



**PRINSIP PERILAKU APIP, KUALITAS AUDIT DAN KOMITMEN
 PROFESIONAL SEBAGAI MODERATING
 (STUDI EMPIRIS DI BPKP PERWAKILAN JAWA TENGAH)**

Yuni Ningsih*
Kiswanto

Universitas Negeri Semarang

*email: Yuniningsih.455@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to obtain empirical evidence regarding the influence of the principles of behavior integrity, objectivity, confidentiality and APIP competence toward the audit quality of APIP through professional commitment as a moderating variable (case study on BPKP Central Java Representative). The population in this study are all APIP in BPKP Central Java Representative. The sampling technique used was purposive sampling. Data sources were primary data obtained using a questionnaire. The analysis technique used was the analysis of Structural Equation Model (SEM) using smartPLS 3.0. The results of this study indicate that integrity has a positive and significant effect on the quality of the APIP audit. Objectivity, confidentiality and competence do not have a significant influence on the quality of the APIP audit. Professional commitment as a moderating variable is not able to moderate the influence of integrity, objectivity, confidentiality and competence on the quality of APIP audits.

INFO ARTIKEL

Diterima: 6 Desember 2018
 Direview: 17 Desember 2018
 Disetujui: 12 Juni 2019
 Terbit: 28 Juni 2019

Keywords:

*integrity, confidentiality,
 professional commitment,
 competence, quality audit,
 objectivity*

PENDAHULUAN

Good and clean governance merupakan cita-cita dalam penyelenggaraan pemerintahan di Indonesia. Sesuai dengan harapan reformasi yaitu berjalannya lembaga-lembaga pemerintah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan dan akuntabel. Masa pemerintahan pasca reformasi saat ini, kepedulian rakyat akan penyelenggaraan pemerintahan bisa dikatakan membaik, karena adanya tuntutan untuk keterbukaan pemerintahan atau transparansi dan penyelenggaraan pemerintahan yang akuntabel.

Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008 mengatur tentang SPIP menjelaskan bahwa Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas

tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap perundang-undangan.

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) merupakan salah satu unsur dari SPIP yang berperan sebagai pengawas intern pemerintah. Peran yang efektif dari APIP diharapkan dapat menjamin agar penyelenggaraan urusan pemerintahan dilaksanakan secara tertib, efisien dan efektif sesuai dengan rencana dan ketentuan peraturan perundang-undangan dan juga dapat mendorong terwujudnya pemerintahan yang baik, bersih dan berwibawa, bebas dari penyimpangan dan peyalahgunaan kekuasaan serta praktik-praktik korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN) sesuai konsep good governance dan clean government (Yohanes & Paton, 2016).

Internal audit pemerintah berperan sebagai ujung tombak untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan, karena hasil audit yang berkualitas merupakan sumber informasi penting dalam memberikan keyakinan kepada pihak pemerintah, DPR dan BPK. Oleh karena itu, jika kualitas audit yang dihasilkan rendah, kemungkinan memberikan kelonggaran terhadap lembaga pemerintah melakukan penyimpangan penggunaan anggaran.

Tabel 1. Pronvinsi dengan Jumlah Kasus Korupsi Tertinggi Selama Tahun 2017 Menurut Data ICW

| No | Provinsi | Jumlah Kasus Korupsi | Nilai Kerugian |
|----|------------------|----------------------|------------------|
| 1. | Jawa Timur | 68 | Rp. 90,2 Miliar |
| 2. | Jawa Barat | 42 | Rp. 647 Miliar |
| 3. | Sumatera Utara | 40 | Rp. 286 Miliar |
| 4. | Aceh | 29 | Rp. 133 Miliar |
| 5. | Jawa Tengah | 29 | Rp. 40,3 Miliar |
| 6. | Sulawesi Selatan | ± 26 | ± Rp. 390 Miliar |
| 7. | Riau | ± 25 | ± Rp. 145 Miliar |
| 8. | NTB | ± 18 | ± Rp. 6,7 Miliar |
| 9. | Kepulauan Riau | ± 18 | ± Rp. 126 Miliar |

Sumber : ICW

Berdasarkan indeks ICW untuk 9 Provinsi dengan jumlah kasus korupsi tertinggi, Jawa Tengah masuk dalam urutan ke-5 provinsi dengan jumlah kasus korupsi tertinggi. Berdasarkan tabel 1.1 diatas dapat kita artikan bahwa gamabaran korupsi di Indonesia masih besar. Hal tersebut termasuk fakta bahwa kinerja APIP sebagai auditor internal belum maksimal karena masih banyak terjadi tipikor.

Hal ini menimbulkan *Audit Expectation Gap*. *Audit Expectation Gap* merupakan perbedaan antara tingkat kinerja yang diharapkan seperti yang digambarkan oleh pengguna laporan keuangan dan oleh akuntan independen. Kepercayaan masyarakat terhadap sekelompok profesional adalah intisari dari profesi.

Berdasarkan arahan Presiden pada Rakornas Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2015 di Jakarta, target level kapabilitas APIP mencapai 85 % level 3 untuk tahun 2019, APIP membuat sistem peringatan dini, APIP memberikan solusi atas berbagai masalah dan tingkatkan kapabilitas pengawasan intern pemerintah. Adanya perubahan paradigma baru dari auditor yang dahulu dianggap sebagai *watch dog* (anjing penjaga) yang menakutkan auditi tapi sekarang berperan sebagai *consultant dan catalyst* (konsultan dan katalis) (Wulandari & Tjahjono, 2011).

Hasil kerja APIP diharapkan bermanfaat sebagai peningkatan kinerja oganisasi secara keseluruhan. Hasil kerja ini yang kita sebut sebagai kualitas audit APIP. Kualitas audit merupakan suatu penilaian tentang proses dalam melakukan tugas audit yang dilakukan oleh seorang auditor sehingga menghasilkan suatu laporan audit yang dinilai berdasarkan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit (Dutadasanovan, 2013).

Kode Etik APIP dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (PERMENPAN) Nomor PER/04/M.PAN/03/2008, salah satu tujuannya adalah mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis, agar terpenuhi prinsip-prinsip kerja yang akuntabel dan terlaksananya pengendalian audit sehingga terwujud auditor yang kredibel dengan kinerja yang optimal dalam pelaksanaan audit. (Sukriah,dkk, 2009).

Ayuningtyas & Pramudji (2012) menyatakan bahwa kualitas audit pada inspektorat dipengaruhi secara positif oleh kompetensi, integritas dan objektivitas auditor inspektorat, sedangkan pengalaman kerja dan Independensi memberikan pengaruh negatif terhadap kualitas Audit. Kompetensi juga memiliki pengaruh yang positif terhadap kualitas. Sedangkan dalam penelitian Suryono dkk. (2013) memberikan hasil bahwa kompetensi tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

Integritas tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit (Sukriah,dkk.,2009), sedangkan dalam Badjuri (2012) menyatakan yang sebaliknya. Badjuri (2012) kesimpulan penelitian menghasilkan bahwa objektivitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi sikap keobjektivitasan auditor tidak memberikan pengaruh perubahan terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Hasil ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Sukriah (2009) , Mabruri & Wirna (2010) serta Ayuningtyas & Pramudji, (2012) kesimpulan mereka menyatakan bahwa objektivitas berpengaruh terhadap kualitas audit dan pengaruhnya positif.

Berdasarkan ulasan-ulasan tersebut, belum ada konsistensi hasil penelitian dari variabel-variabel yang sama terhadap kualitas audit. Penelitian ini, bermaksud menguji kembali dari hasil tersebut dengan penggunaan prinsip perilaku etika sebagai variabel independen terhadap kualitas audit APIP sebagai dependen, dengan memunculkan komitmen profesional sebagai variabel moderating. Komitmen dibutuhkan pada setiap profesi karena untuk memenuhi kebutuhan akan kepercayaan publik terhadap kualitas jasa yang diberikan oleh suatu profesi (dalam hal ini profesi sebagai auditor internal pemerintah). Wahyuningrum (2009) menyatakan bahwa komitmen profesional merupakan peristiwa dimana individual sangat tertarik pada (mempunyai keterikatan terhadap) nilai-nilai, aturan-aturan, dan tujuan dari profesinya.

Terdapat dua teori dalam penelitian ini, yaitu teori stewardship dan teori atribusi. Berdasarkan teori stewardship, APIP mempunyai tujuan yang sama dengan organisasi atau mengutamakan keberhasilan kolektif, sehingga bahwa pemenuhan prinsip perilaku merupakan keutamaan guna menghasilkan hasil audit yang berkualitas dan demi ketercapaian tujuan bersama yaitu good and clean governance.

Weiner (1979-1980) Teori Atribusi merupakan upaya untuk memahami penyebab di balik sikap perilaku orang lain atau perilaku sendiri. Komitmen profesional merupakan faktor internal dibalik penerapan sikap perilaku bagi APIP.

Berdasarkan teori Stewardship, Manajer sebagai steward dan bertindak sesuai kepentingan pemilik (Donaldson & Davis, 1989,1991, dalam Juniarso, 2015). Menurut Prinsip Etika Kode Etik APIP (2014) Integritas adalah mutu, sifat, atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh sehingga memiliki potensi dan kemampuan yang memancarkan kewibawaan dan kejujuran. Integritas meliputi sikap yang objektif, berdasarkan fakta, nonpartisan, dan tidak terkait dengan ideologi tertentu, serta mempertimbangkan entitas yang diaudit dan pengguna laporan auditor (Juniarso, 2015). Auditor yang tinggi integritasnya adalah yang dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja atau yang disebabkan oleh kelalaian manusia (human error) dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan atau peniadaan prinsip (Badjuri, 2012). Penelitian Ayuningtyas & Pramudji (2012), (Badjuri, 2012), (Juniarso, 2015) dan Mabruri & Winarna (2010) menyatakan bahwa Integritas berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Jadi APIP yang memiliki integritas yang tinggi, akan melaksanakan tugas dengan baik dan melakukan audit yang berkualitas.

H₁ : Integritas berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit APIP

Berdasarkan PER/04/M.PAN/03/2008 Auditor harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memproses data/informasi auditee. Auditor APIP membuat penilaian seimbang atas semua situasi yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan sendiri atau orang lain dalam mengambil keputusan. Hal tersebut sesuai dengan teori *stewardship* yaitu *steward* memiliki tujuan yang sama dengan prinsipel. Ketika APIP menerapkan prinsip objektivitas maka kualitas audit APIP tidak mengandung unsur kepentingan diluar kepentingan seharusnya sehingga pemenuhan tujuan penyelenggaraan *clean and good governance* terwujud. Penelitian terdahulu sukriah et al. (2009) serta Mabruhi & Winarna (2010) menyatakan bahwa Objektivitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Ayuningtyas & Pamudji (2012) juga menyatakan bahwa Objektivitas berpengaruh terhadap kualitas audit.

H₂ : Objektivitas berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit APIP

Kerahasiaan adalah sifat sesuatu yang dipercayakan kepada seseorang agar tidak diceritakan kepada orang lain yang tidak berwenang mengetahuinya. Prinsip Etika Kode Etik APIP (2014) menjelaskan bahwa auditor intern pemerintah menghormati nilai dan kepemilikan informasi yang diterima dan tidak mengungkapkan informasi tanpa kewenangan yang tepat, kecuali ada ketentuan perundang-undangan atau kewajiban profesional untuk melakukannya. Hasil penelitian Juniarso (2015) menunjukkan bahwa prinsip perilaku kerahasiaan memberikan pengaruh positif terhadap kualitas audit. Ketika auditor mampu melaksanakan prinsip kerahasiaan ini maka akan memberikan pengaruh pada kualitas audit nya yang dipandang dari pembentukan serta perluasan kepercayaan publik. Kerahasiaan merupakan sikap perilaku APIP dalam menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya serta menjaganya dari kepentingan pribadi dan kepentingan diluar penugasan dan perundangan. Berdasarkan peraturan dan penjelasan tersebut, maka penulis mengajukan hipotesis sebagai berikut :

H₃ : Kerahasiaan berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit APIP

Prinsip Etika dalam Kode etik menjelaskan bahwa kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seseorang, berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya. Juniarso (2015) menyatakan Auditor dituntut untuk memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas-tugas pengauditan. Berdasarkan teori, APIP berperan sebagai *steward* bagi prinsipel. Kewajiban APIP sebagai *steward* bagi prinsipel terletak pada tugas-tugas audit yang dijalankan. Tugas APIP sebagai audit internal sangat penting bagi kepuasaan masyarakat karena tugas-tugas tersebut kadang memiliki hubungan dengan kasus-kasus korupsi yang juga merugikan kepentingan masyarakat (Juniarso, 2015). Maka dari itu, dalam pelaksanaan tugasnya APIP harus memiliki kompetensi yang sesuai dan memadai. Semakin kompeten auditor semakin baik juga kualitas auditnya, seperti hasil penelitian sukriah, et al (2009), Badjuri (2012). Ayuningtyas dan Pamudji (2012), serta Adi Juniarso (2014) menyimpulkan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap hasil audit.

H₄ : Kompetensi berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit APIP

Komitmen yang tinggi diperlukan pada setiap profesi karena untuk memenuhi kebutuhan akan kepercayaan publik. Penerapan prinsip etika integritas yang menurut Badjuri (2012) dijelaskan sebagai suatu sikap bijaksana dan bekerja penuh tanggung jawab dengan mengutamakan pada bukti audit yang cukup kompeten dalam pengungkapan hasil laporan audit. Berdasarkan teori atribusi yaitu teori yang menjelaskan perilaku orang lain. Teori ini mencoba memahami sebab-sebab yang terjadi pada berbagai peristiwa yang dihadapinya. Melihat dan menentukan apakah disebabkan secara internal atau eksternal. Komitmen profesional dapat dikategorikan sebagai atribusi internal dari prinsip perilaku integritas APIP.

Ketika Komitmen Profesional dalam menerapkan prinsip perilaku tinggi maka perwujudan audit yang kredibel dapat terpenuhi. Komitmen merupakan bentuk tanggung jawab moral secara pribadi atas apa yang disaguhkan. Auditor yang memiliki komitmen yang tinggi akan mampu

menerapkan prinsip perilaku etika yang akan meningkatkan kualitas audit yang dilaksanakan. Maka dari itu, komitmen mampu memoderasi pengaruh Integritas terhadap kualitas audit.

H₅ :Komitmen Profesional memoderasi pengaruh Integritas APIP terhadap Kualitas APIP

Komitmen yang tinggi diperlukan pada setiap profesi karena untuk memenuhi kebutuhan akan kepercayaan publik terhadap kualitas jasa yang diberikan oleh suatu profesi dalam hal ini adalah sebagai auditor. Komitmen profesional merupakan peristiwa dimana individu sangat tertarik pada (mempunyai keterikatan terhadap) nilai-nilai, aturan-aturan, dan tujuan dari profesinya. APIP sebagai auditor internal pemerintah memiliki satu organisasi yang disebut AAPI yang mengeluarkan kode etik sebagai acuan dalam pelaksanaan tugas.

Prinsip objektivitas menentukan kewajiban bagi auditor intern pemerintah untuk berterus terang, jujur secara intelektual dan bebas dari konflik kepentingan. Penerapan prinsip tersebut akan berhubungan dengan Komitmen Profesional sebagai auditor intern pemerintah. Berdasarkan uraian di atas maka ketika APIP mempunyai komitmen yang tinggi, prinsip perilaku objektivitas dapat diterapkan dengan baik sehingga APIP mempunyai perilaku yang objektif sehingga kualitas audit yang dihasilkan semakin berkualitas. Usulan hipotesisnya sebagai berikut :

H₆ :Komitmen Profesional memoderasi pengaruh Objektivitas APIP terhadap Kualitas APIP

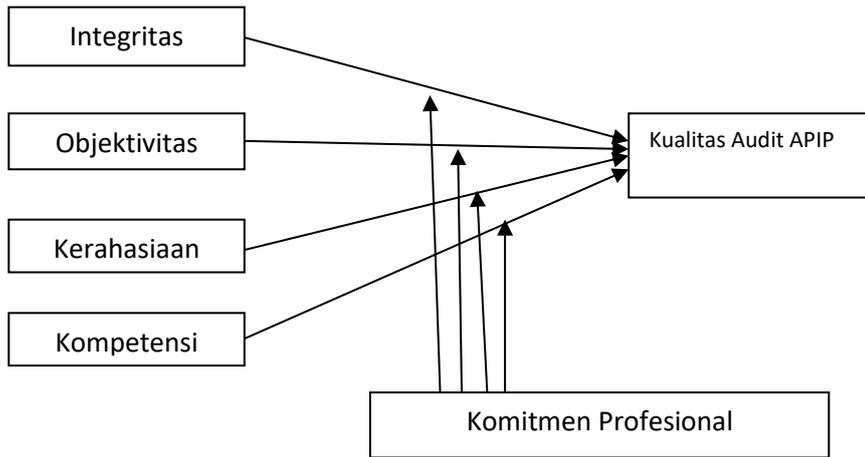
Komitmen profesional menyebabkan para profesional merasa lebih senang mengasosiasikan diri mereka dengan organisasi profesi mereka dalam melaksanakan tugas-tugasnya dan mereka juga lebih ingin menaati norma, aturan dan kode etik profesi dalam memecahkan masalah yang mereka hadapi (Copur, 1990 dalam Trisnangsih, 2003:200), maka dari itu KE-AIPI memberikan pedoman bagi setiap anggota tentang prinsip profesionalitas yang digariskan. Sehingga mereka akan mengetahui suatu hal yang boleh dilakukan dan tidak boleh dilakukan.

PER/04/M.PAN/03/2008 menjelaskan bahwa prinsip kerahasiaan mencerminkan sikap kehati-hatian yang harus dimiliki auditor intern pemerintah dalam penggunaan dan menjaga segala informasi yang diperoleh dalam audit. Hal ini berkaitan erat dengan kepercayaan publik terhadap profesi auditor. Maka dari itu komitmen merupakan sikap ideal yang diharapkan tumbuh dalam iklim dan kultur organisasi. Semakin auditor mempunyai komitmen atas prinsip perilaku profesional maka auditor akan semakin menyadari keharusannya menjaga kerahasiaan informasi sehingga kualitas audit akan semakin baik. Maka dari itu hipotesis yang diusulkan adalah

H₇ :Komitmen Profesional memoderasi pengaruh Kerahasiaan APIP terhadap Kualitas APIP

Komitmen sikap memfokuskan pada proses saat seseorang memikirkan mengenai hubungan mereka dengan orang lain sedangkan komitmen perilaku berhubungan dengan proses yang didalamnya para individu menjadi anggota ke dalam suatu organisasi tertentu dan bagaimana mereka mengatasi keterikatan tersebut. Adanya keterikatan tersebut yang menumbuhkan komitmen pada auditor sebagai profesi yang harus memenuhi kompetensi tertentu dan lolos syarat guna mampu memberikan jasa yang berdampak pada meluasnya kepercayaan publik. Teori Atribusi menjelaskan bahwa faktor internal Komitmen merupakan salah satu unsur penting dalam dunia kerja saat ini karena komitmen bisa mempengaruhi keberhasilan dan kinerja seseorang dalam pekerjaannya. Komitmen tersebut yang harus dimiliki APIP sebagai profesi auditor intern pemerintah sehingga menunjang pemenuhan atas kompetensi yang diatur dalam prinsip etika sehingga kualitas audit yang dihasilkan semakin baik. Berdasarkan penjelasan tersebut, hipotesis yang saya usulkan sebagai berikut :

H₈ :Komitmen Profesional memoderasi pengaruh Kompetensi APIP terhadap Kualitas APIP



Gambar 1. Model Penelitian

METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain penelitian studi pengujian hipotesis. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah purposive sampling. Sumber data adalah data primer yang diperoleh menggunakan kuesioner. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis Structural Equation Model (SEM) menggunakan smartPLS. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh APIP pada Inspektorat Jawa Tengah. APIP yang memiliki Jabatan Fungsional Khusus Auditor adalah yang dijadikan sampel.

Tabel 2. Definisi Operasional Variabel

| Variabel | Definisi | Pengukuran /Indikator | Pengukuran |
|---------------------|--|--|--|
| Kualitas Audit APIP | Kualitas audit merupakan kemungkinan penemuan kesalahan dalam pengungkapan informasi secara benar dan efektivitas dalam penyelesaian temuan yang mana dapat mencerminkan keandalan dalam pengerjaan yang dapat berpengaruh pada tingkat kepercayaan publik terhadap profesi sebagai audit. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Menetapkan sasaran, ruang lingkup dan metodologi pemeriksaan 2. Tidak setuju adanya review berjenjang 3. Menjalankan proses pengumpulan dan pengujian bukti 4. Laporan memuat temuan secara objektif dan rekomendasi 5. Laporan lengkap, akurat, dan tepat waktu 6. Laporan mengemukakan tanggapan obyek pemeriksaan | Skala Likert 1-5 poin STS, TS, N, S, SS |
| Integritas APIP | sikap perilaku kepribadian APIP yang berlandaskan pada kejujuran, keberanian, kebijaksanaan serta tanggung jawab guna menghasilkan | <ol style="list-style-type: none"> 1. Tata Aturan 2. Tidak menerima yang buka hak | Skala Likert 1-5 poin STS, TS, N, S, SS |

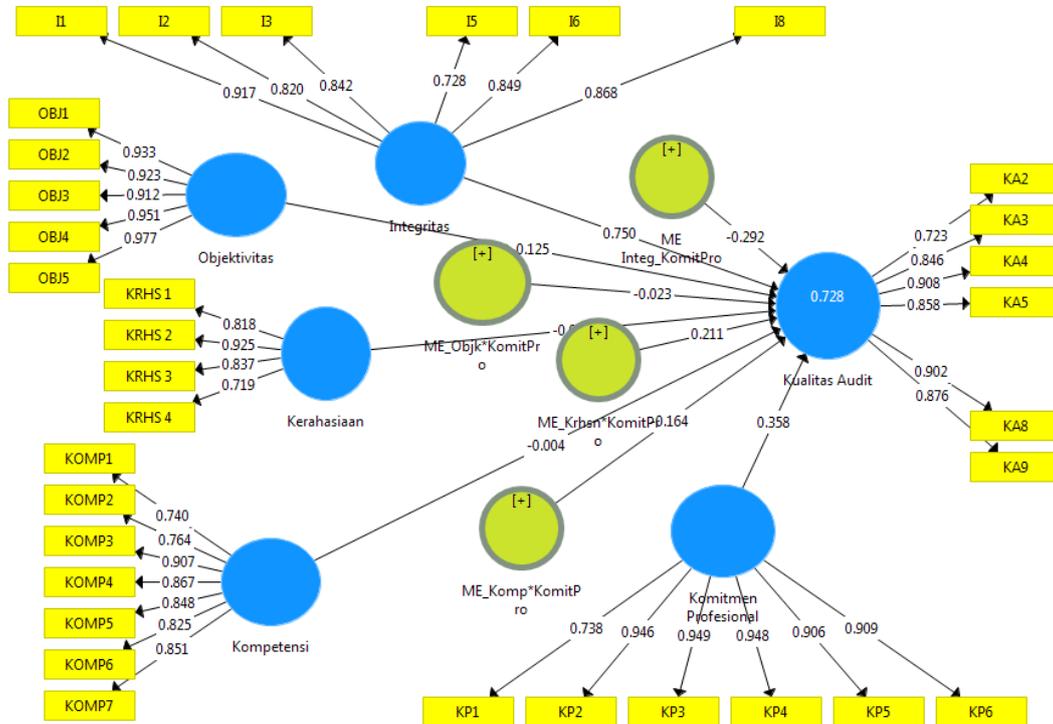
| Variabel | Definisi | Pengukuran /Indikator | Pengukuran |
|----------------------|--|--|--|
| | kualitas audit yang andal sebagai dasar pengambilan keputusan | 3. Tidak diintimidasi dan ditekan 4. Tidak mempertimbangkan kepentingan tertentu 5. Menyalahkan orang lain 6. Bertanggung jawab terhadap hasil pemeriksaan | dapat dan |
| Objektivitas APIP | Objektivitas adalah kemampuan melihat dan mencari sumber informasi tanpa ada keberpihakan baik dalam maupun luar diri dan melihat sesuai kebenaran. | 1. Bertindak adil tanpa tekanan 2. Menolak penugasan apabila ada hubungan 3. Dapat diandalkan dan dipercaya 4. Sulit mengungkapkan pendapat. 5. Tidak mencari kesalahan | Skala Likert 1-5 poin STS,TS,N,S,SS |
| Kompetensi APIP | Kualifikasi yang diharuskan bagi APIP guna memenuhi tuntutan kerja, kualifikasi meliputi pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan. | 1. Ingin tahu, berpikir luas, mampu menangani ketidakpastian 2. Mampu bekerjasama 3. Kemampuan review dan analisis 4. Pengetahuan dan pengetahuan sektor publik 5. Keahlian wawancara 6. Tidak familiar dg komputer | Skala Likert 1-5 poin STS,TS,N,S,SS |
| Komitmen Profesional | Menjalankan prinsip etika serta penerapan aturan etika dalam setiap pengerjaan audit sehingga dapat menghasilkan hasil audit yang dapat meningkatkan akuntabilitas | 1. Loyal dengan profesi 2. Mempunyai nilai yang sesuai dengan profesi 3. Kemauan melaksanakan peraturan | Skala Likert 1-5 poin STS,TS,N,S,SS |

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini mengambil lokasi di Kantor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah yang beralamatkan di Jalan Raya Semarang-Kendal KM 12, Semarang. Sebanyak 50 kuesioner yang

dibagikan pada auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah, sebanyak 46 kuesioner yang kembali.

Convergent validity dari model pengukuran dengan refleksif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item score/component score* yang diestimasi dengan software PLS. Batas *loading factor* sebesar 0,70. Berikut model awal penelitian yang dibuat menggunakan program SmartPLS 3.0.



Gambar 2. Hasil Perhitungan Algoritma PLS

Discriminant Validity. Konstruk dengan validitas yang baik dipersyaratkan nilai AVE harus lebih besar dari 0.50 (Ghozali, 2014:65).

Tabel 3. Nilai Average Variance Extracted (AVE)

| Variabel | Average Variance Extracted (AVE) | AVE yang disyaratkan | Keterangan |
|----------------------|----------------------------------|----------------------|------------|
| Integritas | 0,704 | 0,50 | Valid |
| Kerahasiaan | 0,685 | 0,50 | Valid |
| Komitmen Profesional | 0,963 | 0,50 | Valid |
| Kompetensi | 0,681 | 0,50 | Valid |
| Kualitas Audit | 0,786 | 0,50 | Valid |
| Objektivitas | 0,883 | 0,50 | Valid |

Sumber : Data primer diolah, 2018

Berdasarkan tabel 3 diatas dapat dilihat bahwa nilai AVE dari semua variabel memiliki nilai lebih besar dari 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa konstruk variabel memenuhi kriteria

discriminant validity. Konstruk dinyatakan reliabel jika nilai *composite reliability* diatas 0.70 dan *cornbach alpha* diatas 0.70 (Ghozali, 2014:65).

Tabel 4. Nilai *Composite Reliability* dan *cornbach alpha*

| Variabel | Composite Reliability | Composite Reliability Yang Disyaratkan | Cronbach's Alpha | Cronbach's Alpha yang diSyaratkan | Ket |
|----------------------|-----------------------|--|------------------|-----------------------------------|----------|
| Integritas | 0,934 | 0,70 | 0,915 | 0,70 | Reliabel |
| Kerahasiaan | 0,896 | 0,70 | 0,844 | 0,70 | Reliabel |
| Komitmen Profesional | 0,963 | 0,70 | 0,953 | 0,70 | Reliabel |
| Kompetensi | 0,937 | 0,70 | 0,921 | 0,70 | Reliabel |
| Kualitas Audit | 0,948 | 0,70 | 0,932 | 0,70 | Reliabel |
| Objektivitas | 0,974 | 0,70 | 0,967 | 0,70 | Reliabel |

Sumber : Data primer diolah, 2018

Berdasarkan tabel 4 dapat dilihat bahwa nilai *composite reliability* dan nilai *Cornbach Alpha* untuk masing-masing variabel memiliki nilai diatas 0,70. Semua konstuk memenuhi kriteria reliabel.

Pengujian terhadap model struktural dilakukan dengan melihat nilai R^2 yang merupakan uji *goodness-fit model*. Menurut Ghozali (2014) koefisien determinan sebesar 0.67, 0.33 dan 0.19 dalam model struktural secara berurutan menunjukkan model dalam kategori baik, moderat. Nilai R^2 sebesar 0,700 yang artinya variabel kualitas audit dijelaskan sebesar 70% oleh variabel integritas, objektivitas, kerahasiaan dan kompetensi dalam model struktural sedangkan sisanya (30%) dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak terdapat dalam model ini.

Tabel 5. Hasil Pengujian Hipotesis

| Hipotesis | Pernyataan | Original Sample | P-Value | Hasil |
|-----------|---|-----------------|---------|----------|
| H1 | Ada pengaruh positif antara Integritas APIP terhadap Kualitas Audit APIP. | 0,708 | 0,041 | Diterima |
| H2 | Ada pengaruh positif antara Objektivitas APIP terhadap Kualitas Audit APIP. | -0,026 | 0,941 | Ditolak |
| H3 | Ada pengaruh positif antara Kerahasiaan APIP terhadap Kualitas Audit APIP. | -0,005 | 0,988 | Ditolak |

| Hipotesis | Pernyataan | Original Sample | P-Value | Hasil |
|-----------|--|-----------------|---------|---------|
| H4 | Ada pengaruh positif antara Kompetensi APIP terhadap Kualitas Audit APIP. | -0,003 | 0,013 | Ditolak |
| H5 | Komitmen Profesional mempengaruhi integritas terhadap Kualitas Audit APIP. | -0,179 | 0,713 | Ditolak |
| H6 | Komitmen Profesional mempengaruhi Objektivitas terhadap Kualitas Audit APIP. | -0,078 | 0,829 | Ditolak |
| H7 | Komitmen Profesional mempengaruhi Kerahasiaan terhadap Kualitas Audit APIP. | 0,232 | 0,514 | Ditolak |
| H8 | Komitmen Profesional mempengaruhi Kompetensi terhadap Kualitas Audit APIP. | -0,215 | 0,941 | Ditolak |

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2018

Pengaruh Integritas terhadap Kualitas Audit APIP

Hipotesis pertama yang menyatakan bahwa integritas berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP, diterima. Hal ini menjelaskan bahwa integritas auditor yang semakin baik maka kualitas hasil audit yang dihasilkan oleh auditor semakin berkualitas. Sesuai dengan teori stewardship yang menjelaskan bahwa steward mempunyai pandangan/tujuan yang sama dengan prinsipel atau lebih mementingkan tujuan organisasi dibandingkan tujuan pribadinya. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Maburri & Winarna (2010) dimana beliau menyatakan bahwa integritas berpengaruh terhadap kualitas audit di lingkungan pemerintah daerah. Sejalan juga dengan hasil penelitian Juniarso (2015) yang menyatakan bahwa semakin baik integritas seorang APIP dalam menjalankan tugas-tugas pengawasan maka akan semakin baik pula kualitas hasil auditnya.

Pengaruh Objektivitas terhadap Kualitas Audit APIP

Hipotesis kedua yang menyatakan bahwa objektivitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP, ditolak. Hal ini bermakna bahwa objektivitas auditor tidak mempengaruhi kualitas dari audit APIP. Objektivitas adalah sikap yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Badjuri (2012) yang melakukan penelitian dengan responden auditor BPKP Perwakilan Jawa Tengah. Namun, Badjuri (2012) tetap menegaskan bahwa audit sektor publik wajib mengedepankan objektivitas karena objektivitas merupakan aturan etika. Sejalan juga dengan penelitian Juniarso (2015) yang menyatakan bahwa objektivitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit pada APIP se-Subosukowonosraten. Kemungkinan adanya unsur subjektivitas dalam proses audit sehingga menciderai objektivitas. Jadi peneliti sepakat dengan Badjuri (2010) & Juniarso (2015) bahwa objektivitas harus menjadi sikap yang melekat dalam auditor.

Pengaruh Kerahasiaan APIP terhadap Kualitas Audit APIP.

Hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa kerahasiaan berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP, ditolak. Hal ini bermakna bahwa kerahasiaan auditor yang semakin meningkat tidak mengakibatkan meningkatnya kualitas audit yang dihasilkan APIP. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Juniarso (2015) yang menyatakan bahwa prinsip kerahasiaan berpengaruh terhadap kualitas audit APIP. Yendrawati & Narasturi (2014) berpendapat bahwa seorang auditor tidak menggunakan informasi diluar kepentingan organisasi dan dengan menjaga prinsip kerahasiaan maka kepercayaan auditee kepada APIP meningkat. Jadi, prinsip kerahasiaan bukan tentang bagaimana hasil audit dapat lebih berkualitas namun, adanya prinsip kerahasiaan maka diharapkan informasi-informasi sensitif yang didapatkan APIP dari pelaksanaan tugasnya tidak dengan mudah diungkapkan kepada pihak lain ataupun disalahgunakan untuk keuntungan pribadi ataupun bersama. Jadi, peneliti berkesimpulan walaupun hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kerahasiaan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit APIP, namun APIP harus memahami, menjaga dan menerapkan prinsip kerahasiaan karena merupakan prinsip etika.

Pengaruh Kompetensi APIP terhadap Kualitas Audit APIP.

Hipotesis keempat yang menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP, ditolak. Hal ini bermakna bahwa kompetensi auditor yang meningkat tidak mengakibatkan meningkatnya kualitas audit APIP. Kompetensi APIP merupakan kualifikasi yang diharuskan bagi APIP guna memenuhi tuntutan kerja, kualifikasi meliputi pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Kisnawati (2012). & Wardoyo, et.al. (2010). Berbeda dengan hasil penelitian Ayuningtyas & Pamudji (2012), Badjuri (2012) & Juniarso (2015) menyimpulkan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap hasil audit. Prinsip kompetensi diperlukan APIP untuk meningkatkan kualitas audit

Pengaruh Integritas terhadap Kualitas Audit APIP yang dimoderasi oleh Komitmen Profesional.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis menggambarkan bahwa hipotesis kelima yang menyatakan bahwa komitmen profesional mempengaruhi pengaruh integritas terhadap kualitas audit APIP, ditolak. Berdasarkan teori atribusi, komitmen profesional merupakan pengaruh internal yang menjadi penyebab prinsip perilaku integritas yang mampu mempengaruhi kualitas audit APIP. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi komitmen profesional seseorang dapat menjadi penyebab tingginya sikap integritas auditor sehingga kualitas audit APIP semakin baik. Hal ini justru memberikan makna bahwa semakin rendah komitmen profesional auditor dalam integritas maka kualitas audit APIP semakin baik. Komitmen profesional tidak mampu menjadi moderasi interaksi integritas terhadap kualitas audit. Karena ketika penerimaan yang tinggi terhadap nilai organisasi yang tercermin pada tingginya komitmen profesional dapat menciderai integritas seorang auditor. Sehingga menjadikan auditor tidak mampu menerapkan prinsip perilaku integritas yang dapat mengakibatkan turunnya kualitas audit APIP.

Pengaruh Objektivitas terhadap Kualitas Audit APIP yang dimoderasi oleh Komitmen Profesional

Penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen profesional berpengaruh secara positif namun tidak signifikan sehingga tidak mampu memoderasi pengaruh objektivitas terhadap kualitas audit APIP. Komitmen profesional salah satu indikatornya adalah penerimaan akan nilai-nilai organisasi, dalam kenyataannya dimungkinkan bahwa pemahaman akan komitmen profesional yang tinggi dalam objektivitas dapat menimbulkan keinginan yang kuat dari dalam diri auditor untuk melaksanakan audit tanpa subjektivitas sebagai bentuk komitmen terhadap profesinya. Arifah & Romadhon (2015) menyatakan bahwa komitmen profesional berpengaruh terhadap motivasi auditor. Karena dengan komitmen profesional auditor dapat merasa lebih senang mengasosiasikan diri mereka dengan organisasi profesi dalam melaksanakan tugas-tugasnya dan mereka akan lebih mentaati norma aturan dan kode etik dalam pemecahan masalah. Maka dari itu peneliti menyatakan bahwa komitmen profesional diperlukan dalam penerimaan dan penerapan prinsip perilaku etika APIP

dalam hal ini objektivitas yang menjadi salah satu prinsip perilaku APIP yang diatur dalam Permenpan No:PER/04/M.PAN/03/2008.

Pengaruh Kerahasiaan terhadap Kualitas Audit APIP yang dimoderasi oleh Komitmen Profesional.

Penelitian ini mengungkapkan bahwa komitmen profesional APIP tidak mampu memoderasi pengaruh kerahasiaan terhadap kualitas audit APIP. Secara teori, semakin auditor dapat berkomitmen dalam penerapan prinsip kerahasiaan maka dapat meningkatkan kepercayaan publik terhadap kualitas audit APIP. Komitmen profesional dapat dikategorikan sebagai penyebab internal APIP yang dapat mempengaruhi sikap perilaku APIP yang berpengaruh pada kualitas audit APIP. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa objektivitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit APIP. Kemungkinan dalam pelaksanaan audit APIP ada unsur subjektivitas yang dipicu oleh lamanya menjabat sehingga menciderai objektivitas APIP, pernyataan ini merujuk pada hasil penelitian Juniarso (2015) yang menyatakan bahwa dalam adat jawa ada unsur ewuh-pakewuh yang dapat menjadi penyebab goyangnya objektivitas APIP. Hal tersebut dapat juga melunturkan sikap komitmen

Pengaruh Kompetensi terhadap Kualitas Audit APIP yang dimoderasi oleh Komitmen Profesional.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis menggambarkan bahwa hipotesis kedelapan yang menyatakan bahwa komitmen profesional mempengaruhi pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit APIP, ditolak. Semakin rendah komitmen profesional dalam kompetensi maka kualitas audit APIP semakin baik. Berdasarkan teori atribusi, kompetensi audit yang merupakan prinsip perilaku APIP merupakan sikap perilaku yang dapat dipengaruhi faktor internal, dalam hal ini yang menjadi faktor internal adalah komitmen profesional. Wahyuningrum (2009) mengungkapkan bahwa tidak ada hubungan antara pengalaman internal auditor dengan komitmen profesional, lama bekerja hanya mempengaruhi pandangan profesionalisme. Mayoritas APIP BPKP Perwakilan Jawa Tengah yang telah menjabat lebih dari 10 tahun tidak dapat mejadi dasar komitmen profesional pada APIP sudah kuat namun pandangan profesionalismenya sudah baik. Pendidikan terakhir APIP didominasi oleh S1.

KESIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa integritas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit APIP. Objektivitas, kerahasiaan dan kompetensi tidak berpangaruh signifikan terhadap kualitas audit APIP. Komitmen Profesional sebagai variabel moderating tidak mampu memoderasi pengaruh integritas, objektivitas, kerahasiaan dan kompetensi terhadap kualitas audit APIP. Bagi peneliti selanjutnya dapat kembangkan metode, semisal dengan wawancara karena dengan wawancara peneliti mampu memahami lebih dalam pemahaman auditor akan pertanyaan dan peneliti juga dapat secara langsung berinteraksi dengan auditor sebagai responden sehingga perolehan data sifatnya dapat lebih mendalam. Hasil penelitian memiliki nilai R2 sebesar 70%, maka perlu dikaji dan diteliti kembali. Kelemahan penelitian ini adalah tidak membedakan latar belakang pendidikan APIP pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah.

REFERENSI

- Ayuningtyas, Harvita Yulian dan Pamudji S.(2012).Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Audit (Studi Kasus Pada Auditor Inspektorat Kota/Kabupaten di Jawa Tengah).Diponegoro Journal of Accounting,1(2), 1-10.
- Arifah, Dista Amalia dan Romadhon, Candra.(2015).Pengaruh Komitmen Organisasi, Komitmen Profesional dan Gaya Kepemimpinan terhadap Kepuasan Kerja dengan Motivasi sebagai Variabel Intervening.CBAM, 2(1), 357-369.

- Badjuri, A. (2012). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Pemeriksaan Audit Sektor Publik (Studi Empiris pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah). *Dinamika Akuntansi, Keuangan Dan Perbankan*, 1(2), 120–135.
- Deli, Leni, dkk. (2015). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit dengan Etika Auditor Sebagai Moderating Variabel. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*. 15(1), 1-17.
- Djanegara, Moermahadi S. (2017). Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi*. XXI(03), 461-483.
- Ebimobowei, Appah dan Kereotu, Oyadonghan James. 2011. Role Theory and the Concept of Audit Expectation Gap in South-South, Nigeria. *Maxwell Scientific Organization, Current Research Journal of Social Sciences* 3(6): 445-452, 2011
- Efendy, Muh. Taufiq. (2010). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo). Tesis
- Elen, Trismayarni, Mayangsari, S. (2013). Pengaruh Akuntabilitas, Kompetensi, Profesionalisme, Integritas, Dan Objektivitas Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit Dengan Independensi Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 10(1), 68–92.
- Ghozali, I, & H. L. (2012). *Partial Least Square: Konsep Teknik & Aplikasi SmartPLS 2.0.M3*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gustati. (2011). Hubungan Antara Komponen Standar Umum Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), Motivasi, dan Komitmen Organisasi dengan Kinerja Auditor BPKP (Studi Pada Auditor Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Barat). *Jurnal Akuntansi & Manajemen*, 6(2), 1-6.
- Hari, Bagus L., Darlis, Edfan dan M. Rasuli. (2015). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Pengalaman Kerja, Kompleksitas Tugas Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah dan Reward sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Sorot*, 10(1), 1-18.
- Juniarso, Adi, W. (2015). Prinsip-Prinsip Perilaku APIP Dan Kualitas Audit. *Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia*, 9(1), 145–163.
- Kisnawati, Baiq. (2012). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Auditor Pemerintah di Inspektorat Kabupaten dan Kota Se-Pulau Lombok). *Jurnal Bisnis dan Kewirausahaan*. 8(3).
- Knechel, W. Robert; Krishan, Gopal V; Pevzner, Mikhail; Shefahik, Lori and Velury, Uma. (2012). *Audit Quality: Insights from the Academic Literature*. www.ssm.com.
- Mabruri, Jaka dan Mabruri, Havids. (2015). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah. *Journal of Rural and Development*, V1(1).
- Parasayu, Annisa. (2014). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit Internal (Studi Aparat Intern Pemerintah Kota Surakarta Dan Kabupaten Boyolali). Skripsi
- PP. Nomor: 19 Tahun 2009 m. tentang Pedoman Kendali Mutu Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- PP. Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Perpres. Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).
- Permenpan Nomor PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik APIP.
- RENSTRA BPKP tahun 2015
- Salsabila, Laila. (2017). Pengaruh Time Pressure, Resiko Audit, Komitmen Profesional dan Turnover

Intentions Terhadap Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit dengan Kontrol Kualitas KAP sebagai Variabel Moderating. Universitas Negeri Semarang. Skripsi.

- Sari, Dea Nurfika dan Haryanto.(2016). Analisis Determinan Efektivitas Auditor Internal Pada Inspektorat Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 13(2), 191-210.
- Sugiyono.(2011). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R & D*. Bandung : Alfabeta Bandung.
- Sukriah Ika, Akram, Inapty, B. A. (2009). Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *SNA XII.4-6* November. Palembang.
- Suliyantini Liani dan Kusmuriyanto. 2017. The Effect Of Human Resources Competency And Accrual Based Government Accounting Standard Implementation On The Quality Of Local Government Financial Statement With The Implementation Of Internal Control System As A Mediating Variable. *AAJ Vol.6, No.1*
- Susilawati dan Atmawinata, M. R. (2014). Pengaruh Profesionalisme Dan Independensi Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit: Studi Pada Inspektorat Propinsi Jawa Barat. *Jurnal Etiikonomi*, 13, 190–210.
- Wahyudin, Agus.(2015). *Metedologi Penelitian Bisnis dan Pendidikan*, Semarang:UNNES PRESS.
- Wahyuningrum, Christina.H.(2009). *Pengaruh Komitmen Profesional Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kepuasan Kerja Auditor : Motivasi Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Semarang)*. Skripsi
- Wulandari, Endah, Tjahjono, H. K. (2011). Pengaruh Kompetensi, Independensi Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Auditor Pada Bpkp Perwakilan Diy. *JBTI*, 1(1), 27–43.
- Yohanes, E., & Paton, A. (2016). Peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah (Apip) Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah Di Kabupaten Bulungan. *eJournal Administrative Reform*, 4(1), 65–78.
- Yendrawati, Reni & Narasatuti N.R.(2014). Pengaruh Integritas, Objektivitas, Kerahasiaan, dan Kompetensi terhadap Kinerja Auditor Pemerintah. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 15
- Zeyn, E. (2011). Pengaruh Good Governance Dan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Akuntabilitas Keuangan Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pempengaruhi. *JRAK*, 1(1), 21–37.