala asumsi klasik, yaitu berdistribusi normal, serta bebas dari gejala multikolinearitas, autokorelasi dan heteroskedastisitas. Hal ini dikarenakan model yang layak untuk diregresi adalah model yang terbebas dari gejala asumsi klasik. Pada penelitian ini, uji asumsi klasik yang digunakan adalah normalitas, multikolinearitas dan heteroskedastisitas.

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah data yang digunakan dalam penelitian telah berdistribusi normal atau tidak, di mana dapat diketahui bahwa *unstandardized residual* memiliki nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar  $0,200 > \alpha = 0,05$ , sehingga data telah berdistribusi normal. Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terdapat korelasi antar variabel bebas, di mana

diketahui bahwa masing-masing variabel memiliki nilai *Tolerance* lebih dari 0,1 dan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) kurang dari 10, sehingga model regresi bebas dari gejala multikolinearitas. Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan lainnya, di mana diketahui bahwa nilai signifikansi masing-masing variabel lebih besar dari  $\alpha = 0,05$  sehingga model regresi bebas dari gejala heteroskedastisitas.

Analisis regresi linier berganda bertujuan untuk menguji derajat keeratan dan arah hubungan antara dua atau lebih variabel bebas terhadap variabel terikat. Hasil analisis regresi linier berganda pada penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 3 sebagai berikut.

**Tabel 3.**  
**Hasil Analisis Regresi Linier Berganda**

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig	Hasil Uji
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-16,379	9,298		0,087	
X1	0,579	0,137	0,367	0,000	Diterima
X2	1,030	0,195	0,461	0,000	Diterima
X3	0,804	0,158	0,434	0,000	Diterima
Adjusted R Square	0,738				
F Hitung	36,766				
Sig. F Hitung	0,000				

Sumber: Data primer diolah, 2017

Berdasarkan Tabel 3 dapat dibuat suatu model persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon \dots\dots\dots (2)$$

$$= -16,379 + 0,579 X_1 + 1,030 X_2 + 0,804 X_3$$

Koefisien determinasi ( $R^2$ ) dilihat dari besarnya nilai *Adjusted R Square* yaitu 0,738. Artinya 73,8 persen variasi efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif dipengaruhi oleh kemampuan auditor ( $X_1$ ), pengalaman auditor ( $X_2$ ), dan independensi auditor ( $X_3$ ). Sedangkan sisanya sebesar 26,2 persen dipengaruhi oleh variabel-variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian.

Dalam penelitian ini, diperoleh nilai sig.  $F_{hitung} = 0,000$ . Nilai sig.  $F_{hitung}$  tersebut lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ ; sehingga dapat disimpulkan bahwa secara statistik seluruh variabel bebas, yaitu kemampuan auditor, pengalaman auditor, dan independensi auditor merupakan penjelas yang signifikan pada variabel efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif atau dengan kata lain secara simultan seluruh variabel bebas, yaitu kemampuan auditor, pengalaman auditor dan independensi auditor berpengaruh signifikan pada variabel efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif.

Pengujian hipotesis dapat dilihat dari signifikansi hasil uji t masing-masing variabel pada Tabel 3 diketahui bahwa nilai  $\beta = 0,579$  dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 yang berarti lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ . Hal ini menunjukkan bahwa variabel kemampuan auditor secara parsial berpengaruh positif dan signifikan pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif pada BPKP Provinsi Bali. Dengan demikian,  $H_1$  yang menyatakan kemampuan auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif diterima. Nilai  $\beta = 1,030$  dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 yang berarti lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ . Hal ini menunjukkan bahwa variabel pengalaman auditor secara parsial berpengaruh positif

dan signifikan pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif pada BPKP Provinsi Bali. Dengan demikian,  $H_2$  yang menyatakan pengalaman auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif diterima. Nilai  $\beta = 0,804$  dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 yang berarti lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ . Hal ini menunjukkan bahwa variabel independensi auditor secara parsial berpengaruh positif dan signifikan pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif pada BPKP Provinsi Bali. Dengan demikian,  $H_3$  yang menyatakan kemampuan auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif diterima.

Hasil uji statistik menunjukkan bahwa  $H_1$  diterima, di mana variabel kemampuan auditor berpengaruh positif dan signifikan pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Artinya bahwa semakin meningkat kemampuan auditor maka pelaksanaan prosedur audit investigatif akan semakin efektif. Sebaliknya, semakin rendah kemampuan auditor maka pelaksanaan prosedur audit investigatif akan semakin tidak efektif. Hal ini sesuai dengan teori atribusi yang menjelaskan bahwa kemampuan sebagai salah satu *internal force* dapat mempengaruhi serangkaian perilaku yang akan dipilih oleh seseorang. Dalam konteks penelitian ini, auditor dengan kemampuan yang memadai akan berpengaruh pada semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif, dikarenakan auditor tersebut semakin tepat dalam memilih serangkaian perilaku yang akan dilaksanakan dalam proses audit investigatif. Pemilihan serangkaian perilaku yang tepat dalam prosedur audit menjadi hal yang sangat penting, sebab apabila auditor salah memilih perilaku yang akan

diambil akan berdampak pada tidak efektifnya pelaksanaan prosedur audit investigatif. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Fitriyani (2012), Pratiwi (2015), Mulyati (2015), Puspita Dewi dan Ramantha (2016) yang menyatakan bahwa kemampuan auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Temuan berdasarkan frekuensi jawaban auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali dimana terdapat kekurangan terkait dengan kemampuan auditor, salah satunya adalah kurangnya pemahaman auditor pada masalah yang berkaitan dengan informasi dan teknologi (*hardware, software* dan sistem), serta *cyber crime*. Padahal pemahaman terhadap permasalahan tersebut merupakan hal yang penting dewasa ini, dikarenakan tingkat kecurangan (*fraud*) yang berhubungan dengan pemanfaatan teknologi atau *cyber crime* terus mengalami peningkatan seiring dengan kemajuan teknologi.

Hasil uji statistik menunjukkan bahwa  $H_2$  diterima, di mana variabel pengalaman auditor berpengaruh positif dan signifikan pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Artinya bahwa semakin meningkat pengalaman auditor maka pelaksanaan prosedur audit investigatif akan semakin efektif. Sebaliknya, semakin rendah pengalaman auditor maka pelaksanaan prosedur audit investigatif akan semakin tidak efektif. Hal ini sesuai dengan teori atribusi yang menjelaskan bahwa pengalaman sebagai salah satu *internal force* yang terbentuk akibat menghadapi peristiwa berulang-ulang yang terjadi secara terus-menerus dapat mempengaruhi serangkaian perilaku yang akan dipilih oleh seseorang. Dalam konteks penelitian ini, auditor dengan pengalaman yang tinggi akan berpengaruh pada

semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif, dikarenakan auditor tersebut semakin tepat dalam memilih serangkaian perilaku yang akan dilaksanakan dalam proses audit investigatif. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Aulia (2013), Pratiwi (2015), Adnyani (2014), Mulyati (2015) dan Ramadhany (2015) yang menyatakan bahwa pengalaman auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Selain itu, terdapat temuan bahwa pengalaman auditor memiliki pengaruh yang lebih dominan pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif dibandingkan kemampuan dan independensi auditor. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian Sila *et al.* (2015) yang menjelaskan bahwa pengalaman auditor berpengaruh lebih kuat dibandingkan kemampuan auditor, terkait dengan tingkat profesionalisme penilaian auditor, sehingga disimpulkan bahwa untuk meningkatkan efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif, seorang auditor sebaiknya lebih diarahkan untuk menjadi bagian tim audit dan melaksanakan audit investigatif, dibandingkan hanya diarahkan untuk mengikuti berbagai pelatihan/pendidikan audit investigatif. Temuan lainnya, berdasarkan frekuensi jawaban auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali ditemukan kekurangan terkait dengan pengalaman auditor, salah satunya adalah pendapat auditor yang menyatakan bahwa banyaknya tugas audit akan menjadi beban dalam pekerjaan mereka, sehingga berdampak pada penurunan kinerja auditor. Hal ini tentu dapat memicu audit investigatif berjalan tidak efektif, sehingga auditor perlu untuk mengubah pola pikir tersebut.

Hasil uji statistik menunjukkan bahwa  $H_3$  diterima, di mana variabel independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Artinya bahwa semakin independen auditor maka pelaksanaan prosedur audit investigatif akan semakin efektif. Sebaliknya, semakin tidak independen auditor maka pelaksanaan prosedur audit investigatif akan semakin tidak efektif. Hal ini sesuai dengan teori persepsi yang menjelaskan bahwa adanya kepentingan atau hubungan/kedekatan dapat mempengaruhi persepsi seseorang, dan pada akhirnya berdampak pada serangkaian perilaku yang akan dipilih oleh seseorang. Dalam konteks penelitian ini, independensi auditor ditandai dengan auditor tersebut tidak memiliki kepentingan atas audit tersebut atau tidak memiliki hubungan/kedekatan dengan *auditee* sehingga akan berpengaruh pada persepsi auditor menjadi nertal dan tidak memihak, kemudian akan mempengaruhi serangkaian perilaku yang akan diambilnya dalam proses audit investigatif menjadi tepat. Bahkan, Augustine *et. al.* (2014) menjelaskan bahwa independensi auditor merupakan sesuatu yang fundamental dalam pekerjaan dan profesi auditor, karena tanpa independensi maka hasil audit tidak akan memiliki nilai dalam persepsi pengguna hasil audit tersebut.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Aulia (2013) yang menyatakan bahwa independensi auditor investigatif berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Selain itu, sejalan pula dengan hasil penelitian Augustine *et. al.* (2014), Saputra (2015) yang menyatakan independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, serta Adnyani

(2014), Ramadhany (2015) dan Biksa (2016) yang menyatakan bahwa independensi auditor berpengaruh positif pada pendeteksian kecurangan. Temuan berdasarkan frekuensi jawaban auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali dimana terdapat kekurangan terkait dengan independensi auditor, salah satunya adalah auditor berpendapat bahwa masih terdapat campur tangan dari pimpinan untuk menentukan, mengeleminasi, atau memodifikasi bagian tertentu yang akan diperiksa dalam audit. Hal ini menunjukkan bahwa auditor belum sepenuhnya independen dalam melaksanakan audit investigatif yang berdampak pada hasil audit investigatif menjadi tidak optimal, dikarenakan terdapat berbagai kepentingan lain diluar kepentingan audit itu sendiri.

## **SIMPULAN**

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan, dapat disimpulkan bahwa kemampuan auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif, yang bermakna bahwa semakin memadai kemampuan auditor, semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif. Pengalaman auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif, yang bermakna bahwa semakin berpengalaman seorang auditor, semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif. Independensi auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif, yang bermakna bahwa semakin independen seorang auditor, semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif.



Berdasarkan hasil penelitian dan simpulan di atas, maka saran yang dapat disampaikan agar BPKP Perwakilan Provinsi Bali melaksanakan pendidikan/pelatihan pemanfaatan teknologi dan informasi bagi auditor terkait dengan proses audit investigatif, serta menyediakan sarana dan prasarana penunjang agar pemanfaatan teknologi dan informasi dalam proses audit investigatif dapat berjalan optimal. Disarankan agar BPKP Perwakilan Provinsi Bali membuat suatu kebijakan pemberian tunjangan berbasis kinerja kepada auditor, sehingga semakin banyak tugas audit yang diterima, semakin besar pula tunjangan yang diperoleh. Disarankan agar BPKP Perwakilan Provinsi Bali membuat kebijakan rotasi dalam periode tertentu, sehingga tidak memungkinkan untuk seseorang menempati suatu posisi dalam waktu yang lama. Selain itu, disarankan pula untuk membuat suatu kanal aduan bagi auditor yang ingin melaporkan adanya intervensi terhadap tugas auditnya.

Dalam penelitian ini, terdapat keterbatasan-keterbatasan yang dapat menjadi bahan pertimbangan bagi peneliti selanjutnya, sehingga disarankan agar peneliti selanjutnya dapat memperluas wilayah objek penelitian sehingga lebih mampu untuk menjelaskan secara menyeluruh mengenai efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. Disarankan pula agar peneliti selanjutnya menguji pengaruh variabel lainnya di luar model penelitian, karena berdasarkan nilai *Adjusted R Square* masih terdapat 26,2 persen variabel lain di luar model penelitian. Terakhir, disarankan agar peneliti selanjutnya melakukan modifikasi pada metode kuesioner yang akan digunakan agar sesuai dengan konteks penelitian.

## REFERENSI

- Abdolmohammadi, M. J., & A. Wright. 1987. An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgements. *The Accounting Review*, 62 (1), pp:1-13
- Abdolmohammadi, M. J., & J. Shanteau. 1992. Personal Attributes of Expert Auditors. *Organizational Behaviour and Human Decision Process*, 5 (3), pp: 158-172
- Adnyani, Nyoman. 2014. Pengaruh Skeptisme Profesional Auditor, Independensi dan Pengalaman Auditor Terhadap Tanggungjawab Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan Laporan Keuangan. *Jurnal SI AK Undiksha*, 2 (1)
- Al-Khaddash, H., Rana Al Nawas, & Abdulhadi R. 2013. Factors Affecting the Quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks. *International Journal of Business and Social Science*, 4 (11), pp: 206-222
- Augustine, O. Enofe, C. Mgbame, O. Efayena, & J. Edegware. 2014. Audit Firm Characteristics and Auditing Quality: The Nigerian Experience. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5 (6), pp: 23-34
- Aulia, Moh. Yusuf. 2013. Pengaruh Pengalaman, Independensi dan Skeptisme Profesional Auditor terhadap Pendeteksian Kecurangan. *Skripsi*. UIN Syarif Hidayatullah: Jakarta
- Ayuni, Nurul Dwi dan Hepi Prayudiawan. 2014. Pengaruh Pendidikan, Pelatihan, dan Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit atas Sistem Informasi Berbasis Komputer. *Jurnal Akuntansi UIN Syarif Hidayatullah, Jakarta*
- Badara, M. S., & S. Z. Saidin. 2013. The Relationship Between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3 (3), pp: 329-339

- Biksa, I. A. Indira. 2016. Pengaruh Pengalaman, Kemampuan, dan Skeptisme Profesional Auditor pada Pendeteksian Kecurangan. *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 17 (3), h: 2384-2415
- Chi, W., L. A. Myers, T. C. Omer, & H. Xie. 2010. The Effect of Auditors Pre-client and Client-specific Experience of Earning Quality and Perceptions of Earning Quality: Evidance from Private and Public Companies in Taiwan, pp: 1-38
- Feroz, E. H., K. Park, & V. S. Pastena. 1991. The Financial and Market Effects of the SEC's Accounting and Auditing Enforcement Release. *Journal of Accounting Research*, 2 (9), pp: 107-14
- Fitriyani, Rika. 2012. Pengaruh Kemampuan dan Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pembuktian Kecurangan. *Skripsi*. Bandung: Universitas Pasundan
- Jaffar, Nahariah. 2009. Fraud Detection: The Moderating Role of Fraud Risk Level. *Journal of Business and Public Affairs*, 3 (1), pp: 1-15
- Jaffar, N., Arfah S., Takiah M. I., & Hasnah H. 2008. The Effect of the External Auditor's Ability to Assess Fraud Risk on Their Ability to Detect the Likelihood of Fraud. *International Journal of Management Perspective*, 1 (1), pp: 49-70
- Jaffar, N., Hasnah H., Takiah M. I., & Arfah S. 2011. Fraud Risk Assessment and Detection of Fraud: The Moderating Effect of Personality. *International Journal od Business and Management*, 6 (7), pp: 40-50
- Karyono. 2013. *Forensic Fraud*. Yogyakarta: Penerbit Andi
- Kovinna, Fransiska. 2014. Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, Kompetensi, dan Etika Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal STIE MDP*, h: 1-12
- Mulyati. 2015. Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif dan Pengalaman Auditor Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pembuktian Kecurangan. *Prosiding Penelitian Civitas Akademika Unisba (Sosial dan Humaniora)*, h: 399-405

- Narayana, A. A. Surya. 2016. Kompleksitas Tugas Sebagai Pemoderasi Pengaruh Orientasi Tujuan dan Self-Efficacy pada Audit Judgement. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 11 (1), h: 28-40
- Oklivia dan Aan Marlinah. 2014. Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Faktor-faktor Dalam Diri Auditor Lainnya Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 16 (2), h: 143-157
- Okoye, E. I., dan D. O. Gbegi. 2013. Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention In The Public Sector (A Study of Selected Ministries in Kogi State). *International Journal of Academic Research in Business and Social Science*, 3 (3), pp: 1-19
- Palmrose, Z. (1987). Litigation and Independent Auditors: The Role of Business Failures and Management Fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 6 (2), pp: 90-103
- Pratiwi, Intan Feby. 2015. Pengaruh Kemampuan dan Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan *Fraud*. *Skripsi*. Makassar: Universitas Hasanuddin
- Puspita Dewi, Ni Wayan dan I Wayan Ramantha. 2016. Profesionalisme Sebagai Pemoderasi Pengaruh Kemampuan Investigatif Pada Pembuktian Kecurangan Oleh Auditor. *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 15 (2), h: 1029-1055
- Ramadhany, Febrina. 2015. Pengaruh Pengalaman, Independensi, Skeptisme Profesional, Kompetensi dan Komunikasi Interpersonal Auditor KAP Terhadap Pendeteksian Kecurangan. *Jurnal FEKON*, 2 (2), h: 1-15
- Samelson, D., Suzanne L., & Laurence E. J. 2006. The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Management*, 18 (2), pp: 139-166
- Saputra, Wali. 2015. The Impact of Auditor's Independence on Audit Quality: A Theoretical Approach. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 4 (12), pp: 348-353

- Sila, M., Bambang S., Zaki B., & A. F. Rahman. 2015. The Effect of Knowledge and Experience of Professional Auditor's Judgement: Study on State Auditor in Indonesia. *International Journal of Management and Administrative Sciences*, 3 (10), pp: 98-106
- Sulistiyowati. 2003. Peran Auditor dalam Mendeteksi Fraud untuk Mewujudkan Good Governance dan Good Corporate Governance di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik*, 4 (2), h: 13-24
- Tjun, L. T., Elyzabet I. M., & Santy S. 2012. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi*, 4 (1), h: 33-56
- Tuanakotta, Theodorus M. 2010. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Edisi Kedua*. Jakarta: Salemba Empat
- Tubbs, Richard M. 1992. The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review*, 67 (4), pp: 783-801
- Wang, Y., L. Yu, Z. Zhang, & Y. Zhao. (2012) Engaging Audit Partner Experience and Audit Quality. *Working Paper at Xiamen University*, pp: 1-48