

Pengaruh Etika Profesi Dan Pengalaman Auditor Terhadap Pengungkapan Fraud Dengan Sistem Pengendalian Internal Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada BPK RI Provinsi Maluku)

Rita J. D. Atarwaman

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Program Studi akuntansi,
Universitas Pattimura

Email: rita.atarwaman72@gmail.com

Abstrak

Kasus kecurangan (*fraud*) merupakan kejahatan luar biasa yang sangat berdampak terhadap masyarakat dan merugikan negara. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh etika profesi dan pengalaman auditor terhadap pengungkapan *fraud* dengan sistem pengendalian internal sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif deskriptif. Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh dari kuesioner yang dibagikan melalui *google form* kepada 50 auditor di BPK RI Provinsi Maluku dan kuesioner yang diisi sebanyak 43 responden. Analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi linear berganda dan analisis regresi moderasi dengan menggunakan Moderated Regression Analysis (MRA). Hasil uji parsial menunjukkan bahwa etika profesi dan pengalaman auditor berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan *fraud*. Hasil uji moderasi dengan menggunakan Moderated Regression Analysis (MRA) menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal mampu memoderasi hubungan antara etika profesi dengan pengungkapan *fraud* serta sistem pengendalian internal mampu memoderasi hubungan antara pengalaman auditor dengan pengungkapan *fraud*.

Kata kunci : *Etika Profesi, Pengalaman Auditor, Pengungkapan Fraud, dan Sistem Pengendalian Internal.*

Abstract

Fraud cases are extraordinary crimes that greatly impact society and harm the state. This study aims to determine the effect of professional ethics and auditor experience on fraud disclosure with the internal control system as a moderating variable. This research uses descriptive quantitative methods. This study uses primary data obtained from questionnaires distributed via *google form* to 50 auditors at BPK RI Maluku Province and questionnaires filled out by 43 respondents. Data analysis in this study used multiple linear regression analysis and moderating regression analysis using Moderated Regression Analysis (MRA). Partial test results show that professional ethics and auditor experience have a significant effect on fraud disclosure. The results of the moderation test using Moderated Regression Analysis (MRA) show that the internal control system is able to moderate the relationship between professional ethics and fraud disclosure and the internal control system is able to moderate the relationship between auditor experience and fraud disclosure.

Keywords : *Professional Ethics, Auditor Experience, Fraud Disclosure, and Internal Control System.*

PENDAHULUAN

Kasus-kasus fraud di Indonesia terus meningkat dari tahun ke tahun. Menurut Survei Fraud Indonesia (SFI) 2019 yang dilakukan oleh *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) Indonesia, jenis kecurangan yang paling umum dan merugikan di Indonesia adalah korupsi, diikuti oleh penyalahgunaan aset dan

kecurangan laporan keuangan. Hasil survei *Transparency International Institute* dalam laporan berjudul "*Global Corruption Barometer-Asia 2020*" menunjukkan bahwa Indonesia merupakan negara terkorup ketiga di Asia. Menurut Indeks Persepsi Korupsi 2021, Indonesia berada di peringkat ke-96 dari 180 negara. Hal ini tentu sangat memprihatinkan melihat bagaimana lembaga pemerintahan dan lembaga sosial masyarakat telah menerapkan berbagai strategi dalam upaya pemberantasan korupsi tetapi belum mampu untuk menuntaskannya. Kasus kecurangan (*fraud*) merupakan kejahatan luar biasa yang sangat berdampak terhadap masyarakat dan merugikan negara. Contoh kasus yang terjadi di Provinsi Maluku saat ini, dimana mantan pejabat Pemerintah daerah dijadikan tersangka dan ditahan Penyidik Direktorat Reserse Kriminal Khusus (Ditreskrimsus) Kepolisian Daerah (Polda) Maluku, kasus yang dilakukan adalah Penyalahgunaan Anggaran Renovasi Rumah Jabatan yang justru digunakan untuk merenovasi rumah pribadi. Mantan Kapolres Pulau Ambon dan Pulau-Pulau Lease ini memastikan usai pemeriksaan, penyidik akan langsung menahan kedua oknum setelah diperiksa langsung ditahan. Informasi yang dihimpun dari sumber di Polda Maluku menyebutkan, penetapan tersangka dilakukan setelah penyidik melaksanakan gelar perkara pada 28 Agustus 2022.

Kecurangan (*fraud*) dapat disebabkan oleh beberapa hal, seperti adanya tekanan atau dorongan untuk melakukan *fraud*, situasi yang membuka kesempatan atau peluang bagi pelaku *fraud* untuk dapat melakukan kecurangan, rasionalisasi atau sikap yang membernarkan tindakan *fraud*, dan kemampuan yang dimiliki oleh pelaku untuk memanfaatkan keadaan yang melingkupinya dengan tujuan untuk melakukan kecurangan. Fenomena ini perlu disikapi dengan baik karena kasus *fraud* yang semakin meningkat dan menyebabkan kerugian besar bagi negara. Untuk itu diperlukan suatu cara guna mengungkap *fraud*.

Etika profesi adalah kode etik bagi anggota suatu profesi yang dimaksudkan untuk menjadi praktis dan realistis namun tetap idealis. (Halim (2008), dalam Putri & Supatra (2013). Menurut Ariyanto, dkk (2010), etika profesi diperlukan oleh semua profesi untuk mendapatkan kepercayaan publik, termasuk profesi auditor. Auditor harus mengikuti etika profesi ketika mengaudit laporan keuangan klien agar tidak menyimpang atau melanggar aturan yang telah ditetapkan. Etika seorang auditor dapat mempengaruhi keputusan audit auditor. Auditor yang kurang memiliki etika dalam menjalankan tanggung jawabnya akan memiliki sikap negatif dalam menyelesaikan tanggung jawabnya. Pemahaman terhadap etika profesi akan menuntun sikap dan perilaku auditor dalam melaksanakan tugasnya, yaitu mengambil keputusan yang benar dan tepat dalam memberikan pendapat mengenai wajar atau tidaknya suatu laporan keuangan (Rharasati & Suputra, 2013

Selain itu, pengalaman auditor diyakini dapat mempengaruhi kemampuan auditor dalam melaksanakan prosedur audit yang efektif untuk mengungkap kecurangan. Pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan dan penugasan audit di lapangan, baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan audit yang diselesaikan, menjadi acuan di sini (Novianti & Bandi, 2011). Semakin berpengalaman seorang auditor, maka semakin mudah baginya untuk memberikan hasil yang lebih baik dalam menjalankan tugasnya yang semakin kompleks. Semakin berpengalaman auditor, maka semakin mudah untuk mendeteksi kecurangan dalam suatu perusahaan. Pengalaman auditor akan sangat membantunya dalam meningkatkan pengetahuannya mengenai kekeliruan dan kecurangan. (Tirta dan Sholihin, 2004).

Penerapan sistem pengendalian internal yang baik juga dapat mempengaruhi pengungkapan kecurangan. Menurut Boynton, William C., Raymon N. Johnson, dan Walker G. Kell (2004) dalam bukunya *Modern Auditing* yang diterjemahkan oleh Rajoe, P.A., Gania, G., dan Budi, I.S., pengendalian internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lain dalam suatu entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan dalam kategori-kategori berikut ini, yaitu keandalan pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, serta efektifitas dan efisiensi operasi. Pengendalian internal bertujuan untuk mengawasi, mengarahkan, dan mengukur sumber daya manusia dalam suatu perusahaan atau organisasi agar dapat mencapai tujuan

tertentu dan terhindar dari kecurangan. Sistem pengendalian internal berguna untuk mengungkap kecurangan karena semakin baik pengendalian internal (auditor), maka semakin banyak pengungkapan kecurangan, dan semakin buruk pengendalian internal (auditor), maka semakin sedikit pengungkapan kecurangan.

Penelitian ini merupakan modifikasi dan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Aday, dkk (2020) dengan judul "Etika Profesi dan Pengalaman Kerja Terhadap Kinerja Auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Gorontalo". Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah penambahan sistem pengendalian internal sebagai variabel moderasi. Alasan penambahan sistem pengendalian internal sebagai variabel moderasi untuk melihat bagaimana sistem pengendalian internal dalam lingkungan pengendaliannya dapat mengawasi dan mengarahkan auditor dalam memegang teguh etika profesi dan menggunakan pengalaman auditor dalam membantu mengungkap fraud. Berdasarkan uraian diatas, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **"Pengaruh Etika Profesi dan Pengalaman Auditor Terhadap Pengungkapan Fraud Dengan Sistem Pengendalian Internal sebagai Variabel Moderasi"**.

Teori Atribusi

Heider mengemukakan teori atribusi untuk pertama kalinya pada tahun 1958. Menurut teori atribusi, orang mencoba mencari tahu mengapa orang melakukan apa yang mereka lakukan. Kecenderungan untuk memberi atribusi berasal dari keinginan manusia untuk menjelaskan segala sesuatu, termasuk apa yang memotivasi perilaku orang lain (Myers, 1996). Menurut Heider (1958) dalam Purnaditya dan Rohman (2015), ada tiga tahap yang mendasari proses atribusi: A. Seseorang harus melihat atau mengamati suatu perilaku. B. Seseorang harus percaya bahwa perilaku tersebut sengaja dilakukan. C. Seseorang harus menentukan apakah mereka percaya bahwa orang lain dipaksa untuk melakukan perilaku tersebut atau tidak. Teori atribusi menjelaskan bagaimana kita menentukan motif penyebab perilaku seseorang. Kemampuan pribadi yang berasal dari kekuatan internal seseorang, seperti sifat, karakter, sikap, kemampuan, keterampilan, dan usaha, dapat mempengaruhi kinerja dan perilaku seseorang (Ningtyas, Delamat dan Yunartie, 2018). Menurut Yunita (2013), teori atribusi dapat mempengaruhi tingkat kinerja yang diharapkan di masa yang akan datang pada tugas tertentu berdasarkan penyebab spesifik dari keberhasilan atau kegagalan sebelumnya pada tugas yang sama. Auditor harus menggunakan kemampuan judgementnya agar dapat mencapai hasil yang diharapkan. Teori atribusi ini terkait dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan karena teori ini menjelaskan bagaimana kita menentukan penyebab dan motif perilaku seseorang berdasarkan faktor internal atau eksternal. Atribusi internal menentukan kemampuan auditor dalam mendeteksi dan mengungkapkan kecurangan, dengan faktor penentu kemampuan lebih banyak berasal dari dalam diri auditor. Kemampuan dapat dikembangkan melalui usaha sendiri, seperti mencari pengetahuan dan pengalaman, tetap bersikap independen, dan meningkatkan skeptisisme profesional (Kartikarini dan Sugiarto, 2016). Supervisi auditor merupakan faktor eksternal yang dimiliki auditor karena muncul dari lingkungan tempat auditor bekerja.

Etika Profesi

Secara umum, etika didefinisikan sebagai nilai-nilai perilaku atau aturan perilaku yang diterima dan diikuti oleh suatu kelompok atau individu tertentu (Wardana dan Ariyanto, 2016). Secara umum, masalah etika harus dipertimbangkan untuk memenuhi kriteria, yaitu kehendak dan konsekuensi. Etika seorang auditor diutamakan dalam mengungkap kecurangan sebagai bentuk tanggung jawab terhadap klien, rekan seprofesi, dan masyarakat, termasuk di dalamnya perilaku hormat dan mengorbankan kepentingan pribadi. Auditor yang berintegritas dan obyektif dapat mendeteksi kecurangan saat mengaudit laporan keuangan klien, prinsip - prinsip Etika Profesi antara lain :1. Integritas, dimana prinsip integritas merupakan prinsip etika yang diatur dalam SAP 2011. Anggota harus melaksanakan semua tanggung jawab profesi dengan rasa integritas yang tinggi dalam rangka mempertahankan dan memperluas kepercayaan publik, yang berarti bahwa setiap auditor harus bersikap jujur dan melaksanakan setiap proses audit dengan sebenar-benarnya sesuai dengan ketentuan

hukum yang berlaku. 2. Objektivitas, Prinsip objektivitas menyatakan bahwa anggota harus mempertahankan objektivitas dan bebas dari benturan penugasan pada saat melaksanakan tanggung jawab profesi, yang berarti bahwa seorang auditor harus bersikap netral dan menghindari untuk melibatkan masalah pribadi pada saat melakukan proses audit. 3. Kehati-hatian Profesional, Prinsip kehati-hatian profesional mengharuskan setiap anggota tim akuntan untuk mempertahankan pengetahuan dan keahlian profesional yang diperlukan untuk memastikan pemberi kerja (klien) menerima jasa yang profesional dan kompeten, serta bertindak dengan cermat dan seksama dalam memberikan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang berlaku. 4. Kerahasiaan, Prinsip kerahasiaan mengharuskan auditor untuk menggunakan setiap informasi yang diperolehnya dengan hati-hati dan dilarang memberikan informasi tersebut tanpa seijin klien, serta auditor harus dapat menjaga kerahasiaan informasi yang diperolehnya selama melaksanakan tugasnya, meskipun seluruh prosesnya harus dilakukan secara terbuka dan transparan. 5. Perilaku Professional, Setiap praktisi harus berperilaku secara konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menghindari tindakan yang dapat mencemarkan nama baik profesi, sesuai dengan prinsip perilaku profesional. Sebagai perwujudan tanggung jawab kepada penerima jasa, pihak ketiga, anggota lain, staf, pemberi kerja, dan masyarakat umum, maka kewajiban untuk menghindari perilaku yang dapat mencemarkan nama baik profesi harus dipenuhi. Akuntan profesional sangat tidak dianjurkan untuk mencemarkan nama baik profesi untuk memasarkan dan mempromosikan diri dan pekerjaan mereka. Akuntan harus memiliki sikap jujur dan dapat dipercaya sesuai dengan prinsip-prinsip etika profesi akuntan sebagai bagian dari etika akuntansi.

Pengalaman Auditor

Menurut Oxford English Dictionary (1978), pengalaman adalah pengetahuan atau keahlian yang diperoleh melalui pengamatan langsung atau partisipasi dalam peristiwa dan aktivitas dunia nyata. Pengalaman adalah proses yang dilalui orang di masa lalu dalam suatu pekerjaan tertentu yang membantu mereka memahami pekerjaan dan keterampilan mereka dengan lebih baik (Nurlaila, 2021). Menurut Anggriawan (2014), auditor yang berpengalaman adalah auditor yang tidak hanya mampu mendeteksi dan memahami kecurangan, tetapi juga mampu menentukan akar penyebab terjadinya kecurangan.

Sistem Pengendalian Internal

Menurut PP No. 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sedangkan Jason Scott (2014) mendefinisikan sistem pengendalian internal adalah suatu proses yang dijalankan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa tujuan pengendalian telah tercapai. Fungsi Pengendalian Internal adalah preventif, yaitu pengendalian untuk mencegah terjadinya kesalahan, baik itu kesalahan atau penyimpangan yang sering terjadi dalam pengoperasian suatu kegiatan sedangkan fungsi detektif, yaitu mendeteksi kesalahan, kekeliruan, dan penyimpangan. Korektif, yaitu digunakan untuk mengatasi kekurangan dari kesalahan dan penyimpangan yang terdeteksi. Directive, yaitu mengarahkan agar pelaksana dilakukan dengan benar dan tepat.

Pengungkapan Fraud

Fraud adalah tindakan penipuan yang dilakukan untuk memperkaya diri sendiri dengan cara merampas hak-hak orang lain. Kecurangan dapat didefinisikan sebagai pencurian, pemerasan, penggelapan, pemalsuan, penyalahgunaan wewenang, kelalaian, dan perilaku lainnya. Kecurangan didefinisikan sebagai

berikut oleh Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (2004): "Tindakan yang melanggar hukum atau peraturan lainnya dengan maksud untuk menipu dianggap sebagai kecurangan. Tindakan ini dilakukan dengan sengaja oleh orang dalam atau orang di luar organisasi untuk mendapatkan keuntungan atau kerugian organisasi." (Alfian, 2016). Sementara itu, *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* mendefinisikan fraud sebagai "adanya keuntungan yang diperoleh seseorang dengan cara menyajikan sesuatu yang tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya" dalam *Fraud Examiner Manual* tahun 2006. Klasifikasi *Fraud* ada tiga jenis penyimpangan. menurut *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* dalam Artantri et al. (2016) membagi fraud (fraud) dalam 3 (tiga) jenis atau tipologi berdasarkan perbuatan yaitu: 1. Korupsi (*Corruption*) Jenis kecurangan ini sering kali tidak terdeteksi karena pihak-pihak yang terlibat mendapatkan keuntungan darinya (simbiosis mutualisme). Penyalahgunaan wewenang atau benturan kepentingan (*Conflict Of Interest*), penyuapan (*Bribery*), penerimaan yang tidak sah/ilegal (*Illegal Gratuities*), dan pemerasan secara ekonomi (*Economic Extortion*). 2. Penyalahgunaan asset, Penyalahgunaan atau penyelewengan aset adalah penyalahgunaan atau pencurian aset atau harta milik perusahaan atau pihak lain. Karena sifatnya yang tangible atau dapat diukur/dihitung, maka ini adalah jenis fraud yang paling mudah dideteksi (*defined value*). 3. *Fraudulent Statements*, Pernyataan palsu adalah tindakan yang dilakukan oleh pejabat atau eksekutif perusahaan atau lembaga pemerintah untuk menyembunyikan kondisi keuangan perusahaan atau lembaga pemerintah yang sebenarnya dengan melakukan rekayasa keuangan dalam penyajian laporan keuangan untuk mendapatkan keuntungan, dan dapat dianalogikan dengan istilah *window dressing*.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian kuantitatif dengan Populasi dalam penelitian ini adalah auditor dari kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Maluku. Penelitian ini, menggunakan *purposive sampling* sebagai teknik pengambilan sampel. *Purposive sampling* adalah pengambilan sampel dengan menggunakan beberapa pertimbangan tertentu sesuai kriteria yang diinginkan untuk dapat menentukan jumlah sampel yang akan diteliti (Sugiyono, 2018). Kriteria penentuan sampel adalah sebagai berikut:

- a. Auditor pada BPK RI Perwakilan Provinsi Maluku.
- b. Pengalaman bekerja minimal 2 tahun dengan jenjang pendidikan SI.

Metode analisis pada penelitian saat ini adalah menggunakan analisis regresi berganda dengan aplikasi SPSS.

Berikut adalah persamaan regresi linier berganda :

Rumus Regresi Linear Berganda adalah:

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + e$$

Dimana:

- Y = Pengungkapan Fraud
- a = Konstanta
- b = Koefisien Regresi Model
- X1 = Etika Profesi
- X2 = Pengalaman Auditor
- e = Error
- b1-b2 = Koefisien Regresi Linear

Uji Moderate Regression Analysis (MRA)

Moderate Regression Analysis (MRA) merupakan pendekatan analisis yang menjaga integritas sampel dan memberikan dasar untuk mengontrol pengaruh variabel moderator (Ghozali, 2013). Variabel independen yang memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen disebut sebagai variabel moderating. Sistem Pengendalian Internal merupakan variabel moderasi dalam penelitian ini.

Persamaan regresi yang menggambarkan langkah-langkah uji interaksi dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 ZX1 + \beta_2 ZX2 + \beta_3 ZM + \beta_4 |ZX1-ZM| + \beta_5 |ZX2-ZM| + e$$

Keterangan:

Y = Kinerja Auditor

ZX1 = Standardize Etika Profesi

ZX2 = Standardize Pengalaman Auditor

ZM = Sistem Pengendalian Internal

$|ZX1-ZM|$ = Merupakan interaksi yang diukur dengan nilai absolut perbedaan antara ZX1 dan ZM

$|ZX2-ZM|$ = Merupakan interaksi yang diukur dengan nilai absolut perbedaan antara ZX2 dan ZM

a = Kostanta

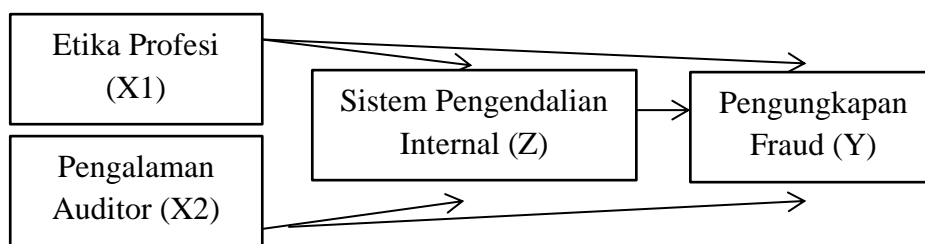
β = Koefisien Regresi

e = Error Term

Indikator yang digunakan dalam penelitian ini dikembangkan dari beberapa penelitian terdahulu antara lain : variabel (x1) Etika Profesi dengan indikator : Integritas, Objektivitas, Kehati hatian professional, Perilaku Profesiional dan Kerahasiaan. Variabel (x2) Pengalaman Auditor dengan indikator: Kemampuan kerja dan Lamanya bekerja sebagai auditor. Variabel (Z) Sistem Pengendalian Internal dengan indikator : Lingkungan pengendalian, Penilaian Resiko, Aktivitas pengendalian, Informasi dan komunikasi dan Pemantauan. Variabel (Y) Pengungkapan Fraud dengan indikator: Syarat penemuan fraud, Ruang lingkup fraud auditing dan Pendekatan auditing.

Model Penelitian

Gambar 1



Keterangan :

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Uji Hipotesis

Analisis Regresi Linier Berganda

Tabel 1
Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

Model		Coefficients ^a				
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
B	Std. Error	Beta				
1	(Constant)	2.888	4.071		.709	.482
	Etika Profesi	.346	.157	.270	2.204	.033
	Pengalaman Auditor	.272	.061	.547	4.470	.000

a. Dependent Variable: Pengungkapan Fraud

Sumber : Hasil Pengolahan Data, 2022

Berdasarkan hasil pengujian pada table 1 diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut :

$$Y = 2,888 + 0,346 X1 + 0,272 X2$$

Dimana :

X1 : Etika Profesi

X2 : Pengalaman Auditor

Y : Pengungkapan Fraud

Berdasarkan persamaan regresi tersebut, nilai koefisien regresi dari variabel etika profesi dan pengalaman auditor adalah sebagai berikut :

1. Konstanta (α)

Nilai konstanta (α) sebesar 2,888 pada hasil regresi penelitian ini menunjukkan bahwa jika variabel etika profesi dan pengalaman auditor bernilai 0 atau dihilangkan, maka pengungkapan fraud bernilai 2,888.

2. Etika Profesi

Variabel etika profesi memiliki koefisien positif sebesar 0,346. Nilai koefisien regresi yang positif ini menunjukkan bahwa setiap penurunan satu persen variabel etika profesi dengan asumsi variabel lain tetap, maka akan meningkatkan pengungkapan kecurangan sebesar 0,346.

3. Pengalaman Auditor

Variabel pengalaman auditor memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,272. Nilai koefisien regresi yang positif menunjukkan bahwa peningkatan variabel pengalaman auditor sebesar satu persen, dengan asumsi semua variabel lain tetap, maka akan meningkatkan pengungkapan kecurangan sebesar 0,272.

Uji Parsial (t)

Hasil uji t dalam penelitian ini yang dilihat pada tabel 1. Hasil analisis sederhana variabel etika profesi dan pengalaman auditor adalah sebagai berikut :

1. Etika Profesi

Hasil analisis data pada tabel 1 menunjukkan nilai t hitung untuk variabel etika profesi sebesar 2,204 dengan tingkat signifikansi $0,033 < 0,050$. Hal ini berarti H1 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa etika profesi berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan fraud.

2. Pengalaman Auditor.

Hasil analisis data pada tabel 1 menunjukkan nilai t hitung untuk variabel pengalaman auditor sebesar 4.470 dengan tingkat signifikansi $0,000 < 0,050$. Hal ini berarti H2 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan fraud.

Uji Moderate Regression Analysis (MRA)

Tabel 2
Hasil Analisis Uji Regresi Moderasi

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	115.899	23.300		4.974	.000
	Etika Profesi	-3.036	.977	-2.363	-3.108	.004
	Pengalaman Auditor	-.724	.250	-1.456	-2.899	.006
	Sistem Pengendalian Internal	-1.880	.380	-6.619	-4.948	.000
	X1Z	.054	.016	5.480	3.472	.001
	X2Z	.018	.004	3.531	4.020	.000

a. Dependent Variable: Pengungkapan Fraud

Sumber : Hasil Pengolahan Data, 2022

Hasil pengujian variabel moderasi didapatkan hasil etika profesi berpengaruh 0,004 ($< 0,05$). Hasil pengalaman auditor berpengaruh sebesar 0,006 ($< 0,05$). Hasil pengujian sistem pengendalian internal berpengaruh dengan nilai signifikan sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05. Hasil pengujian etika profesi dengan sistem pengendalian internal berpengaruh dengan nilai signifikansi sebesar 0,001 ($< 0,05$). Hasil pengujian pengalaman auditor dengan sistem pengendalian internal berpengaruh dengan nilai signifikansi sebesar 0,00 ($< 0,05$). Dapat disimpulkan bahwa variabel sistem pengendalian internal dapat memoderasi hubungan antara etika profesi dan pengungkapan fraud serta hubungan antara pengalaman auditor terhadap pengungkapan fraud.

Pembahasan Hasil Uji Hipotesis

Pengaruh Etika Profesi Terhadap Pengungkapan Fraud

Pembahasan hipotesis pertama (H1) membuktikan bahwa etika profesi berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini menunjukkan bahwa auditor yang memegang teguh etika profesinya dapat menjalankan fungsinya dalam mengungkapkan kecurangan. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis pertama tentang etika profesi yang dipraktekkan oleh seorang auditor dalam pekerjaan dan kegiatan auditnya maka secara langsung dapat membantu pengungkapan kecurangan yang terjadi. Artinya auditor harus menjaga perilaku etisnya selama menjalankan tugasnya agar dapat meningkatkan kinerja auditor yang juga berdampak pada peningkatan kepercayaan dari masyarakat terhadap profesi akuntan. Dilihat dari fenomena yang terjadi bahwa anggaran APBD digunakan dengan tidak sesuai dengan yang ditetapkan, dikarenakan berdasarkan perhitungan keuangan negara yang dilakukan oleh Tim Auditor BPK menemukan adanya penyalahgunaan anggaran yang dilakukan oleh oknum Pemerintah tersebut. Dengan melihat teori atribusi yang digunakan dalam penelitian ini menyatakan bahwa perilaku auditor secara langsung berhubungan dengan etika auditor dimana pemahaman terhadap etika profesi mampu mengarahkan sikap atau perilaku auditor dalam menjalankan tugasnya dengan baik, sehingga dapat menemukan bentuk- bentuk kecurangan dalam proses audit. Hasil penelitian ini selaras dengan penelitian sebelumnya oleh Utami dan Nugroho (2014), yang menyatakan bahwa bertindak etis sesuai dengan etika profesi yang dianut menunjukkan bahwa seorang auditor dapat berkomitmen dengan baik terhadap tugasnya. Kemudian menurut penelitian Nirgahayu (2018), pemahaman terhadap etika profesi akan mengarahkan sikap dan perilaku auditor dalam menjalankan tugasnya yaitu membuat keputusan yang benar dan tepat.

Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Pengungkapan Fraud

Pengujian statistik pada hipotesis kedua (H2) membuktikan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin berpengalaman seorang auditor, maka auditor tersebut mampu mengungkapkan kecurangan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengalaman audit merupakan faktor individu yang hanya dapat dikembangkan dengan jumlah penugasan yang dilakukan oleh seorang auditor dan dapat mempengaruhi kemampuan auditor untuk mendeteksi kecurangan. Indriyani dan Hakim (2021) menemukan bahwa pengalaman memiliki signifikan terhadap kemampuan auditor mendeteksi fraud. Oleh sebab itu auditor yang sudah berpengalaman akan dapat dengan cepat dan tepat menanggapi informasi sehingga cepat mendeteksi kecurangan. Dikaitkan dengan fenomena penyalahgunaan APBD maka terlihat bahwa auditor dengan kemampuan pengalamannya mampu mengungkapkan kecurangan yang dilakukan dalam penyalahgunaan anggaran APBD tersebut. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya oleh Annisa dan Purnamasari (2022), yang menemukan bahwa semakin besar pengalaman auditor, maka semakin besar pula pengungkapan kecurangan. Kemudian, menurut Subiyanto dkk. (2022), pengalaman kerja yang tinggi menyebabkan auditor lebih cepat dalam menilai risiko kecurangan. Selanjutnya menurut Octavianingrum dan Kuntadi (2022), semakin tinggi pengalaman, maka pelaksanaan prosedur audit dalam pengungkapan kecurangan semakin efektif.

Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dalam Memoderasi Etika Profesi terhadap Pengungkapan Fraud

Berdasarkan hasil uji MRA pada hipotesis ketiga (H3) menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal mampu memoderasi hubungan antara etika profesi terhadap pengungkapan kecurangan. Sistem pengendalian internal, menurut Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008, adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh karyawan untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi. Sistem pengendalian internal sangat penting agar dapat tercapainya tujuan organisasi. Teori atribusi menjelaskan bagaimana penyebab perilaku seseorang berasal dari faktor dorongan yang berasal dari luar diri seseorang. Sistem pengendalian internal dikatakan sebagai faktor pendorong tindakan seseorang karena secara tidak langsung seseorang berada pada lingkup kerja yang memiliki pengaruh terhadap terhadap orang lain. Dengan sistem pengendalian

internal yang tersistem dengan baik maka secara langsung dapat menciptakan lingkungan pengendalian yang berintegritas dan memiliki nilai-nilai etika serta filosofi dan gaya manajemen dengan cara manajemen mampu membagi wewenang dan tanggung jawab dalam pengorganisasian dan pengembangan sumber daya manusia sehingga faktor-faktor lingkungan organisasi dapat dikendalikan dan dikelola dengan baik yang mana sistem pengendalian internal tersebut mampu memoderasi hubungan antara etika profesi terhadap pengungkapan kecurangan.

Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dalam memoderasi Pengalaman Auditor Terhadap Pengungkapan Fraud

Berdasarkan hasil uji MRA pada hipotesis keempat (H4) menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal mampu memoderasi hubungan antara pengalaman auditor dengan pengungkapan kecurangan. Sistem pengendalian internal merupakan alat pengendalian yang efektif dan berguna untuk mencapai tujuan suatu organisasi serta berfungsi untuk membantu dalam meminimalisir tindak kecurangan. Sistem pengendalian internal mampu memoderasi hubungan antara pengalaman auditor terhadap pengungkapan kecurangan, yang mana pengendalian internal dapat menjadi penuntun dan pengawas jalannya sistem kerja yang sudah tersusun. Sistem pengendalian internal merupakan pengawas dalam mengantisipasi Tindakan fraud dalam organisasi. Menurut (Soelman, 2013), pengendalian internal sangat mempengaruhi besar kecilnya akses akan tindak kecurangan. Sistem pengendalian internal yang dikelola dan dikendalikan dengan baik mampu memberikan arah dalam aktivitas perusahaan yang bertujuan dan juga memiliki tanggung jawab untuk mempertahankan pengendalian yang memberi keyakinan bahwa terdapat pengendalian atas asset dan juga memastikan asset yang dimiliki terjaga, dengan melihat kapasitas kemampuan yang dimiliki auditor dan penerapan sistem pengendalian yang tepat maka dapat mencegah tindakan kecurangan yang berpotensi terjadi dalam lingkup organisasi baik perusahaan maupun instansi pemerintah.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan maka dapat disimpulkan: Etika profesi berpengaruh positif terhadap pengungkapan fraud. Pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap pengungkapan fraud. Berdasarkan uji MRA, dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal mampu memperkuat hubungan antara etika profesi dengan pengungkapan fraud. Sistem pengendalian internal mampu memperkuat hubungan antara pengalaman auditor dengan pengungkapan fraud.

DAFTAR PUSTAKA

- Anggriawan, E. F. (2014). Pengaruh pengalaman kerja, skeptisme profesional dan tekanan waktu terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi fraud (Studi empiris pada Kantor Akuntan Publik di DIY). *Nominal: Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen*, 3(2), 101-116.
- Annisa & Purnamasari, P. (2022). Pengaruh Profesionalisme dan Pengalaman Auditor terhadap Pengungkapan Kecurangan dengan Skeptisme sebagai Variabel Moderasi. *Bandung Conference Series: Accountancy*, 2(1).
- Armanda, R. (2014). Pengaruh Etika Profesi, Pengetahuan, Pengalaman, Dan Independensi Terhadap Auditor Judgement Pada Badan Pemeriksa Keuangan (Bpk) Perwakilan Sumatera Selatan. *Jurnal Manajemen dan Bisnis Sriwijaya*, 12(2), 75-90.
- Cahyani, K. C. D., Purnamawati, I. G. A., Herawati, N. T., & AK, S. (2015). Pengaruh etika profesi auditor, profesionalisme, motivasi, budaya kerja, dan tingkat pendidikan terhadap kinerja auditor junior (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Bali). *JIMAT (Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi) Undiksha*, 3(1).

- Dewi, A. S., & Fakhrunnisa, A. (2020, April). Pengaruh Etika dan Sistem Pengendalian Mutu Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan Dengan Skeptisme Profesional Sebagai Variabel Moderasi. In *Prosiding Seminar Nasional Pakar* (pp. 2-13).
- Fadhilah, F. N., Abdullah, M. W., & Suhartono. (2021). Pengaruh Pengendalian Internal dan Ketaatan Aturan Akuntansi terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi dengan Perilaku Etis sebagai Variabel Moderating. *ISAFIR*, 2(2).
- Fariz, N. M. (2019). Pengaruh Skeptisme Profesionalisme Auditor, Keahlian Sistem Informasi, dan Peranan Whistleblower terhadap Efektivitas Pengungkapan Fraud. (Doctoral dissertation, Universitas Mercu Buana).
- Ghozali, Imam. 2013. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hassan, R. (2019). Pengaruh etika profesi dan independensi auditor terhadap pendeteksian fraud dengan profesionalisme auditor sebagai variabel moderasi. *Jurnal Magister Akuntansi Trisakti*, 6(2), 145-172.
- Hernanik, N. D., & Putri, A. K. (2018). Profesionalisme, Independensi, dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor Wilayah Malang. *CIASTECH 2018*, 91-100.
- Larasati, D., Andreas, A., & Rofika, R. (2020). Teknik Audit Investigatif, Pengalaman dan Profesionalisme Auditor pada Pengungkapan Kecurangan: Kecerdasan Spiritual sebagai Pemoderasi. *Current: Jurnal Kajian Akuntansi dan Bisnis Terkini*, 1(1), 149-168.
- Muin, Aksal. (2022). "Polda Tingkatkan Status Kasus Dugaan Gratifikasi Auditor BPK Malut". <https://penamalut.com/2022/08/31/polda-tingkatkan-status-kasus-dugaan-gratifikasi-auditor-bpk-malut/>, diakses pada 5 Desember 2022.
- Muin, Aksal. (2022). "Polda Malut Rampas Sejumlah Uang Dugaan Gratifikasi Oknum Auditor BPK". <https://penamalut.com/2022/09/08/polda-malut-rampas-sejumlah-uang-dugaan-gratifikasi-oknum-auditor-bpk/>, diakses pada 5 Desember 2022.
- Nirgahayu, N. (2018). *Pengaruh Management Expert, Professional Skepticism dan Etika Profesi terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan dengan Kecerdasan Emosional sebagai Variabel Moderating* (Doctoral dissertation, Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar).
- Nurbaiti, N. F., Malikhah, A., & Junaidi, J. (2022). Pengaru Lingkungan Kerja, Pengalaman, dan Profesionalisme terhadap Pengungkapan Fraud pada KAP di Kota Malang. *Jurnal Ilmiah Riset Akuntansi*, 11(07).
- Nurlaila, P. Y. (2021). Pengaruh Pengalaman Auditor, Tekanan Waktu, dan Skeptisme Profesional Auditor terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Provinsi Riau dan Kepulauan Riau). (Doctoral dissertation, Universitas Islam Negeri Sultan Syarif Kasim Riau).
- Octavianingrum, S. I., & Kuntadi, C. (2022). Pengaruh Independensi Auditor, Pengalaman Auditor Investigasi, Dan Skeptisme Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pengungkapan Fraud. *Journal of Comprehensive Science (JCS)*, 1(4), 671-678.
- Pradnyawati, N. P. (2019). *Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif Dan Pengalaman Auditor Investigatif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pembuktian Kecurangan (Studi Pada Perwakilan Bpkp Provinsi Bali)* (Doctoral dissertation).
- Putri, C. M., & Wahyundaru, S. D. (2020). Penerapan Pengendalian Intern, Audit Investigatif, Pengalaman, Profesionalisme, dan Akuntansi Forensik Yang Berpengaruh Terhadap Pengungkapan Fraud (Studi Kasus Pada Inspektorat Provinsi Jawa Tengah). *Prosiding Konstelasi Ilmiah Mahasiswa Unissula (KIMU) Klaster Ekonomi*.
- Razak, L. A., Nurliana, N., & Sarda, S. (2022). Pengaruh Kualitas Audit dan Pengalaman Auditor Dalam Menilai Kasus Kecurangan Di Beberapa Kantor Akuntan Publik Di Kota Makassar. *TANGIBLE JOURNAL*, 7(2), 177-187.
- Redaksi. (2022). "Oknum Staff Jadi Dalang Dugaan Suap, Nama Institusi BPK Malut Tercoreng". <https://www.nuansamalut.com/2022/08/14/oknum-staf-jadi-dalang-dugaan-suap-nama-institusi-bpk-malut-tercoreng/>, diakses pada 2 Desember 2022.
- Redaksi PM.com. (2022). "Oknum Pejabat BPK Perwakilan Maluku Utara Diduga terlibat Gratifikasi". <https://poskomalut.com/oknum-pejabat-bpk-perwakilan-maluku-utara-diduga-terlibat-gratifikasi/>, diakses pada 2 Desember 2022.

- Sari, K. G. A., Wirakusuma, M. G., & Ratnadi, N. M. D. (2018). Pengaruh skeptisisme profesional, etika, tipe kepribadian, kompensasi, dan pengalaman pada pendeteksian kecurangan. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 7(1), 29-56.
- Sari, Y. E., & Helmayunita, N. (2018). Pengaruh Beban Kerja, Pengalaman, dan Skeptisme Profesional Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan (Studi Empiris pada BPK RI Perwakilan Propinsi Sumatera Barat). *Wahana Riset Akuntansi*, 6(1), 1173-1192.
- Suairni, N. L. O., Endiana, I. D. M., & Kumalasari, P. D. (2022). Pengaruh Etika Profesi, Independensi, Profesionalisme, dan Pengalaman Kerja terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Denpasar. *Kumpulan Hasil Riset Mahasiswa Akuntansi (KHARISMA)*, 4(2), 56-67.
- Subiyanto, B., Digdowiseiso, K., & Mandasari, N. (2022). Pengaruh Pengalaman Kerja, Skeptisme Profesional, Dan Tipe Kepribadian Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Pengungkapan Kecurangan (Fraud). *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Keuangan*, 4(6), 2609-2620.
- Sugiono. (2016). Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R & B.
- Sugiyono. (2012). Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D. Bandung: Alfabeta.
- Tirta, R., & Sholihin, M. (2004). The Effects of Experience and Task-Specific Knowledge on Auditors' Performance in Assessing A Fraud Case. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 8(1).
- Wulandari, P., Hasan, A., & Rasuli, M. R. M. (2019). Pengaruh Independensi, Kompetensi Kerja, Peran Auditor Internal Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Dengan Kinerja Auditor Internal Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris pada Perguruan Tinggi se Sumatera). *Jurnal Akuntansi (Media Riset Akuntansi & Keuangan)*, 8(1), 52-66.