

Determinan Kualitas Hasil Pemeriksaan Auditor Internal Pemerintah Daerah

Ihsan Hadi^{1,2*}; Lilik Handajani²; Alamsyah²

¹Inspektorat Kab. Lombok Timur, Kota Lombok, Nusa Tenggara Barat, Indonesia

²Program Magister Akuntansi Universitas Mataram, Kota Mataram, Nusa Tenggara Barat, Indonesia

ARTICLE INFO

Article history:

received 18 Feb 2017

revised 04 Apr 2017

accepted 25 Mei 2017

Keywords:

Competence;
Independence;
Obedience Pressure;
Internal Control System;
Quality of the
Examination Results

ABSTRACT

This study aims to examine and find the empirical evidence the effects of Competence, Independence, Obedience Pressure, and Internal control System on the quality of the examination results of the internal auditor. Samples were either internal auditor Functional Auditor (JFA) and Control Officers (P2UPD) at Inspectorate province, district/city on the Lombok Island in Nusa Tenggara Barat Province. Sampling technique used is Purposive sampling so that the sample is 141 internal auditors and analysis method used is Structural Equation Modeling (SEM) by using analytical tools Partial Least Square (PLS). The results showed that the competence and internal control system significant positive effect quality of the examination results of the internal auditor. The study also found obedience pressure can influence the role of the examination results but with a negative direction. While the independence does not affect the examination results. The implication of this research is to give opportunity to the APIP on the Lombok island to give more attention to the factors that can improve the quality of the examination results as to how to resolve the obedience pressure, keep use Internal control system, enhance the competence of the internal auditor.

© 2017 JAI. All rights reserved

PENDAHULUAN

Pengawasan keuangan daerah bertujuan untuk menjamin bahwa semua sumber daya ekonomi yang dimiliki daerah telah digunakan untuk kepentingan masyarakat dan telah dipertanggungjawabkan sesuai dengan asas akuntabilitas dan transparansi. Untuk kepentingan tersebut, kemudian daerah membentuk satuan pengawas internal yang diwadahi dalam sebuah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang kemudian dikenal dengan Inspektorat Daerah yang berfungsi sebagai auditor atau pemeriksa internal bagi Pemerintah Kabupaten yang bertanggungjawab kepada Bupati. Sebagai auditor internal pemerintah Inspektorat memiliki kewenangan untuk melakukan 3 (tiga) hal yaitu; Pertama, pengawasan yang dimaksud dapat berupa pencegahan terhadap kesalahan pelaporan dan pertanggungjawaban, pencegahan terhadap kelalaian pegawai daerah dalam melaksanakan sistem dan prosedur, pencegahan terhadap terjadinya kesalahan dalam penggunaan wewenang yang dilakukan oleh pejabat SKPD serta mencegah penggelapan maupun korupsi yang

terjadi di daerah. Kedua, pemeriksaan yaitu proses sistematis untuk mengumpulkan bukti terkait dengan transaksi yang telah terjadi dan menilai kesesuaian transaksi tersebut dengan kriteria atau aturan-aturan yang telah ditetapkan. Dalam melakukan fungsi pemeriksaan, inspektorat harus menemukan semua kesalahan yang material yang terjadi dalam pengelolaan keuangan daerah, baik kesalahan dalam penyajian angka maupun kesalahan akibat dilanggarnya prosedur-prosedur tertentu dalam pengelolaan keuangan. Ketiga, pembinaan yaitu memberikan petunjuk teknis tentang pengelolaan keuangan yang benar menurut aturan perundangan yang berlaku yang sesuai dengan asas akuntabilitas dan transparansi (Mardiasmo, 2005).

Namun fakta menyatakan lain, fenomena saat ini masih banyak terjadi kasus korupsi di sejumlah daerah di Provinsi Nusa Tenggara Barat (NTB) yang berkaitan dengan masalah korupsi, penyalahgunaan wewenang dan jabatan, pelanggaran dan masih banyak lagi kasus pidana lainnya diantaranya kasus proyek tambatan perahu di Gili Kondo Kabupaten Lombok Timur yang mene-

*Corresponding author, e-mail address: ihsnhadi@yahoo.co.id

tapkan pejabat di Pemerintah Kabupaten Lombok Timur sebagai tersangka (Lombok Post, 2015). Kasus korupsi Bupati Lombok Barat ditetapkan sebagai tersangka oleh KPK. Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester I Tahun 2015 atas laporan keuangan Provinsi, Kabupaten/ Kota di Nusa Tenggara Barat tahun 2014 terdapat 54 temuan kelemahan SPI dan 45 temuan terkait ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan. Hal ini menunjukkan bahwa hasil audit yang dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah daerah belum menghasilkan kualitas audit yang baik dikarenakan masih adanya temuan BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah.

Inspektorat Daerah dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya dalam bidang pengawasan/audit, seharusnya sudah mampu menilai efisiensi, efektivitas, ekonomis (3E) dalam melakukan audit dari suatu kegiatan dan mampu memberikan konsultasi pada tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian intern sehingga akan terwujud akuntabilitas publik yang sesuai dengan peraturan dan perundang-undangan yang berlaku.

Wibowo (2010) mengemukakan bahwa pelaksanaan tugas pengawasan yang dilakukan oleh APIP sangat dipengaruhi oleh dua faktor yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Faizah dan Zuhdi (2013) mengemukakan upaya untuk mendapatkan hasil pemeriksaan yang berkualitas, seorang auditor dalam melaksanakan tugas pengawasannya sangat dipengaruhi oleh karakteristik dari masing-masing personel auditor tersebut. Karakteristik seorang auditor berasal dari faktor internal (*dispositional attributions*) yaitu mengacu pada perilaku individu yang ada dalam diri seseorang, dan faktor eksternal (*situational attributions*) mengacu pada lingkungan sekitar yang berpengaruh terhadap perilaku seseorang yang mendorong seseorang (auditor) untuk melakukan suatu tindakannya.

Hal tersebut sejalan dengan pernyataan Zulfahmi (2005) yang mengemukakan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku seseorang meliputi: (1) faktor internal (personal), yaitu faktor yang berasal dari dalam individu, (2) faktor eksternal (situasional), yaitu faktor yang berasal dari luar diri manusia sehingga dapat mengakibatkan seseorang cenderung berperilaku sesuai dengan karakteristik kelompok atau organisasi di mana ia ikut di dalamnya. Penelitian ini akan mengkaji mengenai faktor internal yaitu kompetensi dan independensi, dan faktor ekster-

nal yaitu adanya tekanan ketaatan dan SPI sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan yang dihasilkan oleh auditor pemerintah (APIP).

Dalam lembaga APIP (Inspektorat Daerah), seorang auditor yang akan melaksanakan tugas pengawasan harus memiliki kompetensi yang memadai. Akan tetapi hal tersebut sering terbentur dengan adanya mutasi staf yang telah memperoleh pendidikan dan pelatihan terkait audit sehingga auditor yang memiliki kompetensi dari sisi pengetahuan yang diperoleh dari pendidikan formal dan pelatihan semakin berkurang. Faktor kompetensi sangat penting karena PERMENPAN No. Per/04/M.Pan/03/2008 menyatakan bahwa auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman, dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas. Dalam penelitian ini faktor internal (kompetensi) yang akan diuji meliputi mutu personal, pengetahuan umum, dan keahlian khusus.

Selain karakteristik personal seorang auditor yang berasal dari faktor internal, sebagai penentu kualitas hasil pemeriksaan yang dilakukannya sangat dipengaruhi juga oleh faktor eksternal (*situasional*). Faktor eksternal (*situasional*) yang dalam hal ini adalah adanya tekanan (*pressure*) yang berasal dari atasan maupun dari auditi (*klien*) yang diaudit. Tekanan ketaatan timbul dari adanya perintah yang diberikan oleh individu yang berada pada posisi otoritas.

Faktor eksternal (*situasional*) yang lain adalah dalam hal ini berjalannya sistem pengendalian intern (SPI), baik dari lembaga/entitas tempat auditor bekerja maupun dari diri masing-masing personal itu sendiri. Berdasarkan PP No. 60 Tahun 2008 tentang SPIP (Pasal 1 ayat 1) menjelaskan bahwa sistem pengendalian intern (SPI) merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, keberhasilan SPI sangat bertumpu tidak hanya pada rancangan pengendalian yang memadai untuk menjamin tercapainya tujuan organisasi, tetapi juga kepada setiap orang dalam organisasi, sebagai faktor yang dapat membuat pengendalian tersebut berfungsi.

Penelitian ini mengeksplorasi kebaruan selain dari segi waktu penelitian, studi ini akan

menguji pengaruh faktor eksternal (situasional) yaitu dengan adanya tekanan (*pressure*) dan SPI, selain itu penelitian ini akan menggunakan sampel yang lebih besar dengan menggunakan alat analisis yang berbeda yaitu dengan menggunakan *Partial Least Square* (PLS) dengan bantuan program SmartPLS. Dalam hal ini tekanan yang biasa terjadi pada lingkungan pemerintah lebih terfokus pada tekanan ketaatan (*obedience pressure*), karena auditor pemerintah bekerja berdasarkan perintah (atasan) untuk dan atas nama APIP sebagai sebuah lembaga yang berada di bawah kendali atau otorisasi. Disamping itu auditor berusaha untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya berdasarkan suatu aturan (SPI) yang ada. Studi ini menjadi sebuah penelitian yang menarik karena tidak hanya menguji faktor internal seorang auditor melainkan juga ingin melihat sejauh mana faktor eksternal dalam hal ini adanya tekanan ketaatan dan SPI di lingkungan kerja APIP (Inspektorat) dapat mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.

Kontribusi hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat teoritis, khususnya dalam bidang Akuntansi Sektor Publik bagi penelitian-penelitian lebih lanjut khususnya pada bidang audit sebagai wujud adopsi teori agensi dan teori atribusi. Kedua teori tersebut terkait dengan *adverse selection* dan *moral hazard*, serta *dispositional attributions* dan *situational attributions*. Manfaat praktis diharapkan dapat digunakan sebagai bahan masukan bagi lembaga APIP (Inspektorat se-Pulau Lombok) sebagai *stakeholders* internal agar senantiasa untuk menggunakan dan meningkatkan keahlian para auditornya dengan memperhatikan kompetensi yang dimiliki para auditor dalam lembaga APIP dan pengendalian intern yang ada di dalamnya agar dapat diperoleh hasil pemeriksaan yang berkualitas.

Manfaat kebijakan diharapkan dapat memberikan masukan kepada Pemerintah (Provinsi, Kabupaten/Kota se-Pulau Lombok) untuk membuat kebijakan di bidang pengawasan khususnya tentang penempatan dan penugasan personil (auditor) pada lembaga APIP dengan mempertimbangkan kompetensi yaitu pengetahuan/latar belakang pendidikan, sebagaimana yang diisyaratkan oleh PERMENPAN No: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang latar belakang pendidikan, Auditor APIP mempunyai tingkat pendidikan formal minimal strata satu (S-1) atau yang setara, dan juga mempertimbangkan keahlian dan pengalaman dari personil yang akan ditempatkan pada lembaga APIP (Inspektorat).

TINJAUAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Keagenan

Berdasarkan teori keagenan, Jensen dan Meckling (1976) menyatakan bahwa hubungan keagenan dapat terjadi pada semua entitas yang mengandalkan pada kontrak, baik eksplisit maupun implisit, sebagai acuan pranata perilaku partisipan. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa hubungan keagenan terjadi pada setiap entitas. Aplikasi teori keagenan pada organisasi sektor publik dapat terwujud dalam kontrak kerja yang mengatur proporsi hak dan kewajiban masing-masing pihak dengan tetap memperhitungkan kemanfaatan secara keseluruhan (Arifah, 2012). Organisasi sektor publik melalui pemerintah daerah khususnya lembaga APIP (Inspektorat) sebagai *stakeholders* internal selalu berupaya untuk meningkatkan kepercayaan publik (masyarakat) dan audit sebagai *stakeholders* eksternal melalui pelaksanaan fungsi pengawasan intern yang berkualitas, sehingga terwujud penyelenggaraan pemerintahan yang bersih, adil, transparan, dan akuntabel.

Pelaksanaan fungsi pengawasan intern yang dilaksanakan oleh APIP sebagai lembaga yang melaksanakan tugas dan bertanggungjawab kepada pimpinan daerah, yang dalam hubungan ini adalah sebagai prinsipal mendelegasikan wewenang kepada auditor untuk melakukan tugas pemeriksaan terhadap penyelenggaraan pemerintahan daerah. Sebagai akibatnya, para auditor yang bertindak sebagai agen, memiliki akses informasi dan kewenangan yang lebih dalam proses audit/pemeriksaan. Ketidakseimbangan (*asimetri*) informasi yang dimiliki antara auditor intern dan pemerintah yang diwakili oleh lembaga pengawasan (APIP) dalam pelaksanaan audit dapat menimbulkan permasalahan.

Teori Atribusi

Teori Atribusi terdapat perilaku yang berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu, dengan kata lain melihat perilakunya akan dapat diketahui sikap atau karakteristik orang tersebut serta dapat juga memprediksi perilaku seseorang dalam menghadapi situasi tertentu. Seseorang akan membentuk ide tentang orang lain dan situasi di lingkungan sekitarnya yang menyebabkan perilaku seseorang dalam persepsi sosial disebut dengan *dispositional attributions* dan

situational attributions. *Dispositional attributions* mengacu pada perilaku individu yang ada dalam diri seseorang (faktor internal) seperti kompetensi, dan independensi yang dimiliki oleh seorang auditor, dan *situational attributions* mengacu pada lingkungan sekitar yang berpengaruh terhadap perilaku (faktor eksternal) seperti tekanan dan aturan (dalam hal ini penerapan SPI).

Robbins (2006) menekankan bahwa teori atribusi berhubungan dengan proses kognitif dimana seorang individu menginterpretasikan perilaku seseorang berhubungan dengan bagian tertentu pada lingkungan yang relevan. Menurut asumsi para ahli teori atribusi yang merupakan ciri dari teori atribusi menjelaskan bahwa manusia itu rasional dan didorong untuk mengidentifikasi dan memahami struktur penyebab dari lingkungan mereka berada (Robbins, 2006). Hal tersebut menjelaskan bahwa perilaku berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu, sehingga sikap dan karakteristik tersebut mampu menghadapi situasi di lingkungan tertentu seperti halnya ketika melakukan pengawasan dan pemeriksaan dalam lembaga pemerintah, sehingga perilaku APIP dalam bertindak dilakukan harus sesuai kemampuan, kaidah aturan dan prosedur yang relevan di dalam lingkungan tersebut (Robbins, 2006).

Kualitas Hasil Pemeriksaan

Dalam sektor publik, *Government Accountability Office* (GAO) mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit (Lowenshon *et al.*, 2005). Standar audit menjadi bimbingan dan ukuran kualitas kinerja auditor (Messier *et al.*, 2005). Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara nomor PER/05/M.PAN/03/2008, pengukuran kualitas audit atas laporan keuangan, khususnya yang dilakukan oleh APIP wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) bahwa pelaksanaan pemeriksaan yang didasarkan pada standar pemeriksaan akan meningkatkan kredibilitas informasi yang dilaporkan (diperoleh) dari entitas yang diperiksa melalui pengumpulan dan pengujian bukti secara objektif. Unsur-unsur kualitas laporan hasil pemeriksaan yaitu harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin. Oleh karena itu, kualitas hasil pemeriksaan adalah kualitas kerja auditor yang ditunjukkan dengan laporan hasil pemeriksaan yang dapat diandalkan

berdasarkan standar yang telah ditetapkan. De Angelo (1981) sebagaimana dikutip oleh Alim *et al.* (2007), mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya.

Pengaruh Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan

Sebagaimana diungkapkan dalam teori atribusi (*dispositional attributions*), auditor dalam melaksanakan pemeriksaan/audit sangat dipengaruhi oleh kompetensi yang dimilikinya. Auditor yang ditugaskan untuk melaksanakan pemeriksaan harus memiliki kompetensi yang cukup khususnya dalam bidang audit. Auditor harus memiliki kualitas dalam memahami kriteria yang digunakan serta harus kompeten (memiliki kecakapan) agar mengetahui tipe dan banyaknya bukti audit yang harus dikumpulkan untuk mencapai kesimpulan yang tepat, sehingga dapat mewujudkan hasil pemeriksaan yang berkualitas (Suryanto *et al.*, 2017).

Auditor yang ditugaskan untuk melaksanakan pemeriksaan harus memiliki kompetensi yang cukup khususnya dalam bidang audit seperti mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus di bidangnya (Rai, 2008). Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut standar pemeriksaan harus memelihara kompetensinya. Sukriah (2009) menemukan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal ini sesuai dengan hasil pengujian yang dilakukan oleh Handayani (2015) menemukan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja APIP. Oleh karena itu kompetensi sangat mendukung dalam penugasan audit untuk menghasilkan hasil pemeriksaan yang berkualitas. Dengan demikian, dapat dikemukakan hipotesis pertama sebagai berikut:

H₁: Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan

Perspektif dari teori keagenan dan teori atribusi mengindikasikan bahwa pentingnya audit yang berkualitas bagi terwujudnya pemerintahan yang akuntabel sangat dibutuhkan sikap yang independen dari para auditor, yaitu karakteristik auditor yang berasal dari faktor internal (*dispo-*

sitional attributions). Untuk itu auditor harus mempunyai sikap tidakberpihakan atau kebebasan posisi baik dalam sikap maupun penampilan dalam hubungannya dengan pihak lain yang terkait dengan tugas audit yang dilaksanakannya, sehingga seorang auditor yang dapat mempertahankan sikap independensinya, akan mampu bertindak jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab, serta akan dapat mengungkapkan kondisi sesuai fakta sehingga akan dapat memberikan informasi yang sebenarnya atau tidak terjadi asimetri informasi antara *principal* (Pemerintah Daerah) dengan *agent* (auditor) yang dapat menimbulkan permasalahan yaitu *adverse selection*.

Pentingnya audit yang berkualitas bagi terwujudnya pemerintahan yang akuntabel sangat dibutuhkan sikap yang independen dari para auditor. Batubara (2008), Samsi, et al. (2012), Faizah dan Zuhdi (2013), Purwaningsih (2015) dan Handayani (2015) menemukan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Dengan demikian, dapat dikemukakan hipotesis kedua sebagai berikut:

H₂: Independensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Pengaruh Tekanan Ketaatan terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan

Mangkunegara (2005) menyatakan tekanan ketaatan adalah suatu kondisi ketegangan yang menciptakan adanya ketidakseimbangan fisik dan psikis yang mempengaruhi emosi, proses berpikir, dan kondisi seorang karyawan, dalam hal ini tekanan tersebut disebabkan oleh lingkungan pekerjaan tempatnya bekerja. Penelitian Yunitasari (2013) dan Aryantini, et al. (2014) menunjukkan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh terhadap *audit judgment* yang pada akhirnya akan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.

Pada lingkungan pemerintah tekanan yang muncul biasanya lebih terfokus pada tekanan yang berasal dari pimpinan dalam hal ini sebagai *principal* kepada bawahan (auditor) sebagai *agent*. Berdasarkan asumsi sifat dasar manusia dijelaskan bahwa masing-masing individu lebih mengutamakan kepentingan dirinya sendiri sehingga hal ini dapat menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Pimpinan (*principal*) dapat memaksa kepada auditor (*agent*) untuk melakukan penyimpangan berdasarkan kedekatannya dengan klien (auditi) maupun atas dasar pertimbangan-pertimbangan lainnya. Sementara itu auditor (*agent*) dalam melaksanakan tugasnya selalu

berpegang pada suatu aturan pengendalian yang dapat menjadi pijakan dan pedoman agar pelaksanaan audit dapat berjalan secara efektif. Namun di sisi lain dituntut pula untuk mematuhi perintah dari entitas yang diperiksa maupun dari atasannya, oleh karena itu situasi ini membawa auditor dalam situasi konflik/dilema yang dapat menyebabkan munculnya permasalahan seperti *moral hazard* dan *adverse selection*. Aryantini et al. (2014) dan Yunitasari (2013) menemukan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap *audit judgment*. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi tekanan ketaatan yang dialami auditor maka pertimbangan audit (*audit judgment*) yang dihasilkan akan mengalami penurunan. Dengan demikian, dapat dikemukakan hipotesis ketiga sebagai berikut:

H₃: Tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Pengaruh Sistem Pengendalian Intern (SPI) terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan

Dalam teori atribusi dijelaskan bahwa tindakan seorang pemimpin maupun orang yang diberikan wewenang dipengaruhi oleh atribut penyebab. Dengan adanya pengendalian internal maka setiap tindakan dikontrol dan dievaluasi setiap saat. Jika keefektifan pengendalian internal tinggi maka perilaku yang dapat menghambat pencapaian tujuan organisasi akan menurun. Oleh karena itu, keberhasilan SPI sangat bertumpu tidak hanya pada rancangan pengendalian yang memadai untuk menjamin tercapainya tujuan organisasi, tetapi juga kepada setiap orang dalam organisasi, sebagai faktor yang dapat membuat pengendalian tersebut berfungsi. Untuk menjamin tercapainya tujuan organisasi tersebut, berdasarkan PP No. 60 Tahun 2008 telah menetapkan unsur-unsur dalam SPI yang dalam penerapannya harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang meliputi lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi & komunikasi, dan monitoring/pemantauan.

Sistem pengendalian internal merupakan proses yang dijalankan untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian keandalan laporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum, dan efektivitas & efisiensi operasi (Mulyadi dan Puradiredja, 1998). *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), 1947 sebagaimana dikutip oleh Wilopo (2006) menjelaskan bahwa

pengendalian internal sangat penting, antara lain untuk memberikan perlindungan bagi entitas terhadap kelemahan manusia serta untuk mengurangi kemungkinan kesalahan dan tindakan yang tidak sesuai dengan aturan. Oleh karena itu dengan adanya penerapan dan ditaatinya SPI oleh seluruh lapisan yang ada, maka laporan hasil pemeriksaan yang akan dihasilkan oleh auditor akan lebih berkualitas. Dengan demikian, dapat dikemukakan hipotesis keempat sebagai berikut:

H₄: Sistem Pengendalian Intern (SPI) berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

METODE PENELITIAN

Model Penelitian

Model yang diusulkan pada penelitian disajikan pada Gambar 1.

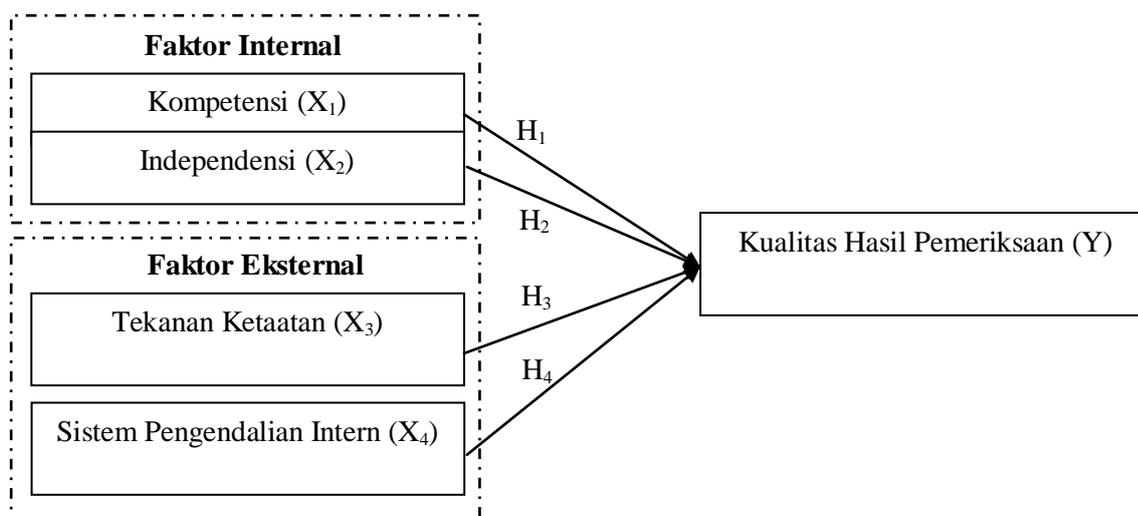
Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh personil yang memiliki tugas sebagai pemeriksa baik fungsional dan non fungsional pada Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kabupaten/ Kota se-Pulau Lombok, yaitu sebanyak 223 orang pemeriksa. Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan *Purposive Sampling* yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2014), sehingga personil (pemeriksa) yang akan dijadikan sebagai sampel

dalam penelitian ini adalah seluruh pemeriksa yang telah menduduki jabatan fungsional yaitu Jabatan Fungsional Auditor dan Jabatan Fungsional P2UPD (Pengawas Penyelenggara Urusan Pemerintah Daerah) pada seluruh Inspektorat se-Pulau Lombok. Oleh karena itu, dalam Penelitian ini responden yang digunakan adalah sebanyak 141 responden.

Teknik Pengumpulan Data

Data dari penelitian ini adalah hasil jawaban kuesioner yang diisi oleh responden secara langsung. Pengumpulan data dilakukan dengan metode survey, yakni dengan cara mengirimkan kuesioner penelitian kepada sampel dan mengumpulkannya secara langsung dengan cara mendatangi ke Kantor dimana sampel bertugas (Hartono dan Abdillah, 2008). Oleh karena itu kuesioner tersebut diantarkan langsung ke objek penelitian yaitu pejabat fungsional (Auditor dan P2UPD) yang melakukan tugas pemeriksaan pada seluruh Inspektorat Provinsi, Kabupaten/Kota se-Pulau Lombok. Tujuannya agar peneliti dapat langsung bertemu dengan responden sehingga dapat menciptakan kondisi yang cukup baik agar responden dengan sukarela akan memberikan data objektif dan cepat. Menurut Abdillah dan Jogiyanto (2015), format pertanyaan atau pernyataan dalam kuesioner dibuat terstruktur dan tertutup, artinya daftar pertanyaan yang diajukan disertai dengan alternatif jawaban untuk dipilih oleh responden, sehingga informasi yang diperoleh bersifat keputusan/pendapat final.



Gambar 1. Model Penelitian

Tabel 1. Operasionalisasi Variabel Penelitian

No	Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Pengukuran	Referensi
1	Kompetensi	Kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar, meliputi; mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus di bidangnya. Kompetensi berkaitan dengan keahlian profesional yang dimiliki oleh auditor sebagai hasil dari pendidikan formal, ujian profesional maupun keikutsertaan dalam pelatihan.	<ol style="list-style-type: none"> 1) Memiliki rasa ingin tahu yang tinggi dan berpikiran luas 2) Tanggap terhadap solusi dan temuan 3) Mampu bekerjasama dalam tim 4) Kemampuan melakukan review analitis 5) Pengetahuan tentang organisasi 6) Pengetahuan auditing dan sektor publik 7) Pengetahuan tentang akuntansi 8) Memiliki keahlian komunikasi 9) Memiliki ilmu dan keahlian pendukung lainnya 10) Kemampuan untuk membuat laporan dengan baik 	Skala Interval Diukur dengan skala <i>likert 5</i> poin	Sukriah (2009)
2	Independensi	Sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.	<ol style="list-style-type: none"> 1) Kebebasan dalam menentukan bagian-bagian tertentu yang diperiksa 2) Kebebasan dalam menentukan prosedur audit 3) Kebebasan dalam menentukan subyek pekerjaan pemeriksaan 4) Ketegasan dalam menentukan kegiatan auditi yang akan diperiksa 5) Bersikap kooperatif selama proses pemeriksaan untuk mendapatkan bukti 6) Bebas dari kepentingan pribadi dan pihak lain yang dapat membatasi audit 7) Laporan harus berdasarkan fakta dan bukti yang diperoleh selama audit 8) Laporan harus jelas dan bebas dari multi tafsir 9) Isi laporan pemeriksaan harus berdasarkan pertimbangan pemeriksa 	Skala Interval Diukur dengan skala <i>likert 5</i> poin	Sukriah (2009)

No	Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Pengukuran	Referensi
3	Tekanan Ketaatan	Suatu kondisi ketegangan yang menciptakan adanya ketidakseimbangan fisik dan psikis yang mempengaruhi emosi, proses berpikir dan kondisi seorang karyawan, dalam hal ini tekanan tersebut disebabkan oleh lingkungan pekerjaan tempatnya bekerja.	<ol style="list-style-type: none"> 1) Auditor bekerja di bawah kendali 2) Penyimpangan pelaksanaan audit pada auditi yang dikehendaki 3) Atasan selalu mempengaruhi dan memaksakan kehendaknya 4) Patuh pada kebijakan pimpinan yang menyimpang dari standar audit 5) Auditor tidak mengungkapkan temuan yang ada 	Skala Interval Diukur dengan skala <i>likert</i> 5 poin	Aryantini <i>et al.</i> (2014)
4	Sistem Pengendalian Intern	Sistem pengendalian intern (SPI) merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP No. 60 Tahun 2008).	<ol style="list-style-type: none"> 1) Peraturan Organisasi 2) Kewenangan dan tanggung jawab 3) Tahap yang dilakukan dalam penilaian risiko 4) Pemahaman terhadap suatu entitas yang diperiksa 	Skala Interval Diukur dengan skala <i>likert</i> 5 poin	Saputra (2009)
5	Kualitas Hasil Pemeriksaan	Suatu hasil pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, merahasiakan pengungkapan informasi yang dilarang, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan dan tindak lanjut dari rekomendasi auditor sesuai dengan peraturan perundang-undangan.	<ol style="list-style-type: none"> 1) Menetapkan langkah pemeriksaan 2) Mereview kertas kerja secara berjenjang 3) Proses pengumpulan dan pengujian bukti untuk mendukung kesimpulan, temuan audit serta rekomendasi yang terkait 5) Penatausahaan dokumen audit dalam bentuk KKA 6) Mematuhi kode etik yang ditetapkan 7) Laporan hasil pemeriksaan harus obyektif dan rekomendasi yang konstruktif 8) Pengungkapan 	Skala Interval Diukur dengan skala <i>likert</i> 5 poin	Sukriah (2009)

No	Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Pengukuran	Referensi
			masalah yang belum dapat diselesaikan		
			9) Pengungkapan suatu prestasi dan tindakan perbaikan yang telah dilaksanakan auditi		
			10) Laporan harus memuat tanggapan dari pejabat yang diperiksa		
			11) Laporan harus informative dan bermanfaat secara maksimal		

Operasionalisasi Variabel Penelitian

Operasionalisasi variabel penelitian disajikan pada Tabel 1. Untuk menentukan nilai kategori dari hasil olah kuisioner dilakukan penilaian dengan menggunakan interval kelas dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Interval kelas} = \frac{\text{Nilai tertinggi} - \text{nilai terendah}}{\text{Jumlah kelas}}$$

Nilai tertinggi dalam penelitian ini adalah 5 dan nilai rendah adalah 1 yang berasal dari skala penilaian kuisioner. Jumlah kelas ada 5, maka :

$$\text{Interval kelas} = \frac{5-1}{5} = 0,8$$

Dengan demikian, dapat diklasifikasikan kategori rentang nilai untuk setiap jawaban alternatif pada kuisioner sebagai panduan dalam mengelompokkan hasil penilaian disajikan pada Tabel 2.

Metode Analisis Data

Data hasil kuisioner diolah dengan menggunakan bantuan aplikasi SmartPLS 3.0 M3. Pengujian model pengukuran (*outer model*) dilakukan

dengan uji validitas dan uji reliabilitas. Uji validitas meliputi, *convergent validity* dan *discriminant validity*. Ukuran refleksif individual dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang ingin diukur. Namun demikian, untuk penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran nilai *loading* 0,5 sampai 0,6 dianggap cukup (Chin, 1998). *Discriminant validity* dinilai dengan membandingkan nilai *square root of average variance extracted* (AVE) setiap konstruk dengan korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya dalam model. Nilai AVE direkomendasikan > 0,5 (Ghozali, 2008). Untuk mengukur reliabilitas suatu konstruk dengan indikator refleksif dapat dilakukan dengan dua cara yaitu dengan *Cronbach's alpha* dan *Composite Reliability*. Lebih disarankan menggunakan *Composite Reliability* dengan nilai > 0.70 karena nilai *Cronbach's alpha* lebih rendah (Latan dan Ghozali, 2012)

Pengujian hipotesis (*Inner Model*) dilakukan dengan melihat nilai koefisien *path* atau *inner model* menunjukkan tingkat signifikansi dalam pengujian hipotesis. Skor koefisien *path* atau *inner model* yang ditunjukkan oleh nilai *T-statistic*, harus diatas >1,96 karena penelitian ini menggunakan hipotesis satu arah (*one-tailed*) dengan taraf signifikansi 5% (Ghozali dan Latan, 2015).

Tabel 2. Rentang Kriteria dan Kategori

No	Interval Kriteria	Kategori Variabel				
		Kompetensi	Independensi	Tekanan Ketaatan	SPI	Kualitas Hasil Pemeriksaan
1.	≥ 4,2	Sangat Setuju				
2.	3,4 s/d < 4,2	Setuju	Setuju	Setuju	Setuju	Setuju
3.	2,6 s/d < 3,4	Netral	Netral	Netral	Netral	Netral
4.	1,8 s/d < 2,6	Tidak Setuju				
5.	< 1,8	Sangat Tidak Setuju				

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner yang didistribusikan sebanyak 141 kuesioner yang diantar langsung ke Inspektorat Provinsi, Kabupaten/Kota se Pulau Lombok. Kuesioner yang kembali dan bisa diolah sebanyak 127 kuesioner. Statistik deskriptif penelitian ini disajikan pada Tabel 3.

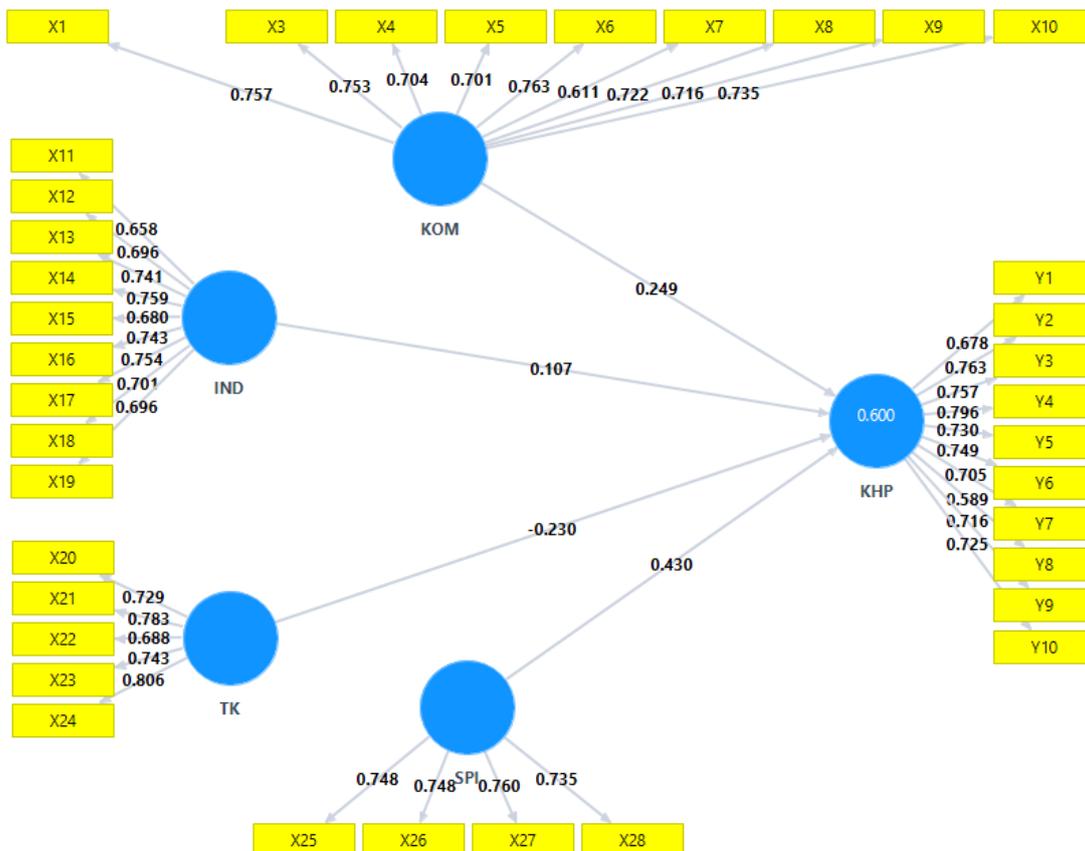
Tabel 3. Statistik Deskriptif

Variabel	N	Mean	Std. Dev
Kualitas Hasil Pemeriksaan	127	4.39	0.488
Kompetensi	127	4.44	0.516
Independensi	127	4.26	0.544
Tekanan Ketaatan	127	1.77	0.531
Sistem Pengendalian Internal	127	4.15	0.468

Dari Tabel 2 dapat dilihat nilai rata-rata skor tanggapan responden mengenai kualitas hasil pemeriksaan (Y) sebesar 4,39 dengan standar deviasi sebesar 0.488 menunjukkan bahwa jawaban res-

ponden untuk kualitas hasil pemeriksaan berada pada jawaban tidak setuju sampai dengan sangat setuju. Nilai rata-rata kompetensi (X₁) sebesar 4,44 dengan standar deviasi sebesar 0,516 menunjukkan bahwa jawaban responden untuk variabel kompetensi berada pada jawaban tidak setuju sampai dengan sangat setuju.

Nilai rata-rata skor tanggapan responden mengenai variabel independensi (X₂) sebesar 4,26 dengan standar deviasi sebesar 0,544 menunjukkan bahwa jawaban responden untuk independensi berada pada jawaban setuju sampai dengan sangat setuju. Nilai rata-rata tekanan ketaatan (X₃) sebesar 1,77 dengan standar deviasi sebesar 0,531 menunjukkan bahwa jawaban responden untuk tekanan ketaatan berada pada jawaban sangat tidak setuju. Nilai rata-rata skor tanggapan responden mengenai variabel sistem pengendalian internal (X₄) sebesar 4,15 dengan standar deviasi sebesar 0,468 menunjukkan bahwa jawaban responden untuk SPI berada pada jawaban setuju sampai sangat setuju.



Gambar 2. Path diagram

Berdasarkan Gambar 2 dapat dilihat bahwa variabel telah memiliki nilai *loading factor* > 0,70 yang berarti bahwa semua indikator dimensi variabel adalah valid. Begitu juga pada nilai AVE yang dihasilkan oleh semua dimensi variabel yaitu diatas > 0,50 sehingga memenuhi persyaratan validitas konvergen. Dengan nilai akar AVE lebih besar dari nilai korelasi variabel laten sehingga memenuhi persyaratan validitas diskriminasi. Nilai *Composite Reliability* yang dihasilkan semua dimensi variabel sangat baik yaitu di atas > 0,70 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua indikator dimensi variabel adalah reliabel atau memenuhi uji reliabilitas. Dengan demikian dapat disimpulkan secara keseluruhan data penelitian valid dan reliabel, sebagaimana ditunjukkan pada Tabel 4 di bawah ini.

Tabel 4. AVE dan Composite Reliability

Variabel	AVE	Composite Reliability
Kualitas Hasil Pemeriksaan	0,522	0,916
Kompetensi	0,518	0,906
Independensi	0,512	0,904
Tekanan Ketaatan	0,564	0,866
Sistem Pengendalian Internal	0,559	0,835

Pengujian Hipotesis

Setelah melakukan prosedur *Bootstrapping* data penelitian, maka diperoleh hasil estimasi *t*-statistik variabel penelitian yang disajikan dalam bentuk ringkasan hasil uji hipotesis sebagaimana tercantum pada Tabel 5. Pada Tabel 5 dapat dilihat untuk analisis hasil pengujian terhadap tiga hipotesis yang telah diajukan dapat dijelaskan bahwa hipotesis pertama (H_1) yang menyatakan kompetensi (K) berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan memiliki nilai koefisien jalur sebesar 0,249. Hasil uji hipotesis menunjukkan *path coefficient* antara kompetensi dengan

kualitas hasil pemeriksaan memiliki nilai *T-statistics* 3,665 yang lebih besar dari pada *T-table* 1,96. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan atau **H_1 diterima**.

Organisasi sektor publik melalui pemerintah daerah, khususnya lembaga APIP (Inspektorat), sebagai *stakeholder* internal selalu berupaya untuk meningkatkan kepercayaan publik (masyarakat) dan audit sebagai *stakeholder* eksternal melalui pelaksanaan fungsi pengawasan intern yang berkualitas, sehingga terwujud penyelenggaraan pemerintahan yang bersih, adil, transparan, dan akuntabel. Lembaga APIP (Inspektorat) senantiasa berupaya untuk menggunakan dan meningkatkan keahlian para auditornya dengan memperhatikan kompetensi yang dimiliki para auditor dalam lembaga APIP tersebut agar dapat diperoleh hasil pemeriksaan yang berkualitas. Hasil pemeriksaan yang berkualitas dapat mencerminkan fakta dari proses pengelolaan yang dilakukan di daerah. Selain itu, juga dapat memberikan gambaran untuk menilai keputusan yang diambil. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Sukriah (2009), Handayani (2015), dan Purwaningsih (2015) yang menemukan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Hipotesis kedua yang menyatakan bahwa independensi (I) berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan mendapatkan nilai koefisien jalur sebesar 0,107. Namun, nilai *T-statistics*-nya hanya 1,338, atau lebih kecil dari pada *T-table* (1,96). Demikian hal ini menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan, atau dengan kata lain penelitian ini **menolak H_2** . Hal ini menunjukkan bahwa hasil pemeriksaan yang berkualitas tidak serta-merta dapat dipengaruhi oleh sikap keindependensian dari seorang auditor dalam melaksanakan tugas pengawasan/audit. Hal ini dapat disebabkan karena auditor internal yang bertugas pada lem-

Tabel 4. Ringkasan Hasil Uji Hipotesis

Kode	Hipotesis	Koefisien	T-statistic	T-table	Kesimpulan
H_1	Kompetensi berpengaruh positif terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan	0,249	3,665	1,96	Diterima
H_2	Independensi berpengaruh positif terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan	0,107	1,338	1,96	Ditolak
H_3	Tekanan Ketaatan berpengaruh negatif terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan	-0,230	3,410	1,96	Diterima
H_4	Sistem Pengendalian Intern berpengaruh positif terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan	0,430	5,604	1,96	Diterima

baga APIP (Inspektorat) merupakan seorang pegawai negeri sipil (PNS) yang secara langsung maupun tidak langsung terikat pada aturan lembaga (Pemda) dan harus selalu menunjukkan loyalitas terhadap pimpinan. Hal ini dapat dilihat dari kedudukan Inspektorat dibawah Kepala Daerah sehingga Inspektorat bertanggung jawab kepada Kepala Daerah. Akibatnya Inspektorat terkesan enggan melaporkan dugaan korupsi di lembaga yang diawasi karena pejabatnya diangkat oleh Kepala Daerah.

Ketidakindependenan Inspektorat dapat dilihat dari tidak adanya kewajiban inspektorat untuk melaporkan penyimpangan di suatu lembaga pemerintah yang ditemukan pada saat melakukan tugas pengawasan kepada penegak hukum. Akibatnya, tidak ada jaminan temuan penyimpangan tersebut akan ditindaklanjuti. Padahal seorang auditor harus memiliki independensi dalam melakukan audit agar dapat memberikan pendapat atau kesimpulan yang apa adanya tanpa ada pengaruh dari pihak yang berkepentingan (BPKP, 1998). Disamping itu menurut Eisenhardt (1989) teori keagenan dilandasi oleh beberapa asumsi yaitu: asumsi tentang sifat manusia, asumsi keorganisasian, dan asumsi informasi. Asumsi tentang sifat manusia menekankan bahwa manusia memiliki sifat mementingkan diri sendiri (*self-interest*), manusia memiliki daya pikir terbatas mengenai persepsi masa mendatang (*bounded rationality*), dan manusia selalu menghindari risiko (*risk averse*).

Asumsi keorganisasian adalah adanya konflik antar anggota organisasi, efisiensi sebagai kriteria efektivitas dan adanya asimetri informasi antara prinsipal dan agen. Asumsi informasi yaitu informasi yang tidak seimbang yang disebabkan karena adanya distribusi informasi yang tidak sama antara prinsipal dan agen. Oleh karena itu, berdasarkan asumsi-asumsi tersebut auditor termotivasi untuk selalu mengikuti perintah (intervensi) dari pihak lain (pimpinan) agar tidak berdampak pada jenjang karir maupun posisi auditor sebagai seorang PNS yang berada pada lembaga tersebut, sehingga auditor belum dapat menunjukkan keindependensiannya secara penuh/maksimal dikarenakan adanya kepentingan (posisi aman) bagi dirinya sendiri dan untuk menghindari risiko yang dapat terjadi.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Sukriah (2009), Queena (2012), dan Parasayu (2014) menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Namun penelitian ini tidak sejalan

dengan penelitian Batubara (2008), Samsi *et al.* (2012), Faizah dan Zuhdi (2013), Purwaningsih (2015), dan Handayani (2015) yang menemukan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Hipotesis ketiga (H_3) menyatakan bahwa Tekanan Ketaatan (TK) berpengaruh negatif terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (KHP). Hasil uji nilai koefisien parameter antara variabel Tekanan Ketaatan dan Kualitas Hasil Pemeriksaan menunjukkan hubungan negatif sebesar -0,230 dengan nilai *T-statistics* 3,410 yang lebih besar dari pada *T-table* (1,96). Dari hasil ini berarti tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Dengan demikian H_3 dalam penelitian ini **diterima**.

Dengan adanya tekanan ketaatan terhadap auditor yang semakin tinggi akan mengakibatkan penurunan kualitas hasil pemeriksaan. Artinya, semakin tinggi tekanan (*pressure*) yang dihadapi oleh personil auditor akan mengakibatkan kualitas hasil pemeriksaan semakin menurun. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Yunitasari (2013) dan Aryantini, *et al.* (2014) menemukan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh terhadap *audit judgment*.

Tekanan ketaatan dapat membawa auditor dalam situasi konflik, dimana auditor harus menaati perintah atasan yang dapat mengarahkan auditor pada pengambilan keputusan yang salah. Pada posisi demikian, apabila auditor tidak menaati perintah atasan maka dapat menyebabkan risiko yang akan dihadapi oleh auditor tersebut berupa sanksi keterlambatan jenjang karir dan bahkan sampai pada pemindahan (mutasi) auditor dari lembaga (APIP) tersebut. Oleh karena itu, tekanan yang dihadapi oleh auditor dapat berdampak pada pertimbangan audit yang dilakukan sehingga dapat mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.

Temuan ini juga dapat disimpulkan dengan pernyataan semakin tinggi tekanan ketaatan yang dihadapi oleh auditor, maka dapat menyebabkan semakin menurunnya kualitas hasil pemeriksaan yang dihasilkan oleh auditor tersebut. Oleh karena itu sangat diperlukan adanya komitmen dan integritas yang tinggi dari semua pihak, mulai dari pimpinan sampai pada tataran pelaksana yaitu auditor itu sendiri dan bahkan manajemen atau entitas yang diperiksa, sehingga kegiatan pemeriksaan yang dilakukan benar-benar dapat berjalan secara efektif dengan mengungkapkan kondisi atau fakta-fakta secara lugas dan transparan tanpa adanya intervensi maupun tekanan yang muncul

dari pihak manapun yang dapat merubah hasil pemeriksaan yang ada.

Hipotesis keempat (H₄) menyatakan bahwa SPI berpengaruh positif terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (KHP). Hasil uji nilai koefisien parameter antara variabel SPI dan Kualitas Hasil Pemeriksaan menunjukkan hubungan positif dengan nilai *T-statistics* (5,604) > *T-table* (1,96), sehingga hipotesis keempat (H₄) **diterima**. Hasil ini menjelaskan bahwa dengan adanya sistem pengendalian intern yang memadai akan diikuti dengan meningkatnya kualitas hasil pemeriksaan. Artinya, semakin dipatuhinya sistem pengendalian intern yang ada maka akan semakin meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan.

Berdasarkan teori atribusi, dijelaskan bahwa tindakan seorang pemimpin maupun orang yang diberikan wewenang dipengaruhi oleh atribut penyebab. Dengan adanya pengendalian internal maka setiap tindakan dikontrol dan dievaluasi setiap saat. Jika keefektifan pengendalian internal tinggi maka perilaku yang dapat menghambat pencapaian tujuan organisasi akan menurun. Oleh karena itu, keberhasilan SPI sangat bertumpu tidak hanya pada rancangan pengendalian yang memadai untuk menjamin tercapainya tujuan organisasi, tetapi juga kepada setiap orang dalam organisasi, sebagai faktor yang dapat membuat pengendalian tersebut berfungsi.

Untuk menjamin tercapainya tujuan organisasi tersebut, berdasarkan PP No. 60 Tahun 2008 telah menetapkan unsur-unsur dalam SPI yang dalam penerapannya harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas, dan fungsi Instansi Pemerintah yang meliputi lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan monitoring/pemantauan. Pengendalian internal sangat penting, antara lain untuk memberikan perlindungan bagi entitas terhadap kelemahan manusia serta untuk mengurangi kemungkinan kesalahan dan tindakan yang tidak sesuai dengan aturan. Oleh karena itu dengan adanya penerapan dan ditaatinya SPI oleh seluruh lapisan yang ada, maka laporan hasil pemeriksaan yang akan dihasilkan oleh auditor akan lebih berkualitas.

SIMPULAN

Penelitian ini memberikan gambaran bahwa untuk menilai keputusan yang diambil melalui hasil pemeriksaan harus benar-benar didasarkan

atas informasi yang telah diperoleh berdasarkan karakteristik (prilaku) dari personil auditor, baik yang berasal dari faktor internal (*dispositional attributions*) maupun faktor eksternal (*situational attributions*) sesuai dengan teori atribusi. Sebagaimana auditor (APIP) yang bertindak sebagai *agent* yang mendapatkan perintah dari pimpinan (kepala daerah) selaku *principal* untuk melaksanakan tugas pemeriksaan, memiliki akses informasi dan kewenangan yang lebih dalam proses pemeriksaan/audit. Oleh sebab itu, dengan akses informasi dan kewenangan yang lebih tersebut, auditor dapat memberikan informasi yang tidak seimbang (*asimetri*) terhadap pelaksanaan tugas pemeriksaan yang dapat menimbulkan permasalahan yaitu *moral hazard* dan *adverse selection* sesuai dengan konsep teori keagenan.

Berdasarkan hasil penelitian ditemukan bukti bahwa kompetensi, dan sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Artinya bahwa, semakin tinggi kompetensi yang dimiliki oleh personil auditor dan semakin dipatuhinya sistem pengendalian intern yang ada, maka akan semakin meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan. Implikasi praktis dari hasil ini adalah bagi lembaga APIP (Inspektorat Provinsi, Kabupaten/Kota se-Pulau Lombok) pimpinan APIP wajib menciptakan kriteria yang memadai mengenai kemampuan dalam mengisi posisi di lingkungan APIP dalam melaksanakan audit dan juga pimpinan APIP harus senantiasa meningkatkan keahlian para aditornya agar mampu menghadapi situasi di lingkungan tertentu pada setiap entitas yang diperiksa, sehingga auditor (APIP) dalam bertindak harus dilakukan sesuai kemampuan, prosedur yang relevan, dan kaidah aturan di dalam lingkungan tersebut.

Selanjutnya, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Artinya, semakin tinggi tekanan (*pressure*) yang dihadapi oleh personil auditor akan mengakibatkan kualitas hasil pemeriksaan semakin menurun. Lembaga APIP (Inspektorat) pimpinan dalam hal ini sebagai prinsipal seringkali melakukan tekanan (*pressure*) kepada bawahan (auditor) sebagai agen dikarenakan pimpinan memiliki otoritas. Berdasarkan teori keagenan yang dilandasi oleh beberapa asumsi, salah satunya yaitu asumsi sifat dasar manusia menjelaskan bahwa masing-masing individu lebih mengutamakan kepentingan dirinya sendiri (*self-interest*) sehingga hal ini dapat menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen.

Sementara itu, temuan lain menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Artinya, hasil pemeriksaan yang berkualitas tidak serta merta dapat dipengaruhi oleh sikap keindependensian dari seorang auditor dalam melaksanakan tugas pengawasan/audit. Hal ini dapat terjadi dikarenakan kedudukan Inspektorat di bawah Kepala Daerah sehingga Inspektorat bertanggung jawab kepada Kepala Daerah. Akibatnya auditor yang berada pada lembaga Inspektorat terkesan enggan melaporkan fakta yang ditemukan (dugaan penyimpangan) di lembaga yang diawasi karena pejabatnya diangkat dan berada di bawah perintah dan kendali Kepala Daerah. Selain itu ketidak-independensian auditor (Inspektorat) dapat dilihat dari tidak adanya kewajiban untuk melaporkan penyimpangan di suatu lembaga pemerintah yang ditemukan pada saat melakukan tugas pengawasan kepada penegak hukum, yang akibatnya tidak ada jaminan temuan penyimpangan tersebut akan ditindaklanjuti.

Disamping itu, dapat disebabkan karena auditor internal yang bertugas pada lembaga APIP pada Inspektorat Provinsi, Kabupaten/Kota se-Pulau Lombok merupakan seorang pegawai negeri sipil (PNS) yang secara langsung maupun tidak langsung terikat pada aturan lembaga (Pemda) dan harus selalu menunjukkan loyalitas terhadap pimpinan. Oleh karena itu, independensi akan dapat meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan, apabila pada tingkat pimpinan tidak melakukan intervensi terhadap auditor.

Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini yakni; pertama, ruang lingkup pada penelitian ini hanya dilakukan pada Inspektorat Pemda se-Pulau Lombok, sehingga hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasi untuk pemerintah daerah se-Provinsi NTB maupun untuk pemerintah daerah lainnya. Oleh karena itu, untuk penelitian selanjutnya dapat memperluas obyek penelitian dengan menggunakan seluruh kabupaten dan kota yang ada di Provinsi NTB ataupun di pemerintah-pemerintah daerah lainnya.

Kedua, indikator yang digunakan untuk mengukur independensi hanya terbatas pada independensi penyusunan program, pelaksanaan pekerjaan, dan penyusunan pelaporan. Dimana masih ditemukan responden yang memberikan sikap untuk memberikan jawaban pada item pernyataan variabel independensi tersebut berupa pernyataan netral, tidak setuju, dan sangat tidak setuju. Penelitian selanjutnya pada variabel independensi, bahwa indikator (item pernyataan) yang

digunakan tidak hanya terbatas pada independensi penyusunan program, pelaksanaan pekerjaan, dan penyusunan pelaporan, melainkan harus menggunakan ataupun menambah indikator yang lain untuk mengukur variabel independensi tersebut seperti independensi dalam hal integritas, obyektivitas, dan kerahasiaan.

Disamping itu, penelitian selanjutnya sangat disarankan agar mengevaluasi item-item pernyataan yang ada pada kuesioner yang masih kurang jelas sehingga dapat membuat responden memahami maksud dari pernyataan yang ada. Bagi penelitian selanjutnya dapat mengembangkan model penelitian ini dengan menambah atau mengganti variabel yang digunakan misalnya faktor internal seperti integritas dan intuisi auditor, serta faktor eksternal seperti risiko audit (*audit risk*), *reward and punishment* dan gaya kepemimpinan, meneliti kualitas hasil pemeriksaan dari perspektif audit atau entitas yang diperiksa yang akan menggunakan laporan hasil pemeriksaan tersebut.

Ketiga, penelitian ini hanya menggunakan teknik pengumpulan data (instrument penelitian) berupa kuesioner/angket. Dalam kuesioner tersebut responden telah disodorkan dengan format pertanyaan atau pernyataan yang telah dibuat sedemikian rupa yang disertai dengan alternatif jawaban (sikap) untuk dipilih oleh responden sehingga informasi yang diberikan telah bersifat keputusan atau pendapat final tanpa adanya penjelasan. Oleh sebab itu, penelitian selanjutnya dapat melengkapi instrumen penelitian (kuesioner) dengan menggunakan metode wawancara langsung pada masing-masing responden, sehingga peneliti dan responden dapat lebih berinteraksi dan menggali informasi yang diinginkan dan tidak terbatas pada format pernyataan dan pilihan jawaban yang telah disediakan, namun responden dapat memberikan penjelasan terhadap setiap jawaban yang diberikan.

DAFTAR PUSTAKA

- Alim, M. N., T. Hapsari, dan L. Purwanti. 2007. *Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi*. Paper Dipresentasikan Pada Sposium Nasional Akuntansi X, Makasar.
- Aryantini, S. dan Darmawan. 2014. *Pengaruh Pengalaman Auditor, Tekanan Ketaatan Dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit*

- Judgment (Studi Empiris Pada BPK Perwakilan Provinsi Bali). *e-Journal Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*, 2 (1), 16-33.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). 2010. Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) No: PER-211/K/JF/2010 tentang Standart Kompetensi Auditor.
- Batubara, R. I. 2008. *Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan, Dan Independensi Pemeriksa Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (Studi Empiris Pada Bawasko Medan)*. Tesis, Universitas Sumatera Utara.
- De Angelo, L. E. 1981. Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 113-127.
- Faizah, dan R. Zuhdi. 2013. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Pemeriksaan (Studi pada Auditor BPK Perwakilan Jawa Timur)*. Tesis, Universitas Trunojoyo Madura.
- Ghozali, I., dan L. Hengky. 2015. *Partial Least Squares. Konsep, Teknik Dan Aplikasi Menggunakan Program SmartPLS 3.0* Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Handayani. 2015. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, Dan Lingkungan Kerja Terhadap Kinerja APIP*. Tesis, Universitas Mataram.
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I BPK. 2015. Laporan Hasil Pemeriksaan atas laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
- Mangkunegara, A. P. 2005. *Evaluasi Kinerja Sumber Daya Manusia*. Cetakan Pertama. Bandung: PT. Rafika Aditama.
- Mardiasmo. 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta. Penerbit Andi.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*, Edisi Keenam. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Nazir, M. 2003. *Metode Penelitian*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Parasayu. 2014. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit Internal (Studi APIP Kota Surakarta dan Kabupaten Boyolali)*. Tesis Universitas Diponegoro.
- Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008. Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/04/M.PAN/03/2008 tentang *Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*.
- Praditaningrum, A. S. 2012. *Analisis Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Audit Judgment (Studi Pada BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Tengah)*. Tesis, Universitas Diponegoro.
- Purwaningsih, A. R. 2015. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, Due Professional Care, Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit*. Tesis, Universitas Mataram.
- Queena, P. P. 2012. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit Aparat Inspektorat Kota/Kabupaten Di Jawa Tengah*. Tesis, Universitas Diponegoro.
- Rai, I. G. A. 2008. *Audit Kinerja Pada Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Samsi, N., A. Riduwan, dan B. Suryono. 2012. *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Dan Kompetensi Terhadap Kualitas Audit: Etika Auditor Sebagai Variabel Pemoderasi*. Tesis, STIESIA Surabaya.
- Saputra, A. D. 2009. *Pengaruh Profesionalisme Dan Pengalaman Kerja Internal Auditor Terhadap Efektivitas Penerapan Sistem Pengendalian Intern Perusahaan Melalui Motivasi Sebagai Variabel Intervening*. Skripsi, Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Jakarta: Alfabeta.
- Sukandarrumidi. 2006. *Metode Penelitian: Petunjuk Praktis Bagi Pemula*. Yogyakarta: Gajah Mada University Press.
- Sukriah, I. 2009. *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*. Tesis, Universitas Mataram.
- Suryanto, R., Y. Indriyani dan H. Sofyani. (2016). Determinan Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 18 (1), 102-118.
- Wibowo. 2010. *Manajemen Kinerja*. Jakarta. PT. Rajagrafindo Persada.