

# Pengaruh Audit Investigasi, Kompetensi Auditor dan Whistleblowing System Terhadap Pengungkapan Kecurangan

Pada Kantor Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan

Muh. Irwandi<sup>1\*</sup>, Tenriwaru<sup>2</sup>, Muhammad Faisal AR Pelu<sup>3</sup>

Email korespondensi : [iwanboy50@gmail.com](mailto:iwanboy50@gmail.com)

<sup>1\*</sup>Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Muslim Indonesia

<sup>2,3</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Muslim Indonesia

## Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh Audit Investigasi, Kompetensi Auditor dan Whistleblowing System terhadap pengungkapan Kecurangan. Penelitian ini dilakukan pada auditor di Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPK) RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan. Jumlah sampel yang diteliti sebanyak 85 auditor. Pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan kuesioner dengan menggunakan metode purposive sampling kepada auditor. Teknik analisis data dengan menggunakan SPSS. Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa (1) Audit Investigasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan, (2) kompetensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan dan (3) whistleblowing system berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan.

**Kata Kunci:** *Audit Investigasi, Kompetensi Auditor, Whistleblowing System, Pengungkapan Kecurangan*

 This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

## Pendahuluan

Kasus korupsi yang terjadi berkembang secara sistematis sehingga mendorong dilaksanakannya upaya pemberantasan korupsi yang bukan hal baru di Indonesia karena sejak orde lama pemerintah telah membentuk lembaga anti korupsi meskipun ada begitu banyak tantangan yang harus dihadapi dan tidak sedikit dari lembaga tersebut yang harus berhenti di tengah jalan, sehingga dibentuklah lembaga khusus dengan kewenangan yang luas, independen dan bebas dari kekuasaan manapun. Pemerintah semakin menunjuk komitmennya di dalam pemberantasan kasus korupsi ketika membentuk sebuah lembaga berupa Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK).

Seorang *whistleblower* benar-benar mengetahui dugaan suatu pelanggaran atau kejahatan karena berada atau bekerja dalam suatu kelompok orang terorganisir yang diduga melakukan kejahatan di perusahaan, institusi publik atau institusi pemerintah. Laporan yang disampaikan oleh *whistleblower* merupakan suatu peristiwa faktual atau benar-benar diketahui si pelapor

tersebut. Berdasarkan data dari Association of Certified *Fraud* Examiners, 2016 Report to the Nation on Occupational *Fraud* and Abusa menunjukkan bahwa *fraud* terungkap karena ada petunjuk yang dilaporkan secara informal (*tip* atau *whistleblower*). Persentase tersebut menjadi tingkat pertama dari beberapa bentuk pengungkapan kecurangan dalam berbagai kasus (Akbar 2017).

Kompetensi auditor adalah pengetahuan khusus yang diperoleh auditor ketika melakukan audit. Keahlian yang dimaksud adalah kemampuan auditor dalam mendeteksi, mengidentifikasi dan membuktikan kecurangan. Kapasitas auditor merupakan salah satu kriteria yang menentukan keberhasilan auditor dalam melakukan pemeriksaan deteksi kecurangan, karena tanpa kapasitas yang memadai maka auditor tidak akan dapat melaksanakan tugas jasanya dengan baik. Menurut Tuanakotta (2010), keberhasilan dalam melaksanakan tugas auditor dapat didukung oleh keterampilan auditor yang memadai, seperti pengetahuan dasar, kemampuan teknis, dan sikap, semangat yang baik ((Figra Saridewi et al. 2022).

Seperti kasus suap dan gratifikasi proyek infrastruktur di Sulawesi Selatan yang dilakukan oleh Nurdin Abdullah pada tahun 2021. Gubernur Sulawesi Selatan yang terjerat kasus korupsi karena biaya tinggi yaitu korupsi karena diduga menerima suap miliaran rupiah terkait proyek infrastruktur di lingkungan pemerintah provinsi Sulawesi Selatan. KPK menetapkan Nurdin sebagai tersangka karena diduga menerima uang sejumlah Rp5,4 miliar terkait sejumlah proyek infrastruktur di Sulawesi Selatan. Selain Nurdin, KPK juga menetapkan sekretaris Dinas PUTR Sulsel, Edy Rahmat, dan Direktur PT Agung Perdana Bulukumba, Agung Sucipto sebagai tersangka (<https://www.bbc.com/indonesia/indonesia-56244486>). Adapun contoh kasus lainnya korupsi pembangunan menara base transceiver station (BTS) 4G dan infrastruktur pendukung 1-5 Badan Aksesibilitas Telekomunikasi dan Informasi (BAKTI) Kementerian Komunikasi dan Informatika (Kominfo). Ada 16 orang yang tersangka dan salah 6 orang kini berstatus terdakwa Anang Achmad Latif, Galumbang Menak, Yohan Suryanto, Mukti Ali, Irwan Hermawan, Johnny G Plate berdasarkan perhitungan dari Badan Pengawasan Keuangan (BPK), Kasus korupsi pembangunan menara BTS 4G ini menyebabkan kerugian keuangan negara hingga Rp.8 triliun.

Berdasarkan uraian di atas, maka peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian ini karena pertama, audit investigasi sangat dibutuhkan terutama dalam pengungkapan tindak kecurangan (*fraud*) yang sering terjadi saat ini. Untuk dapat menjalankan proses audit dengan baik, keberhasilan seorang auditor sangat dipengaruhi oleh kompetensi yang dimilikinya. Tujuannya adalah untuk menjaga ekspektasi masyarakat terhadap kinerja auditor yang kompeten dan independen. Disamping itu adanya *whistleblowing system* dengan *whistleblower* sebagai saksi, menjadi hal yang menarik untuk diteliti. Dengan

adanya *whistleblowing* dapat menjadi bahan pertimbangan auditor dalam proses pengungkapan kecurangan.

Menyadari semakin besarnya tantangan dan peran yang dihadapi oleh auditor dalam pengungkapan kecurangan karena kompleksitas lingkungan serta tingginya harapan publik untuk mendapatkan informasi relevan yang dapat diandalkan, maka dalam pembahasan yang telah di uraikan sebelumnya peneliti tertarik untuk melakukan penelitian yang berjudul, "Pengaruh Audit Investigatif, Kompetensi Auditor dan Whistleblowing System Terhadap Pengungkapan Kecurangan (*Fraud*)".

### **Landasan Teori**

#### **Teori *fraud triangle***

Cressey (dalam Skousen et al., 2009) membuat suatu teori bahwa terdapat tiga kondisi yang selalu ada saat terjadi kecurangan laporan keuangan. Ketiga kondisi tersebut yaitu tekanan (*pressure*), kesempatan (*opportunity*), dan rasionalisasi (*rationalization*) yang kemudian dikenal dengan istilah *fraud triangle*.

#### **Auditing**

Auditing menurut Arens (2010:4) ialah sebagai berikut: "*Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person*". Artinya: auditing adalah pengumpulan dan penilaian bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi tersebut dan kriteria yang ditetapkan. *Auditing* harus dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen.

#### **Audit Investigatif**

Menurut Rosjidi (2001) investigasi adalah audit dengan tujuan khusus yaitu untuk membuktikan dugaan penyimpangan dalam bentuk kecurangan (*fraud*), ketidakteraturan (*irregularities*), pengeluaran ilegal (*illegal expenditure*) atau penyalahgunaan wewenang (*abuse of power*) di bidang pengelolaan keuangan negara yang memenuhi unsur-unsur tindak pidana korupsi dan atau, kolusi, nepotisme yang harus di ungkapkan oleh auditor serta ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang seperti kejaksaan atau kepolisian berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Raodahtul Jannah 2021).

#### **Kompetensi Auditor**

Trotter (1986) dalam Herliani (2015:2) mendefinisikan bahwa seorang yang berkompeten (mempunyai keahlian) adalah orang yang dengan

keterampilannya mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuitif, dan sangat jarang atau bahkan tidak pernah membuat kesalahan. Kompetensi memiliki beberapa komponen, antara lain pengetahuan, ciri-ciri psikologis, kemampuan berpikir, strategi penentuan keputusan, dan analisis tugas Mardiana, et al (2024). Sedangkan menurut Tan dan Libby mengklasifikasikan keahlian audit ke dalam dua kelompok, yaitu keahlian teknis dan keahlian non teknis. Keahlian teknis merupakan kemampuan dasar auditor dalam bentuk pengetahuan prosedural dan keahlian lain yang masih dalam lingkup akuntansi secara umum dan auditing, sedangkan keahlian non teknis merupakan kemampuan auditor yang dipengaruhi oleh faktor personal, seperti karakteristik psikologi, kemampuan analitik dan berpikir logis, serta strategi pembuatan keputusan (Kusuma, Ahmar, and Mulyadi 2021).

### **Whistleblowing System**

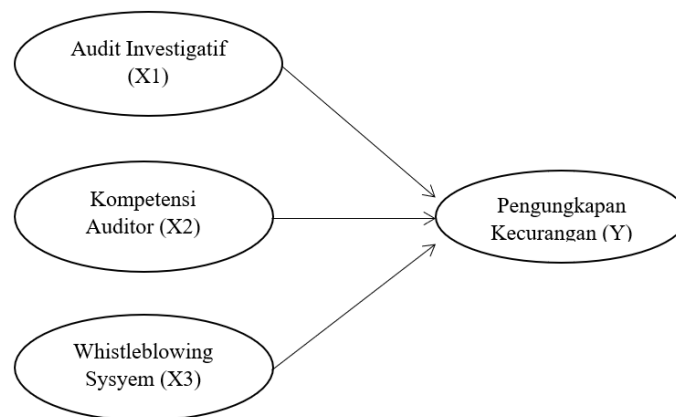
*Whistleblowing* merupakan pengungkapan informasi oleh anggota organisasi (atau mantan) dan masyarakat yang dipandang sebagai praktik ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah dibawah kendala karyawan kepada orang-orang atau organisasi yang mungkin dapat mempengaruhi tindakan Harun, et al (2021). Pentingnya keberadaan *whistleblowing* dalam mengungkapkan kecurangan atau skandal keuangan telah banyak terbukti di awal dekade abad kedua puluh satu (Dyck et al., 2010). Efektivitas *whistleblowing* dalam mengungkapkan kecurangan laporan keuangan tidak hanya diakui oleh akuntan dan regulator di Amerika Serikat, namun juga di negara-negara lain (Patel, 2003; Miceli et al., 2008). Adanya globalisasi perdagangan perusahaan sekuritas di bursa nasional juga telah memotivasi legislatif di berbagai negara untuk mengadopsi undang-undang yang dirancang untuk meningkatkan dan melindungi keberadaan *whistleblowing* (Lewis, 2008; Miceli et al., 2008; Schmidt, 2009). Mengingat pentingnya peran *whistleblowing* dalam mengungkapkan kecurangan keuangan, maka pemahaman atas faktor-faktor yang mendasari niat untuk melaporkan kecurangan atau penyalahgunaan aset merupakan topik yang sangat penting (KPMG Forensik, 2008; Bame-Aldred et al., 2007 ; Ailani Almira Hartono Putri 2023).

### **Pengungkapan Kecurangan (Fraud)**

Pencegahan kecurangan merupakan tanggung jawab manajemen. Auditor bertanggung jawab untuk menguji dan menilai kecukupan serta efektivitas tindakan manajemen untuk memenuhi kewajiban tersebut. Dengan demikian, seorang auditor harus melakukan audit sesuai dengan prosedur, memonitor gejala-gejala (*fraud*), melakukan penelusuran untuk mengungkap kecurangan (*fraud*) dan mengidentifikasi semua kecurangan yang mungkin terjadi (Nurfauziah 2020).

### Kerangka Konseptual Penelitian

Kerangka konseptual penelitian ini terdiri atas empat variabel, tiga variabel independen yaitu variabel Audit Investigatif (X1), variabel Kompetensi Auditor (X2) dan variabel Whistleblowing System (X3). Sedangkan variabel dependen adalah Pengungkapan Kecurangan (Y). Beberapa uraian dari hasil riset sebelumnya dijadikan dasar dalam penelitian ini. Berikut disajikan gambar kerangka konsep yang akan dilakukan.



**Gambar 1.** Kerangka konseptual

### Metode Analisis

Penelitian ini merupakan penelitian asosiatif kausal dengan menggunakan pendekatan kuantitatif. Penelitian asosiatif kausal adalah penelitian yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh antara dua variabel atau lebih. Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah *explanation research* atau studi deskriptif yang membuktikan hubungan kasual antara variabel independen dan variabel dependen. penelitian ini bertempat di Kantor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI Perwakilan Sulawesi Selatan. Populasi penelitian ini adalah auditor di BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan yang berjumlah 85 auditor. Metode pemilihan sampel menggunakan Teknik Sampling Sensus sehingga keseluruhan populasi dijadikan sebagai sampel dalam penelitian ini.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif yang berupa nilai atau skor atas jawaban yang diberikan oleh responden terhadap pertanyaan-pertanyaan yang ada dalam kuesioner. Sumber data dari penelitian ini adalah data primer yang diperoleh melalui hasil pengisian dari responden atas kuesioner yang diberikan.

Instrumen penelitian dalam penelitian ini adalah uji validitas dan uji realibilitas menggunakan bantuan program Statistic Package of Social Science (SPSS). Adapun tahapan analisis data yang dilakukan adalah uji asumsi klasik, uji analisis regresi linear berganda dan uji hipotesis.

## Hasil Penelitian

**Tabel 1. Analisis Statistik Deskriptif**

| Descriptive Statistics  |    |         |         |        |                |
|-------------------------|----|---------|---------|--------|----------------|
|                         | N  | Minimum | Maximum | Mean   | Std. Deviation |
| Audit Investigasi       | 85 | 3.17    | 5.00    | 4.0902 | .45027         |
| Kompetensi Auditor      | 85 | 3.00    | 4.83    | 3.9725 | .42010         |
| Whistleblowing Sistem   | 85 | 2.83    | 4.83    | 3.9078 | .46398         |
| Pengungkapan Kecurangan | 85 | 2.50    | 4.67    | 3.7588 | .42375         |
| Valid N (listwise)      | 85 |         |         |        |                |

Tampak pada table, menjelaskan hasil statistik deskriptif tentang variabel-variabel dalam penelitian ini. 1. Berdasarkan tabel 1, variabel Audit Investigasi (X1) memiliki nilai minimum 3,17 nilai maksimum 5,00 dan mean 4,0902 sehingga berada di skala nilai yang menunjukkan pilihan jawaban setuju. Nilai standar deviasi menunjukkan adanya penyimpangan sebesar 0,45027 dari nilai rata-rata jawaban responden. 2. Berdasarkan tabel 1, variabel Kompetensi Auditor (X2) memiliki nilai minimum 3,00 nilai maksimum 4,83 dan mean 3,9725 sehingga berada di skala nilai yang menunjukkan pilihan jawaban setuju. Nilai standar deviasi menunjukkan adanya penyimpangan sebesar 0,42010 dari nilai rata-rata jawaban responden. 3. Berdasarkan tabel 1, variabel variabel *Whistleblowing system* (X3) memiliki nilai minimum 2,83 nilai maksimum 4,83 dan mean 3,9078 sehingga berada di skala nilai yang menunjukkan pilihan jawaban setuju. Nilai standar deviasi menunjukkan adanya penyimpangan sebesar 0,46398 dari nilai rata-rata jawaban responden. 4. Berdasarkan tabel 1, variabel Pengungkapan Kecurangan (X3) memiliki nilai minimum 2,50 nilai maksimum 4,67 dan mean 3,7588 sehingga berada di skala nilai yang menunjukkan pilihan jawaban setuju. Nilai standar deviasi menunjukkan adanya penyimpangan sebesar 0,42375 dari nilai rata-rata jawaban responden.

**Tabel 2. Hasil Uji Validitas**

| Item Pertanyaan | R Hitung | R Table | Kesimpulan   |
|-----------------|----------|---------|--------------|
| X1.1            | 0,659    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X1.2            | 0,677    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X1.3            | 0,709    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X1.4            | 0,704    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X1.5            | 0,690    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X1.6            | 0,457    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X2.1            | 0,687    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X2.2            | 0,692    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X2.3            | 0,705    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X2.4            | 0,648    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X2.5            | 0,510    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X2.6            | 0,397    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X3.1            | 0,665    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X3.2            | 0,739    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X3.3            | 0,802    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X3.4            | 0,788    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X3.5            | 0,644    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| X3.6            | 0,396    | 0.2133  | <b>Valid</b> |
| Y1              | 0,523    | 0.2133  | <b>Valid</b> |



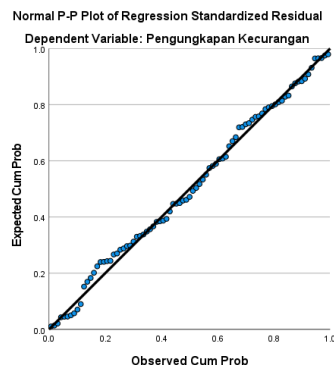
|    |       |        |              |
|----|-------|--------|--------------|
| Y2 | 0,674 | 0.2133 | <b>Valid</b> |
| Y3 | 0,781 | 0.2133 | <b>Valid</b> |
| Y4 | 0,739 | 0.2133 | <b>Valid</b> |
| Y5 | 0,596 | 0.2133 | <b>Valid</b> |
| Y6 | 0,447 | 0.2133 | <b>Valid</b> |

Berdasarkan pada hasil Uji Validitas pada tabel 2, bahwa semua item pada kuesioner menunjukkan variabel adalah Audit Investigasi (X1), Kompetensi Auditor (X2) *whistleblowing* sistem (X3) dan Pengungkapan Kecurangan (Y) valid dimana seluruh indeks nilai R hitung lebih besar dari pada nilai R tabel sebesar 0.2133. Sehingga hasil dari uji validitas dari semua variabel diatas menyatakan bahwa uji validitas sesuai dengan pernyataan yang ada dalam metode analisis data. menurut Ghazali (2016).

**Tabel 3. Hasil Uji Reliabilitas**

| Variabel                     | Jumlah Item | Cronbach Alpha (a) | Keterangan      |
|------------------------------|-------------|--------------------|-----------------|
| Audit Investigasi            | 6           | 0,727              | <b>Realible</b> |
| Kompetensi Auditor           | 6           | 0,649              | <b>Realible</b> |
| <i>Whistleblowing</i> system | 6           | 0,746              | <b>Realible</b> |
| Pengungkapan Kecurangan      | 6           | 0,671              | <b>Realible</b> |

Berdasarkan pada Tabel 3, dapat diketahui bahwa uji reliabilitas dari masing-masing variabel memiliki *Cronbach Alpha* > 0,60 sehingga dapat disimpulkan bahwa pernyataan di dalam kuesioner yang dibagikan kepada responden memiliki tingkat reliabilitas yang baik sehingga pertanyaan dalam kuesioner dapat dijadikan sebagai instrument penelitian. Maka hasil dari uji reliabilitas dinyatakan telah sesuai dengan pernyataan yang ada dalam metode analisis data menurut (Sunyoto, 2013:81).



**Gambar 2. Hasil Uji Normalitas**

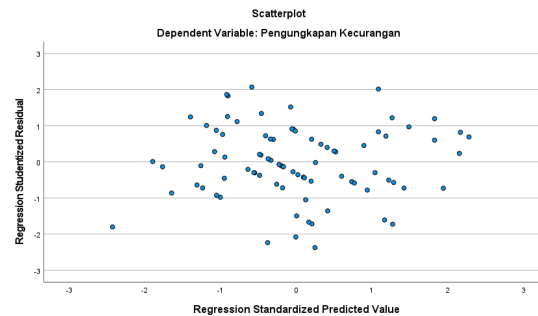
Berdasarkan gambar 2 terlihat titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal, serta arah penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi layak dipakai karena memenuhi asumsi normalitas.

**Tabel 4. Hasil Uji Multikolinieritas**

| Coefficients <sup>a</sup> |                              |                         |       |
|---------------------------|------------------------------|-------------------------|-------|
| Model                     |                              | Collinearity Statistics |       |
|                           |                              | Tolerance               | VIF   |
| 1                         | Audit Investigasi            | .703                    | 1.423 |
|                           | Kompetensi Auditor           | .589                    | 1.697 |
|                           | <i>Whistleblowing</i> Sistem | .564                    | 1.773 |

a. Dependent Variable: Pengungkapan Kecurangan

Berdasarkan Tabel 4, terlihat bahwa variabel Audit Investigasi, Kompetensi Auditor, *Whistleblowing system* dan Etika Auditor memiliki nilai tolerance diatas 0,1 dan VIF lebih kecil dari 10. Hal ini berarti dalam model persamaan regresi tidak terdapat gejala multikolonearitas sehingga data dapat digunakan dalam penelitian ini.



**Gambar 3. Hasil Uji Heteroskedastisitas**

Berdasarkan gambar 3 grafik scatterplot menunjukkan bahwa data tersebar pada sumbu Y dan tidak membentuk suatu pola yang jelas dalam penyebaran data tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terjadi heterokedaktisitas pada model regresi tersebut, sehingga model regresi layak digunakan untuk memprediksi Pengungkapan Kecurangan dengan variabel yang mempengaruhi yaitu Audit Investigasi, Kompetensi Auditor dan *Whistleblowing system*.

**Tabel 5. Model Persamaan Regresi**

| Coefficients <sup>a</sup> |                              |                             |            |                           |       |
|---------------------------|------------------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|
| Model                     |                              | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | Sig.  |
|                           |                              | B                           | Std. Error | Beta                      |       |
| 1                         | (Constant)                   | .462                        | .348       |                           | 1.325 |
|                           | Audit Investigasi            | .225                        | .084       | .239                      | 2.685 |
|                           | Kompetensi Auditor           | .212                        | .098       | .211                      | 2.165 |
|                           | <i>Whistleblowing Sistem</i> | .392                        | .091       | .429                      | 4.318 |

a. Dependent Variable: Pengungkapan Kecurangan

Berdasarkan pada Tabel 5, Maka persamaan regresi yang di dapatkan dari hasil perhitungan adalah sebagai berikut:

$$Y = 0,462 + 0,225 X_1 + 0,212 X_2 + 0,392 X_3$$

Model tersebut dapat diinterpretasikan sebagai berikut: 1). Konstanta sebesar 0,462 hal ini menunjukkan bahwa apabila variabel ini Audit Investigasi (X1) Kompetensi Auditor (X2) dan *Whistleblowing system* (X3) bernilai 0,462 maka variabel Pengungkapan Kecurangan (Y) sebesar 0,462. 2). Berdasarkan tabel 5 hasil uji regresi yang menunjukkan bahwa variabel Audit Investigasi (X1) memiliki koefisien regresi positif dengan nilai yaitu b = 0,225. Artinya apabila terjadi kenaikan nilai variabel Audit Investigasi (X1), Maka akan terjadi kenaikan terhadap variabel Pengungkapan Kecurangan (Y). 3). Berdasarkan tabel 5 hasil uji regresi yang menunjukkan bahwa variabel Kompetensi Auditor (X2) memiliki koefisien regresi positif dengan nilai yaitu b = 0,212. Artinya apabila terjadi kenaikan nilai variabel Kompetensi Auditor (X2), Maka akan terjadi kenaikan terhadap variabel Pengungkapan Kecurangan (Y) 4). Berdasarkan tabel 5 hasil uji regresi yang menunjukkan bahwa variabel *Whistleblowing system* (X3) memiliki koefisien regresi positif



dengan nilai yaitu  $b = 0,392$ . Artinya apabila terjadi kenaikan nilai variabel *Whistleblowing system* (X3), Maka akan terjadi kenaikan terhadap variabel Pengungkapan Kecurangan (Y).

**Tabel 6. Hasil Uji R<sup>2</sup>**

| Model Summary <sup>b</sup>                                                                      |                   |          |                 |                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|----------|-----------------|----------------------------|
| Model                                                                                           | R                 | R Square | Adjusted Square | Std. Error of the Estimate |
| 1                                                                                               | .740 <sup>a</sup> | .548     | .531            | .29005                     |
| a. Predictors: (Constant), <i>Whistleblowing Sistem</i> , Audit Investigasi, Kompetensi Auditor |                   |          |                 |                            |
| b. Dependent Variable: Pengungkapan Kecurangan                                                  |                   |          |                 |                            |

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi (R<sup>2</sup>) pada Tabel 6, menunjukkan bahwa besarnya nilai yang diperoleh nilai Adjusted R-Square sebesar 0,548 yang berarti 54,8% variabel Pengungkapan Kecurangan (Y) dipengaruhi oleh variabel Audit Investigasi (X1) Kompetensi Auditor (X2) dan *Whistleblowing system* (X3). Sedangkan sisanya (100-54,8%) adalah sebesar 45,2% yang dipengaruhi oleh variabel lain diluar persamaan tersebut.

**Tabel 7. Hasil Uji Parsial (Uji t)**

| Coefficients <sup>a</sup>                      |                              |                             |            |                           |       |      |
|------------------------------------------------|------------------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
| Model                                          |                              | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t     | Sig. |
|                                                |                              | B                           | Std. Error | Beta                      |       |      |
| 1                                              | (Constant)                   | .462                        | .348       |                           | 1.325 | .189 |
|                                                | Audit Investigasi            | .225                        | .084       | .239                      | 2.685 | .009 |
|                                                | Kompetensi Auditor           | .212                        | .098       | .211                      | 2.165 | .033 |
|                                                | <i>Whistleblowing Sistem</i> | .392                        | .091       | .429                      | 4.318 | .000 |
| a. Dependent Variable: Pengungkapan Kecurangan |                              |                             |            |                           |       |      |

Berdasarkan hasil uji t pada Tabel, Dapat di jelaskan sebagai berikut: 1). Tabel 6 menunjukkan bahwa variabel Audit Investigasi (X1) memiliki tingkat signifikan sebesar 0,009 yaitu lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti hipotesis diterima sehingga dapat dikatakan bahwa variabel Audit Investigasi (X1) berpengaruh signifikan terhadap variabel Pengungkapan Kecurangan (Y). Nilai t yang bernilai +2,685 menunjukkan pengaruh yang diberikan bersifat positif terhadap variabel dependen. 2). Tabel 6 menunjukkan bahwa variabel Kompetensi Auditor (X2) memiliki tingkat signifikan sebesar 0,033 yaitu lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti hipotesis diterima sehingga dapat dikatakan bahwa variabel Kompetensi Auditor (X2) berpengaruh signifikan terhadap variabel Pengungkapan Kecurangan (Y). Nilai t yang bernilai +2,165 menunjukkan pengaruh yang diberikan bersifat positif terhadap variabel dependen. 3). Tabel 6 menunjukkan bahwa variabel *Whistleblowing system* (X3) memiliki tingkat signifikan sebesar 0,000 yaitu lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti hipotesis diterima sehingga dapat dikatakan bahwa variabel *Whistleblowing system* (X3) berpengaruh signifikan terhadap variabel Pengungkapan Kecurangan (Y). Nilai t yang bernilai +4,318 menunjukkan pengaruh yang diberikan bersifat positif terhadap variabel dependen.

**Tabel 8. Hasil Uji Simultan (Uji F)**

| ANOVA <sup>a</sup> |            |                |    |             |        |                   |
|--------------------|------------|----------------|----|-------------|--------|-------------------|
| Model              |            | Sum of Squares | df | Mean Square | F      | Sig.              |
| 1                  | Regression | 8.269          | 3  | 2.756       | 32.762 | .000 <sup>b</sup> |
|                    | Residual   | 6.815          | 81 | .084        |        |                   |
|                    | Total      | 15.084         | 84 |             |        |                   |

|                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| a. Dependent Variable: Pengungkapan Kecurangan                                          |
| b. Predictors: (Constant), Whistleblowing Sistem, Audit Investigasi, Kompetensi Auditor |

Tabel 7 menunjukkan bahwa tingkat signifikansi sebesar 0,000 yakni lebih kecil dari 0,05, sehingga dapat dikatakan bahwa variabel Audit Investigasi (X1), Kompetensi Auditor (X2) dan Whistleblowing system (X3) secara simultan (bersama-sama) mempunyai pengaruh terhadap variabel Pengungkapan Kecurangan (Y), dengan probabilitas 0,000. Karena probabilitas jauh lebih kecil dari nilai signifikan 0,05, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi tingkat pengungkapan kecurangan.

## Pembahasan

### Hipotesis 1: Pengaruh Audit Investigasi terhadap Pengungkapan Kecurangan

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa variabel Audit Investigasi (X1) berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel Pengungkapan Kecurangan (Y). Semakin baik audit investigasi yang dimiliki oleh seorang auditor, maka semakin baik pengungkapan kecurangan seorang auditor, begitupun sebaliknya semakin rendah tingkat audit investigasi yang dimiliki oleh seorang auditor maka semakin buruk pengungkapan kecurangan oleh seorang auditor. Hasil penelitian ini mendukung hipotesis pertama yang menyatakan bahwa Audit Investigasi memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan Kecurangan.

Keterkaitan antara audit investigasi dan teori segitiga kecurangan (*fraud triangle*) juga sangat kuat. Teori ini menjelaskan bahwa kecurangan terjadi karena adanya tekanan (*pressure*), kesempatan (*opportunity*), dan rasionalisasi (*rationalization*). Audit investigasi dapat mengidentifikasi ketiga elemen tersebut melalui proses pemeriksaan menyeluruh, seperti menemukan celah pengendalian internal (kesempatan), mengungkap motif pribadi pelaku (tekanan), dan memahami justifikasi pelaku terhadap tindakannya (rasionalisasi). Dengan mengungkap elemen-elemen ini, audit investigasi tidak hanya membantu mendeteksi fraud yang telah terjadi, tetapi juga memberikan dasar pencegahan untuk kasus serupa di masa depan. (Fazria et al. 2025).

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian – penelitian yang telah dilakukan sebelumnya diantaranya penelitian yang dilakukan oleh .(Andriani, Rahmawati 2020) yang hasil penelitiannya menunjukkan bahwa Audit Investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan.

### Hipotesis 2: Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Pengungkapan Kecurangan

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa variabel Kompetensi Auditor (X2) berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel Pengungkapan Kecurangan (Y). Semakin tinggi sifat kompetensi auditor yang dimiliki oleh seorang auditor, maka semakin baik pengungkapan kecurangan auditor, begitupun sebaliknya semakin rendah tingkat kompetensi yang dimiliki oleh seorang auditor maka semakin rendah juga tingkat pengungkapan kecurangan auditor. Hasil penelitian ini mendukung hipotesis kedua yang menyatakan bahwa kompetensi auditor memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan Kecurangan.

Dalam konteks teori segitiga kecurangan (*fraud triangle*), kompetensi auditor membantu dalam mengidentifikasi dan mengevaluasi ketiga unsur utama penyebab kecurangan: tekanan (*pressure*), kesempatan (*opportunity*), dan rasionalisasi (*rationalization*). Auditor yang kompeten mampu menilai situasi keuangan yang menimbulkan tekanan pada individu, mengevaluasi kelemahan sistem pengendalian internal yang membuka peluang terjadinya kecurangan, serta menggali informasi dari wawancara dan dokumentasi untuk memahami rasionalisasi pelaku. Dengan begitu, auditor yang kompeten tidak hanya mendeteksi kecurangan secara reaktif, tetapi juga secara proaktif membantu mencegahnya dengan memberikan rekomendasi yang tepat berdasarkan pemahaman menyeluruh terhadap faktor-faktor penyebab *fraud*.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian – penelitian yang telah dilakukan sebelumnya diantaranya penelitian yang dilakukan oleh (Peuranda, Julio Herdi, Amir Hasan 2019) yang hasil penelitiannya menunjukkan bahwa Kompetensi Auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan Kecurangan.

### **Hipotesis 3: Pengaruh *Whistleblowing system* terhadap Pengungkapan Kecurangan**

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa variabel *Whistleblowing system* (X3) berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel Etika Auditor (Y). Semakin tinggi *whistleblowing system* yang dimiliki oleh Badan Pemeriksa Keuangan Sulawesi Selatan, maka semakin baik tingkat pengungkapan kecurangan, begitupun sebaliknya semakin buruk *whistleblowing system* yang dimiliki Badan Pemeriksa Keuangan Sulawesi Selatan maka semakin rendah juga pengungkapan kecurangan. Hasil penelitian ini mendukung hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa *whistleblowing system* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan.

Jika dikaitkan dengan teori segitiga kecurangan (*fraud triangle*), *whistleblowing* berperan penting dalam memutus salah satu elemen utama yaitu kesempatan (*opportunity*). Dengan adanya jalur pelaporan yang aktif dan responsif, pelaku potensial akan merasa diawasi dan berpikir ulang karena kemungkinan besar tindakan mereka akan dilaporkan. Selain itu, laporan whistleblower sering kali mengungkap tekanan yang dialami pelaku, serta rasionalisasi yang digunakan untuk membenarkan tindakannya, seperti merasa organisasi tidak adil atau gaji tidak sepadan. Dengan kata lain, *whistleblowing system* membantu membongkar seluruh dimensi segitiga kecurangan, sehingga sangat efektif dalam mendukung pengungkapan dan pencegahan *fraud*.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian – penelitian yang telah dilakukan sebelumnya diantaranya penelitian yang dilakukan oleh (Saputra 2016) yang hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *Whistleblowing system* berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan Kecurangan.

### Simpulan dan Saran

Berdasarkan data yang telah dikumpul dan pengujian hipotesis dengan analisis regresi linear berganda telah dilakukan, maka kesimpulan dari penelitian ini adalah sebagai berikut: 1). Audit Investigasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi audit investigasi yang dimiliki seorang auditor maka semakin baik juga pengungkapan kecurangan yang akan dihasilkan. 2). Kompetensi Auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kompetensi yang dimiliki oleh seorang auditor maka pengungkapan kecurangan yang dihasilkan akan semakin baik. Dan 3). Whistleblowing system berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi whistleblowing system yang dihasilkan seorang auditor maka semakin baik juga pengungkapan kecurangan yang diperoleh.

### Daftar Pustaka

- Ailani Almira Hartono Putri, Sri Trisnaningsih. 2023. "Audit Forensik Untuk Pencegahan Korupsi Dengan Menggunakan Whistleblowing Untuk Deteksi Suap." *Jurnal Bina Akuntansi*, Januari 2023, Vol.10 No.1 Hal 95-109 10(1):95–109.
- Akbar. 2017. "Pengaruh Kompetensi Auditor Dan Peran Whistleblower Terhadap Pendeteksian Kecurangan Pada Pengadaan Barang Dan Jasa." Provided By Hasanuddin University Repository.
- Alfianto, Fandi Wahyu. 2017. "Pengaruh Ukuran Perusahaan , Kinerja Keuangan Dan Jenis." *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi Volume 6, Nomor 7, Juli 2017* 6.
- Alwidy, Pradita Putri. 2023. "Kedudukan Keterangan Anak Sebagai Saksi Di Muka Persidangan Dikaitkan Dengan Pasal 184 Ayat (1) Kuhap Pada Sidang Peradilan Anak Di Pengadilan Negeri Kelasia Khusus Bandung." Fakultas Hukum Universitas Pasundan.
- Ana Mardiana, Anthony H, Robert J, Tenriwaru T. 2024. "Membangun Whistleblowing System Untuk Mencegah Fraud Sehingga Meningkatkan Nilai Perusahaan." *Jurnal Buana Akuntansi*, Vol 9. No 41-59
- Andini. 2020. "Etika Sektor Publik Dan Kepatuhan Kontrak." *Profit: Jurnal Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 1(3), 56–62. 56–62.
- Andriani, Rahmawati, Muhammad Kasran. 2020. "Pengaruh Akuntansi Forensik Dan Audit Investigasi Terhadap Pengungkapan Fraud ( Studi Pada Kantor Bpkp Di Kota Makassar )." Universitas Muhammadiyah Palopo.
- Asrah Mulyati. 2022. "Deteksi Fraud Melalui Audit Pemerintahan Yang Efektif: Analisis Multigrup Gender Dan Tekanan Anggaran Waktu." Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.

- Dewi Mustiasanti. 2020. "Pengaruh Red Flags Dan Independensi Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Fraud Dengan Moral Reasoning Sebagai Variabel Moderasi Pada Auditor Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan."
- Dwina, Juli, Puspita Sari, And Sayyidah Azzafira. 2021. "Analisis Pengaruh Pendapatan Dan Pengetahuan Terhadap Minat Calon Nasabah Berinvestasi Emas Di Pegadaian Syariah." 6(2):95–117.
- Dwi Irianti Marzad, Mursalim, Tenriwaru T. 2023. "Pengaruh Kual
- Enika Diana Batubara. 2020. "Penerapan Akuntansi Forensik Dan Audit Investigatif Terhadap Mendeteksi Kecurangan ( Fraud )." Vol. 3 No. 2 (2020): *Juripol Volume 3 Nomor 2 Tahun 2020* 3:9–16.
- Fadila, A.Nadya Nurul. 2020. "Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Deteksi Kecurangan: Pada Pt. Pegadaian (Persero) Cabang Palopo." *Jurnal Akuntansi Stie Muhammadiyah Palopo* 5(1):20–45. Doi: 10.35906/Ja001.V5i1.529.
- Faizal, Ulup. 2019. "Pengaruh Independensi Auditor Dan Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Dengan Fee."
- Fanny. 2014. "Pengaruh Efektivitas Red Flags, Peran Whistleblower, Dan Skeptisme Profesional Auditor Terhadap Pendeteksian Fraud Dalam Laporan Keuangan (Studi Empiris Pada Auditor Inspektorat Jenderal Di Beberapa Kementerian Republik Indonesia Dan Bumn) Skripsi." Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Uin Syarif Hidayatullah Jakarta.
- Fauzi, Ulupui. 2020. "Pengaruh Independensi, Pengalaman, Dan Penerapan Teknik Audit Berbantuan Komputer (Tabk) Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif Dalam Mendeteksi Kecurangan." *Jurnal Akuntansi, Perpajakan Dan Auditing*, Vol. 1, No. 1, Juni 2020, Hal 1-15 1(1):1–15.
- Fazria, Rizka, Salsabila Azzahro, Alma Hafsa, And Salshabilla Nayma. 2025. "Penerapan Teori Triangle Dalam Mendeteksi Kecurangan Laporan Keuangan." 3(2):135–44.
- Fiqra Saridewi, Darwis Lannai, Asriady Bakri, And Andika Pramukti. 2022. "Pengaruh Kompetensi , Skeptisme Profesional Dan." *Center Of Economic Student Journal* Vol. 5 No. 2, April 2022 5(2):74–85.
- Harahap, Khoirunnisa, Universitas Muhammadiyah, Sumatera Utara, Dana Perimbangan, And Belanja Daerah. 2021. "Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi Penerapan Whistleblowing System Pada Perbankan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesi." 2015:159–65.
- Hardinto, Wirawan, Siwi Filastri Wulandari, And Sigit Handoyo. 2018. "Melawan Kecurangan : Perlukah Mengembangkan Kompetensi Auditor Investigatif ( Studi Kasus Auditor Investigatif Bpkp Daerah Istimewa Yogyakarta ) Dihadapi Oleh Seluruh Negara , Baik Negara Maju Maupun Negara

- Berkembang . Utomo Peran Auditor Pemerintah Yang." *Future Jurnal Manajemen Dan Akuntansi* Vol. 6 (1): 1 – 14; September 2018 6(September).
- Harun, H., Tenriwaru, T., & Tjan, J. S. (2021). Nilai Budaya Memoderasi Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Penanggulangan Fraud dalam Pengelolaan Pajak Hotel di Kota Parepare. *Akuisisi*, 17(2), 131-140.
- Haryoko, Kukuh, Grace B. Nangoi, And Lintje Kalangi. 2017. "Pengaruh Kompetensi , Obyektivitas , Dan Pengalaman Kerja Terhadap Kualitas Hasil Audit Pada Perwakilan Bpkp Provinsi Sulawesi Utara." *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing "Goodwill"* Vol. 8 No.:11–19.
- Kusuma, Meyda, Nurmala Ahmar, And J. M. V Mulyadi. 2021. "Pengaruh Profesionalisme, Kompetensi, Peran Whistleblower Dan Pengalaman Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan Pada Kementerian Ketenagakerjaan Ri." *Jurnal Ilmiah Maksitek Issn. 2655-4399* Vol. 6 No.(4):84–91.
- Larasati, Dinda. 2020. "Teknik Audit Investigatif, Pengalaman Dan Profesionalisme Auditor Pada Pengungkapan Kecurangan : Kecerdasan Spiritual Sebagai Pemoderasi." (1):149–68.
- Mardiana, A., Holly, A., Jao, R., & Tenriwaru, T. (2024). Membangun whistleblowing system untuk mencegah fraud sehingga meningkatkan nilai perusahaan. *Jurnal Buana Akuntansi*, 9(1), 41-59.
- Ni Putu Intan Eka Sari, Komang Fridagustina Adnantara. 2019. "Pengaruh Independensi, Kompetensi, Red Flags Dan Tanggung Jawab Auditor Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan." *Journal Research Accounting (Jarac)* Vol. 01 No. 1 Desember 2019: 63 - 75 1(1):63–75.
- Nurfauziah, Siti Rofiatun. 2020. "Pengaruh Audit Internal Dan Whistleblowing System Terhadap Pencegahan Kecurangan (Fraud) (Studi Kasus Pada Pt. Taspen (Persero) Kantor Cabang Utama Bandung)." Repository Universitas Widyatama.
- Panjaitan, Imanuel Armando. 2018. "Whistleblowing : Meningkatkan Hasil Audit Forensik Dalam Pengungkapan Tindakan Korupsi Oleh Auditor Pemerintah." *Jurnal Insitusi Politeknik Ganesha Medanjuripol*, Volume1 Nomor 1, Januari 2018 1:50–60.
- Peuranda, Julio Herdi, Amir Hasan, Alfianti Silfi. 2019. "Ekonomi Pengaruh Independensi , Kompetensi Dan Skeptisme Profesional Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan Dengan Pelatihan Audit Kecurangan Sebagai Variabel Moderasi." *Je-Vol.27-No.1-2019-Pp.1-13* Vol.27-No.:1–13.
- Pradnyawati. 2019. "Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif Dan Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan



Prosedur Audit Dalam Pembuktian Kecurangan (Studi Pada Perwakilan Bpkp Provinsi Bali)."

Pramesti, Dani, And Cris Kuntadi. 2022. "Literatur Review : Pengaruh Akuntansi Forensik , Audit Investigatif , Dan Independensi Terhadap Pengungkapan Fraud." 1(November).

Rahma, Adinda Nur. 2022. "Prosedur Audit Laporan Keuangan Di Kap Heliantono Dan Rekan." Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Jakarta.

Raodahtul Jannah. 2021. "Peran Kompetensi Auditor Terhadap Hasil Audit Investigasi Dalam." *Jurnal Akuntansi & Keuangan Syariah* 1 (1), 2021, 54 - 64 1(1):54-64.

Sari, Widya Novita, Dita Fitriani, And Indri Widya Wulandari. 2023. "Studi Literatur : Audit Investigasi." *Jurnal Riset Akuntansi* Vol.1, No.3 Agustus 2023 1(3).

Sri Ayem, Rumdoni. 2021. "Pengaruh Penalaran Moral, Retaliasi, Religiusitas, Dan Gender Terhadap Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi Empiris Pada Mahasiswa Akuntansi Universitas Sarjanawiyata Tamansiswa)." *Jurnal Ilmiah Akuntansi* Volume 12, Nomor 2, Hlm 150-164 12:150-64.

Wawo, Andi. 2022. "Pengaruh Kualitas Audit Dan Terhadap Pendeteksian Fraud Whistleblowing System." *Seiko: Journal Of Management & Business* 5(2):681-96. Doi: 10.37531/Sejaman.Vxix.2353.

Wicaksono. 2017. "Pengaruh Pengetahuan Dan Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pembuktian Kecurangan. Fakultas Ekonomi Dan Bisnis, Universitas Lampung." Universitas Lampung Bandar Lampung.

Wijaya, Septyan Candra. 2020. *Pengaruh Fee Audit, Kompetensi Auditor, Dan Perubahan Kewewangan Terhadap Motivasi Auditor (Studi Empiris Pada Auditor Kantor Akuntan Publik Di Jawa Tengah Yang Terdaftar Di Bpk Ri).*

Wulandari, Ayu, Melandari Eka Putri, And Yeni Marlina. 2021. "Pengaruh Audit Investigasi Terhadap." 1:66-82.