

PENGARUH *LOCUS OF CONTROL* DAN *ENVIRONMENTAL RISK FACTORS* TERHADAP KINERJA AUDITOR PEMERINTAH DALAM MELAKSANAKAN AUDIT PEMERINTAHAN (STUDI KASUS PADA BPKP PROPINSI LAMPUNG)

Einde Evana

Universitas Lampung

Denny Kassar

Perguruan Tinggi Tridarma Bandar Lampung

ABSTRACT

This study purposed to understand the effect of locus of control and environmental risk factors to financial and development monitoring board (Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan/BPKP) Lampung province. Sampling method used in this study is purposive judgment sampling method. Data collected by interviewing method and sending questionnaire directly to respondent. From 100 questionnaires, 62 questionnaires returned equal to 62% return rate. Analysis method used in this study is double linear regression by SPSS (Statistical Package for The Social Science). The result shows that Jocus of control an environmental risk factors partially have positive and significant effect to the performance of governmen internal auditor. Partial testing used t-count at 95% of certainty rate and at 5%. Result of hypothesis testing simultaneously shows that locus of control and environmental risk factors variable positively and significantly influence the performance of government internal auditor. Hypothesis testing towards regression coefficient simultaneously used by F-test at 0,228 means that 22,8% of government internal auditor performance can be explained by second variation of independent variable in this study.

Keywords: *Locus of Control; Environmental Risk Factors; Government Internal Auditor Performance*

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Tahun 2001 merupakan tonggak sejarah perubahan sistem pemerintahan Indonesia, dari sistem sentralisasi menjadi sistem desentralisasi yang ditandai dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Berlakunya Undang-Undang tersebut memiliki implikasi yang sangat luas karena terdapat perubahan fundamental bagi Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam pengelolaan keuangan daerah. Dengan sistem desentralisasi

(otonomi), pemerintah daerah mempunyai kewenangan yang cukup luas untuk menjalankan roda pemerintahannya, dalam rangka meningkatkan kesejahteraan dan kemakmuran masyarakat daerah. Di samping adanya kewenangan yang cukup luas, sistem desentralisasi juga memberikan tantangan yang berat bagi pemerintah daerah, karena terbatasnya sumber daya yang dimiliki, terutama sumber daya manusia yang profesional dan sumber dana yang memadai. Berlakunya Undang Undang No 15 tahun 2004 tentang Pengawasan dan Pertanggungjawaban Pengelolaan Keuangan Negara beserta Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No 13 Tahun 2006

tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah mengharuskan setiap laporan keuangan daerah dibuat berdasarkan standarisasinya.

Di lain pihak terdapat keterbatasan sumber data pemerintah yang menimbulkan ketergantungan yang tinggi terhadap auditor internal pemerintah untuk menjalankan akuntabilitas dan transparansi keuangan daerah. Masyarakat memberikan perhatian yang besar pada sumber daya yang digunakan oleh pemerintah yang nyata-nyata milik rakyat. Banyaknya publikasi mengenai runtuhnya keuangan pemerintah kota-kota besar dan adanya penekanan pada akuntabilitas, berimplikasi pada peningkatan permintaan terhadap auditor internal pemerintah.

Dorongan lain terhadap tingginya tuntutan kebutuhan audit pemerintahan di Indonesia adalah artikulasi TAP MPR No. XI/MPR/1999 tentang penyelenggaraan negara yang bersih dan bebas korupsi, kolusi, dan nepotisme, yang menegaskan tekad bangsa Indonesia untuk bersungguh-sungguh mewujudkan penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan yang didasari pada prinsip-prinsip *good governance*. Sebagai tindak lanjut dari kedua bentuk hukum di atas, pemerintah telah menerbitkan Inpres No. 7 tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hal ini dimaksudkan sebagai upaya terobosan dalam pembangunan sistem administrasi negara modern yang andal, demokratis, profesional, efisien, efektif, berkeadilan, bersih, terbuka, partisipatif, dan tanggap terhadap aspirasi rakyat. Selain itu dengan adanya pedoman tersebut diharapkan akan dapat memantapkan pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang akuntabel (LAN, 2000).

Berbagai regulasi di atas menegaskan terhadap tuntutan akuntabilitas pengelolaan dana publik (*public money*) oleh pemerintah, baik pemerintah pusat maupun daerah. Salah satu pilar akuntabilitas publik (*public*

accountability) adalah adanya pengawasan dan pemeriksaan terhadap pengelolaan dana publik yang dilaksanakan oleh pemerintah.

Pentland (2000) menyatakan bahwa penelitian terhadap praktik audit didasarkan pada kondisi lingkungan audit yang sebenarnya di lapangan dan harus mampu menjelaskan baik dalam aspek normatif (perencanaan) maupun dalam aspek praktis (teknologi) auditing sektor publik, sehingga penelitian ini mengeksplorasi faktor pilihan individu auditor internal pemerintah (Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan) dalam mempertimbangkan suatu perjanjian kerja audit pemerintahan.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) turut bertanggung jawab untuk membantu pemerintah daerah dalam memecahkan berbagai kendala yang dihadapi, sesuai dengan bidang tugas dan keahlian yang dimiliki. Oleh karena itu, disamping melaksanakan fungsi pengawasan keuangan dan pembangunan, Perwakilan BPKP pada tiap daerah juga menyusun serangkaian program layanan manajemen yang disiapkan untuk mendukung Pemerintah Provinsi/Kabupaten/ Kota menuju keberhasilan pelaksanaan otonomi daerah.

Sebagai auditor internal pemerintah, BPKP menekankan fokus kinerja pada tiga hal besar, yaitu *good governance*, *risk management*, dan *internal control*. Pengawasan internal yang dilakukan BPKP mencakup lingkup yang lebih luas dari pemeriksaan, karena didalamnya ada unsur pembinaan, konsultasi, *quality assurance*, pendampingan. Alat (*tools*) pengawasan pun bermacam-macam, dari audit (*financial and Performance*), *evaluation program*, sampai pendampingan dan pemberian saksi ahli. Proses pengawasan dilakukan sejak tahap perencanaan, sehingga tidak terjadi ketidaksesuaian (*mismatch*) antara tujuan, perencanaan, dan pelaksanaan.

Kondisi lingkungan utama yang membedakan antara lembaga pemerintah

dengan sektor swasta adalah arena politik di mana lembaga politik tersebut beroperasi. Wallace (2000) menyatakan bahwa sektor pemerintah jelas memiliki suatu dimensi politik dalam pengambilan keputusan yang harus merupakan bagian integral dari setiap analisis.

Penemuan-penemuan riset menguatkan pendapat Wallace, antara lain persaingan politik terkait dengan persaingan pemilu maupun kelompok yang berkepentingan, sehingga hal tersebut menghasilkan peningkatan permintaan bagi pemerintah daerah atas laporan dan informasi akuntansi yang sudah diaudit. Masyarakat dengan segala elemennya seperti wakil rakyat (legislatif), tokoh masyarakat, pemuka agama, tokoh politik, pengamat masalah sosial (pemerintahan), dan lembaga swadaya masyarakat (LSM) pada era keterbukaan seperti saat ini memiliki kepentingan terhadap informasi mengenai kinerja pemerintah sebagai upaya kontrol terhadap akuntabilitas pemerintah.

Dengan demikian dalam konteks ini, kinerja auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan dapat dihubungkan dengan berbagai faktor yang mempengaruhinya. Salah satu faktor yang memiliki hubungan korelasi yang paling penting dengan kinerja auditor dalam lingkungan audit pemerintahan adalah *locus of control* yang diukur melalui pengendalian diri, kepuasan kerja, penelaahan informasi, komunikasi, dan motivasi (Nina, 2006). Sedangkan satu faktor lainnya yang turut memiliki andil besar didalam pengaruh lingkungan audit pemerintahan yaitu *environmental risk factors* yang terdiri dari iklim politis, perubahan kewenangan, persaingan eksekutif, sorotan publik, dan sanksi (Mardiasmo, 2002).

Penelitian ini merupakan replikasi pengembangan atas penelitian yang dilakukan oleh Yandi (2006) dengan judul “Pengaruh *Rewards Instrumentalities* terhadap Kinerja

Auditor Pemerintah dalam Melaksanakan Audit Pemerintah”. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah dalam jumlah variabel dan perbedaan variabel yang diteliti. Pada penelitian kali ini penulis menggunakan variabel yang berbeda karena kinerja auditor pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintah sangat dipengaruhi oleh berbagai macam faktor yang salah satu faktornya adalah pengaruh *locus of control* dan *environmental risk factors*. Berdasarkan latar belakang di atas peneliti bermaksud meneliti kinerja auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Lampung. Penelitian ini menggunakan model yang dikembangkan oleh Mardiasmo (2002) dan Nina (2006). Berdasarkan uraian di atas maka peneliti tertarik untuk menulis judul “Pengaruh *Locus of Control* dan *Environmental Risk Factors* Terhadap Kinerja Auditor Internal Pemerintah Dalam Melaksanakan Audit Pemerintahan (Studi Kasus pada BPKP Provinsi Lampung)”.

Rumusan Masalah

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah *locus of control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan?
2. Apakah *environmental risk factors* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan?

Tujuan Dan Manfaat Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji secara empiris apakah *locus of control* dan *environmental risk factors* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan.

Manfaat penelitian ini adalah:

1. Memberikan bukti empiris kepada pihak-pihak yang terkait mengenai pengaruh *locus of control* dan *environmental risk factors* terhadap kinerja auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan, sehingga bisa dijadikan salah satu indikator penting dalam pengambilan keputusan.
2. Sebagai bahan masukan bagi para auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan baik di pemerintahan pusat maupun di pemerintahan daerah.
3. Sebagai tambahan pengetahuan bagi penulis dan pembaca untuk mendalami bidang studi akuntansi terutama yang berkaitan dengan kajian topik penelitian ini, khususnya tentang audit keuangan daerah.
4. Sebagai referensi bagi penelitian selanjutnya.

TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTHESIS

- a. Auditor Internal Pemerintah
Auditor Internal Pemerintah dibentuk akibat tuntutan dari masyarakat dalam rangka penyelenggaraan pembangunan yang transparan dan penyusunan laporan keuangan yang akuntabel, lembaga non departemen ini didirikan berdasarkan Keputusan Presiden (Keppres) No. 31 Tahun 1983 dengan nama Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).
- b. *Good Governance*
United Nation Development Program (UNDP) memberikan beberapa karakteristik pelaksanaan *good governance*, antara lain *transparency*, *responsiveness*, *consensus orientation*, *equity*, *efficiency* dan *effectiveness*, serta *accountability*. Dari karakteristik tersebut, paling tidak terdapat tiga hal yang dapat diperankan oleh BPKP yaitu terwujudnya transparansi, *value for money*, dan akuntabilitas.

Dalam memberikan layanan kepada masyarakat, pemerintah daerah dan BPKP dituntut lebih responsif atau cepat dan tanggap. Terdapat tiga mekanisme yang dapat dilaksanakan daerah agar lebih responsif, transparan, dan akuntabel serta selanjutnya dapat mewujudkan *good governance*, yaitu:

- a. Mendengarkan suara atau aspirasi masyarakat serta membangun kerjasama pemberdayaan masyarakat.
- b. Memperbaiki *internal rules* dan mekanisme pengendalian.
- c. Membangun iklim kompetisi dalam memberikan layanan terhadap masyarakat serta marketisasi layanan. Ketiga mekanisme tersebut saling berkaitan dan saling menunjang untuk memperbaiki efektivitas pengelolaan pemerintahan daerah.

Manajemen risiko (*risk management*) merupakan salah satu aspek pengelolaan keuangan penting lainnya dalam pewujudan *good governance*. Manajemen risiko dilakukan untuk meminimumkan kerugian yang mungkin terjadi akibat dari adanya ketidakpastian (*uncertainty*) masa depan.

Risiko yang terjadi akibat ketidakpastian masa depan tidak saja dialami oleh sektor swasta, namun juga oleh organisasi sektor publik, termasuk pemerintahan, menghadapi hal yang sama. Risiko akibat ketidakpastian masa depan yang dihadapi oleh pemerintah terkait dengan:

1. Kemungkinan terjadi perubahan politik yang tidak menguntungkan, misalnya terjadi instabilitas politik nasional dan lokal.
2. Kemungkinan terjadi perubahan politik dan ekonomi regional dan internasional, seperti krisis ekonomi dan mata uang, depresi ekonomi,

konflik antar negara, perang, dan sebagainya.

3. Kemungkinan terjadi kriminalitas ekonomi tingkat tinggi sehingga mengganggu perekonomian negara, seperti *money laundering*, *white collar crime*, mafia perbankan, pajak, bea cukai, dan sebagainya.
4. Kemungkinan terjadi kegagalan hukum yang berimplikasi pada keuangan negara, seperti munculnya mafia peradilan.
5. Kemungkinan terjadi bencana alam maupun bencana kemanusiaan.

Akibat permasalahan di atas, BPKP menekankan peran yang lebih besar dalam rangka membantu pemerintah untuk lebih efektif menanggulangi berbagai permasalahan tersebut disamping masalah penataan laporan keuangan daerah.

c. Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (BPKP)

Untuk melaksanakan tugas pokok tersebut BPKP mempunyai beberapa fungsi sebagai berikut:

- a. Merumuskan perencanaan dan program pelaksanaan pengawasan bagi BPKP dan mempersiapkan perumusan perencanaan dan program pelaksanaan pengawasan bagi seluruh aparat pengawasan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.
- b. Memberikan bimbingan dan pembinaan di bidang pengawasan
- c. Memonitor (*monitoring*) pelaksanaan rencana dan mengadakan analisis atas hasil pengawasan seluruh aparat pengawasan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.
- d. Mempersiapkan pedoman (*guidance*) pemeriksaan bagi seluruh aparat pengawasan pemerintah pusat dan daerah.

- e. Melakukan koordinasi teknis mengenai pelaksanaan pengawasan di departemen dan instansi pemerintah lainnya baik di pusat maupun di daerah.
- f. Meningkatkan keterampilan teknis seluruh aparat pengawasan di pusat dan di daerah.
- g. Melakukan pengawasan terhadap semua penerimaan pemerintah pusat dan daerah termasuk pengawasan terhadap pelaksanaan fasilitas pajak, bea, dan cukai.
- h. Melakukan pengawasan terhadap semua pengeluaran pemerintah pusat dan daerah.
- i. Melakukan pengawasan terhadap BUMN, BUMD, dan badan-badan usaha lainnya yang seluruh atau sebagian kekayaannya dimiliki oleh pemerintah pusat dan daerah.
- j. Melakukan pengawasan terhadap badan-badan lain yang seluruh atau sebagian keuangannya dibiayai atau disubsidi atas beban APBN termasuk badan-badan yang didalamnya terdapat kepentingan keuangan dan kepentingan lain dari pemerintah pusat dan daerah karena pemberian hak atau wewenang hukum publik.
- k. Melakukan pengawasan terhadap sistem administrasi pelaksanaan APBN, APBD, BUMN, dan BUMD termasuk pembukuan rekening-rekening pemerintah pada bank.
- l. Melakukan evaluasi terhadap tata kerja administrasi pemerintah yang telah ditetapkan oleh masing-masing instansi.
- m. Melakukan pemeriksaan khusus terhadap kasus-kasus tidak lancarnya pelaksanaan pembangunan dan kasus-kasus yang diperkirakan mengandung unsur penyimpangan yang merugikan pemerintah pusat, pemerintah daerah, BUMN, dan BUMD.

- n. Melakukan pemeriksaan akuntan untuk memberikan pendapat akuntan terhadap BUMN, BUMD, dan badan-badan lainnya bila hal tersebut dianggap perlu.
 - o. Melakukan pengawasan kegiatan Kantor Akuntan Publik (KAP)
- d. Pengawasan oleh BPKP mencakup sbb:
- 1. Pemeriksaan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.
 - 2. Penilaian tentang daya guna dan kehematan (efisiensi) dalam penggunaan sarana dan prasarana yang tersedia.
 - 3. Penilaian hasil guna dan manfaat yang direncanakan dari suatu program yang terorganisir.
- e. Kinerja Auditor Internal Pemerintah
- 1. Pengertian Kinerja Auditor Internal Pemerintah

Mardiasmo (2002) mendefinisikan kinerja auditor internal pemerintah sebagai kecakapan auditor dalam melaksanakan kegiatan-kegiatan audit pemerintahan antara lain perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan, ruang lingkup, pemeriksaan, dan representasi. Kinerja auditor internal pemerintah adalah ukuran seberapa efektif dan efisien auditor telah bekerja untuk mencapai tujuan yang diharapkan masyarakat (Yandi, 2006). Berikut ini beberapa ukuran yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja auditor internal pemerintah menurut Yandi (2006), berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) UU No.15 tahun 2004:

- a. Kemampuan auditor untuk membuat perencanaan audit

Perencanaan yang baik dapat meningkatkan fokus dan fleksibilitas auditor dalam menangani pekerjaannya. Masalah fokus dan fleksibilitas merupakan dua hal penting dalam lingkungan audit yang *uncertainty*. Kemampuan auditor dalam membuat perencanaan dapat menjadi salah satu indikator untuk mengukur kinerja auditor.

- b. Kemampuan untuk mencapai target
Kinerja auditor dapat diukur dari kemampuan mereka untuk mencapai apa yang telah direncanakan (Mardiasmo, 2002). Target harus cukup spesifik, melibatkan partisipan, realistis, dan dapat diandalkan serta memiliki rentang waktu yang jelas
- c. Hasil temuan yang efektif (*audit finding*)

Intensitas auditor internal pemerintah dalam menghadapi dan memberikan kesimpulan terhadap hasil temuannya menunjukkan tingkat kepercayaan yang berbeda pada masyarakat. Kepercayaan yang baik ini dapat timbul jika kinerja auditor dapat menghasilkan informasi yang baik kepada masyarakat luas.

2. Pengukuran Kinerja

Pemerintah daerah sering dinilai sebagai sarang inefisiensi, pemborosan, dan sumber kebocoran dana. Tuntutan baru muncul agar pemerintah daerah memperhatikan *value for money* yang mempertimbangkan *input*, *output*, dan *outcome* secara bersama-sama. Dalam pengukuran kinerja *value for money*, efisiensi dapat dibagi menjadi dua,

yaitu efisiensi alokasi dan efisiensi teknis atau manajerial. Efisiensi alokasi terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya *input* pada tingkat kapasitas optimal. Efisiensi teknis terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya *input* pada tingkat *output* tertentu. Kedua efisiensi tersebut merupakan alat untuk mencapai kesejahteraan masyarakat apabila dilaksanakan atas pertimbangan keadilan dan keberpihakan terhadap rakyat (Mardiasmo, 2002).

Dalam melaksanakan hal tersebut pemerintah daerah dibantu oleh BPKP (auditor internal pemerintah) untuk mengimplementasikannya. Hal tersebut juga memerhatikan dua faktor penting dalam pengukuran kinerja auditor internal pemerintah yaitu *locus of control* dan *environmental risk factors*.

3. Penilaian Kinerja

Salah satu faktor yang memerlukan perhatian agar penilaian kinerja dapat berhasil sesuai dengan tujuannya adalah penetapan kriteria penilaian yang akan digunakan sebagai standar penilaian. Koesmono (2005) berpendapat bahwa syarat-syarat agar suatu sistem penilaian kinerja efektif, harus memenuhi hal-hal sebagai berikut

- a. *Relevance* (keterikatan yang bermakna)
Sistem penilaian kinerja hanya mengukur hal-hal yang mempunyai keterikatan langsung (relevansi) dengan prestasi kerja dalam suatu jabatan tertentu (*job performance*). Oleh karena itu, penilaian kinerja harus memperhatikan kegiatan-kegiatan

yang dilakukan oleh seseorang pada jabatan tertentu yang dapat dilihat dari hasil analisis jabatan tertentu.

- b. *Sensitivity* (kepekaan)
Sistem penilaian harus memiliki kepekaan untuk membedakan auditor yang produktif dengan yang tidak produktif.
- c. *Reliability* (keterandalan)
Sistem penilaian kinerja harus dapat dipercaya dan mempunyai tolok ukur yang dapat diandalkan, konsisten, dan stabil.
- d. *Acceptability* (dapat diterima)
Kinerja yang harus dicapai hendaknya dapat diterima dan mengerti baik oleh penilai maupun oleh yang dinilai. Komunikasi dan kerja sama aktif antara atasan dan bawahan sangat diperlukan dalam pelaksanaan penilaian ini.
- e. *Practicality* (bersifat praktis)
Formulir penilaian kinerja yang mudah digunakan dan dimengerti oleh atasan dan bawahan. Pengisian formulir yang tidak rumit atau berbelit-belit, baik yang menyangkut administrasi maupun interpretasi.

4. Standar Kinerja

Standar kinerja harus dinyatakan secara tertulis dalam upaya menggambarkan kinerja yang sungguh-sungguh memuaskan untuk tugas yang kritis maupun yang tidak kritis. Setiap standar harus menunjuk pada aspek spesifik pekerjaan. Pengukuran kinerja terhadap standar lebih mudah dilakukan dalam analisis kuantitatif. Berdasarkan SAP dan UU No.15/2004 pekerjaan auditor memiliki sebuah komponen

tambahan, yaitu di samping merefleksikan hasil kinerja auditor itu sendiri, juga mencerminkan hasil kinerja unit organisasional yang menjadi tanggung jawab auditor bersangkutan.

f. Pengertian *Locus of Control*

Locus of control adalah cara pandang seorang auditor bagaimana dia bisa atau tidak mempengaruhi kehidupan yang dijalaninya. Menurut Nina (2006), *locus of control* adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak untuk mengendalikan (*control*) peristiwa yang terjadi padanya. *Locus of control* dapat dibagi menjadi dua bagian, yaitu *locus of control* internal dan eksternal.

Priyono (2001) menyatakan bahwa *locus of control* internal ditunjukkan dengan pandangan bahwa peristiwa baik atau buruk yang terjadi diakibatkan oleh tindakan seseorang. Oleh karena itu, terjadinya suatu peristiwa berada dalam kendali seseorang. Sedangkan *locus of control* eksternal ditunjukkan dengan pandangan bahwa peristiwa baik atau buruk yang terjadi tidak berhubungan dengan perilaku seseorang pada situasi tertentu. Oleh karena itu, disebut di luar kendali seseorang. Setiap auditor memiliki *locus of control* tertentu yang berada di antara kedua ekstrem tersebut. Indikator *locus of control* pengendalian diri, kepuasan kerja, penelaahan informasi, komunikasi, dan motivasi (Nina, 2006). Selanjutnya dijelaskan sebagai berikut :

(1). Pengendalian Diri

Pengendalian diri berhubungan dengan sikap seorang auditor yang dapat beradaptasi dengan lingkungan sekitarnya. Pengendalian diri juga bisa diartikan sebagai sikap seseorang dengan lebih mengutamakan logika daripada emosi.

(2). Kepuasan Kerja : Kepuasan kerja berhubungan dengan sikap seorang auditor terhadap pekerjaan sebagai perbedaan antara banyaknya ganjaran yang diterima auditor dan banyaknya yang diyakini yang seharusnya diterima. Dalam Nina (2006) menyatakan bahwa kepuasan kerja memiliki tiga dimensi, yaitu:

- a. Kepuasan kerja tidak dapat dilihat, hanya bisa diduga.
- b. Kepuasan kerja mencerminkan hubungan dengan berbagai sikap lainnya dari para individual.
- c. Kepuasan kerja sering ditentukan oleh sejauh mana hasil kerja memenuhi atau melebihi harapan seseorang.

Kepuasan kerja merupakan salah satu faktor penting yang mempengaruhi kepuasan hidup karena sebagian besar waktu manusia dihabiskan di tempat kerja (Nina, 2006).

(3). Penelaahan Informasi

Penelaahan Informasi berhubungan dengan cara seorang auditor menerima dan mengolah informasi yang didapat sesuai dengan kebutuhannya.

(4). Komunikasi

Menurut Gilbert dan H.R. Marconi (2000) komunikasi adalah suatu proses pertukaran informasi antara individu-individu melalui suatu sistem, baik dengan simbol-simbol, sinyal-sinyal, maupun perilaku atau tindakan. Sebagai suatu proses, komunikasi mempunyai persamaan dengan bagaimana seseorang mengekspresikan perasaan, ada hal-hal yang berlawanan (kontradiktif), ada hal-hal yang sejalan (selaras) serta meliputi proses menulis, mendengarkan, dan bertukar informasi.

(5). Motivasi

Menurut Nina (2006), motivasi adalah sesuatu yang memulai gerakan, sesuatu yang membuat orang bertindak atau berperilaku dalam cara-cara tertentu. Dalam Nina (2006) mengungkapkan

motivasi sebagai keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai suatu tujuan. Motivasi dibagi menjadi dua, yaitu motivasi positif dan motivasi negatif. Motivasi positif adalah proses untuk mencoba mempengaruhi orang lain agar menjalankan sesuatu yang kita inginkan dengan cara memberikan kemungkinan untuk mendapatkan *reward*. Motivasi negatif adalah proses untuk mempengaruhi seseorang agar mau melakukan sesuatu yang kita inginkan tapi teknik dasar yang digunakan adalah lewat kekuatan-kekuatan.

g. Pengertian *Environmental Risk Factors*

Persyaratan yang ditentukan oleh lembaga legislatif dan eksekutif, organisasi profesional dan *General Accounting Standart Board* juga mempengaruhi kinerja auditor internal pemerintah. Perubahan-perubahan kewenangan baru-baru ini (misalnya perubahan standar dan prosedur) dalam akuntansi pemerintahan, auditing, dan pelaporan beberapa tahun terakhir ini merupakan hal yang penting dan tampaknya cenderung berlanjut dengan fokus usaha. Atau secara umum reformasi (*accounting reform, management reform, budgeting reform, audit reform, dan entities reform*) yang memunculkan aturan main berikut kewenangan dan sanksi yang baru juga berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pemerintah antara lain :

(1). Iklim Politis

Kinerja auditor internal pemerintah dapat dipengaruhi oleh keputusan pemerintah dan tingginya sorotan media pers (media cetak dan elektronik) terhadap kinerja keuangan pemerintah atau karena banyaknya persaingan pada pimpinan dan calon pemimpin baru di lingkungan pemerintah.

(2). Perubahan Kewenangan

Kinerja auditor internal pemerintah dapat dipengaruhi oleh banyaknya perubahan aturan atau regulasi (*accounting reform, management reform, budgeting reform, audit reform, dan entities reform*) dari pemerintah (baik berupa peraturan yang berasal dari presiden, menteri, maupun pemerintah daerah).

(3). Persaingan eksekutif

Persaingan eksekutif dalam rangka pemilihan presiden dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan yang dikeluarkan oleh pemerintah dengan BPKP sebagai lembaga pengawas dan pemeriksa internalnya.

(4). Sorotan public

Harapan publik mengenai kualitas laporan keuangan pemerintah yang akuntabel dan transparan menjadi tugas prioritas utama BPKP dalam menciptakan *good governance* dan *clean governance*, walaupun merupakan beban tersendiri bagi BPKP karena kinerja keuangan pemerintah masih kurang memuaskan.

(5). Sanksi

Dalam rangka menciptakan kualitas laporan keuangan yang kredibel, kinerja BPKP sangat dipengaruhi oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini dilakukan untuk menghindari sanksi yang berat apabila dalam fungsi pengawasan dan pemeriksaannya BPKP melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Penurunan Hipotesis

Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini berkaitan dengan signifikan atau tidaknya suatu pengaruh dari variabel-variabel independen, yaitu *locus of control* (pengendalian diri, kepuasan kerja, penelaahan informasi, komunikasi, motivasi) dan *environmental risk factors* (iklim politis, perubahan kewenangan, persaingan eksekutif,

sorotan publik, sanksi) terhadap variabel dependennya yaitu kinerja auditor internal pemerintah. Adapun hipotesis yang dibuat adalah:

H₁: *Locus of Control* berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan.

H₂: *Environmental Risk Factors* berpengaruh positif terhadap kinerja auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan.

H₃: *Locus of Control* dan *Environmental Risk Factors* secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap kinerja auditor internal pemerintah dalam melaksanakan audit pemerintahan.

METODE PENELITIAN

1. Data Penelitian

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh secara langsung dari responden. Data primer diperoleh dengan menggunakan kuisisioner berisi daftar pernyataan dan pertanyaan yang terstruktur dengan tujuan untuk mengumpulkan informasi dari para auditor internal pemerintah yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Lampung sebagai responden dalam penelitian ini.

2. Penentuan Sampel

Teknik penarikan sampel dalam penelitian ini adalah dengan metode *purposive judgement sampling*, artinya bahwa sampel dalam penelitian ini harus memenuhi kriteria yang telah ditetapkan oleh penulis. Kriteria yang digunakan dalam penelitian ini adalah responden yang merupakan auditor internal pemerintah pada Badan Pengawasan Keuangan dan

Pembangunan (BPKP) Provinsi Lampung, yang terdiri dari lima bidang yang berbeda yaitu Bidang Pengawasan Instansi Pemerintah Pusat, Bidang Akuntabilitas Pemerintah Daerah, Bidang Akuntan Negara, Bidang Investigasi, dan Kelompok Jabatan Fungsional.

3. Operasionalisasi Variabel Penelitian

a. Variabel Dependen

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah kinerja auditor internal pemerintah yaitu kinerja individu dalam kegiatan-kegiatan audit pemerintahan diukur dengan menggunakan instrumen *self rating*. Kinerja auditor internal pemerintah yang diukur meliputi delapan dimensi, yaitu: perencanaan (*planning*), investigasi (*investigation*), pengkoordinasian (*coordination*), evaluasi (*evaluation*), pengawasan (*supervision*), ruang lingkup (*scope*), pemeriksaan (*examination*), dan perwakilan (*representation*).

b. Variabel Independen

Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini diwakili oleh *locus of control* dan *environmental risk factors*. Dalam penelitian ini *locus of control* terdiri atas pengendalian diri, kepuasan kerja, penelaahan informasi, komunikasi, dan motivasi; dan *environmental risk factors* terdiri atas iklim politis, perubahan kewenangan, persaingan eksekutif, sorotan publik, dan sanksi.

4. Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian ini adalah kuisisioner serta penentuan skor. Kuisisioner yang digunakan dalam penelitian ini diadopsi dari:

a. Variabel kinerja auditor internal pemerintah ini diukur dengan menggunakan instrumen yang

dikembangkan oleh Mardiasmo (2002) berdasarkan UU No.15/2004 yang telah diuji oleh Yandi (2006). Pengukuran ini terdiri dari delapan dimensi, yaitu: perencanaan (*planning*), investigasi (*investigation*), pengkoordinasian (*coordination*), evaluasi (*evaluation*), pengawasan (*supervision*), ruang lingkup (*scope*), pemeriksaan (*examination*), dan perwakilan (*representation*). Jawaban atas daftar pertanyaan ini disusun menggunakan skala likert, dengan alternatif jawaban dari 1 sampai dengan 9.

- b. Variabel *Locus of control* (pengendalian diri, kepuasan kerja, penelaahan informasi, komunikasi, motivasi) dan *environmental risk factors* (iklim politis, perubahan kewenangan, persaingan eksekutif, sorotan publik, sanksi) menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Indra Bastian (2001) terdiri dari 5 item pertanyaan dan menggunakan skala likert 1 sampai dengan 5. Alternatif jawaban 1 (satu) berarti tidak setuju sedangkan alternatif jawaban 5 (lima) berarti sangat setuju.

5. Alat Analisis

a. Uji Validitas

Dengan mempergunakan instrumen penelitian yang memiliki validitas yang tinggi, hasil penelitian mampu menjelaskan masalah penelitian sesuai dengan keadaan atau kejadian sebenarnya. Metode yang digunakan dalam uji validitas ini adalah korelasi *product moment* yang dikembangkan oleh Pearson dengan menggunakan bantuan program SPSS.

$$r_{xy} = \frac{n(\Sigma XY) - (\Sigma X \Sigma Y)}{\sqrt{[n\Sigma X^2 - (\Sigma X)^2][n\Sigma Y^2 - (\Sigma Y)^2]}}$$

Keterangan:

- r = koefisien korelasi antara x dan y
 x = jumlah skor variabel x
 y = jumlah skor variabel y
 xy = jumlah hasil kali antar x dan y
 n = jumlah responden

b. Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui konsistensi dan ketepatan pengukuran, apabila pengukuran dilakukan pada objek yang sama berulang kali dengan instrumen yang sama. Pengujian reliabilitas ini menggunakan uji statistik dengan teknik *Cronbach Alpha*. Menurut Ghazali (2007) bahwa suatu variabel dapat dinyatakan reliabel jika menghasilkan nilai *Croanbach Alpha* > 0,60. Adapun rumus *Croanbach's Alpha* yang digunakan adalah:

$$r_{11} = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\varepsilon\sigma_b^2}{\sigma_t^2} \right)$$

Keterangan:

- r_{11} = reliabilitas instrumen
 k = banyaknya butir pertanyaan atau banyaknya soal
 σ_b^2 = jumlah varians butir varians total
 σ_t^2 = varians total

c. Pengujian Asumsi Regresi Linear Berganda

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji keberadaan distribusi normal dalam sebuah model regresi, variabel dependen, variabel independen, atau keduanya. Model regresi yang baik

memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Uji normalitas dalam penelitian ini menggunakan statistik *One Sample Kolmogorov-Smirnov (K-S) Test*. Untuk menguji normalitas data dapat dilihat dari nilai *Asymp. Sig.* Pedoman pengambilan keputusan atas uji normalitas yang dilakukan adalah sebagai berikut:

- Jika nilai *Asymp. Sig.* < tingkat alpha yang ditetapkan 5% (0,05) maka data tidak berdistribusi normal.
- Jika nilai *Asymp. Sig.* > tingkat alpha yang ditetapkan 5% (0,05) maka data berdistribusi normal.

Uji Multikolinieritas

Uji Multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Multikolinieritas menyebabkan standar *error* akan semakin besar dan meningkatkan tingkat korelasi antar variabel. Metode yang digunakan untuk mendeteksi adanya multikolinieritas pada penelitian ini adalah dengan menggunakan nilai *Variance Inflation Factor (VIF)*. Masalah multikolinieritas terjadi jika nilai *Tolerancenya* < 0,10 atau sama dengan nilai *Variance Inflation Factor (VIF)* >10. Besarnya VIF dapat dirumuskan:

$$VIF = \frac{1}{\text{Tolerance}}$$

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi masih terjadi ketidaksamaan *variance* dari *residual* satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika *variance*

dari *residual* satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau yang tidak terjadi heteroskedastisitas. Untuk mendeteksi ada tidaknya heteroskedastisitas, pengujian ini dilakukan dengan melihat grafik *scatterplot* antara variabel dependen (ZPRED) dengan residualnya (SRESID). Deteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara SRESID dan ZPRED di mana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi dan sumbu X adalah residualnya yang telah *di-studentized*. Dasar analisis:

- i. Jika ada pola tertentu seperti gambar membentuk kumpulan koordinat (titik) yang cenderung ke kanan, ke kiri, ke atas dan ke bawah kemudian menurun dan pola-pola lainnya, maka mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas.
- ii. Jika tidak ada pola yang jelas serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas.

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode t-1 (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi. Autokorelasi muncul karena observasi yang berurutan sepanjang waktu berkaitan satu sama lainnya. Model regresi yang baik

adalah regresi yang bebas dari autokorelasi. Uji autokorelasi akan dilakukan dengan *DurbinWatson Test*. Pengambilan keputusan ada tidaknya autokorelasi :

- Nilai DW terletak di antara du dan $4 - du$, maka autokorelasi sama dengan nol dan dapat diartikan tidak ada autokorelasi ($du < DW < 4-du$).
- Nilai DW terletak dibawah *lower bound* (dl), maka akan mempunyai koefisien lebih besar dari nol dan memiliki autokorelasi positif ($0 < DW < dl$).
- Nilai $DW > (4 - dl)$, maka koefisien korelasi kurang dari nol, sehingga memiliki autokorelasi negatif.
- Nilai DW terletak diantara batas atas (du) dan batas bawah (dl) atau terletak antara $(4 - du)$ dan $(4 - dl)$ sehingga hasilnya tidak dapat disimpulkan.

Analisis Regresi Linier Berganda

Analisis ini digunakan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh variabel independen (*locus of control* (pengendalian diri, kepuasan kerja, penelaahan informasi, komunikasi, motivasi) dan *environmental risk factors* (iklim politis, perubahan kewenangan, persaingan eksekutif, sorotan publik, sanksi)) terhadap variabel dependen (kinerja auditor internal pemerintah), jika memang di antara keduanya terdapat pengaruh yang signifikan. Model analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linier berganda dengan persamaan sebagai berikut :

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

Keterangan:

Y = kinerja auditor internal pemerintah

a = konstanta

b = koefisien regresi

X_1 = *locus of control*

X_2 = *environmental risk factors*

e = *standar error*

Pengolahan data dilakukan dengan menggunakan bantuan SPSS (*Statistical Package for The Social Science*) versi 13.0. Hubungan dan kontribusi variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial menyatakan besarnya hubungan dan kontribusi suatu variabel independen terhadap variabel dependen tanpa dipengaruhi variabel independen lainnya. Untuk menilai hubungan variabel independen dengan variabel dependen secara parsial digunakan koefisien relasi parsial (r). Untuk mengukur besarnya kontribusi variabel independen terhadap variasi (naik turun) variabel dependen secara parsial digunakan koefisien determinasi (r^2) yang diperoleh dengan mengkuadratkan relasi parsial (r). Tingkat keeratan hubungan yang terjadi antara variabel independen dengan variabel dependen dari koefisien korelasi baik secara parsial maupun simultan diperlukan suatu batasan. Tabel di bawah ini menunjukkan besarnya koefisien korelasi (r), koefisien determinasi (r^2), dan interpretasi koefisien korelasi menurut Sugiyono (2006).

Tabel 1 Interpretasi Koefisien Korelasi

Interval Koefisien	Tingkat Hubungan
0,00 - 0,199	Sangat Rendah
0,20 - 0,399	Rendah
0,40 - 0,599	Sedang
0,60 - 0,799	Kuat
0,80 - 1,000	Sangat Kuat

Sumber: Sugiyono (2006)

Hubungan dan kontribusi variabel independen terhadap variabel dependen secara simultan menyatakan besarnya hubungan dan kontribusi suatu variabel

independen terhadap variabel dependen secara bersama-sama. Untuk menilai hubungan variabel independen secara simultan digunakan koefisien korelasi (R). Untuk mengukur besarnya kontribusi variabel independen terhadap variasi (naik turun) variabel dependen secara simultan digunakan *adjusted R²*.

d. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan untuk mengetahui pengaruh signifikansi dari variabel independen (*locus of control* dan *environmental risk factors*) terhadap variabel dependen (kinerja auditor internal pemerintah) baik secara parsial maupun simultan. Pengujian di atas mengikuti sebaran *t-student* dengan taraf kesalahan satu sisi $\alpha = 0,05$. Penentuan signifikansinya dilihat melalui tabel-t. Bila *p-value* < α atau $t_{hitung} > t_{tabel}$ maka korelasi signifikan. Sebaliknya, bila *p-value* $\geq \alpha$ atau $t_{hitung} \leq t_{tabel}$ maka korelasi tidak signifikan. Pengujian hipotesis terhadap koefisien regresi secara simultan dilakukan dengan uji-F pada tingkat keyakinan 95% dan

tingkat kesalahan analisis (α) 5% dengan $d.f_1 = k-1$ dan $d.f_2 = n-k$. Apabila diperoleh dari hasil perhitungan nilai sig F < dari nilai α (0,05) maka dapat disimpulkan bahwa secara bersama-sama variabel independen berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

1. Pengujian Instrumen Penelitian

a. Uji Validitas

Pengujian ini disebut juga *construct validity*, yaitu melakukan korelasi antar skor butir pertanyaan dengan total skor konstruk atau variabel. Uji validitas dalam penelitian ini menggunakan korelasi *Product Moment* dengan jumlah responden $n=54$ dan tingkat signifikansi 5% maka butir kuisioner dikatakan valid jika $r_{hitung} > r_{tabel}$ ($r_{tabel} = 0,266$). Apabila sebaliknya r_{hitung} kurang dari 0,266 maka instrumen pengukuran tersebut dinyatakan tidak valid. Adapun rincian hasil pengujian validitas ini dapat dilihat dari tabel 2.

Tabel 2 Hasil Uji Validitas

No	Variabel	Item Soal	r-hitung	r-tabel	Status
1.	<i>Locus of Control</i>	P1	0,460	0,266	Valid
		P2	0,461	0,266	Valid
		P3	0,430	0,266	Valid
		P4	0,504	0,266	Valid
		P5	0,515	0,266	Valid
2.	<i>Environtmental Risk Factor</i>	P6	0,351	0,266	Valid
		P7	0,396	0,266	Valid
		P8	0,286	0,266	Valid
		P9	0,316	0,266	Valid
		P10	0,287	0,266	Valid
3.	Kinerja Auditor Pemerintah	P11	0,453	0,266	Valid
		P12	0,671	0,266	Valid
		P13	0,580	0,266	Valid
		P14	0,636	0,266	Valid
		P15	0,548	0,266	Valid
		P16	0,622	0,266	Valid
		P17	0,701	0,266	Valid
		P18	0,411	0,266	Valid

Berdasarkan tabel 2 dapat dijelaskan bahwa semua butir pernyataan atau pertanyaan (P1 - P18) memiliki koefisien korelasi > 0,266 sehingga semua *item* pertanyaan tersebut dapat dinyatakan valid dan tidak ada yang harus dihapus dari lembaran kuisioner.

b. Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas digunakan uji statistik *Cronbach Alpha* untuk menunjukkan stabilitas dan konsistensi jawaban terhadap semua *item* dalam kuisioner. Suatu variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60 (Stanislaus Uyanto, 2006). Hasil uji reliabilitas dapat dilihat dalam tabel 3 sebagai berikut:

Tabel 3 Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Koefisien Alpha	Status
<i>Locus of control</i>	0,840	Reliabel
<i>Environmental Risk Factor</i>	0,654	Reliabel
Kinerja Auditor Internal Pemerintah	0,791	Reliabel

Berdasarkan tabel 3 diperoleh nilai koefisien alpha untuk variabel *locus of control* 0,840, variabel *environmental risk factors* 0,654, dan variabel kinerja auditor internal pemerintah sebesar 0,791. Dengan demikian nilai *Cronbach Alpha* > 0,60 untuk setiap variabel. Sehingga data dari kuisioner sebagai alat ukur yang digunakan dalam penelitian ini berstatus reliabel.

2. Pengujian Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Pengujian asumsi normalitas dalam penelitian ini menggunakan statistik *One Sample Kolmogorov - Smirnov (K-S) Test* yang bertujuan untuk menguji keberadaan distribusi normal dalam sebuah model regresi,

variabel dependen, variabel independen, atau keduanya. Berdasarkan tabel 7 di atas menunjukkan bahwa nilai signifikan semua variabel yang dihasilkan lebih besar dari 0,05. Dengan demikian hasil pengujian normalitas menunjukkan bahwa data berdistribusi normal.

b. Uji Multikolinieritas

Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independen. Nilai *Variance Inflation Factor (VIF)* dari masing-masing variabel independen dapat dilihat pada tabel 4 yang menunjukkan hasil uji multikolinieritas variabel-variabel independen dalam penelitian ini.

Tabel 4 Hasil Uji Multikolinieritas

Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
<i>Locus of control</i>	0,992	1,008	Bebas Multikolinieritas
<i>Environmental risk factors</i>	0,992	1,008	Bebas Multikolinieritas

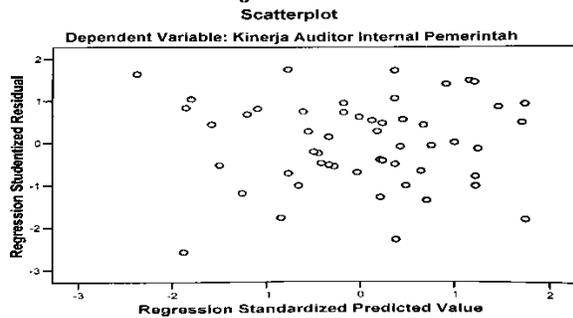
Berdasarkan tabel hasil uji multikolinieritas di atas diketahui bahwa variabel *locus of control* memiliki nilai *Tolerance* sebesar 0,992 (> 0,10) dan VIF sebesar 1,008 (< 10). Variabel *environmental risk factors* memiliki nilai *Tolerance* sebesar 0,992 (> 0,10) dan VIF sebesar 1,008 (<10). Dengan demikian, dapat diambil keputusan bahwa variabel independen dalam penelitian

ini memiliki nilai *Variance Inflation Factor (VIF)* kurang dari 10 (< 10) dan *Tolerance* lebih dari 0,10 (> 0,10). Sehingga dapat disimpulkan bahwa hasil analisis menunjukkan tidak terjadi multikolinieritas pada model regresi yang dihasilkan.

c. Uji Heteroskedastisitas

Berdasarkan gambar 1 terlihat bahwa titik-titik menyebar secara acak, tidak membentuk suatu pola tertentu yang jelas, serta tersebar merata di atas maupun di bawah angka nol pada sumbu Y. Dengan demikian dapat diambil keputusan bahwa model regresi dalam penelitian ini tidak mengalami gangguan heteroskedastisitas, sehingga model regresi layak digunakan dalam penelitian ini.

Gambar 1 Hasil Uji Heteroskedastisitas



d. Uji Autokorelasi

Berdasarkan tabel 5 dapat dilihat bahwa nilai DW yaitu sebesar 1,570 yang akan dibandingkan dengan nilai 16able dengan menggunakan derajat kepercayaan 5%, jumlah sampel 54 dan jumlah 16able16le bebas 2 maka diperoleh nilai 16able yaitu $dl = 1,490$ dan $du = 1,640$. Sehingga untuk bebas dari masalah autokorelasi nilai DW yaitu $1,490 < DW < 1,640$. Maka dapat disimpulkan bahwa nilai $DW = 1,570$ berada pada nilai $1,490 < DW < 1,640$ yang berarti tidak terdapat autokorelasi pada model regresi.

Tabel 5 Hasil Uji Autokorelasi Model Summary (b)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.507(a)	.257	.228	.57511	1.570

- a. Predictors: (Constant), *Locus of Control*, *Environmental Risk Factors*
- b. Dependent Variable: Kinerja Auditor Internal Pemerintah

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan untuk mengetahui pengaruh signifikansi dari variabel independen (*locus of control* dan *environmental risk factors*) terhadap variabel dependen (kinerja auditor internal pemerintah) baik secara parsial maupun simultan:

e. Uji Hipotesis Secara Parsial (Uji-t)

Pengujian ini menggunakan uji t-hitung : pada tingkat keyakinan 95% dan tingkat kesalahan analisis (α) 5% dengan d.f = n-k, di mana n = besarnya sampel dan k = jumlah variabel. Untuk menguji hipotesis secara parsial dari masing-masing variabel maka harus memenuhi nilai $sig < 0,05$ sehingga hipotesis yang menyatakan masing-masing variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen dapat diterima. Hasil pengujian hipotesis secara parsial dapat dilihat pada tabel 6 berikut ini:

Tabel 6 Hasil Uji-t dengan Tingkat Keyakinan 95%

Variabel Independen	r	r ²	B	t-Hitung	Sig.	Keputusan
<i>Locus of control</i>	0,321	0,103	0,452	2,944	0,005	<i>Ha</i> ₁ diterima
<i>Environmental risk factors</i>	0,361	0,130	0,406	3,244	0,002	<i>Ha</i> ₂ diterima

Hubungan dan kontribusi variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial menyatakan besarnya hubungan dan kontribusi suatu variabel independen terhadap variabel dependen tanpa dipengaruhi variabel independen lainnya. Untuk menilai hubungan variabel independen dengan variabel dependen secara parsial digunakan koefisien relasi parsial (r). Untuk mengukur besarnya kontribusi variabel independen terhadap variasi (naik turun) variabel dependen secara parsial digunakan koefisien determinasi (r^2) yang diperoleh dengan mengkuadratkan relasi parsial (r).

Berdasarkan tabel 6 dapat dijelaskan bahwa :

- a) Nilai koefisien korelasi (r) variabel *locus of control* sebesar 0,321 menyatakan bahwa hubungan antara *locus of control* dengan kinerja auditor internal pemerintah adalah rendah (0,20 - 0,399). Nilai *adjusted r²* untuk independensi sebesar 0,103 menunjukkan kontribusi dari *locus of control* terhadap kinerja auditor internal pemerintah sebesar 10,3%. Nilai koefisien yang bertanda positif menunjukkan semakin tinggi *locus of control* akan membuat kinerja auditor internal pemerintah menjadi meningkat. Pengaruh *locus of control* terhadap kinerja auditor internal pemerintah menunjukkan bahwa nilai sig (*significance*) < 0,05 yaitu 0,005 < 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa Ha_1 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa *locus of control* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah.
- b) Nilai koefisien korelasi (r) variabel insentif sebesar 0,361 menyatakan bahwa hubungan

antara *environmental risk factors* dengan kinerja auditor internal pemerintah adalah rendah (0,20 - 0,399). Nilai *adjusted r²* untuk *environmental risk factors* sebesar 0,130 menunjukkan kontribusi dari *environmental risk factors* terhadap kinerja auditor internal pemerintah sebesar 13,0%. Nilai koefisien yang bertanda positif menunjukkan semakin baik *environmental risk factors* mengakibatkan kinerja auditor internal pemerintah menjadi semakin tinggi. Pengaruh *environmental risk factors* terhadap kinerja auditor internal pemerintah menunjukkan bahwa nilai sig (*significance*) < 0,05 yaitu 0,002 < 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa Ha_2 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa *environmental risk factors* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah.

f. Uji Hipotesis Secara Stimultan (Uji-F)

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah semua variabel independen yang diamati secara bersama-sama memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. Pengujian hipotesis terhadap koefisien regresi secara stimultan dilakukan dengan uji-F pada tingkat keyakinan 95% dan tingkat kesalahan analisis (α) 5% dengan $d.f_1 = k-1$ dan $d.f_2 = n-k$. Apabila diperoleh dari hasil perhitungan nilai sig F < dari nilai α (0,05) maka dapat disimpulkan bahwa secara bersama-sama variabel independen berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen. Hasil pengujian hipotesis secara stimultan dapat dilihat pada tabel 7 berikut ini:

Tabel 7. Hasil Uji-F dengan Tingkat Keyakinan 95%

R	Adjusted R Square	F-Hitung	Sig.	Keputusan
0,507	0,228	8,806	0,001	Ha_3 diterima

Berdasarkan tabel hasil pengujian hipotesis secara stimultan di atas terlihat bahwa nilai sig < 0,05 yaitu 0,001 < 0,05. Hal ini

menunjukkan bahwa Ha_3 dapat diterima. Sehingga dapat disimpulkan bahwa *locus of*

control dan *environmental risk factors* secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah. Dari hasil perhitungan diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 2,525 + 0,452 X_1 + 0,406 X_2$$

Untuk menilai hubungan variabel independen secara simultan digunakan koefisien korelasi (R). Untuk mengukur besarnya kontribusi variabel independen terhadap variasi (naik turun) variabel dependen secara simultan digunakan koefisien determinasi (R²). Tetapi untuk model regresi yang memiliki lebih dari dua variabel independen maka digunakan *adjusted R²* sebagai koefisien determinasi.

Berdasarkan tabel hasil pengujian hipotesis secara simultan di atas menunjukkan koefisien korelasi ganda (R) sebesar 0,507. Sedangkan *adjusted R²* sebesar 0,228 yang berarti 22,8% dari kinerja auditor internal pemerintah dapat dijelaskan oleh variasi kedua variabel independen (*locus of control* dan *environmental risk factors*) yang ada dalam model. Sedangkan sisanya (100% - 22,8% = 77,2%) dijelaskan oleh faktor-faktor lain di luar model.

3. Pembahasan

Pengujian hipotesis (1) koefisien regresi b_1 yang dihasilkan bertanda positif menyatakan bahwa adanya pengaruh positif antara *locus of control* terhadap kinerja auditor internal pemerintah. Dengan melihat tingkat signifikansi variabel X_1 (*locus of control*) sebesar 0,005 dapat disimpulkan bahwa *locus of control* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Nina (2006) yang menyatakan bahwa *locus of control* dapat berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja auditor.

Locus of control dapat berdampak besar terhadap perilaku seorang auditor, karena

hampir setiap auditor memandang profesinya sebagai sesuatu yang bernilai, khususnya auditor internal pemerintah. *Locus of control* memiliki nilai intrinsik dalam memenuhi berbagai kebutuhan psikologis seorang auditor. *Locus of control* merupakan perwujudan pencapaian dan sukses serta kadang-kadang meningkatkan harga diri dan profesi seorang auditor. *Locus of control* juga merupakan perilaku (*behavior*) penting yang seringkali dihubungkan dengan kinerja seorang auditor, terutama pada auditor internal pemerintah yang berhubungan dengan masyarakat luas (Nina, 2006).

Pada pengujian hipotesis (2) koefisien regresi b_2 yang dihasilkan bertanda positif menyatakan bahwa adanya pengaruh antara *environmental risk factors* terhadap kinerja auditor internal pemerintah. Dengan melihat tingkat signifikansi variabel X_2 sebesar 0,002 disimpulkan bahwa variabel *environmental risk factors* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah. Hasil ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Mardiasmo (2002) yang menyatakan bahwa *environmental risk factors* berperan dalam menentukan karakter seorang auditor internal pemerintah sehingga kinerja dihasilkan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan oleh pemerintah (eksekutif) maupun masyarakat. Auditor internal pemerintah akan memberikan hasil terbaik yang mampu mereka capai dengan dilandasi keyakinan bahwa dengan melakukan kinerja yang baik maka akan menciptakan lingkungan audit yang lebih kondusif.

Pada pengujian hipotesis (3) menunjukkan bahwa koefisien regresi bertanda positif dan tingkat signifikansi yang diperoleh sebesar 0,001 disimpulkan bahwa *locus of control* dan *environmental risk factors* secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah. *Locus of control* merupakan cara pandang seorang auditor terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak untuk

mengendalikan (*control*) peristiwa yang terjadi padanya, dengan indikator pengendalian diri, kepuasan kerja, penelaahan informasi komunikasi, dan motivasi. Hal tersebut merupakan salah satu persyaratan yang cukup penting terhadap keberhasilan kinerja auditor internal pemerintah karena menentukan sikap dan perilaku auditor internal pemerintah dalam lingkungan audit pemerintahan.

Persyaratan yang ditentukan oleh lembaga legislatif dan eksekutif, organisasi profesional dan GASB juga mempengaruhi kinerja auditor internal pemerintah. Perubahan-perubahan kewenangan (misalnya perubahan standar dan prosedur) dalam akuntansi pemerintahan, auditing, dan pelaporan beberapa tahun terakhir ini merupakan hal yang penting dan tampaknya cenderung berlanjut dengan fokus usaha. Atau secara umum reformasi (*accounting reform, management reform, budgeting reform, audit reform, dan entities reform*) yang memunculkan aturan main berikut kewenangan dan sanksi yang baru juga berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pemerintah. Hal tersebut membuat faktor-faktor lingkungan (*environmental risk factors*) memberikan risiko integral yang diperkirakan dapat mempengaruhi kinerja auditor internal pemerintah untuk melaksanakan audit pemerintahan, lingkungan tersebut terdiri dari iklim politis, perubahan kewenangan, persaingan eksekutif, sorotan publik, dan sanksi.

SIMPULAN DAN SARAN

1. Simpulan

Berdasarkan analisis dan pembahasan yang telah dilakukan mengenai pengaruh *locus of control* dan *environmental risk factors* terhadap kinerja auditor internal pemerintah maka dapat diambil simpulan sebagai berikut:

a. Pengujian hipotesis secara parsial mengungkapkan bukti empiris yang menunjukkan bahwa variabel independen

(*locus of control* dan *environmental risk factors*) secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (kinerja auditor internal pemerintah).

- b. Pengujian hipotesis secara simultan menunjukkan bukti empiris bahwa variabel *locus of control* dan *environmental risk factors* secara simultan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor internal pemerintah. Hal ini ditunjukkan dengan tingkat signifikansi uji-F sebesar 0,001.
- c. Hasil pengujian koefisien determinasi diperoleh nilai *adjusted R²* sebesar 0,228. Hal ini menunjukkan bahwa 22,8% dari kinerja auditor internal pemerintah dapat dijelaskan oleh variasi kedua variabel independen (*locus of control* dan *environmental risk factors*) yang ada dalam model. Sedangkan sisanya (100% - 22,8% = 77,2%) dijelaskan oleh faktor-faktor lain di luar model.

2. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang harus diperhatikan dalam menginterpretasikan hasil penelitian. Seperti penelitian-penelitian empiris lainnya perlu kehati-hatian dalam menggeneralisasikan hasil penelitian. Beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian antara lain:

- a. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini hanya terbatas pada auditor internal pemerintah pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) di Provinsi Lampung.
- b. Hasil penelitian ini hanya dapat dijadikan analisis pada objek penelitian yang terbatas pada kinerja auditor internal pemerintah yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Lampung, sehingga memungkinkan adanya perbedaan hasil dan kesimpulan jika dilakukan untuk kinerja auditor internal pemerintah di wilayah lain.

- c. Dalam penelitian ini pengumpulan data melalui kuisioner dan wawancara sehingga kesimpulan yang diambil berdasarkan pada data yang dikumpulkan melalui penggunaan instrumen secara tertulis dan hasil wawancara.

3. Saran

- a. Bagi peneliti selanjutnya diharapkan dapat mengembangkan instrumen penelitian dengan menambah variabel-variabel lain serta dapat memperluas wilayah penelitian untuk menggambarkan kondisi yang dapat mewakili kinerja auditor internal pemerintah di Indonesia.
- b. Penelitian selanjutnya hendaknya memperluas obyek penelitian, tidak terbatas pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) di Provinsi Lampung, tetapi dapat menjangkau daerah-daerah regional (Sumbagsel) atau nasional sehingga dapat ditentukan kesimpulan yang fundamental dan menyeluruh.
- c. Auditor internal pemerintah di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Lampung agar dapat mempertahankan dan meningkatkan peran *locus of control*, juga memperhatikan peran *environmental risk factors*, sehingga lebih termotivasi untuk meningkatkan kinerjanya dalam rangka menciptakan *good governance* dan *clean governance* di lingkungan pemerintahan daerah maupun pusat.
- d. Pengukuran instrumen dengan cara *self rating* relatif kurang objektif.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Sukrisno. 2004. *Auditing*. Edisi Ketiga. LP-FEUI. Jakarta.
- Bastian, Indra. 2001. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*. BPFE Yogyakarta. Yogyakarta,

Donovan, O. 2002. "Environmental Risk Factors in the Annual Reports: Extending the Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory", *Accounting, Auditing, and Accountability Journal* Vol. 15. New York.

Furtwengler, Dale. 2002. *Penilaian Kinerja*. Balai Penerbit Andi. Yogyakarta.

Ghozali, Imam. 2007. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.

Ghozali, Imam. 2007. *Teori Akuntansi*. Balai Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.

Gilbert, Siegel dan Marconi, H.R. 2000. *Behavioral Accounting*. South-Western Publishing Co. Chicago.

IAI-Kompartemen Akuntan Pemerintah. 2001. *Standar Profesional Akuntan*. Salemba Empat. Jakarta.

Indriantoro, Nur dan Supomo, Bambang. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*. BPFE Yogyakarta. Yogyakarta.

Koesmono, H. 2005. *Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Motivasi dan Kepuasan Kerja*. Fakultas Ekonomi UGM. Yogyakarta.

Kurnianingsih, Retno. 2000. *Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja dan Sistem Penghargaan Terhadap Keefektifan Penerapan Teknik Total Quality Management*. Simposium Nasional Akuntansi III Jakarta.

- LAN. 2000. *Akuntabilitas dan Good Governance*. Lembaga Administrasi Negara. Jakarta.
- Mangkunegara. 2001. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Remaja Rosdakarya. Bandung.
- Mardiasmo. 2002. *Pengaruh Rewards Instrumentalities dan Environmental Risk Factors terhadap Motivasi Partner Auditor Independen untuk Melaksanakan Audit Pemerintah*. Fakultas Ekonomi UGM. Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2006. *Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance*. Fakultas Ekonomi UGM. Yogyakarta.
- Mulyadi. 2001. *Sistem Manajemen Kinerja (Performance Management System)*. Gramedia Pustaka Utama. Jakarta.
- Nina, B. Purba,. 2006. *Peran Locus of Control, Senioritas, dan Kesadaran Etis Terhadap Perilaku Auditor Dalam Situasi Konflik Audit*. Skripsi FE Unila. Lampung.
- Prasetyo, Priyono. 2001. *Pengaruh Locus of Control Terhadap Hubungan Antara Ketidakpastian Lingkungan dengan Karakteristik Sistem Informasi Akuntansi Manajemen*. Simposium Nasional. Akuntansi IV. IAI-Kompartemen Akuntan Pendidik.
- Pratisto, Arif. 2005. *Masalah Statistik dan Rancangan Percobaan dengan SPSS 13.0*. Elex Media Computindo. Jakarta
- Rahman, Syaiful dkk. 2007. *Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Kejelasan peran, Pemberdayaan Psikologis, dan Kinerja (Pendekatan Partial Least Square)*. Simposium Nasional Akuntansi X Makasar.
- Republik Indonesia. 1983. Keputusan Presiden (Keppres) Republik Indonesia No.31/1983 tentang Pembentukan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).
- Republik Indonesia. 2005. Peraturan Pemerintah (PP) No.24/2005 tentang Pengelolaan dan Kinerja Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. 2006. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang (UU) No.15/2004 tentang Pengawasan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.
- Sudarmanto, R. Gunawan. 2005. *Analisis Regresi Linear Berganda dengan SPSS*. Graha Ilmu. Yogyakarta.
- Sugiyono. 2006. *Statistika Untuk Penelitian*. Alfabeta. Bandung.
- Tomasi. 2000. *Government Auditing Concepts and Applications, A Risk-Analysis Approach*. West Publishing Company. New York.
- Umar, Husein. 2003. *Metode Riset Akuntansi Terapan*. Edisi Pertama. Ghalia Indonesia. Jakarta.
- Universitas Lampung. 2008. *Format Penulisan Karya Ilmiah Universitas Lampung*. Penerbit Universitas Lampung. Lampung.
- Uyanto, Stanislaus. 2006. *Pedoman Analisis Data dengan SPSS*. Graha Ilmu. Yogyakarta.
- Wallace. 2000. *"An Evaluation of Environmental Risk Factors Made in*

*Government Annual Reports”,
Accounting, Organization, and
Society. Los Angeles.*

Yandi. 2006. *Pengaruh Rewards
Instrumentalities Terhadap Kinerja
Auditor Pemerintah Dalam
Melaksanakan Audit Pemerintah.*
Skripsi FE Unila. Lampung.

<http://www.bpkp.go.id>