

SKEPTISME PROFESIONAL MEMEDIASI HUBUNGAN INDEPENDENSI DENGAN KEMAMPUAN AUDITOR MENDETEKSI KECURANGAN

Anik Mustarika¹, Dian Agustia²

^{1,2}Universitas Airlangga

Email:am.rischa@gmail.com

Abstrak

Penelitian ini dilakukan untuk menguji secara empiris hubungan langsung dan tidak langsung independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan skeptisme profesional sebagai pemediasi. Sampel dalam penelitian ini sebanyak 90 orang auditor internal yang bekerja pada Kantor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) di seluruh Indonesia. Metode analisis yang digunakan adalah statistik deskriptif dan uji hipotesis menggunakan pendekatan Partial Least Square (PLS) dengan bantuan aplikasi WarpPLS versi 6.00 melalui pengukuran inner model dan outer model. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa hubungan langsung independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan sedangkan hubungan tidak langsung independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan skeptisme profesional tidak memiliki pengaruh yang signifikan.

Kata Kunci: *skeptisme profesional, independensi auditor, kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan, teori atribusi.*

Abstract

This research is provide empirical evidence of the direct and indirect effect of independency toward auditor's ability to detect fraud with professional skepticism as a mediator. This sample ini this study are 90 person as internal auditors working at Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) throughout Indonesia. The method of analysis used is descriptive statistics, hypothesis test using approach Partial Least Square (PLS) with WarpPLS version 6.00 software through measurement inner model and outer model. The result of this study prove that the direct effect of independency has significant influence on auditor's ability to detect fraud. However the indirect effect of independency is not affected to auditor's ability to detect fraud with professional skepticism as a mediator.

Keyword: *professional skepticism, independency, auditor's ability to detect fraud, attribution theory.*

1. PENDAHULUAN

Tindak kecurangan dalam instansi pemerintah Indonesia saat ini sudah mencapai tingkat yang memprihatinkan. Beberapa kasus kecurangan yang terjadi di Indonesia hingga tahun 2016 belum mendapatkan titik terang, sehingga menimbulkan kerugian negara yang tidak sedikit. Menurut pemantauan yang dilakukan *Indonesia Corruption Watch* (ICW) yang dikutip dari Kompasiana.com (2016) menunjukkan bahwa jenis korupsi yang paling banyak terjadi pada semester I tahun 2016 adalah kasus yang mengakibatkan kerugian negara sebanyak 185 kasus dengan nilai mencapai Rp 883,8 miliar.

Salah satu contoh tindakan korupsi yang melibatkan auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan sebagai auditor internal yaitu dalam proyek pengadaan Kartu Tanda Penduduk berbasis elektronik (e-KTP). Dalam indopos.co.id (2017), menjelaskan bahwa Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) membutuhkan keterangan dari pihak BPKP dikarenakan lembaga negara tersebut yang melakukan review perjalanan proyek e-KTP yang merugikan negara sebesar Rp 2,3 triliun dari proses awal hingga akhir karena mekanisme dan proses pengadaan merupakan salah satu poin utama yang dialami oleh penyidik KPK.

Pemerintah Indonesia telah melakukan berbagai upaya dengan memberdayakan secara maksimal lembaga-lembaga penegak hukum, seperti Kejaksaan, Pengadilan, Kepolisian maupun Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) untuk melakukan pemberantasan korupsi yang terjadi di Indonesia. Pemerintah

terus berupaya untuk memaksimalkan peran auditor, baik auditor internal maupun eksternal. Salah satu upaya yang efektif dan efisien yaitu dengan memaksimalkan peran auditor internal dalam pencegahan dan pendeteksian kecurangan. Hal ini dikarenakan auditor internal bertugas untuk melakukan pengawasan dan pemberian rekomendasi, sehingga diharapkan dapat lebih mudah untuk menemukan tindakan kecurangan.

Auditor internal pemerintah sebagai Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) merupakan *first defense* dalam upaya pencegahan tindakan kecurangan yang dilakukan di instansi pemerintah. Dengan kapasitas fungsi dan wewenangnya sebagai APIP semestinya dapat mencegah terjadinya tindakan kecurangan melalui peran pengawasannya baik dalam bidang audit, revidu, evaluasi dan monitoring. Dalam hal audit keuangan, auditor internal juga dapat mengeluarkan opini atas audit keuangan atas program tertentu yang dananya bersumber dari Dana Pinjaman dan Hibah Luar Negeri (PHLN) seperti *World Bank*, *Asian Development Bank* (ADB), dan lain-lain.

Berbagai faktor diteliti untuk dapat menjelaskan penyebab ketidakmampuan auditor internal dalam mendeteksi kecurangan. Faktor-faktor tersebut dapat berasal dari sisi internal (dalam diri auditor) maupun dari sisi eksternal auditor. Sikap skeptisme auditor berkaitan erat dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Fullerton dan Durtschi (2004) menggunakan model teoritikal yang dikembangkan oleh Hurtt, Eining, dan Plumlee (2008) mengenai skala skeptisme profesional dengan

melakukan pengujian terhadap dampak skeptisme profesional dalam kemampuan mendeteksi fraud oleh auditor internal. Hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa auditor internal dengan tingkat skeptisme profesional yang tinggi mempunyai keinginan untuk mencari informasi mengenai adanya gejala *fraud*.

PCAOB (2007) menyebutkan bahwa salah satu masalah serius pada auditor dalam merespon risiko kecurangan adalah skeptisme profesional sehingga auditor gagal untuk memenuhi standar. Sesuai dengan AAPI (2014) menjelaskan bahwa salah satu tuntutan yang wajib dimiliki seorang auditor internal adalah skeptisme profesional.

Dalam pelaksanaan tugas sebagai seorang auditor harus memiliki sikap skeptis untuk dapat memutuskan atau menentukan sejauhmana tingkat keakuratan dan kebenaran atas bukti-bukti maupun informasi dari *auditee*. Hal ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Kartikarini dan Sugiarto (2016) yang membuktikan bahwa skeptisme profesional berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Sedangkan Rahayu dan Gudono (2016) tidak menemukan pengaruh yang signifikan antara skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Selain faktor skeptisme profesional auditor terdapat beberapa faktor yang harus dimiliki auditor dalam mendeteksi kecurangan yaitu independensi. Dalam semua standar audit, independensi adalah salah satu sikap yang benar-benar diutamakan dari seorang auditor. Dalam standar AAPI (2014) independensi adalah kebebasan dari kondisi yang

mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif. Hal ini juga sesuai dengan standar BPK-RI (2007) bahwa independensi adalah sikap bebas baik dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.

Rahayu dan Gudono (2016) menyebutkan bahwa independensi juga ikut berperan dalam membantu tugas auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini diperkuat dengan penelitian yang dilakukan oleh Pramudyastuti (2014) juga menyebutkan bahwa independensi berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini berarti kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan akan menjadi lebih baik dengan adanya sikap independensi dalam diri auditor dan setelah kecurangan terdeteksi, auditor tidak ikut terlibat dalam mengamankan praktik kecurangan tersebut (Widiyastuti dan Pamudji, 2009).

Berdasarkan penjelasan di atas, tema rencana penelitian ini memotivasi saya untuk meneliti dan cukup menarik untuk ditelaah lebih lanjut karena saya ingin memberikan kontribusi kepada Kantor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan selaku auditor internal Presiden. Dari hasil penelitian yang akan saya lakukan ini diharapkan dapat membantu auditor melalui proses audit yang dilaksanakan oleh BPKP dan dapat dijadikan acuan untuk meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan

Kedua, motivasi saya ingin mengkaji lebih dalam lagi terkait isu-

isu yang berkaitan dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan seiring dengan semakin banyak kasus mengenai kecurangan yang terjadi dalam lingkungan pemerintahan. Ketiga, motivasi penelitian ini adalah belum ada penelitian empiris yang menguji skeptisme profesional sebagai pemediasi hubungan independensi auditor dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan audit.

Selain itu, ada perbedaan lainnya dengan penelitian sebelumnya yaitu dasar teori yang digunakan dalam rencana penelitian ini menggunakan teori atribusi (*Attribution Theory*) sedangkan pada penelitian Rahayu dan Gudono (2016) menggunakan teori segitiga kecurangan (*The Fraud Triangle*) dan teori *Diamond Fraud*. Teori atribusi ini digunakan untuk melihat faktor-faktor yang dimiliki oleh auditor dalam menilai mendeteksi adanya kecurangan pada saat pelaksanaan audit. Faktor yang dimiliki oleh auditor dapat berasal dari dalam diri (internal) yaitu sikap skeptisme profesional sedangkan faktor-faktor yang berasal dari luar (eksternal) yaitu independensi auditor.

Berdasarkan latar belakang yang diuraikan di atas, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “**Skeptisme Profesional Memediasi Hubungan Independensi Auditor dengan Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan**”.

2. TINJAUAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Penelitian ini akan menguji skeptisme profesional sebagai

mediasi hubungan independensi auditor dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan dasar teori atribusi (*Attribution Theory*). Dalam audit, banyak peneliti menggunakan teori atribusi untuk menjabarkan tentang penilaian (*judgement*) auditor, pengukuran kinerja dan pengambilan keputusan oleh auditor.

Teori ini pertama kali dikemukakan oleh Fritz Heider (1980) yang menjelaskan bahwa terdapat kombinasi antara kekuatan internal dan eksternal dalam perilaku seseorang. Kekuatan internal seperti beberapa faktor yang datang dari dalam diri seseorang sedangkan kekuatan eksternal adalah faktor-faktor yang bukan dari dalam diri seseorang namun datang dari luar. Menurut teori atribusi, pengaruh dari keberhasilan atau kegagalan dalam mendeteksi kecurangan kemungkinan ekspektasinya bervariasi apakah karena atribusi internal (kemampuan auditor untuk menilai kecurangan) atau atribusi eksternal (kesulitan auditor dalam mendeteksi risiko kecurangan) (Jaffar, Haron, Iskandar, dan Salleh, 2011).

Berdasarkan uraian di atas, teori atribusi dapat digunakan sebagai dasar mengkaji faktor-faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Dengan mengkaji faktor-faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor tersebut dapat memberikan tambahan bukti empiris terkait dengan pendeteksian kecurangan. Sikap skeptisme profesional auditor termasuk kedalam faktor internal yang dimiliki oleh seorang auditor sedangkan sikap independensi auditor merupakan faktor eksternal yang dimiliki oleh auditor karena

sikap-sikap tersebut diperoleh dari faktor-faktor luar yang mempengaruhinya.

Skeptisme profesional merupakan bagian dari internal individu yang dipengaruhi oleh faktor-faktor dalam diri individu tersebut seperti kemampuan (*ability*) dan dapat diusahakan dengan beberapa usaha yang dilakukan (*effort*). Pemeriksa harus menggunakan sikap skeptisme profesional dalam menilai risiko untuk menentukan faktor-faktor atau risiko-risiko yang secara signifikan dapat mempengaruhi pekerjaan auditor apabila kecurangan terjadi.

Skeptisme profesional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan pengujian secara kritis terhadap bukti. Dalam menggunakan skeptisme profesional, auditor tidak harus puas dengan bukti yang kurang persuasif karena keyakinannya bahwa manajemen adalah jujur (AAIPI, 2014). Seorang auditor harus memiliki sikap skeptisme profesional untuk menguji suatu bukti audit yang diperolehnya. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Fullerton dan Durtschi (2004) menyimpulkan bahwa jika seorang auditor memiliki sikap skeptisme profesional yang tinggi maka kemampuannya dalam mengembangkan informasi ketika dihadapkan dengan gejala-gejala kecurangan juga akan tinggi.

Tingkat skeptisme perlu diterapkan dalam audit agar pelaksanaan pemeriksaan dapat efektif dan efisien sehingga auditor perlu menerapkan skeptisme profesional dalam mengevaluasi bukti. Auditor dapat meningkatkan skeptisme profesional yang tinggi untuk mengantisipasi adanya risiko audit seperti risiko salah saji material

yang tinggi (Oktaviani, 2015). Sikap mental independensi merupakan syarat utama yang harus dimiliki oleh seorang auditor dan sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktek akuntansi dan prosedur audit. Pendapat seorang auditor dalam melaksanakan kegiatan audit maupun jasa attestasi lainnya, akan menjadi kurang bernilai apabila tidak memiliki sikap independen meskipun auditor tersebut memiliki kompetensi yang memadai. Untuk itu, auditor dituntut untuk dapat bersikap independen dalam segala hal, yang berarti harus bertindak dengan integritas dan objektivitas (Khairin, Ginting, dan Oktavianti, 2015). Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) menyatakan bahwa independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif (AAIPI, 2014). Independensi dalam program audit adalah bebas dari intervensi manajerial pada penyusunan program audit dan prosedur pemeriksaan, yang berarti bahwa auditor bebas dari persyaratan audit selain yang mengisyaratkan untuk proses audit yang akan dilaksanakan (Pramana, Irianto, dan Nurkholis, 2016).

Dari beberapa pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa independensi berarti kejujuran seorang auditor dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan pertimbangan atas ketidakberpihakan dalam merumuskan suatu keputusan. Dengan independensi yang dimiliki oleh seorang auditor maka auditor dapat lebih bebas mengungkapkan semua kecurangan atau penipuan yang terjadi. Hasil penelitian terdahulu mengenai kemampuan

auditor dalam mendeteksi kecurangan menunjukkan bahwa terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi seorang auditor dapat mendeteksi adanya tindakan kecurangan dalam melaksanakan pemeriksaan. Penelitian yang dilakukan oleh Fullerton dan Durtschi (2004) yang menguji tentang kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan pada sektor internal di Florida yang dipengaruhi oleh skeptisme

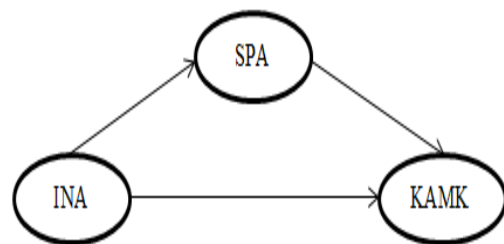
Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Kartikarini dan Sugiarto (2016) yang membuktikan bahwa skeptisme profesional berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Sedangkan Rahayu dan Gudono (2016) tidak menemukan pengaruh yang signifikan antara skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Rahayu dan Gudono (2016) menyebutkan bahwa independensi juga ikut berperan dalam membantu tugas auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini diperkuat dengan penelitian yang dilakukan oleh Pramudyastuti (2014) juga menyebutkan bahwa independensi berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini berarti kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan akan menjadi lebih baik dengan adanya sikap independensi dalam diri auditor dan setelah kecurangan terdeteksi, auditor tidak ikut terlibat dalam mengamankan praktik kecurangan tersebut (Widiyastuti dan Pamudji, 2009).

Hasil penelitian Fullerton dan Durtschi (2004); Kartikarini dan Sugiarto (2016); Pramudyastuti (2014); Rahayu dan Gudono (2016)

dan Rafael (2013) membuktikan hasil penelitian yang berbeda-beda atau tidak konsisten. Sehingga penelitian terkait kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan perlu dikaji kembali dengan mengikutsertakan auditor internal sebagai responden dalam penelitian ini. Dimana skeptisme profesional sebagai variabel pemediasi ini pernah digunakan penelitian oleh Marbun (2016) dalam hal pengaruh gender dan persepsi auditor tentang pengalaman audit dan pengetahuan audit terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Berdasarkan teori dan hasil penelitian terdahulu maka dapat digambarkan dalam kerangka pemikiran penelitian sebagai berikut:

Gambar 1
Kerangka Pemikiran



Berdasarkan rumusan masalah, kajian teori, penelitian sebelumnya dan kerangka pemikiran maka disusun hipotesis sebagai berikut:

- H1: Independensi Auditor (INA) berpengaruh langsung terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (KAMK)
- H2: Independensi Auditor (INA) berpengaruh langsung terhadap Skeptisme Profesional (SPA)
- H3: Skeptisme Profesional berpengaruh langsung terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (KAMK)

H4: Independensi Auditor (INA) berpengaruh tidak langsung terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan dengan Skeptisme Profesional sebagai variabel mediasi.

3. METODE PENELITIAN

Rancangan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif inferensial dengan menguji secara empiris mengenai skeptisme profesional memediasi hubungan independensi auditor dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Penelitian ini dilaksanakan melalui survei dengan menyebarkan kuesioner kepada setiap responden dan responden hanya diminta menjawab pernyataan dalam kuesioner tersebut.

Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan sebagai objek penelitian adalah seluruh auditor internal yang bekerja pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan baik yang berada di Kantor Pusat BPKP di Jakarta maupun di Kantor Perwakilan BPKP di masing-masing Provinsi Indonesia. Berdasarkan data yang diperoleh per 1 April 2016 komposisi auditor internal BPKP berjumlah 3.704 orang yang tersebar pada unit-unit kerja kantor pusat dan kantor perwakilan di seluruh Indonesia.

Metode pemilihan sampel dalam rencana penelitian ini dengan pemilihan sampel area (*cluster random sampling*) karena pengambilan sampel dalam 34 provinsi ini dilakukan secara random. Namun, pengambilan sampel ini menggunakan *stratified random sampling* dengan ketentuan

yaitu minimal bekerja 1 (satu) tahun sebagai auditor internal dan diperankan sebagai ketua tim dalam pelaksanaan dan penugasan audit. Pengambilan sampel ini rencananya dilakukan dengan cara menemui auditor internal yang berada di Kantor Pusat BPKP yang berlokasi di Jakarta dan untuk auditor internal yang berada di Kantor Perwakilan BPKP setiap Provinsi Indonesia dapat dilakukan dengan mengirimkan kuesioner melalui akses *email* atau situs *website* internal BPKP agar dapat lebih memudahkan para responden untuk mengisi kuesioner tersebut.

Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data dalam rencana penelitian ini dengan menggunakan metode survey dengan mengajukan beberapa pernyataan dalam kuesioner untuk mendapatkan dan merumuskan jawaban responden terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Instrumen yang digunakan dalam rencana penelitian ini berupa pernyataan-pernyataan dalam kuesioner dengan menggunakan menggunakan skala likert 1 sampai dengan 7 yang menunjukkan tingkat kesetujuan responden terhadap setiap pernyataan. Poin 1 menunjukkan "Sangat Tidak Setuju" sedangkan poin 7 menunjukkan "Sangat Setuju". Semakin tinggi skor dari alternatif jawaban yang ada, hal ini menunjukkan tingkat kemampuan seorang auditor internal BPKP se-Indonesia dalam mendeteksi kecurangan yang semakin tinggi pula.

Variabel Penelitian

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini

merupakan variabel dependen, variabel mediasi dan variabel independen, yang diharapkan dapat membentuk pola hubungan sehingga dapat merumuskan masalah yang timbul. Adapun variabel dependen yang akan diteliti adalah kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan variabel mediana adalah skeptisme profesional. Sedangkan untuk variabel independennya adalah independensi auditor.

Pengukuran kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan pada rencana penelitian ini merujuk pada penelitian yang dilakukan oleh Rahayu dan Gudono (2016) yang diadopsi dari Pramudyastuti (2014) dengan modifikasi dari tahapan pendeteksian kecurangan dalam Modul Diklat BPKP tahun 2008. Dimensi dalam pengukuran variabel kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan antara lain yaitu (1) Pengetahuan mengenai kecurangan, (2) Kesanggupan dalam mendeteksi kecurangan dan (3) Pendeteksian *fraud symptom*.

Variabel skeptisme profesional dalam penelitian ini mengikuti instrumen yang dikembangkan oleh Fullerton dan Durtschi (2004) yang diadopsi dari Hurtt, dkk (2003) yang meliputi enam dimensi yaitu (1) Mempertanyakan pikiran (*questioning mind*), (2) Menunda keputusan (*suspension of judgement*), (3) Pencarian pengetahuan (*search for knowledge*), (4) Pemahaman pribadi (*interpersonal understanding*), (5) Kepercayaan diri (*self confidence*) dan (6) Keyakinan diri (*self determination*).

Instrumen untuk variabel independensi auditor yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan instrumen yang

digunakan oleh Singgih dan Bawono (2010) yang diadopsi dari Mauttz dan Sharaf (1961) dengan 3 indikator yang digunakan yaitu (1) Independensi dalam Penyusunan Program, (2) Independensi dalam Pelaksanaan Audit dan (3) Independensi dalam Pelaporan.

Analisis Data

Teknik analisis data yang akan digunakan dalam penelitian ini dengan menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS) dengan bantuan aplikasi WarpPLS 6.00. Analisis dengan pendekatan ini merupakan analisis yang bersifat kuantitatif dan dipilih karena model yang digunakan dalam penelitian ini merupakan hubungan kausalitas dan bersifat rekursif yaitu hanya mempunyai hubungan satu arah dan tidak dapat hubungan resiprokal. Keunggulan menggunakan pendekatan PLS ini yaitu mampu untuk menguji model analisis jalur dari banyak variabel secara simultan atau serempak, bukan secara bertahap sehingga model ini lebih tepat dalam pengujian teori (Sholihin dan Ratmono, 2013).

Langkah-langkah analisis data dalam pendekatan PLS ini yaitu sebagai berikut: (1) Merancang model pengukuran (*outer model*) yaitu model pengukuran yang menghubungkan indikator dengan variabel latennya dan (2) Merancang model strukturan (*inner model*) yaitu model yang menghubungkan antara variabel laten.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengukuran *Outer Model*

Pengukuran *outer model* ini dilakukan untuk mengetahui bahwa variabel-variabel yang diuji telah

memenuhi tiga kriteria yaitu *convergent validity*, *discriminant validity* dan *composite reliability*. Hasil pemrosesan data dengan ketiga kriteria tersebut diuraikan sebagai berikut:

1. Convergent Validity

Convergent validity ini mengukur *loading* setiap indikator dari seluruh variabel laten. Sebuah indikator dikatakan memenuhi syarat validitas konvergen jika memiliki *loading* di atas 0,70 dengan nilai p signifikan <0,05. Indikator dengan nilai *loading* di bawah 0,70 harus dihapus dari model. Sedangkan indikator dengan nilai *loading* antara 0,40 sampai dengan 0,70 dapat dihapus jika dapat meningkatkan nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *composite reliability* di atas batasannya (*threshold*) (Sholihin dan Ratmono, 2013).

Tabel 1
Hasil Combined Loadings dan Cross Loadings

	SPA	INA	KAM K	Nilai P
X11	(0.769)	0.045	-0.053	<0.001
X12	(0.800)	0.084	0.034	<0.001
X13	(0.794)	-0.016	0.042	<0.001
X14	(0.157)	0.021	0.161	0.062
X15	(0.754)	-0.045	-0.038	<0.001
X16	(0.801)	0.010	0.039	<0.001
X17	(0.762)	-0.054	-0.011	<0.001
X18	(0.801)	0.042	-0.073	<0.001
X19	(0.162)	0.094	0.289	0.055
X110	(0.679)	-0.122	0.056	<0.001

X111	(0.202)	0.296	-0.097	0.022
X112	(0.733)	-0.047	-0.090	<0.001
X113	(0.764)	-0.036	0.055	<0.001
X114	(0.810)	0.013	-0.027	<0.001
X21	0.029	(0.315)	0.032	<0.001
X22	0.002	(0.236)	0.040	0.009
X23	-0.009	(0.272)	0.069	0.003
X24	0.042	(0.887)	-0.075	<0.001
X25	-0.016	(0.708)	-0.010	<0.001
X26	-0.039	(0.795)	-0.039	<0.001
X27	-0.069	(0.749)	0.004	<0.001
X28	0.032	(0.817)	0.017	<0.001
X29	0.079	(0.864)	-0.094	<0.001
X210	-0.062	(0.858)	0.008	<0.001
X211	0.012	(0.711)	0.173	<0.001
Y11	-0.140	-0.160	(0.633)	<0.001
Y12	-0.046	0.002	(0.793)	<0.001
Y13	-0.083	-0.050	(0.804)	<0.001
Y14	0.093	-0.045	(0.744)	<0.001
Y15	0.076	0.007	(0.756)	<0.001
Y16	-0.079	0.009	(0.719)	<0.001
Y17	-0.022	0.274	(0.469)	<0.001
Y18	0.144	0.010	(0.738)	<0.001
Y19	0.041	0.002	(0.801)	<0.001
Y110	-0.010	0.052	(0.713)	<0.001
Y111	0.105	0.250	(0.815)	<0.001

Y11 2	- 0.088	- 0.108	(0.799)	<0.00 1
Y11 3	0.169	0.092	(- 0.123)	0.115
Y11 4	0.005	- 0.144	(0.818)	<0.00 1
Y11 5	- 0.061	- 0.015	(- 0.031)	0.384

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.0 (2017)

Berdasarkan data pada tabel 1 di atas menunjukkan bahwa terdapat beberapa indikator yang tidak memenuhi syarat validitas konvergen untuk setiap variabel laten yaitu *loading* harus di atas 0,70 dan nilai p signifikan <0,05 (Hair dkk, 2013) dalam (Sholihin dan Ratmono, 2013). Dari hasil pemrosesan data tersebut indikator yang tidak memenuhi persyaratan validitas konvergen antara lain yaitu terdapat dalam variabel SPA, INA dan KAMK.

Untuk melihat nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *Composite Reliability* terlihat pada koefisien variabel laten yang akan disajikan pada tabel 2 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 2
Koefisien Variabel Laten

Keterangan	SPA	INA	KAM K
R-squared	0.00 9		0.252
Adj. R-squared	- 0.00 2		0.234
<i>Composite reliability</i>	0.91 6	0.90 2	0.920
<i>Cronbach's alpha</i>	0.89 6	0.88 2	0.898
AVE	0.47 3	0.48 8	0.481
Full collin. VIF	1.04 3	1.15 6	1.202
Q-squared	0.01 3		0.257

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.00 (2017)

Berdasarkan data pada tabel 2 di atas menunjukkan bahwa terdapat beberapa indikator yang tidak memenuhi syarat validitas konvergen untuk setiap variabel laten antara lain yaitu variabel SPA, INA dan KAMK dengan nilai *Average Variance Extract* (AVE) masih di bawah 0,50 dengan nilai *Cronbach's alpha* untuk semua variabel laten tersebut di atas 0,60 yaitu SPA, INA dan KAMK. Penjelasan mengenai hal ini diuraikan sebagai berikut:

a. Analisis Validitas Konvergen Skeptisme Profesional Auditor (SPA)

Skeptisme Profesional Auditor (SPA) memiliki indikator instrumen pernyataan yaitu X11, X12, X13, X14, X15, X16, X17, X18, X19, X110, X111, X112, X113 dan X114. Dari 14 indikator tersebut terdapat beberapa indikator yang tidak memenuhi syarat karena memiliki faktor *loading* di bawah 0,70 secara lengkap instrumen tersebut akan diuraikan pada tabel 3 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 3
Loadings Factor Skeptisme Profesional Auditor (SPA)

Indikator	Faktor Loading	Nilai P	Keterangan
X11	(0.769)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X12	(0.800)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X13	(0.794)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X14	(0.157)	0.0	Tidak

		62	memenuhi validitas konvergen
X15	(0.754)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X16	(0.801)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X17	(0.762)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X18	(0.801)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X19	(0.162)	0.055	Tidak memenuhi validitas konvergen
X110	(0.679)	<0.001	Tidak memenuhi validitas konvergen
X111	(0.202)	0.022	Tidak memenuhi validitas konvergen
X112	(0.733)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X113	(0.764)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X114	(0.810)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.00 (2017)

Berdasarkan tabel 3 di atas menunjukkan bahwa terdapat empat instrumen indikator yang tidak memenuhi syarat yaitu X14 dengan faktor *loading* 0,157 dengan nilai p 0,062; X19 dengan faktor *loading* 0,162 dengan nilai p 0,055; X110 dengan faktor *loading* 0,679 dengan nilai p <0,001 dan X111 dengan faktor *loading* 0,202 dengan nilai p 0,022. Faktor *loading* yang tidak memenuhi syarat validitas konvergen

tersebut maka instrumen indikator X14, X19, X110 dan X111 harus dihapus.

b. Analisis Validitas Konvergen Independensi Auditor (INA)
 Analisis Validitas Konvergen Independensi Auditor (INA) memiliki 11 indikator instrumen pernyataan yaitu X21, X22, X23, X24, X25, X26, X27, X28, X29, X210, dan X211. Dari 11 indikator tersebut terdapat tiga indikator yang tidak memenuhi syarat karena memiliki faktor *loading* di bawah 0,70 secara lengkap instrumen tersebut akan diuraikan pada tabel 4.14 di bawah ini:

Tabel 4
Loadings Factor Independensi Auditor (INA)

Indikator	Faktor Loading	Nilai P	Keterangan
X21	(0.315)	<0.001	Tidak memenuhi validitas konvergen
X22	(0.236)	0.009	Tidak memenuhi validitas konvergen
X23	(0.272)	0.003	Tidak memenuhi validitas konvergen
X24	(0.887)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X25	(0.708)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X26	(0.795)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X27	(0.749)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen

X28	(0.817)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X29	(0.864)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X210	(0.858)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
X211	(0.711)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.00 (2017)

Berdasarkan tabel 4 di atas menunjukkan bahwa terdapat tiga instrumen indikator yang tidak memenuhi syarat yaitu X21 dengan faktor *loading* 0,315 dengan nilai p <0,001; X22 dengan faktor *loading* 0,236 dengan nilai p 0,009; dan X23 dengan faktor *loading* 0,272 dengan nilai p 0,003. Faktor *loading* tersebut tidak memenuhi syarat validitas konvergen maka instrumen indikator X21, X22 dan X23 harus dihapus.

c. Analisis Validitas Konvergen Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (KAMK)

Analisis Validitas Konvergen Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (KAMK) memiliki 15 indikator instrumen pernyataan yaitu Y11, Y12, Y13, Y14, Y15, Y16, Y17, Y18, Y19, Y110, Y111, Y112, Y113, Y114 dan Y115. Dari 15 indikator tersebut terdapat beberapa indikator yang tidak memenuhi syarat karena memiliki faktor *loading* di bawah 0,70 secara lengkap instrumen tersebut akan diuraikan pada tabel 5 di bawah ini:

Tabel 5

Loadings Factor Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (KAMK)

Indikator	Faktor Loading	Nilai P	Keterangan
Y11	(0.633)	<0.001	Tidak memenuhi validitas konvergen
Y12	(0.793)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y13	(0.804)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y14	(0.744)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y15	(0.756)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y16	(0.719)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y17	(0.469)	<0.001	Tidak memenuhi validitas konvergen
Y18	(0.738)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y19	(0.801)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y110	(0.713)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y111	(0.815)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y112	(0.799)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y113	(-0.123)	0.15	Tidak memenuhi validitas konvergen
Y114	(0.818)	<0.001	Memenuhi validitas konvergen
Y115	(-0.031)	0.3	Tidak

5		84	memenuhi validitas konvergen
---	--	----	------------------------------

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.00 (2017)

Berdasarkan tabel 5 di atas menunjukkan bahwa terdapat instrumen indikator yang tidak memenuhi syarat yaitu Y11 dengan faktor *loading* 0,633 dengan nilai $p < 0,001$; Y17 dengan faktor *loading* 0,469 dengan nilai $p < 0,001$; Y113 dengan faktor *loading* -0,123 dengan nilai $p > 0,115$; dan Y115 dengan faktor *loading* -0,031 dengan nilai $p > 0,384$. Faktor *loading* tersebut tidak memenuhi syarat validitas konvergen maka instrumen indikator Y11, Y17, Y113, dan Y115 harus dihapus. Penghapusan beberapa indikator instrumen pernyataan tersebut dapat mempengaruhi nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dan *Cronbach's alpha*. Adapun faktor *loading* setelah penghapusan yang akan disajikan pada tabel 6 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 6
Hasil Combined Loadings dan Cross Loadings Setelah Penghapusan

	SPA	INA	KAM K	Nilai P
X11	(0.776)	0.046	-0.031	<0.001
X12	(0.812)	0.071	0.060	<0.001
X13	(0.794)	-0.009	0.052	<0.001
X15	(0.755)	-0.042	-0.040	<0.001
X16	(0.818)	0.015	0.057	<0.001
X17	(0.766)	-0.031	-0.008	<0.001
X18	(0.812)	0.037	-0.062	<0.001
X112	(0.721)	-0.055	-0.097	<0.001
X11	(0.75	-	0.065	<0.00

3	7)	0.058		1
X114	(0.813)	0.012	-0.007	<0.001
X24	0.039	(0.901)	-0.068	<0.001
X25	0.005	(0.704)	0.000	<0.001
X26	-0.028	(0.806)	-0.031	<0.001
X27	-0.076	(0.757)	0.017	<0.001
X28	0.020	(0.828)	0.021	<0.001
X29	0.072	(0.871)	-0.094	<0.001
X210	-0.063	(0.876)	0.013	<0.001
X211	0.026	(0.712)	0.177	<0.001
Y12	-0.059	0.008	(0.781)	<0.001
Y13	-0.094	-0.050	(0.796)	<0.001
Y14	0.085	-0.005	(0.732)	<0.001
Y15	0.066	0.030	(0.755)	<0.001
Y16	-0.095	0.030	(0.734)	<0.001
Y18	0.123	-0.022	(0.770)	<0.001
Y19	0.018	-0.031	(0.829)	<0.001
Y110	-0.026	0.026	(0.747)	<0.001
Y111	0.094	0.248	(0.835)	<0.001
Y112	-0.105	0.118	(0.776)	<0.001
Y114	-0.011	-0.124	(0.797)	<0.001

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.00 (2017)

Dengan sisa indikator yang ada, ternyata dapat meningkatkan nilai *Average Variance Extract* (AVE) dan *Cronbach's alpha* yang disajikan pada tabel 7 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 7
Koefisien Variabel Laten

Keterangan	SPA	INA	KAMK
R-squared	0.010		0.233
Adj. R-squared	0.001		0.215
Composite reliability	0.941	0.938	0.944
Cronbach's alpha	0.930	0.924	0.935
AVE	0.613	0.656	0.606
Full collin. VIF	1.041	1.144	1.187
Q-squared	0.014		0.238

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.00 (2017)

2. Discriminant validity

Terdapat dua kriteria untuk menilai validitas diskriminan, yaitu: (1) nilai akar kuadrat AVE setiap konstruk harus lebih tinggi daripada nilai korelasi kuadrat (*square correlation/R²*) konstruk lainnya dan (2) nilai *loading* setiap indikator pada suatu konstruk harus lebih besar daripada nilai *cross-loading* indikator pada konstruk lainnya (Hair, Ringle, dan Mena, 2011). Hasil perhitungan AVE dapat ditulis pada tabel 8 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 8
Hasil Korelasi antara Variabel Laten dengan *Square roots* AVE's

	SPA	INA	KAMK
SPA	(0.783)	-0.046	-0.196
INA	-0.046	(0.810)	0.354
KAMK	-0.196	0.354	(0.778)

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.00 (2017)

Berdasarkan perhitungan AVE pada tabel 8 di atas

menunjukkan bahwa variabel laten Skeptisme Profesional Auditor (SPA) memiliki nilai AVE sebesar 0,783 yang berarti nilai tersebut lebih besar dari -0,046 dan -0,196. Independensi Auditor (INA) memiliki nilai AVE sebesar 0,810 yang berarti nilai tersebut lebih besar dari -0,046 dan 0,354. Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (KAMK) memiliki nilai AVE sebesar 0,778 yang berarti nilai tersebut lebih besar dari -0,196 dan 0,354.

Berdasarkan deskripsi nilai AVE dari setiap variabel laten yang telah diajabarkan di atas maka dapat disimpulkan bahwa variabel Skeptisme Profesional Auditor (SPA), Independensi Auditor (INA) dan Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (KAMK) telah memenuhi syarat validitas diskriminan. Sedangkan hasil perbandingan *loading* dan *cross-loading* indikator-indikator antara variabel laten dapat dilihat pada tabel 9 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 9
Faktor Loading Indikator Suatu Konstruk terhadap Konstruk Lain

Indikator	Loading	Variabel Laten				
		SPA	INA	PA	PA	KAMK
X11	(0.776)		0.034	-0.015	0.045	-0.044
X12	(0.812)		0.096	0.016	-0.107	0.092
X13	(0.794)		0.004	-0.024	-0.068	0.077
X15	(0.755)		-0.000	-0.000	-0.000	-0.000

			31	29	13	39
X16	(0.8 18)		0.0 21	0.0 41	- 0.0 30	0.0 70
X17	(0.7 66)		- 0.0 64	0.0 73	0.0 88	- 0.0 33
X18	(0.8 12)		0.0 40	- 0.0 87	0.0 41	- 0.0 79
X11 2	(0.7 21)		- 0.0 64	0.0 60	0.0 22	- 0.1 03
X11 3	(0.7 57)		- 0.0 55	0.0 53	- 0.0 15	0.0 65
X11 4	(0.8 13)		0.0 03	- 0.0 76	0.0 43	- 0.0 17
X24	(0.9 01)	0.0 45		0.0 48	0.0 00	- 0.0 64
X25	(0.7 04)	- 0.0 02		- 0.0 88	- 0.0 09	0.0 04
X26	(0.8 06)	- 0.0 31		- 0.1 50	0.0 30	- 0.0 41
X27	(0.7 57)	- 0.0 93		0.1 05	- 0.1 58	0.0 71
X28	(0.8 28)	0.0 03		- 0.0 49	- 0.0 69	0.0 38
X29	(0.8 71)	0.0 68		0.0 53	- 0.0 56	- 0.0 76
X21 0	(0.8 76)	- 0.0 66		0.1 30	- 0.0 65	0.0 35
X21 1	(0.7 12)	0.0 73		- 0.0 83	0.3 70	0.0 55
Y12	(0.7 81)	- 0.0 52	- 0.0 04	0.0 22	0.0 43	
Y13	(0.7 96)	- 0.0 88	- 0.0 62	- 0.0 06	0.0 35	
Y14	(0.7 32)	0.1 14	- 0.0 53	- 0.1 13	0.2 04	

Y15	(0.7 55)	0.0 89	- 0.0 08	- 0.0 99	0.1 56	
Y16	(0.7 34)	- 0.0 76	- 0.0 13	- 0.0 54	0.1 54	
Y18	(0.7 70)	0.1 02	0.0 14	- 0.0 42	- 0.1 16	
Y19	(0.8 29)	0.0 09	- 0.0 14	0.1 32	- 0.0 99	
Y11 0	(0.7 47)	- 0.0 55	0.0 78	0.1 52	- 0.2 45	
Y11 1	(0.8 35)	0.0 95	0.2 45	- 0.0 92	0.0 25	
Y11 2	(0.7 76)	- 0.1 17	- 0.0 93	0.0 31	- 0.0 64	
Y11 4	(0.7 97)	- 0.0 23	- 0.1 05	0.0 58	- 0.0 73	

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.00 (2017)

Berdasarkan tabel 9 di atas menunjukkan bahwa indikator-indikator variabel laten telah memenuhi syarat validitas diskriminan di mana nilai *loading* setiap indikator pada suatu konstruk lebih besar daripada nilai *cross-loading* indikator pada konstruk lainnya.

3. Composite Reliability

Pengujian terakhir dalam pengukuran *outer* model adalah *composite reliability* yang akan menilai reliabilitas sebenarnya atas suatu konstruk. Suatu konstruk dikatakan reliabel jika memiliki nilai *composite reliability* dan *Cronbach's alpha* >0,70 (Sholihin dan Ratmono, 2013). Hasil pemrosesan data konstruk penelitian ini

ditampilkan pada tabel 10 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 10
Composite Reliability dan Cronbach's Alpha Setiap Konstruk

Variabel Laten	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	Keterangan
SPA	0.941	0.930	Reliabel
INA	0.938	0.924	Reliabel
KAMK	0.944	0.935	Reliabel

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan software WarpPLS 6.00 (2017)

Berdasarkan tabel 10 di atas menunjukkan bahwa hasil pengujian *composite reliability* dan *Cronbach's alpha* seluruh variabel laten dalam penelitian ini telah melebihi batas nilai *composite reliability* yaitu >0,70 dengan nilai masing-masing untuk Skeptisme Profesional Auditor (SPA) sebesar 0,941 dan 0,930; Independensi Auditor (INA) sebesar 0,938 dan 0,924; dan Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (KAMK) yaitu sebesar 0,944 dan 0,935.

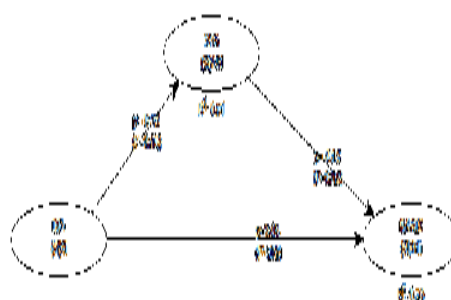
Pengukuran Inner Model

Pengukuran *inner model* terdiri dari tiga kriteria yaitu *coefficient of determination* (R^2), *cross-validated redundancy* (Q^2) serta *p value* dan *path coefficient*. R^2 digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen dengan mengelompokkan nilai R^2 atau adjusted R^2 ke dalam kategori kuat, moderat dan lemah dengan nilai sebesar 0,67; 0,33 dan 0,19. Q^2 menggambarkan adanya

relevansi prediktif sebuah model jika memiliki nilai lebih dari nol.

Hubungan tidak langsung independensi auditoraudit terhadap kemampuan auditor dalam mendetekssi kecurangan melalui skeptisme profesional auditor dapat dilihat pada model secara utuh pada gambar 2 di bawah ini sebagai berikut:

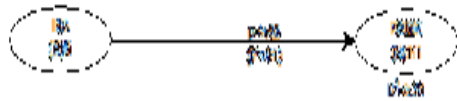
Gambar 2
Model Struktural



Sebelum menganalisa hubungan tidak langsung independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan melalui skeptisme profesional auditor sebagai variabel mediasi. Langkah pertama yaitu membuktikan hubungan langsung antara independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Pengujian hubungan langsung tersebut akan diuraikan dalam beberapa hipotesis berikut ini:

H1: Independensi auditor berpengaruh langsung terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan

Gambar 3
Hubungan Langsung Independensi Auditor terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan



Gambar 3 menunjukkan bahwa hubungan positif dan signifikan independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan nilai β sebesar 0,44 dengan nilai $p < 0,01$. Untuk nilai R^2 dan Q^2 akan diuraikan dalam tabel 4.23 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 11
R-Squared dan Q-Squared
Independensi Auditor terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan

Variabel	R-Squared	Q-Squared
Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan	0.197	0.203

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan *software* WarpPLS 6.00 (2017)

Analisis R^2 berdasarkan tabel 11 di atas mengindikasikan bahwa independensi auditor mampu meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan sebesar 19,7% sedangkan 80,3% lainnya dipengaruhi oleh variabel lain. nilai Q^2 sebesar 0,203 menunjukkan bahwa model di atas lebih memenuhi syarat relevansi prediktif karena memiliki nilai di atas nol.

Adapun pengujian hipotesis 1 dapat dilihat dari hasil olah data tersebut, untuk pengujian hipotesis

pertama dalam tabel 11 di atas terlihat pada persamaan model menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh secara signifikan dan positif sebesar 0,44 terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan nilai P sebesar $< 0,01$. Oleh karena itu pengujian terhadap persamaan model pertama menghasilkan kesimpulan yang sama dengan hipotesis pertama (**H1 diterima**) yaitu independensi auditor berpengaruh langsung terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

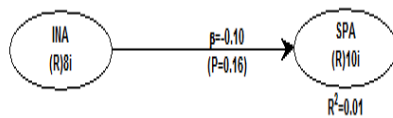
Hubungan independensi auditor dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan selaras dengan temuan Rahayu (2015); Pramana, *et al.* (2016); Pramudyastuti (2014) dan Widiyastuti dan Pamudji (2009) yang menyatakan bahwa independensi berpengaruh positif secara langsung terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Selain konsisten dengan temuan yang diperoleh dari penelitian sebelumnya, hasil penelitian ini juga konsisten dengan teori yang sudah dijelaskan dalam teori atribusi dijelaskan bahwa terdapat pengaruh atribusi eksternal untuk keberhasilan seorang auditor dalam mendeteksi kecurangan yaitu independensi yang dimiliki oleh auditor karena sikap independensi ini merupakan sikap yang dapat dipengaruhi dari faktor-faktor luar.

Dalam penelitian ini responden memberikan konfirmasi bahwa selama melaksanakan penugasan audit sudah menjalankan prinsip-prinsip Standar Umum yang tercantum dalam Per/05/M.PAN/03/2008 sesi 2100 tentang Standar Audit APIP yang mengatur independensi auditor, auditor internal BPKP

mengutamakan faktor independensi sehingga hasil audit mereka tidak dapat dipengaruhi oleh pihak manapun dan kebebasan dari campur tangan pihak manapun pada saat melaksanakan penugasan audit. Hal ini berarti auditor internal yang bekerja di BPKP memiliki tingkat independensi pada level yang cukup tinggi.

H2: Independensi auditor berpengaruh terhadap skeptisme profesional
 Hubungan independensi auditor terhadap skeptisme profesional terlihat pada gambar 4 di bawah ini sebagai berikut:

Gambar 4
Hubungan Independensi Auditor terhadap Skeptisme Profesional



Gambar 4 menunjukkan bahwa hubungan positif namun tidak signifikan independensi auditor terhadap skeptisme profesional dengan nilai β sebesar 0,10 dengan nilai $p = 0,16$. Untuk nilai R^2 dan Q^2 akan diuraikan dalam tabel 12 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 12
R-Squared dan Q-Squared
Independensi terhadap Skeptisme Profesional

Variabel	R-Squared	Q-Squared
Skeptisme Profesional	0.010	0.014

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan software WarpPLS 6.00 (2017)

Analisis R^2 berdasarkan tabel 12 di atas mengindikasikan bahwa independensi mampu mempengaruhi skeptisme profesional sebesar 1% sedangkan 99% lainnya dipengaruhi oleh variabel lain. Nilai Q^2 sebesar 0,014 menunjukkan bahwa model di atas telah memenuhi syarat relevansi prediktif karena memiliki nilai di atas nol.

Adapun pengujian hipotesis 4 dapat dilihat dari hasil olah data tersebut, untuk pengujian hipotesis keempat dalam tabel 12 di atas terlihat pada persamaan model menunjukkan bahwa independensi auditor tidak berpengaruh secara signifikan dan positif sebesar 0,10 terhadap skeptisme profesional dengan nilai p sebesar 0,16 atau $>0,1$. Oleh karena itu pengujian terhadap persamaan model pertama menghasilkan kesimpulan yang berbeda dengan hipotesis keempat (**H4 tidak diterima**) yaitu independensi auditor tidak berpengaruh terhadap skeptisme profesional.

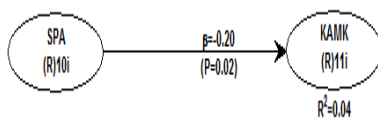
Hubungan independensi auditor terhadap skeptisme profesional ini tidak selaras dengan temuan Handayani dan Merkusiwati (2015) yang menyatakan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap skeptisme profesional. Dimana auditor yang kehilangan sikap independensinya, maka tidak akan dapat melaporkan kesalahan dan kekurangan dalam laporan keuangan yang diauditnya. Namun dalam penelitian ini mendukung temuan Oktaviani (2015) yang membuktikan bahwa independensi auditor tidak mempengaruhi sikap skeptisme profesional auditor. Dimana independensi merupakan sikap mental yang wajib dimiliki oleh

auditor untuk tidak memihak siapapun pada saat melaksanakan penugasan audit. Hal ini berarti jika seorang auditor memiliki independensi yang tinggi namun tidak dapat meningkatkan sikap skeptisme profesionalnya.

Dalam penelitian ini independensi tidak berpengaruh signifikan, hal ini dibuktikan dengan kondisi yang terjadi dimana laporan hasil audit merupakan hasil proses negosiasi antara auditor dengan auditee. Posisi inilah yang membuat auditor berada pada situasi dilematis yang menuntut sikap independensi sehingga mempengaruhi sikap skeptisme profesional auditor. Auditor dalam penelitian ini adalah auditor yang berperan sebagai ketua tim audit sehingga dimungkinkan adanya intervensi dalam pengambilan keputusan setiap kegiatan audit sehingga menyebabkan auditor tersebut menjadi tidak independen.

H3: Skeptisme profesional berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan
Hubunganskeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan terlihat pada gambar 5 di bawah ini sebagai berikut:

Gambar 5
Hubungan Langsung Skeptisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan



Gambar 5 menunjukkan bahwa hubungan positif namun tidak signifikan skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan nilai β sebesar 0,20 dengan nilai p 0,02. Untuk nilai R^2 dan Q^2 akan diuraikan dalam tabel 13 di bawah ini sebagai berikut:

Tabel 13
R-Squared dan Q-Squared Skeptisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan

Variabel	R-Squared	Q-Squared
Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan	0.041	0.041

Sumber : Data Primer yang Diolah dengan software WarpPLS 6.00 (2017)

Analisis R^2 berdasarkan tabel 13 di atas mengindikasikan bahwaskeptisme profesional mampu mempengaruhi kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan sebesar 0,41% sedangkan 99,59% lainnya dipengaruhi oleh variabel lain. Nilai Q^2 sebesar 0,041 menunjukkan bahwa model di atas telah memenuhi syarat relevansi prediktif karena memiliki nilai di atas nol.

Adapun pengujian hipotesis 7 dapat dilihat dari hasil olah data tersebut, untuk pengujian hipotesis ketujuh dalam tabel 13 di atas terlihat pada persamaan model menunjukkan bahwa skeptisme profesional tidak berpengaruh secara signifikan dan positif sebesar 0,20 terhadap skeptisme profesional dengan nilai P sebesar 0,02. Oleh karena itu pengujian terhadap persamaan model pertama menghasilkan kesimpulan

yang berbeda dengan hipotesis ketujuh (**H7 tidak diterima**) yaitu skeptisme profesional tidak berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Hubungan skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan selaras dengan temuan Rahayu (2015) yang menyatakan bahwa skeptisme profesional tidak berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini disebabkan adanya perbedaan level skeptisme yang dimiliki oleh auditor senior dan junior dan indikator yang digunakan dalam instrumen penelitian belum cukup relevan. Perbedaan level skeptisme profesional ini akan berdampak pada kecepatan dan ketepatan khususnya dalam hal pencarian informasi yang berkaitan dengan kebenaran-kebenaran informasi yang diberikan oleh auditee. Auditor junior akan lebih memerlukan waktu dalam ketepatan dan pengambilan keputusan tentang informasi dibandingkan dengan auditor senior yang tentunya akan lebih cepat karena insting audit yang lebih baik karena memiliki jam terbang yang lebih lama dibandingkan auditor junior.

Hasil keputusan dari hipotesis 7 ini berbeda dengan temuan yang dilakukan oleh Marbun (2016); Pramana, *et al.* (2016); Kartikarini (2016); Winardi dan Permana (2015); Pramudyastuti (2014); Rafael (2013); Nasution dan Fitriany (2012) dan Fullerton dan Durtschi (2004) yang menyatakan bahwa skeptisme profesional auditor berpengaruh positif terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Auditor internal yang memiliki tingkat skeptisme profesional yang tinggi akan memiliki keinginan yang tinggi untuk mencari informasi apabila terdapat gejala kecurangan. Semakin banyak informasi yang dikumpulkan auditor maka auditor tersebut dinilai semakin mampu membuktikan adanya gejala kecurangan.

H4: Skeptisme profesional memediasi hubungan antara independensi dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan

Pengujian hipotesis 8 mengenai efek mediasi skeptisme profesional pada hubungan independensi auditor dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan diuji dengan dua prosedur sebagai berikut:

1. Estimasi *direct effect* independensi auditor (INA) terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (KAMK) (jalur c).
2. Estimasi *indirect effect* secara simultan dengan *triangle* PLS SEM Model yaitu independensi auditor (INA) → kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (KAMK) (jalur c^{''}), independensi auditor (INA) → skeptisme profesional (SPA) (jalur a), skeptisme profesional (SPA) → kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (KAMK) (jalur b).

Hasil estimasi pada gambar 4.2 menunjukkan bahwa koefisien *direct effect* INA terhadap KAMK (jalur c) adalah sebesar 0,44 dan signifikan pada 0.01. Hasil estimasi pada gambar 4.1 menunjukkan bahwa koefisien *indirect effect* INA terhadap KAMK (jalur c^{''}) turun menjadi 0,34 namun tetap signifikan

pada 0,01. Sedangkan jika dilihat dari hasil estimasi *indirect effect* secara simultan dengan *triagle* PLS SEM Model diperoleh hasil koefisien *direct effect* INA terhadap SPA (jalur a) adalah sebesar 0,05 namun tidak signifikan dengan p sebesar $0,32 > 0,05$ dan hasil koefisien *direct effect* SPA terhadap KAMK (jalur b) adalah sebesar 0,14 dan tidak signifikan dengan p sebesar 0,08.

Hal ini menunjukkan bahwa skeptisme profesional tidak dapat memediasi hubungan independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan atau dengan kata lain skeptisme profesional bukan sebagai variabel mediasi antara hubungan independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan sehingga **hipotesis 8 tidak diterima.**

Bukti statistik bahwa skeptisme profesional tidak memediasi hubungan independensi terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan berdasarkan fakta yang ada bahwa sikap independensi yang dimiliki oleh auditor internal BPKP belum tentu memiliki sikap skeptisme profesional guna menunjang profesinya sebagai auditor sehingga tidak dapat meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Seharusnya independensi yang dimiliki oleh auditor memiliki skeptisme profesional karena dengan sikap independensi dan ditunjang dengan skeptisme profesional auditor dapat memiliki kemampuan dalam mendeteksi kecurangan yang terjadi pada saat pelaksanaan kegiatan audit.

Skeptisme profesional digunakan auditor ketika melaksanakan pengumpulan bukti audit dan evaluasi kecukupan bukti

audit. Sikap skeptisme ini bukan berarti menuntun auditor untuk bersikap tidak percaya dan menganggap auditee tidak berlaku jujur pada saat pengumpulan dan evaluasi bukti. Tetapi sikap ini ditunjukkan dengan sikap auditor yang tidak mudah merasa puas dan cukup dengan bukti yang kurang meyakinkan yang diberikan oleh auditee.

Berdasarkan fakta yang ada di BPKP bahwa penyusunan program audit yang dibuat oleh ketua tim masih dipengaruhi oleh atasan langsung yaitu pengendali teknis, hal ini menyebabkan auditor yang berperan sebagai ketua tim kurang memiliki sikap skeptisme profesional sehingga kemampuannya dalam mendeteksi kecurangan juga minim. Hal ini yang menyebabkan skeptisme profesional tidak dapat memediasi hubungan independensi auditor dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

5. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN PENELITIAN

Kesimpulan

Penelitian ini menguji efek mediasi skeptisme profesional pada hubungan independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dijabarkan sebelumnya, maka dapat diambil kesimpulan bahwa hubungan langsung independensi auditor berpengaruh secara signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Artinya semakin tinggi independensi yang dimiliki oleh auditor maka kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan akan meningkat.

Hubungan langsung independensi auditor tidak berpengaruh secara signifikan terhadap skeptisme profesional. Penelitian ini membuktikan bahwa independensi auditor tidak dapat mempengaruhi skeptisme profesional seorang auditor. Hubungan langsung skeptisme profesional tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Penelitian ini membuktikan bahwa sikap skeptisme yang dimiliki oleh auditor tidak dapat meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Sedangkan hubungan tidak langsung independensi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan dengan skeptisme profesional sebagai mediasi. Penelitian ini membuktikan bahwa skeptisme profesional tidak dapat memediasi hubungan tidak langsung independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Keterbatasan dan Saran Penelitian

Penelitian ini menggunakan instrumen yang berdasarkan pada data jawaban responden yang dikumpulkan secara tertulis dalam kuesioner yang disebar. Untuk penelitian selanjutnya, dapat ditambahkan dengan melakukan wawancara kepada responden agar jawabannya tidak berbeda dan dapat memperlihatkan keadaan yang sesungguhnya. Penelitian ini hanya dilakukan pada auditor internal yang bekerja di salah satu lembaga pemerintah yang tersebar di seluruh Indonesia maka dapat dilakukan untuk penelitian selanjutnya dengan

menambahkan sampel pada auditor eksternal di lembaga pemerintah.

6. REFERENSI

- AAIPI. 2014. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia. Jakarta: Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia.
- BPK-RI. 2007. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara *Peraturan BPK RI Nomor 01 Tahun 2007*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- Fullerton, Rosemary R., dan Durtschi, Cindy. 2004. The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors. *Working Paper Series*.
- Hair, J, Ringle, C, dan Mena, J. 2011. An Assessment of the Use of Partial Least Square in Marketing Research *Journal of Academy of Marketing Science, Vol. 40 : 414-413*.
- Handayani, Komang Ayu Tri, dan Merkusiwati, Lely Aryani. 2015. Pengaruh Independensi Auditor dan Kompetensi Auditor pada Skeptisme Profesional Auditor dan Implikasinya terhadap Kualitas Audit. *e-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, ISSN: 2302-8556*.
- Hurtt, Kathy, Eining, Martha, dan Plumlee, R. David. 2008. An Experimental Examination of Professional Skepticism. <http://ssrn.com/abstract=1140267>.
- indopos.co.id. (2017). Kasus e-KTP Butuh Keterangan BPKP. 26052017. Retrieved from <http://hukum.indopos.co.id> website:
- Jaffar, Nahariah, Haron, Hasnah, Iskandar, Takiah Mohd, dan Salleh, Arfah. 2011. Fraud Risk Assessment and Detection of Fraud: The Moderating Effect of Personality. *International Journal of Business and Management, Volume 6, Nomor 7*.
- Kartikarini, Nurrahmah. (2016). *Pengaruh Gender, Keahlian dan Skeptisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan (Studi pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia)* (S2), Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Kartikarini, Nurrahmah, dan Sugiarto. 2016. Pengaruh Gender, Keahlian, dan Skeptisisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan (Studi pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia). *Simposium Nasional Akuntansi XIX, Lampung*.
- Khairin, Fibriyani Nur, Ginting, Yoremia Lestari, dan Oktavianti, Bramantika. 2015. Profesi Auditor Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, Masihkah Independensi Diperlukan? (Kajian terhadap Sudut Pandang Teori Peran). *SNA 18 Universitas Sumatera Utara, Medan*.
- Kompasiana.com. (2016). Korupsi yang Menimbulkan Kerugian Negara Paling Banyak Terjadi pada Semester I 2016. *Senin, 29 Agustus 2016*. Retrieved from
- Marbun, Meinar Elisabet. 2016. Pengaruh Gender dan

- Persepsi Auditor tentang Pengalaman Audit dan Pengetahuan Audit terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan melalui Skeptisme Profesional (Studi Inspektorat Kabupaten/Kota di Provinsi Bengkulu). *Tesis Program S2 Universitas Andalas, Padang.*
- Nasution, Hafifah, dan Fitriany. 2012. Pengaruh Beban Kerja, Pengalaman Audit dan Tipe Kepribadian terhadap Skeptisme Profesional dan Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan. *Disertasi, Universitas Indonesia.*
- Oktaviani, Nonna Ferlina. 2015. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Sikap Skeptisme Profesional Auditor di KAP Kota Semarang. *Skripsi Universitas Negeri Semarang, Semarang.*
- PCAOB. 2007. Observations on Auditors' Implementation of PCAOB Standards Relating to Auditors' Responsibilities with Respect to Fraud: Public Company Accounting Oversight Board.
- Pramana, Andy Chandra, Irianto, Gugus, dan Nurkholis. 2016. The Influence Of Professional Skepticism, Experience And Auditors Independence On The Ability To Detect Fraud. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR), Volume 2(Issue-11), ISSN: 2454-1362.*
- Pramudyastuti, Octavia Lhaksmi. (2014). *Pengaruh Skeptisme Profesional, Pelatihan Audit Kecurangan dan Independensi terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (Studi di Inspektorat Kabupaten Sleman).* (S2), Universitas Gajah Mada Yogyakarta.
- Rafael, Sarinah Joyce Margaret. (2013). *Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Etika dan Skeptisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor Internal dalam Mendeteksi Fraud (Studi Pada Inspektorat Provinsi NTT, Kota Kupang dan Kabupaten Kupang).* (S2), Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Rahayu, Siti. (2015). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan: Pendekatan Explanatory Sequential.* (S2), Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Rahayu, Siti, dan Gudono. 2016. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kemampuan Auditor dalam Pendeteksian Kecurangan: Sebuah Riset Campuran dengan Pendekatan Sekuensial Eksplanatif. *Simposium Nasional Akuntansi XIX Lampung.*
- Sholihin, Mahfud, dan Ratmono, Dwi. 2013. *Analisis SEM-PLS dengan WarpPLS 3.00.* Yogyakarta: ANDI
- Singgih, Elisha Muliani, dan Bawono, Icut Rangga. 2010. Pengaruh Independensi, Pengalaman dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit. *Simposium*

*Nasional Akuntansi XIII
Purwokerto.*

Widiyastuti, Marcellina, dan Pamudji, Sugeng. 2009. Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Profesionalisme terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (Fraud). *jurnal.unimus.ac.id, Vol.5, No.2, Maret 2009.*

Winardi, Rijadh Djatu, dan Permana, Yoga. 2015. Pengaruh Skeptisme Profesional dan Narsisme Klien Terhadap Penilaian Auditor Eksternal atas Risiko Kecurangan. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII Medan.*