

Pengaruh Pengendalian Internal, *Whistleblowing*, dan Independensi terhadap Pencegahan Kecurangan dengan Kualitas Audit sebagai Variabel Moderasi

Indri Leighton Silambi¹, Arifuddin², Darwis Said³

indrileightonsilambi999@gmail.com¹, arifuddin.mannan@gmail.com², darwissaid@yahoo.com³

Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin^{1,2,3}

Abstrak. Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh pengendalian internal, *whistleblowing*, dan independensi terhadap pencegahan kecurangan dengan kualitas audit sebagai variabel moderasi di Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan dan Inspektorat Kota Makassar. Metode penelitian yang digunakan adalah pendekatan kuantitatif. Jenis data dalam penelitian ini data primer yang diperoleh melalui kuesioner. Sampel yang diperoleh adalah sebanyak 55 orang yang dipilih dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah regresi linear berganda dan analisis regresi moderasi (MRA) dengan bantuan program aplikasi SPSS versi 22. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengendalian internal dan independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pencegahan kecurangan tetapi *whistleblowing* tidak berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan, adapun kualitas audit memoderasi pengaruh pengendalian internal dan independensi terhadap pencegahan kecurangan namun tidak memoderasi pengaruh *whistleblowing* terhadap pencegahan kecurangan.

Kata Kunci: Pengendalian Internal, *Whistleblowing*, Independensi, Pencegahan Kecurangan, Kualitas Audit, Auditor.

Abstract. This study aims to examine and analyze the effect of internal control, *whistleblowing*, and independence on fraud prevention with audit quality as a moderating variable in the South Sulawesi Provincial Inspectorate and Makassar City Inspectorate. The research method used is a quantitative approach. The type of data in this study was primary data obtained through a questionnaire. The samples obtained were 55 people selected using *purposive sampling* method. The data analysis technique used is multiple linear regression and moderation regression analysis (MRA) with the help of the SPSS version 22 application program. The results of this study indicate that internal control and independence have a positive and significant effect on fraud prevention but *whistleblowing* has no effect on fraud prevention, while audit quality moderates the effect of internal control and independence on fraud prevention but does not moderate the effect of *whistleblowing* on fraud prevention.

Keywords: Internal Control, *Whistleblowing*, Independence, Fraud Prevention, Audit Quality, Auditors.

1. Pendahuluan

Fraud didefinisikan sebagai bentuk penipuan yang dibuat untuk keuntungan pribadi atau merugikan orang lain (Darmawati & Mediaty, 2014). Terdapat beberapa faktor yang mendorong atau menyebabkan seseorang untuk melakukan kecurangan atau *fraud*, salah satunya yang dikemukakan oleh Cressey pada tahun 1953 yaitu tekanan, kesempatan, dan rasionalisasi yang dikenal dengan konsep segitiga *fraud*. Seiring dengan perubahan konsep tersebut kemudian berkembang dari segitiga *fraud*, *diamond fraud*, *pentagon fraud*, dan yang terbaru saat ini dikenal dengan nama *hexagon fraud* yang dikembangkan oleh Vousinas pada tahun 2019.

Menurut hasil survei *Association of Certified Fraud Examiners (AFCE) Global* tahun 2016, menunjukkan bahwa setiap tahun rerata 5% dari pendapatan organisasi menjadi korban *fraud*. Selain kerugian dari segi material, *fraud* merusak reputasi perusahaan khususnya di kalangan investor atau kreditor yang mengakibatkan pihak-pihak tersebut menolak untuk menanamkan modalnya atau memberi pinjaman kepada perusahaan. Oleh karena itu, untuk mencegah dan meminimalisir kerugian akibat *fraud*, organisasi atau perusahaan menerapkan beberapa peraturan atau kebijakan seperti pengendalian internal dan *whistleblowing*.

Dalam suatu organisasi atau perusahaan, pihak yang bertanggung jawab untuk mengawasi dan mengevaluasi penerapan pengendalian internal dan *whistleblowing* adalah auditor. Namun berbagai skandal terkait *fraud* telah menunjukkan kegagalan auditor dalam mengatasi kompleksitas pengauditan yang disebabkan oleh berbagai hal, salah satunya adalah konflik peran dan konflik kepentingan dalam lingkungan perusahaan yang menyebabkan terganggunya independensi auditor. Di Indonesia, banyak terjadi kasus *fraud* yang beberapa

diantaranya merupakan perusahaan besar dan melibatkan auditor kedalamnya, seperti PT. Garuda Indonesia, PT. Asabri, dan PT. Asuransi Jiwasraya.

Berdasarkan hasil survei ACFE Indonesia tahun 2019, *fraud* yang paling banyak terjadi di Indonesia adalah korupsi dengan persentase 64,4%. Jenis *fraud* selanjutnya yaitu penyalahgunaan aset/kekayaan Negara dan perusahaan dengan persentase 28,9%, sedangkan *fraud* laporan keuangan sebesar 6,7%. Selain perusahaan, sebagian besar *fraud* dilakukan oleh pejabat di organisasi pemerintah. dimana kasus *fraud* yang paling sering muncul adalah kasus suap dan korupsi atau yang lebih dikenal dengan sebutan (KKN).

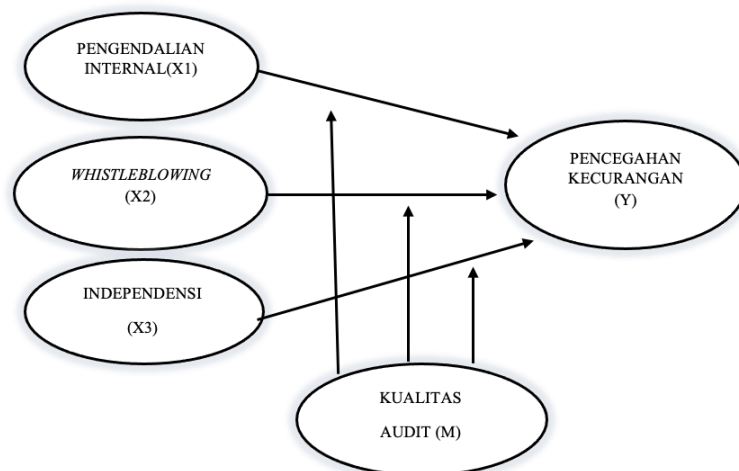
Menurut data Laporan *Indonesia Corruption Watch* (ICW) pada semester 1 tahun 2021, melaporkan bahwa kerugian Negara akibat korupsi mencapai Rp 28,6 triliun, jumlah ini meningkat sebesar 47,63% dibandingkan dengan periode yang sama pada tahun sebelumnya yaitu sebesar Rp 18,17 triliun. Jumlah kasus korupsi yang berhasil ditemukan oleh Aparat Penegak Hukum (APH) adalah sebanyak 209 kasus dengan jumlah tersangka yang ditetapkan sebanyak 482 orang. Selain korupsi, ada juga kasus suap dengan kerugian sebesar Rp 96 miliar dan kasus pungutan liar sebesar Rp 2,5 miliar. Maraknya kasus suap dan korupsi yang terjadi di kalangan pejabat menimbulkan pertanyaan publik mengenai kinerja dan kualitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) selaku pengawas atau auditor pemerintah.

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah atau APIP adalah instansi pemerintah yang terdiri dari beberapa organisasi (BPKP, Inspektorat Jendral, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kabupaten/Kota) dan memiliki peran penting dalam upaya memberantas penyelewengan aset Negara atau *fraud* seperti korupsi, kolusi serta nepotisme (KKN) dalam organisasi/instansi pemerintah.

Sebagai auditor internal pemerintah, inspektorat bertugas untuk melakukan pengawasan terkait pelaksanaan urusan atau kegiatan di dalam pemerintahan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas terkait pengelolaan keuangan pemerintah dengan mewujudkan penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Susilawati dan Atmawinata (2014), menyatakan bahwa pengelolaan keuangan pemerintah yang baik harus didukung dengan audit sektor publik yang berkualitas, dimana kualitas audit yang baik dapat meminimalisir peluang penyimpangan anggaran. Dengan demikian inspektorat dapat memperkecil kemungkinan terjadinya *fraud* atau kecurangan dalam Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD). Namun dalam praktiknya, masih saja ditemukan *fraud* atau kecurangan seperti korupsi, kolusi dan nepotisme di sektor pemerintahan.

Beberapa contoh kasus *fraud* di wilayah Pemerintah Sulawesi Selatan baru-baru ini adalah korupsi Bantuan Sosial (bansos) Covid-19 yang diduga melibatkan beberapa pejabat pemerintahan dan kasus terkait dugaan suap dan korupsi proyek infrastruktur yang melibatkan Gubernur Provinsi Sulawesi Selatan. Kejadian ini kemudian menimbulkan pertanyaan publik mengenai fungsi dan peran inspektorat provinsi selaku pengawas dalam wilayah pemerintahan Provinsi Sulawesi Selatan. Selain itu, ada pula tanggapan publik mengenai sikap Inspektorat Kota Makassar yang dinyatakan kurang transparan dalam menyampaikan temuan terkait hasil audit kerugian negara, hal ini dinilai dari tanggapan Ketua Inspektorat Makassar Zainal Ibrahim yang menolak untuk memberikan pernyataan terkait dugaan kasus korupsi Dispora Makassar. Melihat permasalahan dalam fenomena tersebut, dapat disimpulkan bahwa bahwa inspektorat belum mampu mengatasi atau meminimalisir *fraud* dalam instansi pemerintah secara maksimal.

Kerangka Konseptual



Gambar 1. Kerangka Konseptual

2. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif yang dilaksanakan di Kantor Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan dan Kantor Inspektorat Kota Makassar dengan menggunakan teknik (*purposive sampling*) yaitu memperhatikan kriteria pertimbangan yang telah ditetapkan, dimana yang menjadi sampel dalam penelitian ini hanya staf dengan jabatan sebagai auditor yang diestimasikan sebanyak 75 orang. Adapun waktu penelitian diperkirakan selama 2 bulan.

Selanjutnya, jenis data dalam penelitian ini adalah data primer dalam bentuk berupa angka. Teknik pengumpulan data penelitian ini menggunakan metode penelitian lapangan, dimana peneliti terlibat secara langsung dengan objek penelitian yaitu dengan menyebarkan secara langsung kuesioner kepada responden. Jawaban responden dinilai dengan menggunakan skala likert 1 – 5, dengan skala penilaian untuk pernyataan positif sebagai berikut: Sangat setuju = 5; Setuju = 4; Netral = 3; Tidak setuju = 2; dan Sangat tidak setuju = 1, dan untuk pernyataan negatif adalah sebaliknya. Penelitian ini menggunakan tiga jenis variabel yaitu variabel independen (pengendalian internal, *whistleblowing*, independensi), variabel dependen (pencegahan kecurangan) dan variabel moderasi (kualitas audit). Adapun metode analisis data yang digunakan adalah analisis statistik deskriptif, uji instrumen penelitian, uji asumsi klasik dan uji hipotesis.

3. Hasil dan Pembahasan

Hasil

Deskripsi Data

Objek dalam penelitian ini adalah auditor internal Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan dan Inspektorat Kota Makassar. Data penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh dengan menyebar kuesioner secara langsung kepada responden. Jumlah kuesioner yang disebar adalah 75 rangkap dan yang kembali serta dapat diolah adalah sebanyak 55 kuesioner, dimana proses pengumpulan data berlangsung kurang lebih 6 minggu.

Statistik Deskriptif

Berdasarkan jawaban responden dari 10 pernyataan yang diajukan terkait variabel pengendalian internal menunjukkan bahwa item pernyataan X1.1 memiliki nilai rata-rata tertinggi sebesar 4,53 dan item pernyataan X1.8 memiliki nilai rata-rata terendah sebesar 3,93. Variabel *whistleblowing* menunjukkan bahwa item pernyataan X2.1 memiliki nilai rata-rata tertinggi sebesar 4,11 dan item pernyataan X2.9 memiliki nilai rata-rata terendah sebesar 3,56. Variabel independensi menunjukkan bahwa item pernyataan X3.2 memiliki nilai rata-rata tertinggi sebesar 4,42, adapun item pernyataan X3.3 dan X3.4 memiliki nilai rata-rata terendah sebesar 4,07. Variabel pencegahan kecurangan menunjukkan bahwa item pernyataan Y8 memiliki nilai rata-rata tertinggi sebesar 4,29 dan item pernyataan Y5 memiliki nilai rata-rata terendah sebesar 4,05. Variabel kualitas audit menunjukkan bahwa item pernyataan M5 memiliki nilai rata-rata tertinggi sebesar 4,44 dan item pernyataan M10 memiliki nilai pernyataan terendah sebesar 3,38. Adapun nilai rata-rata keseluruhan pengendalian internal (X1) sebesar 4,12; variabel *whistleblowing* (X2) sebesar 3,91; variabel independensi (X3) sebesar 4,22; variabel pencegahan kecurangan (Y) sebesar 4,18; dan variabel kualitas audit (M) adalah 4,36.

Uji Instrumen Penelitian

Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau validnya suatu pernyataan atau pertanyaan dalam kuesioner. Kuesioner dikatakan valid apabila pernyataan atau pertanyaannya mampu memberikan hasil yang dapat diukur. Uji validitas dalam penelitian ini dilakukan dengan melihat nilai korelasi (*r*), dimana pernyataan dalam kuesioner dikatakan valid jika nilai korelasinya $>0,266$. Dalam melakukan pengujian, peneliti menggunakan program aplikasi statistik SPSS 22.0.

Tabel 1. Hasil Uji Validitas

Variabel	Item	Pearson Correlation	Nilai Korelasi Minimal	Keterangan
Pengendalian Internal (X1)	X1.1	0,543	0,266	Valid
	X1.2	0,604	0,266	Valid
	X1.3	0,721	0,266	Valid
	X1.4	0,664	0,266	Valid
	X1.5	0,579	0,266	Valid
	X1.6	0,579	0,266	Valid
	X1.7	0,621	0,266	Valid
	X1.8	0,604	0,266	Valid

	X1.9	0,376	0,266	Valid
	X1.10	0,558	0,266	Valid
Whistleblowing (X2)	X2.1	0,575	0,266	Valid
	X2.2	0,634	0,266	Valid
	X2.3	0,567	0,266	Valid
	X2.4	0,445	0,266	Valid
	X2.5	0,502	0,266	Valid
	X2.6	0,507	0,266	Valid
	X2.7	0,613	0,266	Valid
	X2.8	0,602	0,266	Valid
	X2.9	0,617	0,266	Valid
	X2.10	0,520	0,266	Valid
Independensi (X3)	X3.1	0,706	0,266	Valid
	X3.2	0,727	0,266	Valid
	X3.3	0,745	0,266	Valid
	X3.4	0,651	0,266	Valid
	X3.5	0,573	0,266	Valid
	X3.6	0,556	0,266	Valid
	X3.7	0,594	0,266	Valid
	X3.8	0,639	0,266	Valid
	X3.9	0,731	0,266	Valid
	X3.10	0,665	0,266	Valid
	X3.11	0,664	0,266	Valid
Pencegahan Kecurangan (M)	Y1	0,718	0,266	Valid
	Y2	0,779	0,266	Valid
	Y3	0,627	0,266	Valid
	Y4	0,667	0,266	Valid
	Y5	0,665	0,266	Valid
	Y6	0,711	0,266	Valid
	Y7	0,738	0,266	Valid
	Y8	0,757	0,266	Valid
Kualitas Audit (M)	M1	0,824	0,266	Valid
	M2	0,692	0,266	Valid
	M3	0,873	0,266	Valid
	M4	0,713	0,266	Valid
	M5	0,867	0,266	Valid
	M6	0,784	0,266	Valid
	M7	0,834	0,266	Valid
	M8	0,690	0,266	Valid
	M9	0,335	0,266	Valid
	M10	0,274	0,266	Valid
	M11	0,676	0,266	Valid

Pada tabel 1 dapat dilihat bahwa indeks validitas setiap pernyataan memiliki nilai korelasi (r) > dari 0,266. Hal tersebut menunjukkan bahwa semua pernyataan dalam kuesioner penelitian ini adalah valid.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas adalah pengujian yang bertujuan untuk mengetahui keandalan suatu pernyataan dalam kuesioner penelitian. Untuk mengukur atau menilai reliabilitas suatu pernyataan dapat dilihat dari nilai *cronbach alpha*. Jika nilai *cronbach alpha* lebih besar dari 0,600 maka pernyataan dalam kuesioner tersebut dianggap reliabel.

Tabel 2. Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach Alpha	Nilai Minimal	Keterangan
Pengendalian Internal (X1)	0,783	0,600	Reliabel

Whistleblowing (X2)	0,740	0,600	Reliabel
Independensi (X3)	0,868	0,600	Reliabel
Pencegahan Kecurangan (Y)	0,854	0,600	Reliabel
Kualitas Audit (M)	0,872	0,600	Reliabel

Berdasarkan tabel 2 diatas semua variabel yang digunakan sebagai instrumen dalam dalam penelitian ini memiliki nilai *cronbach alpha* diatas 0,600. Hal ini menunjukkan bahwa pernyataan dari setiap variabel tersebut dapat diandalkan atau reliabel.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk melihat apakah model regresi variabel independen dan variabel dependen dalam penelitian ini terdistribusi secara normal. Pengujian normalitas dalam penelitian ini menggunakan metode One Sample *Kolmogorov Smirnov* dengan program statistik SPSS 22.0. Dasar pengambilan keputusan dalam pengujian ini adalah dengan melihat nilai signifikansi α , dimana jika nilai signifikansinya lebih dari 0,05 maka dapat dinyatakan bahwa data terdistribusi secara normal.

Tabel 3. Hasil Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N		100
Normal Parameters^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.90268853
Most Extreme Differences	Absolute	.130
	Positive	.095
	Negative	-.130
Test Statistic		130
Exact. Sig.(2-tailed)		.285

Berdasarkan hasil uji normalitas pada tabel 3 menunjukkan bahwa nilai signifikansi dari variabel-variabel dalam penelitian ini adalah sebesar 0,285, dimana nilai ini lebih besar dari 0,05. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa variabel-variabel dalam penelitian ini berdistribusi secara normal.

Uji Multikolinearitas

Uji multikolinelinearitas dilakukan untuk melihat apakah variabel independen memiliki hubungan erat dengan variabel dependen dalam suatu penelitian. Untuk melihat apakah ada multikolinearitas dalam suatu persamaan model regresi dapat dilihat dari nilai tolerance dan Variance of Factor (VIF). Jika nilai tolerance < 0,10 dan VIF > 10 maka terdapat multikolinearitas dalam model regresi. Sebaliknya, jika nilai tolerance > 0,10 dan VIF < 10 maka tidak terdapat multikolinearitas.

Tabel 4. Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Coefficients ^a					Collinearity Statistics		
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		t	Sig.	Tolerance	VIF
	B	Std. Error	Beta					
1 (Constant)	4.945	4.209			1.175	.246		
Pengendalian Internal	.274	.099	.341		2.766	.008	.670	1.493
<i>Whistleblowing</i>	.047	.096	.059		.483	.631	.689	1.450
Independensi	.148	.081	.219		1.817	.075	.703	1.423
Kualitas Audit	.182	.095	.259		1.922	.060	.561	1.782

a. Dependent variable : Pencegahan Kecurangan

Berdasarkan tabel 4 dapat disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini tidak terdapat multikolinearitas. Hal tersebut dibuktikan dengan melihat nilai *tolerance* masing-masing variabel lebih dari 0,10 dan nilai VIF kurang dari 10.

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk melihat apakah variansi variabel memiliki persamaan atau perbedaan dalam suatu pengamatan. Heteroskedastisitas dalam suatu model regresi dapat diketahui dengan melakukan uji glesjer. Suatu model regresi dikatakan terdapat heteroskedastisitas jika nilai signifikansinya <0,05 dan tidak terdapat heteroskedastisitas jika nilai signifikansinya >0,05.

Tabel 5. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Coefficients ^a					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		T	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1 (Constant)	-3.014	2.698			-1.117	.269
Pengendalian Internal	.028	.064	.072		.436	.665
<i>Whistleblowing</i>	-.039	.062	-.630		-.630	.531
Independensi	.075	.052	.233		1.446	.154
Kualitas Audit	.027	.061	.081		.450	.654

b. Dependent variable : Pencegahan Kecurangan

Berdasarkan tabel 5 dapat diketahui bahwa model regresi dalam penelitian ini tidak terdapat heteroskedastisitas dengan melihat dari nilai signifikansi dari masing-masing variabel lebih dari 0,05.

Uji Hipotesis

Analisis Regresi Linear Berganda

Analisis regresi linear berganda penelitian ini digunakan untuk menguji H₁, H₂, dan H₃ dengan meregresikan variabel independen (pengendalian internal, *whistleblowing*, independensi) terhadap variabel dependen (pencegahan kecurangan).

Tabel 6. Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Model	Coefficients ^a					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1 (Constant)	6.358	4.252			1.495	.141
Pengendalian Internal	.327	.098	.048		3.350	.002
<i>Whistleblowing</i>	.111	.093	.141		1.201	.235
Independensi	.197	.079	.293		2.499	.016

a. Dependent Variable: Pencegahan Kecurangan

Berdasarkan tabel 6 dapat digambarkan ke dalam model persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 6,358 + 0,327X_1 + 0,111X_2 + 0,197X_3 + e$$

Nilai konstanta dalam model regresi adalah sebesar 6,358 menunjukkan bahwa jika variabel independen (pengendalian internal, *whistleblowing*, dan independensi) adalah nol, maka pencegahan kecurangan akan meningkat sebesar 6,358. Nilai koefisien β_1 adalah 0,327 yang menunjukkan bahwa pengendalian internal (X_1) memiliki pengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan. Nilai koefisien β_2 adalah 0,111 yang menunjukkan bahwa *whistleblowing* (X_2) memiliki pengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan (Y). Nilai koefisien β_3 adalah 0,197 yang menunjukkan bahwa independensi (X_3) memiliki pengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan (Y).

Analisis Regresi Moderasi (MRA)

Moderated regression analysis (MRA) dalam penelitian ini digunakan untuk menguji pengaruh pengendalian internal, *whistleblowing*, dan independensi terhadap pencegahan kecurangan dengan adanya tambahan variabel moderasi, yaitu kualitas audit.

Tabel 7. Hasil Analisis Regresi Moderasi

Model	Coefficients ^a				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Sig.
	B	Std. Error	B	T	
1 (Constant)	25.544	4.315		5.920	.000
Kualitas Audit	-.265	.187	-.377	-1.417	.163
Pengendalian Internal*Kualitas Audit	.006	.002	.587	2.727	.009
<i>Whistleblowing</i> *Kualitas Audit	.001	.002	.092	.461	.647
Independensi*Kualitas Audit	.004	.002	.430	2.083	.042

a. Dependent Variable: Pencegahan Kecurangan

Berdasarkan tabel 7 dapat digambarkan ke dalam model persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 25,544 + (- 0,256) + 0,006 + 0,001 + 0,004 + e$$

Pada model regresi ini, nilai konstanta sebesar 25,544 yang menunjukkan bahwa adanya pengaruh pengendalian internal, *whistleblowing*, independensi dan interaksi antara variabel moderasi dengan variabel independen sama dengan nol maka pencegahan kecurangan akan meningkat sebesar 25,544. Nilai koefisien β_1 - 0,256 yang menunjukkan bahwa kualitas audit (M) memiliki pengaruh negatif terhadap pencegahan kecurangan (Y). Nilai koefisien β_2 0,006 yang menunjukkan bahwa interaksi pengendalian internal (X_1) dengan kualitas audit (M) memiliki pengaruh negatif terhadap pencegahan kecurangan (Y). Nilai koefisien β_3 0,001 yang menunjukkan bahwa interaksi *whistleblowing* (X_2) dengan kualitas audit (M) memiliki pengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan (Y). Nilai koefisien β_4 0,004 yang menunjukkan bahwa interaksi independensi (X_3) dengan kualitas audit (M) memiliki pengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan (Y).

Uji Hipotesis Parsial (Uji T)

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel independen (pengendalian internal, *whistleblowing*, independensi) terhadap variabel dependen (pencegahan kecurangan) dengan adanya variabel moderasi (kualitas audit). Hipotesis dikatakan signifikan dalam Uji T apabila nilai signifikansinya kurang dari 5% (0,05). Dalam penelitian ini, Uji T dibagi ke dalam 2 tahapan yang berbeda.

Uji Parsial H₁, H₂, dan H₃

Uji parsial yang pertama dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel independen (pengendalian internal, *whistleblowing*, dan independensi) terhadap variabel dependen (pencegahan kecurangan).

Tabel 8. Hasil Uji Hipotesis Secara Parsial H₁, H₂, dan H₃

		Coefficients ^a				
		Unstandardized Coefficients	Std. Error	Standardized Coefficients	T	Sig.
Model		B		Beta		
1	(Constant)	6.358	4.252		1.495	.141
	Pengendalian Internal	.327	.098	.408	3.350	.002
	<i>Whistleblowing</i>	.111	.093	.141	1.201	.235
	Independensi	.197	.097	.293	2.499	.016

a. Dependent Variable: Pencegahan Kecurangan

Berdasarkan tabel 8, uji T tahap pertama dapat disimpulkan bahwa variabel pengendalian internal (X1) memiliki nilai signifikansi sebesar 0,02 yang menunjukkan pengendalian internal (X1) berpengaruh secara parsial terhadap pencegahan kecurangan (Y) dan H₁ dalam penelitian ini diterima. Variabel *whistleblowing* (X2) memiliki nilai signifikansi sebesar 0,235 yang menunjukkan bahwa *whistleblowing* (X2) tidak berpengaruh secara parsial terhadap pencegahan kecurangan (Y) dan H₂ dalam penelitian ini ditolak. Variabel independensi (X3) memiliki nilai signifikansi sebesar 0,016 yang menunjukkan bahwa independensi (X3) berpengaruh secara parsial terhadap pencegahan kecurangan (Y) dan H₃ dalam penelitian ini diterima.

Uji Parsial H₄, H₅, dan H₆

Parsial yang kedua dalam penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel moderasi (kualitas audit) dalam penelitian ini, apakah sebagai variabel moderasi, kualitas audit dapat memperkuat pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen atau justru sebaliknya.

Tabel 9. Hasil Uji Hipotesis Secara Parsial H₄, H₅, dan H₆

		Coefficients ^a				
		Unstandardized Coefficients	Std. Error	Standardized Coefficients	T	Sig.
Model		B		Beta		
1	(Constant)	25.544	4.315		5.920	.000
	Kualitas Audit (M)	-.265	.187	-.377	-1.417	.163
	Pengendalian Internal*Kualitas Audit	.006	.002	.578	2.727	.009
	<i>Whistleblowing</i> *Kualitas Audit	.001	.002	.092	.461	.647
	Independensi*Kualitas Audit	.004	.002	.430	2.083	.042

a. Dependent Variable: Pencegahan Kecurangan

Berdasarkan tabel 9, uji T tahap kedua (Uji Interaksi/MRA), dapat disimpulkan bahwa interaksi antara variabel pengendalian internal (X1) dengan kualitas audit (M) memiliki nilai signifikansi sebesar 0,009 yang menunjukkan kualitas audit memoderasi hubungan variabel pengendalian internal (X1) terhadap pencegahan kecurangan (Y) dan H₄ dalam penelitian ini diterima. Interaksi antara variabel *whistleblowing* (X2) dengan kualitas audit (M) memiliki nilai signifikansi sebesar 0,647 yang menunjukkan kualitas audit tidak memoderasi hubungan variabel *whistleblowing* (X2) terhadap pencegahan kecurangan (Y) dan H₅ dalam penelitian ini ditolak. Interaksi antara variabel independensi (X3) dengan kualitas audit (M) memiliki nilai signifikansi sebesar 0,042 yang menunjukkan kualitas audit memoderasi hubungan variabel independensi (X3) terhadap pencegahan kecurangan (Y) dan H₆ dalam penelitian ini diterima.

Uji Koefisien Determinasi (R²)

Pengujian koefisien determinasi dalam penelitian ini dilakukan untuk n mengetahui besarnya peranan variabel independen (pengendalian internal, *whistleblowing*, independensi) dalam menjelaskan variabel dependen (pencegahan kecurangan).

Tabel 10. Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.672 ^a	.452	.420	2.02887

a. Predictors: (Constant), Independensi, Whistleblowing, Pengendalian Internal.

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi pada tabel 10 diatas, nilai R^2 (*Adjusted R Square*) adalah sebesar 0,420. Hal ini menunjukkan bahwa 42% pencegahan kecurangan dipengaruhi oleh variabel pengendalian internal, *whistleblowing*, dan independensi. Sisanya sebesar 58% dipengaruhi oleh variebel diluar penelitian ini.

Adapun untuk mengetahui bagaimana peranan variabel kualitas audit atas pengaruh pengendalian internal, *whistleblowing*, dan independensi terhadap pencegahan kecurangan, peneliti menggunakan analisis regresi khusus variabel moderasi yaitu *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil uji koefisien determinasi berdasarkan MRA dapat dilihat pada tabel berikut.

Tabel 11. Hasil Uji Koefisien Determinasi dengan Variabel Moderasi

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.710 ^a	.504	.464	1.94948

a. Predictors: (Constant), Independensi*Kualitas Audit, Pengendalian Internal*Kualitas Audit, Whistleblowing*Kualitas Audit, Kualitas Audit.

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi pada tabel 11 diatas, nilai R^2 (*Adjusted R Square*) adalah sebesar 0,504. Hal ini menunjukkan bahwa 50,4% pencegahan kecurangan di Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan dan Inspektorat Kota Makassar dapat dijelaskan oleh dengan interaksi kualitas audit sebagai variabel moderasi. Sedangkan sisanya 49,6% dijelaskan oleh variabel diluar penelitian ini.

Pembahasan

Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa pengendalian internal berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap pencegahan kecurangan, yang berarti hipotesis (H_1) dalam penelitian ini diterima. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian Andari & Ismatullah (2019) dan Faiqoh (2019), serta di dukung oleh teori penetapan tujuan/*goal setting theory* yang menyatakan bahwa untuk mencapai suatu tujuan, seseorang akan melakukan segala tindakan atau perilaku untuk mencapai tujuan tersebut (Locke, 1968). Dengan kata lain, untuk mencegah terjadinya *fraud* atau kecurangan, maka auditor internal selaku pengawas harus memantau dan mengevaluasi pelaksanaan pengendalian internal dalam organisasi/instansi untuk memastikan bahwa hal tersebut telah berjalan semestinya.

Pengaruh Whistleblowing Terhadap Pencegahan Kecurangan

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa *whistleblowing* tidak berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan, yang berarti hipotesis (H_2) dalam penelitian ini ditolak. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian Langoday (2021) dan di dukung dengan teori atribusi yang menyatakan bahwa tindakan atau perilaku seseorang dipengaruhi oleh faktor internal dan faktor eksternal, dalam hal ini untuk melakukan *whistleblowing* terdapat beberapa hal yang perlu dipertimbangkan misalnya *self-efficacy*, risiko ancaman, dan perlindungan terhadap *whistleblower*. Dalam penelitian Lagoday (2021) disebutkan bahwa tidak adanya pernyataan komitmen karyawan untuk melakukan *whistleblowing* dan keraguan terhadap sistem *whistleblowing* yang dianggap kurang memadai yang kemudian menyebabkan seseorang enggan untuk menjadi *whistleblower* atau melakukan *whistleblowing*.

Pengaruh Independensi Terhadap Pencegahan Kecurangan

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa independensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap pencegahan kecurangan, yang berarti hipotesis (H_3) dalam penelitian ini diterima. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian Wulandari & Nuryatno (2018), serta di dukung oleh teori penetapan tujuan dan teori atribusi. Untuk meminimalisir dampak atau mencegah masalah yang timbul dari faktor-faktor internal/eksternal agar mencapai tujuan yang telah ditetapkan, maka auditor internal harus menerapkan independensi dalam setiap tindakannya

terkait dengan tugas atau tanggung jawab yang diberikan, karena semakin tinggi tingkat independensi, maka semakin tinggi pula tingkat pencegahan kecurangan dalam suatu perusahaan/instansi.

Pengaruh Kualitas Audit Dalam Memoderasi Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa (kualitas audit memoderasi pengaruh pengendalian internal terhadap pencegahan kecurangan, yang berarti hipotesis (H₄) dalam penelitian ini diterima. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian Oktariswan & Yuliyanti (2020), serta di dukung oleh teori penetapan tujuan yang dikemukakan oleh Locke (1968) yang menyatakan bahwa seseorang atau individu akan melakukan segala tindakan atau perilaku untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan, dimana auditor internal dituntut untuk memberikan jaminan penuh terhadap efektivitas dan efisiensi dalam mencapai tujuan regulasi, keandalan pelaporan keuangan, keamanan aset publik, dan kepatuhan hukum. Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor internal harus menerapkan dan mengevaluasi pengendalian internal yang ada dalam organisasi/instansi, adapun untuk menunjang hal tersebut diperlukan kualitas audit yang mumpuni, Susiani & Edison (2017) yang menjelaskan bahwa kualitas audit sangat menentukan efektivitas pengendalian internal, sehingga tujuan pengendalian internal organisasi dapat tercapai dan efisiensi operasional dapat tercapai secara maksimal, yang membantu meminimalisir peluang atau kesempatan *fraud*/kecurangan.

Pengaruh Kualitas Audit Dalam Memoderasi Pengaruh Whistleblowing Terhadap Pencegahan Kecurangan

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa kualitas audit tidak memoderasi pengaruh *whistleblowing* terhadap pencegahan kecurangan, yang berarti hipotesis dalam penelitian ini ditolak. Hasil tersebut tidak sejalan dengan penelitian Mahsitah (2020), namun di dukung oleh teori atribusi yang menyatakan bahwa tindakan atau perilaku seseorang dipengaruhi oleh faktor internal seperti *self-efficacy* hingga faktor eksternal seperti sarana *whistleblowing* dan perlindungan terhadap *whistleblower*. Dapat dikatakan bahwa risiko untuk melakukan *whistleblowing* ini sangat besar, karena itu, sebaik apapun kualitas audit yang dimiliki tidak dapat menjamin bahwa auditor internal tersebut akan melakukan *whistleblowing* jika menemukan *fraud* atau kecurangan.

Pengaruh Kualitas Audit Dalam Memoderasi Pengaruh Independensi Terhadap Pencegahan Kecurangan

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa kualitas audit memoderasi pengaruh independensi terhadap pencegahan, yang berarti hipotesis (H₆) dalam penelitian ini diterima. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian Irawati (2011); Waluyo & Suryono (2015); dan Wulandari & Nuryatno (2018), serta di dukung oleh teori penetapan tujuan dan teori atribusi. Untuk meminimalisir dampak atau mencegah masalah yang timbul dari faktor internal/eksternal agar mencapai tujuan yang telah ditetapkan, maka auditor internal harus menerapkan independensi dalam setiap tindakannya terkait dengan tugas atau tanggung jawab yang diberikan, dan untuk memaksimalkan hal tersebut maka auditor harus memiliki kualitas audit yang mumpuni, karena sikap independensi yang dibarengi dengan kualitas audit yang mumpuni dapat mengurangi atau menutup peluang terjadinya *fraud* atau kecurangan, dengan kata lain, hal tersebut dapat meningkatkan pencegahan kecurangan dalam suatu perusahaan/instansi.

4. Kesimpulan

Pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap pencegahan kecurangan, *whistleblowing* berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap pencegahan kecurangan, independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pencegahan kecurangan, kualitas audit memoderasi hubungan pengendalian internal terhadap pencegahan kecurangan, kualitas audit tidak memoderasi hubungan *whistleblowing* terhadap pencegahan kecurangan, kualitas audit memoderasi hubungan independensi terhadap pencegahan kecurangan.

5. Keterbatasan Penelitian

Penyebaran dan pengisian kuesioner dilakukan secara luring sehingga harus dilakukan secara bertahap untuk mendapatkan jawaban dari responden yang menyebabkan proses pengolahan data penelitian menjadi terhambat. Selain itu terdapat sebagian besar kuesioner kuesioner yang tidak kembali yang diakibatkan oleh lain hal dan sebagainya, sehingga hasil penelitian ini belum menggambarkan keseluruhan auditor di Provinsi Sulawesi Selatan dan Kota Makassar.

Daftar Pustaka

- ACFE. 2020. Survei *Fraud* Indonesia 2019. Jakarta: ACFE Indonesia Chapter.
Anandaya, D., Easter, L., & Ramadhana, K. 2021. Hasil Pemantauan Tren Penindakan Kasus Korupsi Semester I 2021.

- Andari, L., & Ismatullah, I. 2019. Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan (Studi Kasus pada CV. Agung Mas Motor Kota Sukabumi). *Jurnal Ilmiah Ilmu Ekonomi: Jurnal Akuntansi, Pajak, dan Manajemen*, 8:75-81.
- De Angelo, L. 1981. Auditor Sice and Auditor Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 1(3): 183-199.
- Darmawati & Mediaty. 2014. Mendeteksi Fraudulent Reporting Financial Statement. *Jurnal ASSETS*, 4(1): 58-75.
- Faiqoh, H. 2019. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Dan Good Corporate Governance Terhadap Pencegahan Fraud. *Skripsi tidak diterbitkan*. Semarang: Fakultas Ekonomi, Universitas Islam Sultan Agung.
- Ghozali, I. 2015. *Aplikasi Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro. PP. 218-240.
- Irawati, N. S. 2011. Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Pada Kantor Akuntan Publik Di Makassar. *Skripsi Tidak Diterbitkan*. Makassar: Jurusan Akuntansi, Universitas Hasanuddin.
- Langoday, K. S. M. 2021. Pengaruh Whistleblowing System Dan Perilaku Etis Terhadap Pencegahan Fraud. *Skripsi tidak diterbitkan*. Yogyakarta: Program Studi Akuntansi, Universitas Sanata Dharma.
- Locke, E. A., & Latham, G. P. 2013. *New Developments In Goal Setting and Task Performance*. 2013 Eds. New York: Routledge Taylor & Francis Group.
- Mahsitah, I. S. 2020. Pengaruh Skeptisme Profesional, Pengalaman Audit Investigatif, Whistleblowing System, Penegakan Hukum, Dan Toleransi Masyarakat Pada Korupsi Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Fraud. *Thesis tidak diterbitkan*. Yogyakarta: Program Pascasarjana Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Islam Indonesia.
- Miceli, M. P., Regh, M., Near, J. P., Ryan, K. C. 1999. Can Laws Protect Whistle-Blowers ? *Work and Occupations*, 26(1): 129-151.
- Monika, M. 2016. Pengaruh Kualitas Audit Internal dan Asimetri Informasi Terhadap Pendeteksian Kecurangan (Fraud). *Jurnal Universitas Komputer Indonesia*.
- Oktarisman, D. & Yuliyanti, R. 2020. Peran Kualitas Audit Dalam Memoderasi Pengaruh Kompetensi Auditor Dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Pencegahan Fraud Star. *Prosiding Seminar Nasional Pakar (pp. 2-9)*.
- Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta
- Sukriah, I. Akram., Inapty, B. A. 2009. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Makalah disajikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XII*, Universitas Sriwijaya Palembang.
- Susiani, R & Edison A. 2017. Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Efektifitas Pengendalian Internal. *Seminar Nasional Akuntansi dan Bisnis (SNAB)*. Fakultas Ekonomi Universitas Widyatama.
- Susilawati & Amawinata, M. R. 2014. Pengaruh Profesionalisme Dan Independensi Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit: Studi Pada Inspektorat Provinsi Jawa Barat. *Jurnal Etikonomi*: 13(2): 191-192.
- Vousinas, G. 2019. Advancing Theory of Fraud: The S.C.O.R.E. Model. *Journal of Financial Crime*, 26(1): 375-378.
- Waluyo, A.D. & Suryono, B. 2015. Pengaruh Kualitas Audit, Audit Fee, dan Profil Kantor Akuntan Publik Terhadap Independensi Auditor. *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi (JIRA)*, 4(1): 14
- Wijaya, R. E. 2020. Pengaruh Good Corporate Governance, Pengendalian Internal, Dan Whistleblowing System Terhadap Efektifitas Pencegahan Kecurangan (Studi Empiris Pada Bank Perkreditan Rakyat Se-Kabupaten Temanggung). *Skripsi Tidak Diterbitkan*. Program Studi Akuntansi, Magelang: Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Muhammadiyah Magelang.
- Wulandari, D. N & Nuryatno, M. 2018. Pengaruh Pengendalian Internal, Kesadaran Anti-Fraud, Integritas, Independensi, Dan Profesionalisme Terhadap Pencegahan Kecurangan. *Jurnal Riset Akuntansi Mercu Buana*, 4(2): 117-125.