

Efektivitas Fungsi Audit Internal: Faktor yang mempengaruhi, dan Implikasinya terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan (Survei Pada Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten di Pulau Jawa)

JenisSesi Paper: Full paper

Rindu Rika Gamayuni

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung
rindu.gamayuni@yahoo.com

Abstract: *Based on The Indonesian Supreme Audit Agency (BPK RI) there is an increase in the number and value in some cases of the internal control system weaknesses and noncompliance with laws and regulations from 2008 to 2015, which indicated the low quality of financial reporting in Indonesia. Therefore, we need an effective internal audit function to create qualified financial reporting, transparent and accountable. The purpose of this study is to empirically study: (1) The effect of internal auditor competence and objectivity, and management support on internal audit function effectiveness; (2) The effect of internal audit function effectiveness on financial reporting quality.*

This research uses survey method with description verification approach and type of causal research, conducted on 210 respondent from Inspectorat of Local Government in Java Island. The type of data is primary data collected by a questionnaire research instruments. The data were analyzed by Structural Equation Model (SEM).

The result of this study finds that the internal auditor competence and management support affect the internal audit function effectiveness, but the internal auditor objectivity did not. The internal auditor objectivity must be followed by internal auditor competency in order to create the internal audit function effectivity. The internal audit function effectiveness affect the financial reporting quality. The local government should give support, make policy to enhance the internal auditor competence and enhance the internal audit function in order to create qualified financial reporting.

Keywords: *Internal auditor competence, objectivity, internal audit function effectiveness, financial reporting quality.*

1. Pendahuluan

Pelaporan keuangan yang berkualitas adalah pelaporan keuangan yang menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi penggunanya, yaitu informasi yang memenuhi karakteristik kualitatif informasi atau karakteristik informasi keuangan yang berkualitas (Belkaoui, 2000; Jonas dan Blanchet, 2000; McDaniel *et al.*, 2002; SFAC No. 2, 1982). Berdasarkan data dari Indeks Hasil

Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (IHPS BPK), pada tahun 2008 sampai 2010 kualitas penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia masih banyak ditemukan sejumlah kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan dalam Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, yang mengakibatkan indikasi kerugian, potensi kerugian dan kekurangan penerimaan (Gamayuni, 2015). Selanjutnya dari tahun 2013 sampai tahun 2015 juga masih terjadi peningkatan jumlah temuan BPK atas kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, bahkan terjadi peningkatan yang tajam pada tahun 2015 apabila dibandingkan dengan periode sebelumnya, dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 1.1

Data Hasil Temuan BPK atas Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Perundang-undangan pada Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan BUMD Tahun 2013 - 2015.

No	Kelompok Temuan	2013		2014		2015	
		Perma- salahan	Nilai (juta Rp)	Perma- salahan	Nilai (juta Rp)	Perma- salahan	Nilai (juta Rp)
1	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	1.367	-	1.810	-	6.034	-
2	Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan perundang-undangan	2.114	2.017.963,68	5.519	4.520.774,95	12.170	14.396.960,75

Sumber: IHPS BPK Tahun 2013, 2014, 2015.

Menurut Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (IHPS-BPK), kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan telah mengakibatkan korupsi yang merupakan indikasi dari buruknya kualitas pelaporan keuangan di Indonesia (Gamayuni, 2014). Doyle *et al.* (2007) menyatakan bahwa secara konseptual, sistem pengendalian internal merupakan landasan bagi terciptanya pelaporan keuangan yang berkualitas. Tujuan sistem pengendalian internal ini dapat dicapai dengan adanya fungsi dari audit internal, sebagai penjamin tercapainya tujuan pengendalian intern (Sawyer, 2009; Mihret dan Yosmau, 2007; INTOSAI, 2006).

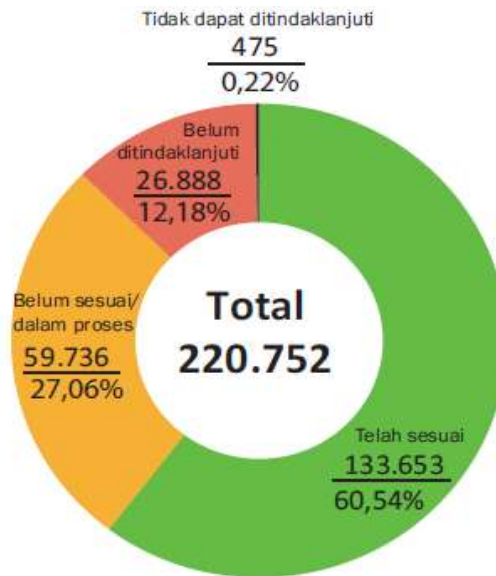
Auditor internal harus selalu mempertahankan sikap objektif, sehingga dapat mengemukakan temuan berdasarkan bukti-bukti atau fakta-fakta yang dapat dipertanggungjawabkan (BPK RI, 2009). Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang profesional dan independen akan mendorong transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. *Institute of Auditor Internal (2010)* juga

menyatakan bahwa Audit internal yang kompeten dan terorganisir dengan baik dengan staf yang terlatih dapat melakukan audit internal yang lebih efektif.

Namun institusi pengawasan juga organisasi mengalami kendala dalam hal kualitas SDM yang tidak memadai baik *hard competence* (penguasaan teknik audit, pemahaman sistem dan prosedur, dan pemahaman akuntansi) maupun *soft competence* (integritas, disiplin, motivasi dan tanggung jawab), mungkin itu sebabnya mengapa sertifikasi jabatan fungsional auditor hanya berpengaruh sedikit terhadap peningkatan profesionalisme APIP (Emil Panjaitan, 2011). Selanjutnya menurut Fauzi (2011), audit internal belum efektif karena saat ini masih terjadi tumpang tindih pengawasan, dan sebagian besar auditor sekarang lebih fokus ke pemeriksaan, sehingga belum tercapai tujuan audit internal yaitu mendorong sistem pengendalian intern yang efisien dan efektif. Penelitian-penelitian sebelumnya juga telah menunjukkan bahwa kompetensi dan objektivitas auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal, seperti yang dilakukan oleh Abdel-Khalik, *et al.* (1983), Brown (1983), Messier dan Schneider (1988), Maletta (1993), Krishnamoorthy (2002), Desai, *et al.* (2006), Soh dan Bennie (2010).

Efektifitas fungsi audit internal menurut Mihret dan Yismaw (2007) diukur dari kemampuan auditor internal untuk menyajikan temuan dan rekomendasi yang ditindaklanjuti oleh pihak manajemen. Berdasarkan data Pemantauan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan pada tahun 2005-2011 di Indonesia, sebagian besar kasus belum sesuai rekomendasi dan belum ditindaklanjuti terjadi pada Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, hal ini menunjukkan dukungan dan komitmen belum sepenuhnya dilaksanakan oleh pemerintah (Gamayuni, 2014). Hal ini masih berlanjut di tahun 2011 sampai tahun 2014, berikut adalah Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) pada kementerian dan lembaga, pemerintah daerah provinsi kabupaten dan kota, BUMN di Indonesia:

Gambar 1.
 Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TRLHP) pada kementerian dan lembaga, pemerintah daerah provinsi kabupaten dan kota, BUMN di Indonesia Tahun 2011 – 2014.



Sumber: IHPS BPK Semester 1 Tahun 2015.

Berdasarkan grafik tersebut, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan sebanyak 60,54% telah sesuai, namun sisanya sebesar 39,46% masih belum sesuai, belum ditindaklanjuti, bahkan ada yang tidak dapat ditindaklanjuti. Komitmen manajemen untuk menggunakan rekomendasi audit dan dukungan manajemen untuk memperkuat audit internal merupakan sangat penting bagi keefektifan audit (Sawyer, 1995). Dukungan manajemen terhadap fungsi audit internal antarlain berupa dukungan penyediaan sumber daya (manusia, peralatan/teknologi, anggaran), dan tindak lanjut manajemen terhadap temuan / rekomendasi audit (Mathis dan Jackson, 2004; Cohen dan Sayag, 2010; Gwilliam, 2011; Mihret dan Yismau, 2007).

Berdasarkan latar belakang penelitian, maka dapat diidentifikasi masalah dalam penelitian ini adalah: (1) Seberapa besar pengaruh kompetensi auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal, (2) Seberapa besar pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal, (3) Seberapa besar pengaruh dukungan manajemen terhadap efektivitas fungsi audit internal, (4) Seberapa besar pengaruh efektivitas fungsi audit internal terhadap kualitas pelaporan keuangan. Berdasarkan teori, fenomena yang telah dipaparkan dan hasil-hasil penelitian sebelumnya, maka penulis tertarik untuk membuktikan secara empiris faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi

efektivitas fungsi audit internal dan selanjutnya bagaimana implikasinya terhadap kualitas pelaporan keuangan, agar dapat memberikan kontribusi bagi kebijakan pemerintah daerah dalam rangka meningkatkan efektivitas fungsi audit internal dan kualitas pelaporan keuangan pada pemerintah daerah provinsi / kota / kabupaten di Indonesia.

2. Landasan Teori dan Pengembangan Hipotesis

2.1 Tinjauan Pustaka

2.1.1 Kompetensi Auditor Internal

Definisi kompetensi menurut *The IIA Research Foundation's Common Body of Knowledge (CBOK) study (2007)* :

“Competence is defined as the ability to adequately perform a task, duty or role. Competence integrates knowledge, skills, personal values and attitudes. Competence builds on knowledge and skills and is acquired through work experience and learning by doing.”

Berikutnya Pickett (2010:387) mengungkapkan hal yang senada dengan di atas, bahwa:

“Internal auditor must possess the knowledge, skill, and other competencies needed to perform their individual responsibilities.”

Berdasarkan berbagai definisi kompetensi auditor internal di atas maka dapat disimpulkan bahwa, kompetensi auditor internal berarti auditor internal dalam melaksanakan pekerjaannya harus memiliki pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), atribut personal (kemampuan) dan pengalaman yang cukup, dan auditor internal juga memiliki kode etik perilaku yang harus dipatuhi dalam menjalankan pekerjaannya.

Cheng, *et al.* (2002) menyatakan bahwa kompetensi auditor memiliki dimensi dan indikator sebagai berikut: (1) *Knowledge* (pengetahuan), menggunakan indikator: pendidikan, keahlian, keterampilan, dan pengalaman, (2) Sikap dan perilaku etis, menggunakan indikator sikap dan perilaku etis dalam menjalankan pekerjaannya. Menurut Standar Profesi Auditor Internal (SPAI) (2004:33) auditor internal harus memiliki: Kapabilitas, Keahlian, Pengalaman, Kemampuan keterampilan, Sikap, Kecakapan, Penugasan. Dalam Standar Audit APIP (2008), auditor internal pemerintah harus memiliki kompetensi yang meliputi: Pengetahuan, Keahlian, Keterampilan,

Pendidikan. Selanjutnya *Common Body of Knowledge (CBOK)* oleh *Institute of Internal Auditor (IIA)* tahun 2010, memberikan 3 dimensi untuk kompetensi auditor internal sebagai berikut: (1) Pengetahuan, (2) Keterampilan perilaku (*behavioral skills*) dan keterampilan teknis (*technical skills*), (3) Dimensi Kemampuan umum (*general competencies*), (4) Kemampuan komunikasi, kemampuan identifikasi masalah dan solusinya.

2.1.2 *Objektivitas Auditor Internal*

Dalam *International Professional Practices Framework (IPPF)* yang diterbitkan oleh *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* (2011), menjelaskan bahwa aktivitas audit internal harus independen dan objektif dalam melaksanakan pekerjaannya. Menurut Pickett (2010:340), definisi objektivitas auditor internal berdasarkan IIA (*Institute of Internal Auditors*), adalah sebagai berikut:

“Objectivity is an unbiased mental attitude that allows internal auditors to perform engagements in such a manner that they believe in their work product and that no quality compromises are made. Objectivity requires that internal auditors do not subordinate their judgment on audit matters to others. Threats to objectivity must be managed at the individual auditor, engagement, functional, and organizational levels”.

IIA (2010) menginterpretasikan bahwa objektivitas adalah sikap mental yang tidak bias yang memungkinkan auditor internal untuk melakukan penugasan dengan sedemikian rupa sehingga mereka meyakini hasil pekerjaan mereka dan meyakini tidak ada kompromi. Menurut Brandon (2010), objektif adalah sikap mental yang harus dimiliki oleh seorang Auditor internal dalam melaksanakan pemeriksaan, tidak memihak dan menghindari *conflict of interest*. Sikap objektif akan memungkinkan para Auditor internal melaksanakan pemeriksaan dengan cara yang benar, sungguh – sungguh dan yakin akan hasil pekerjaannya. Objektivitas Auditor berdasarkan Standar audit APIP (2008), bahwa auditor harus memiliki sikap yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan pekerjaan yang dilakukannya. Berdasarkan definisi-definisi tersebut di atas, maka dapat disimpulkan bahwa objektivitas adalah sikap mental yang tidak bias yang harus dimiliki oleh auditor internal dalam melaksanakan pemeriksaan, tidak memihak, dan menghindari konflik kepentingan.

Menurut Pickett (2010:387), berdasarkan *Institute of Internal Auditors (IIA)*, objektivitas memiliki 3 dimensi sebagai berikut: (1) *Impartial* (sikap yang tidak memihak), (2) *Unbiased attitude*

(sikap yang tidak bias), (3) *Avoid any conflict of interest* (sikap menghindari konflik kepentingan). Selanjutnya menurut Brandon (2010), objektivitas auditor internal terdiri dari 3 dimensi: (1) Sikap mental yang objektif, (2) Sikap tidak memihak, (3) Menghindari *conflict of interest*.

2.1.3 *Dukungan Manajemen*

Menurut Mathis dan Jackson (2004:114), dukungan manajemen merupakan apa saja yang diberikan dan ditetapkan perusahaan untuk menunjang proses kerja, antara lain: pelatihan dan pengembangan, standar kinerja, peralatan dan teknologi. Menurut Cohen dan Sayag (2010), dukungan manajemen puncak meliputi pemberian dukungan yang dibutuhkan oleh audit internal, perbandingan antara jumlah auditor internal dengan pekerjaan audit yang telah direncanakan dan harus diselesaikan, anggaran yang diberikan untuk departemen audit internal, dukungan yang cukup untuk pelatihan dan pengembangan staf internal audit. Dukungan manajemen untuk audit internal meliputi: tanggapan temuan audit, komitmen untuk memperkuat audit interna, dan sumber daya untuk departemen audit internal (Alzeban dan Gwilliam, 2011; Mihret dan Yismau, 2007).

2.1.4 *Efektivitas Fungsi Audit Internal*

Definisi audit internal menurut Moeller (2005:3) adalah: "*Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization.*" Selanjutnya Cohen dan Sayag (2010) menyatakan bahwa fungsi audit internal akan efektif apabila dapat mencapai tujuan yang diinginkan. Tujuan audit internal adalah untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas organisasi (Eden dan Moriah, 1996). Begitupula Cangemy and Singleton (2003) menyatakan bahwa Fungsi audit internal yang efektif adalah yang dapat mencapai tujuannya, dan *The real mission of the internal audit department is to help improve the state of internal control at the company* (Cangemy and Singleton, 2003). Literatur sebelumnya menyatakan bahwa efektivitas audit internal adalah kemampuan audit internal dalam merencanakan, melaksanakan dan secara objektif mengkomunikasikan temuan yang berguna (Spraaakman, 1997; Dittenhofer, 2001).

Mihret dan Yismaw (2007) menyatakan bahwa efektivitas fungsi audit internal dipengaruhi oleh: (1) Kualitas audit internal, yaitu: keahlian staf, lingkup pelayanan, perencanaan audit,

pengamatan dan pengendalian serta komunikasi yang efektif; (2) Dukungan manajemen, yaitu: tanggapan temuan audit dan komitmen untuk memperkuat audit internal; (3) Pengaturan organisasi, yaitu: profil organisasi, organisasi internal, kebijakan dan prosedur dan anggaran departemen audit internal; (4) Kebijakan dan prosedur pada auditan, yaitu: keahlian auditan, sikap auditan terhadap audit internal dan kerjasama auditan terhadap audit internal. Menurut Eden dan Moriah (1996), audit internal yang efektif memiliki 4 komponen utama: 1. Verifikasi/ pengujian terhadap catatan, 2. Analisis kebijakan, 3. Evaluasi atas prosedur secara logis dan lengkap, 4. Melaporkan rekomendasi untuk perbaikan bagi manajemen. Menurut Moeller (2005:269), berdasarkan *Performance Standard of Internal Auditor* oleh *Institute of Internal Auditors (IIA)*, fungsi audit internal yang efektif memiliki 5 dimensi sebagai berikut: (1) *Planning* (Perencanaan), (2) *Communication and Approval* (Komunikasi dan persetujuan), (3) *Resource Management* (Pengelolaan sumber daya), (4) *Policies and Procedures* (Kebijakan dan prosedur), (5) *Coordination* (Koordinasi), (6) *Reporting to the Board and Senior Management* (Pelaporan kepada dewan dan manajemen senior). Selanjutnya Standar Audit Aparat Pengawas Intern pemerintah (APIP) (2008) menambahkan 2 dimensi untuk fungsi audit internal yang efektif, yaitu (1) Melakukan Pengendalian Kualitas dan Program Pengembangan; (2) Menindaklanjuti Pengaduan dari Masyarakat.

2.1.5 Kualitas Pelaporan Keuangan

Belkoui *et al.*, (2000:35), menyatakan bahwa berdasarkan *FASB (Concept Statement 1)*, pelaporan keuangan meliputi:

“Financial statements, notes to financial statements (ex. accounting policies, inventory methods, alternative measures), supplementary information (ex. changing prices disclosures), and other means of financial reporting (ex. Management discussion analysis, letters to stockholders).”

Selanjutnya, menurut *International Publik Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountant (IFAC)* (2010), tujuan pelaporan keuangan adalah sebagai berikut:

“The objectives of financial reporting by publik sector entities are to provide information about the entity that is useful to users of GPFs for accountability purposes and for decision-making purposes (hereafter referred to as “useful for accountability and decision-making purposes”).”

Berdasarkan IPSASB (2010) tersebut, tujuan pelaporan keuangan oleh entitas sektor publik adalah untuk menyediakan informasi mengenai entitas, yang berguna bagi pemakai pelaporan keuangan tersebut, untuk tujuan pertanggungjawaban dan pengambilan keputusan. Pelaporan keuangan yang berkualitas adalah pelaporan keuangan yang menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi penggunaannya, yaitu informasi yang memenuhi karakteristik kualitatif informasi atau karakteristik informasi keuangan yang berkualitas (IPSAS, 2010; Belkaoui, 2000; Jonas and Blanchet, 2000; McDaniell et., al, 2002).

Dimensi Kualitas Pelaporan Keuangan menurut Beest, Braam, Boelens (2009) terdiri dari: (1) *Relevant* (4 indikator), (2) *Faithful Representation or Reliability* (5 indikator), (3) *Understandability* (5 indikator), (4) *Comparability* (6 indikator), (5) *Timeliness* (1 indikator). Hal ini sejalan dengan PP No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang telah menyesuaikan dengan *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* (2010), menyebutkan bahwa tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik. Dimensi pelaporan keuangan yang berkualitas berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) (2010) tersebut adalah relevan, andal, dapat dibandingkan, dapat dipahami.

2.2 Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis

2.2.1 Pengaruh Kompetensi Auditor Internal terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Maletta (1993) menemukan bahwa terdapat hubungan di antara tiga faktor (kompetensi, kinerja pekerjaan, dan objektivitas) yang mempengaruhi kekuatan fungsi audit internal. Sejalan dengan penelitian Maletta (1993), hasil penelitian Krishnamoorthy (2002) menyimpulkan bahwa pentingnya ketiga faktor (kompetensi, objektivitas auditor internal, dan kinerja) bervariasi dalam menentukan kekuatan fungsi audit internal. Messier dan Schneider (1988) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa kompetensi auditor internal adalah faktor yang paling penting. Selanjutnya Desai, et al. (2006) dalam penelitiannya menemukan bahwa fungsi audit internal semakin meningkat dalam organisasi ketika auditor internalnya kompeten dan pekerjaannya berkualitas tinggi. Demikian pula hasil penelitian Soh, et al. (2010) membuktikan bahwa penting untuk memiliki orang yang tepat

dengan keterampilan (*skill*) yang sesuai dalam melaksanakan fungsi audit internal. Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya tersebut maka diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H1: *Kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal.*

2.2.2 Pengaruh Objektivitas Auditor Internal terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Messier dan Schneider (1988) dalam penelitiannya yang menguji evaluasi auditor eksternal atas fungsi audit internal, menjelaskan bahwa kompetensi auditor internal adalah faktor yang paling penting, selanjutnya diikuti oleh objektivitas dan kinerja auditor internal. Sedangkan Krishnamoorthy (2002) meneliti tahap-tahap pendekatan digunakan auditor eksternal dalam mengevaluasi fungsi audit internal. Hasil studi Krishnamoorthy (2002) menemukan bahwa pentingnya ketiga faktor bervariasi dalam menentukan kekuatan fungsi audit internal. Sejalan dengan penelitian-penelitian tersebut, Maletta (1993) menyimpulkan dari hasil penelitiannya bahwa pada semua kondisi risiko, kompetensi adalah faktor yang paling mempengaruhi, selanjutnya adalah objektivitas dan kinerja pekerjaan. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Desai, *et al.* (2006), bahwa objektivitas auditor internal berpengaruh terhadap fungsi audit internal. Penelitian-penelitian yang menguji pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal tersebut dikuatkan oleh Brown (2006) yang menyatakan bahwa independensi / objektivitas auditor internal sebagai kriteria yang paling penting bagi efektivitas fungsi audit internal. Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya tersebut maka diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H2: *Objektivitas auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal.*

2.2.3 Pengaruh Dukungan Manajemen terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Sawyer (2003), menyatakan bahwa: "*Management support for the internal audit function has long been seen as critical to the success of that function*". Menurut Sawyer (2003) tersebut, dukungan manajemen terhadap fungsi audit internal merupakan faktor yang sangat menentukan kesuksesan dari fungsi audit internal. Pernyataan ini diperkuat oleh Hung dan Han (1995), yang menjelaskan bahwa salah satu faktor yang mempengaruhi efektivitas fungsi audit internal adalah perilaku manajemen, yaitu dukungan manajemen.

Komitmen manajemen untuk menggunakan rekomendasi audit dan dukungannya untuk menguatkan audit internal adalah sangat penting bagi efektivitas audit internal (Sawyer, 1995).

Temuan audit dan rekomendasinya tidak akan berfungsi banyak tanpa dukungan dan komitmen manajemen untuk mengimplementasikannya (Cohen dan Sayag, 2010). Hasil penelitian Hung dan Han (1995), Albrecht (1988) bahwa dukungan manajemen berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal. Selanjutnya hasil penelitian Jill (1988), Cohen dan Sayag (2010), Leung, *et al.* (2003) mendukung semua penelitian tersebut, menyatakan bahwa dukungan manajemen merupakan faktor penentu utama bagi efektivitas fungsi audit internal. Dari uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H3: *Dukungan manajemen berpengaruh positif terhadap efektivitas fungsi audit internal.*

2.2.4 Pengaruh Efektivitas Fungsi Audit Internal terhadap Kualitas Pelaporan keuangan

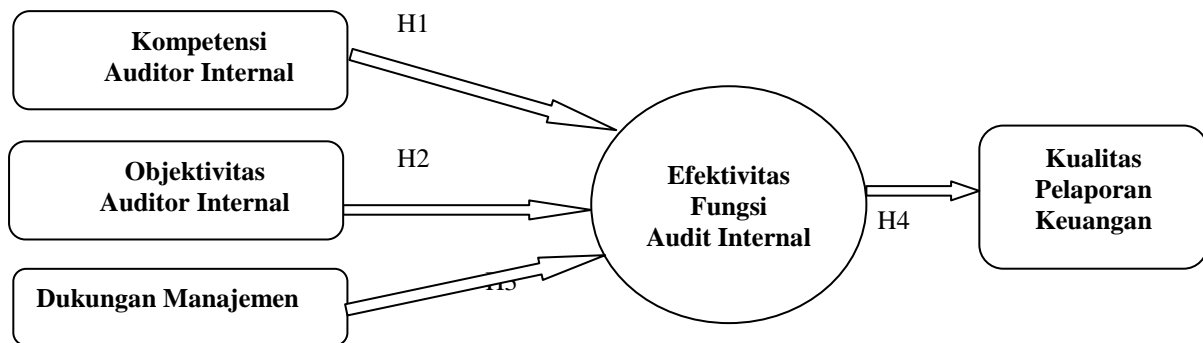
Audit internal efektif apabila telah melakukan audit atas pengendalian intern dan laporan keuangan untuk mencapai keandalan pelaporan keuangan dan memberikan jaminan kualitas dan integritas pelaporan keuangan. (Arens dan Loebbecke, 1997:788 ; Hermanson *et al.*, 2008). Sawyer (2003) menjelaskan bahwa audit internal adalah sebuah penilaian yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan *control* yang berbeda-beda dalam organisasi antara lain untuk menentukan apakah informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan, dan apakah risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi. Internal auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar atau melalui pelaporan keuangan yang berkualitas (Arens dan Loebbecke, 1997:786). Studi yang dilakukan oleh Schneider dan Wilner (1990) mendukung bahwa audit internal akan mencegah penyimpangan dalam pelaporan keuangan.

H4: *Efektivitas fungsi audit internal berpengaruh terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan*

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan, maka keterkaitan antar konsep penelitian dapat digambarkan dalam kerangka pemikiran seperti terlihat pada Gambar 2.1 berikut:

Gambar 1.

Model Kerangka Pikir



3. Metode Penelitian

3.1 Objek Penelitian

Objek penelitian dalam penelitian ini adalah kompetensi auditor internal, objektivitas auditor internal, dukungan manajemen, dan efektivitas fungsi audit internal.

3.2 Operasionalisasi Variabel Penelitian

Operasionalisasi variabel dalam penelitian ini selengkapnya disajikan pada tabel berikut.

Tabel 3.1
Variabel, Dimensi dan Indikator

VARIABEL	DIMENSI	INDIKATOR	SKAL A	No Kuesioner
Kompetensi auditor internal (X1) Pickett (2010), <i>The IIA Research Foundation's Common Body of Knowledge (CBOK) study</i> (2010), Cheng, et al. (2002), Kode Etik dan Standar Audit APIP (2008)	1. Pengetahuan Pickett (2010), <i>The IIA Research Foundation's Common Body of Knowledge (CBOK) study</i> (2010), Cheng, et al. (2002), Kode Etik dan Standar Audit APIP (2008)	1.1 Pengetahuan tentang audit internal, pengendalian intern pemerintahan, sistem informasi keuangan daerah, sistem akuntansi pemerintahan. 1.2 Memiliki sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA) 1.3 Pengetahuan tentang Standar etika audit internal	Ordinal	1-4 5-6 7
	2. Keterampilan Pickett (2010), <i>The IIA Research Foundation's Common Body of Knowledge (CBOK) study</i> (2010),	2.1 Keterampilan menjaga rahasia 2.2 Keterampilan berkomunikasi secara lisan dan tulisan	Ordinal	8 9

	Cheng, <i>et al.</i> (2002), Kode Etik dan Standar Audit APIP (2008)			
	3. Keahlian Pickett (2010), <i>The IIA Research Foundation's Common Body of Knowledge (CBOK) study</i> (2010), Cheng, <i>et al.</i> (2002), Kode Etik dan Standar Audit APIP (2008)	3.1 Keahlian tentang standar audit dan praktek audit 3.2 Keahlian dalam kebijakan dan prosedur keuangan daerah 3.3 Keahlian tentang lingkungan pemerintahan unit yang diaudit 3.4 Keahlian di bidang pemeriksaan atas teknologi informasi keuangan daerah. 3.5 Keahlian dalam statistik dan teknik <i>sampling</i> 3.6 Keahlian dalam mendeteksi kecurangan atau <i>fraud</i> 3.7 Keahlian dalam analisis risiko dan teknik penilaian pengendalian	Ordinal	10 11 12 13 14 15 16
	4. Perilaku Pickett (2010), Cheng, <i>et al.</i> (2002), Kode Etik dan Standar Audit APIP (2008)	4.1 Menjunjung tinggi tanggung jawab profesional sebagai pemeriksa 4.2 Komunikasi, diskusi, dan kerjasama yang baik dengan sesama pemeriksa 4.3 Hati-hati, teliti, dan cermat dalam melaksanakan tugas dan wewenangnya	Ordinal	17-19 20-22 23
Objektivitas auditor internal (X2) Pickett (2010), Brandon (2010), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	1.Sikap tidak bias Pickett (2010), Brandon (2010), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	1.1 Jujur 1.2 Mengungkapkan semua fakta material 1.3 Hati-hati dalam menggunakan dan menjaga segala informasi yang diperoleh dalam audit 1.4 Tidak menerima suap/imbalan	Ordinal	24-25 26 27 28-29
	2.Sikap netral / tidak memihak Pickett (2010), Brandon (2010), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	2.1 Tidak memanfaatkan informasi untuk kepentingan pribadi	Ordinal	30
	3.Menghindari <i>conflict of interest</i> Pickett (2010), Brandon (2010), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	3.1 Tidak memiliki hubungan sosial / kekeluargaan dengan <i>auditee</i> 3.2 Auditor yang pernah bertugas / menetap di kantor <i>auditee</i> tidak boleh dilibatkan dalam pemeriksaan 3.3 Tidak berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan-hubungan yang mungkin menyebabkan terjadinya benturan kepentingan	Ordinal	31 32 33

Dukungan Manajemen (X3) Mathis dan Jackson (2004), Cohen dan Sayag (2010), Mihret dan Yismau (2007).	1. Sumber daya yang disediakan oleh manajemen Mathis dan Jackson (2004), Cohen dan Sayag (2010).	1.1 Peralatan dan teknologi 1.2 Perbandingan antara jumlah auditor internal dengan pekerjaan audit yang telah direncanakan dan harus diselesaikan. 1.3 Anggaran yang diberikan untuk departemen audit internal	Ordinal	34 35 36
	2. Komitmen manajemen untuk menggunakan rekomendasi audit dan memperkuat audit internal Mihret dan Yismau (2007).	2.1 Tindak lanjut atas temuan dan rekomendasi audit 2.2 Komitmen untuk memperkuat audit internal	Ordinal	37 38
Efektivitas fungsi audit internal (Y) Moeller (2005), Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	1. Perencanaan penugasan audit internal Moeller (2005), Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	1.1 Mempertimbangkan kegiatan yang memiliki resiko terbesar 1.2 Pertimbangan pimpinan 1.3 Mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan.	Ordinal	39,40 41 42 43,44
		1.4 Perencanaan meliputi rencana kegiatan audit, sumber daya yang diperlukan, visi, misi, tujuan, strategi, program dan kegiatan APIP selama lima tahun. 1.5 Penyusunan rencana didasarkan atas prinsip keserasian, keterpaduan, menghindari tumpang tindih dan pemeriksaan berulang-ulang serta memperhatikan efisiensi dan efektifitas penggunaan sumber daya.		45
	2. Komunikasi dan persetujuan Moeller (2005), Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	2.1 Komunikasi rencana audit 2.2 Komunikasi sumber daya	Ordinal	46 47
	3. Pengelolaan sumber daya Moeller (2005), Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	3.1 Mengelola dan memanfaatkan sumber daya yang dimiliki secara ekonomis, efisien dan efektif	Ordinal	48-49
4. Kebijakan dan prosedur pelaksanaan audit internal	4.1 Isi kebijakan dan prosedur pelaksanaan audit internal 4.2 <i>Review</i> kebijakan dan prosedur terus menerus agar efektif.	Ordinal	50-52 53	

	Moeller (2005), Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)			
	5. Koordinasi Moeller (2005), Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	5.1 Koordinasi rencana pengawasan serta hasil-hasil pengawasan, baik dengan sesama auditor internal maupun dengan auditor eksternal (BPK)	Ordinal	54
	6. Laporan audit internal kepada pimpinan Moeller (2005), Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004), Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	6.1 Isi laporan: realisasi kegiatan, permasalahan, hambatan. 6.2 Laporan disampaikan secara berkala kepada pimpinan.	Ordinal	55,56 57
	7. Pengembangan Program dan Pengendalian Kualitas Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	7.1 Mengembangkan program dan mengendalikan kualitas audit yang mencakup seluruh aspek kegiatan audit di lingkungan APIP.	Ordinal	58
	8. Menindaklanjuti Pengaduan Masyarakat Kode etik dan Standar Audit APIP (2008)	8.1 Penanganan pengaduan dengan mekanisme dan prosedur yang jelas, transparan dan dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan peraturan perundang-undangan	Ordinal	59-60
Kualitas Pelaporan Keuangan (Z) Belkaoui (2004), Beest, Braam, Boelens (2009) dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2010	1. Relevan Belkaoui (2004), Beest, Braam, Boelens (2009) dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2010	1.1 Memiliki umpan balik 1.2 Memiliki nilai prediksi 1.3 Tepat Waktu 1.4 Informasi yang lengkap	Ordinal	61 62 63 64
	2. Andal Belkaoui (2004), Beest, Braam, Boelens (2009) dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2010	2.1 Penyajiannya jujur 2.2 Dapat diverifikasi/diuji 2.3 Informasi bersifat netral	Ordinal	65 66,67 68

	3. Dapat dibandingkan Belkaoui (2004), Beest, Braam, Boelens (2009) dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2010	3.1 Konsistensi penerapan kebijakan akuntansi 3.2 Perbandingan internal antar waktu 3.3 Perbandingan eksternal antar entitas	Ordinal	69-70 71 72
	4. Dapat dipahami Belkaoui (2004), Beest, Braam, Boelens (2009) dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2010	4.1 Pemanfaatan 4.2 Bentuk dan istilah dapat dipahami	Ordinal	73,74 75

3.3 Jenis Data, Instrumen Penelitian dan Alat Ukur Penelitian

Sumber data pada penelitian ini adalah sumber primer. Dengan instrument berupa kuisioner. Responden adalah inspektorat pada setiap provinsi/ kabupaten/ kota sebagai pelaksana audit internal, yaitu: ketua tim, anggota tim, pengendali teknis (inspektur pembantu wilayah), dan pengendali mutu (inspektur). Teknik pengukuran yang digunakan untuk mengubah data-data kualitatif dari kuisioner menjadi suatu ukuran data kuantitatif adalah *Summated Rating Method : Likert Schale* (Skala Likert).

3.4 Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi sasaran dalam penelitian ini adalah Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten di Pulau Jawa. Penelitian ini menggunakan *probability sampling* yaitu *cluster area sampling*, khususnya *single stage cluster sampling*. *Cluster sampling* digunakan apabila terdapat homogenitas diantara grup, dan terdapat heterogenitas antar elemen di dalam grup (Uma Sekaran, 2000:275). Populasi inspektorat di Pulau Jawa yang terdiri dari 6 klaster berdasarkan provinsi yang ada di Pulau Jawa (klaster Provinsi DKI Jakarta, klaster Provinsi Jawa Barat, klaster Provinsi Banten, klaster Provinsi Jawa Tengah, klaster Provinsi DI Yogyakarta, klaster Provinsi Jawa Timur). Dari 6 klaster tersebut, peneliti memilih secara acak 3 klaster sehingga diperoleh Provinsi Jawa Barat, Provinsi Banten, Provinsi DI Yogyakarta sebagai sampel. Peneliti menggunakan semua inspektorat provinsi, kota, dan kabupaten yang ada di 3 klaster terpilih tersebut sebagai sampel. Berikut data inspektorat yang terpilih sebagai sampel:

Tabel 3.2

Daftar Sampel Penelitian

No	Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten	No.	Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten
1.	Provinsi Jawa Barat	22	Kabupaten Majalengka
2	Kota Bandung	23	Kabupaten Cianjur
3	Kota Banjar	24	Kabupaten Garut
4	Kota Bekasi	25	Kabupaten Bandung
5	Kota Cirebon	26	Kabupaten Indramayu
6	Kota Cimahi	27	Kabupaten Ciamis
7	Kota Depok	28	Provinsi Banten
8	Kota Sukabumi	29	Kota Tangerang
9	Kota Bogor	30	Kota Serang
10	Kota Tasikmalaya	31	Kota Cilegon
11	Kabupaten Bekasi	32	Kota Tangerang Selatan
12	Kabupaten Tasikmalaya	33	Kabupaten Tangerang
13	Kabupaten Sumedang	34	Kabupaten Pandeglang
14	Kabupaten Purwakarta	35	Kabupaten Serang
15	Kabupaten Subang	36	Kabupaten Lebak
16	Kabupaten Cirebon	37	Provinsi DI Yogyakarta
17	Kabupaten Karawang	38	Kota Yogyakarta
18	Kabupaten bogor	39	Kabupaten Sleman
19	Kabupaten Sukabumi	40	Kabupaten Bantul
20	Kabupaten Bandung Barat	41	Kabupaten Kulon Progo
21	Kabupaten Kuningan	42	Kabupaten Gunung Kidul

3.5 Alat Analisis Data

Untuk menganalisis model dalam penelitian menggunakan *Structural Equation Model* (SEM).

Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Persamaan Jalur Sub Struktur Pertama:

$$EFAI = \gamma_{1.1} KAI + \gamma_{1.2} OAI + \gamma_{1.3} DM + \zeta_1$$

Persamaan Jalur Sub Struktur Kedua:

$$KPK = \beta_{2.1} EFAI + \zeta_2$$

Keterangan:

EFAI : Efektivitas Fungsi Audit Internal

KAI : Kompetensi Auditor Internal

OAI : Objektivitas Auditor Internal

DM : Dukungan Manajemen

ζ : *error*

4. Hasil dan Diskusi

4.1 Hasil Analisis Deskriptif

4.1.1 Gambaran Kompetensi Auditor Internal

Tabel 4.1
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Kompetensi Auditor Internal

No	Dimensi	Mean Skor	Kriteria
1	Pengetahuan	3,06	Cukup
2	Keterampilan	4,19	Baik
3	Keahlian	3,57	Cukup
4	Perilaku	4,42	Baik
<i>Grand Mean</i>		3,73	Cukup

Pada tabel 4.1 dapat dilihat bahwa hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai kompetensi auditor internal sebesar 3,73 berada pada interval 3 – 4. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa auditor internal pada sebagian besar entitas di Pulau Jawa cukup kompeten dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, namun masih memiliki kelemahan dalam kompetensinya sebagai auditor internal pemda. Kelemahan tersebut antarlain:

1. Belum semua auditor internal pemda memiliki kesesuaian pendidikan dengan kualifikasi pekerjaan sebagai auditor pemerintahan, masih kurangnya kesempatan bagi auditor internal pemda untuk mengikuti berbagai PPL seperti PPL tentang metodologi, standar pemeriksaan, Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), penilaian atas Sistem Pengendalian Intern Pemerintahan (SPIP), pemeriksaan atas Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD), dan kesempatan untuk mengikuti ujian Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA).
2. Masih kurangnya jumlah auditor internal yang memiliki sertifikasi JFA. Jumlah JFA yang ada belum sebanding dengan objek yang diperiksa. Masih ada auditor internal pemda yang belum memiliki keahlian tentang: standar audit, kebijakan dan prosedur keuangan daerah, lingkungan pemerintah yang diaudit, bidang pemeriksaan atas teknologi informasi keuangan daerah, pendeteksian kecurangan atau *fraud*, bidang statistik dan teknik sampling untuk penentuan resiko audit, analisis risiko dan teknik pengendalian.

4.1.2 Gambaran Objektivitas Auditor Internal

Tabel 4.2
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Objektivitas Auditor Internal

No	Dimensi	Mean Skor	Kriteria
1	Sikap Tidak Bias	3,75	Cukup
2	Sikap Netral/Tidak Memihak	4,09	Tinggi
3	Menghindari <i>conflict of interest</i>	3,60	Cukup
Grand Mean		3,73	Cukup

Pada tabel 4.3 dapat dilihat bahwa hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai objektivitas auditor internal sebesar 3,73 berada pada interval 3 – 4. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa auditor internal pada sebagian besar inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa cukup objektif. Namun masih terdapat kelemahan dalam hal objektivitas auditor internal tersebut antara lain:

1. Auditor internal pemda belum selalu bersikap jujur, tegas dalam menerapkan prinsip, nilai dan keputusan secara objektif, masih belum selalu mengungkapkan semua fakta material yang diketahui, yang apabila tidak diungkapkan mungkin dapat mengubah pelaporan kegiatan-kegiatan yang diaudit.
2. Beberapa inspektorat masih menugaskan auditor internalnya yang mempunyai hubungan dekat dengan auditi, atau pernah bertugas menetap beberapa lama di kantor auditi, untuk melakukan pemeriksaan pada SKPD sehingga hal ini mengurangi objektivitas auditor internal.

4.1.3 Gambaran Dukungan Manajemen

Tabel 4.3
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Dukungan Manajemen

No	Dimensi	Mean Skor	Kriteria
1	Sumber daya yang disediakan oleh manajemen	3,51	Cukup
2	Komitmen manajemen untuk menggunakan rekomendasi audit dan memperkuat audit internal	3,75	Cukup
Grand Mean		3,60	Cukup

Pada Tabel 4.4 dapat dilihat bahwa hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai dukungan manajemen sebesar 3,60 berada pada interval 3 – 4 yang menggambarkan bahwa dukungan manajemen pada sebagian besar inspektorat telah cukup menyediakan sumber daya yang

dibutuhkan dan pemerintah daerah juga cukup memiliki komitmen untuk menggunakan rekomendasi audit dan memperkuat audit internalnya. Namun masih terdapat beberapa kendala yang dihadapi:

1. Masih kurangnya peralatan dan teknologi yang memadai bagi auditor internal dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, belum tersedianya sistem informasi manajemen barang dan aset daerah (simbada) yang akan memudahkan auditor internal dalam melakukan pemeriksaan.
2. Sebagian besar inspektorat masih kekurangan JFA dan P2UPD yang telah bersertifikasi. Jumlah auditor tidak sebanding dengan jumlah SKPD dan objek yang diperiksa. Hal ini berakibat terjadinya beban kerja yang berlebihan sehingga tugas pemeriksaan belum dapat terselesaikan dengan baik.
3. Masih kurangnya anggaran dari pemerintah untuk mengadakan pendidikan dan pelatihan bagi auditor internal, kurangnya anggaran untuk mengadakan ujian sertifikasi JFA, sehingga belum semua auditor internal memperoleh kesempatan untuk mengikuti berbagai PPL dan ujian sertifikasi JFA untuk meningkatkan kompetensinya dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya.
4. Beberapa kepala daerah belum sepenuhnya memberi dukungan bagi SKPD untuk menanggapi dan menindaklanjuti temuan dan rekomendasi audit (audit BPK maupun audit internal), terlihat dari belum dilakukannya rapat koordinasi atau gelar pengawasan secara teratur yang membahas tentang tanggapan atau tindak lanjut hasil pemeriksaan, pada beberapa inspektorat.
5. Masih banyak pemda provinsi, kota, dan kabupaten yang belum memahami dan mematuhi UU No.15 Tahun 2004 tentang tindak lanjut hasil pemeriksaan. Kenyatannya banyak SKPD yang belum member itanggapan dan menindaklanjuti sesuai waktu yang ditentukan. Dan belum adanya sanksi yang jelas bagi SKPD yang belum menindaklanjuti hasil temuan dan rekomendasi audit.

4.1.4 Gambaran Efektivitas Fungsi Audit Internal

Tabel 4.4
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Efektivitas Fungsi Audit Internal

No	Dimensi	Mean Skor	Kriteria
1	Perencanaan	3,95	Cukup
2	Komunikasi dan persetujuan	4,16	Tinggi
3	Pengelolaan sumber daya	3,87	Cukup
4	Kebijakan dan prosedur	3,69	Cukup
5	Koordinasi	3,57	Cukup
6	Laporan kepada pimpinan	4,00	Cukup
7	Pengembangan program dan pengendalian kualitas	3,87	Cukup
8	Tindak lanjut pengaduan masyarakat	3,88	Cukup
Grand Mean		3,92	Cukup

Pada tabel 4.5 dapat dilihat bahwa hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai efektivitas fungsi audit internal sebesar 3,92 berada pada interval 3 – 4. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa fungsi audit internal pada sebagian besar inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa cukup efektif. Namun masih terdapat kendala pada sebagian besar inspektorat yang menyebabkan fungsi audit internalnya belum sepenuhnya efektif, antarlain:

1. Sebagian besar auditor internal dalam menyusun rencana: belum selalu memprioritaskan pada kegiatan yang mempunyai risiko terbesar dan selaras dengan tujuan organisasi, belum mempertimbangkan prinsip kewajiban menindaklanjuti pengaduan dari masyarakat dan masukan dari pimpinan ketika menyusun rencana audit, belum selalu mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi, mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan.
2. Sebagian inspektorat dalam membuat perencanaan audit masih belum memastikan bahwa sumberdaya fungsi audit internal telah sesuai, memadai, dan dapat digunakan secara efektif untuk mencapai rencana-rencana yang telah disetujui, memprioritaskan alokasi sumber daya pada kegiatan yang mempunyai risiko besar.

4.1.5 Gambaran Kualitas Pelaporan Keuangan

Tabel 4.5
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Kualitas Pelaporan Keuangan

No	Dimensi	Mean Skor	Kriteria
1	Relevan	3,99	Cukup
2	Keandalan	3,93	Cukup
3	Dapat Dibandingkan	3,81	Cukup
4	Dapat Dipahami	3,88	Cukup
Grand Mean		3,90	Cukup

Pada Tabel 4.6 dapat dilihat bahwa hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai kualitas pelaporan keuangan sebesar 3,90 berada pada interval 3 – 4. Menggambarkan bahwa sebagian besar inspektorat memiliki pelaporan keuangan cukup berkualitas, yaitu telah cukup relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Namun masih terdapat beberapa kelemahan antara lain:

1. Masih ada LKPD yang belum disajikan tepat waktu, dan belum selalu mencatat transaksi berdasarkan bukti yang sebenarnya. Misalnya pencatatan aset yang belum jelas keberadaannya sehingga aset belum dicatat berdasarkan bukti yang sebenarnya.
2. Informasi yang disajikan dalam LKPD belum selalu dapat diuji kebenarannya dikarenakan auditor internal terkadang mengalami kesulitan ketika meminta data yang diperlukan ke SKPD pada saat mereviu LKPD. Selain itu dalam penyusunan LKPD masih ada kebijakan akuntansi yang belum ditetapkan dan diterapkan sesuai SAP.

4.2 Hasil Pengujian Hipotesis dan Diskusi

4.2.1 Uji Normalitas Data

Tabel 4.6
Hasil Uji Normalitas Data

Variable	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
KPK1	1,500	5,000	-,412	-2,120	,146	,375
KPK2	2,000	5,000	-,083	-,427	-,613	-1,578
KPK3	2,000	5,000	-,172	-,884	-,818	-2,106
KPK4	2,000	5,000	-,244	-1,257	-,670	-1,724
EFAI8	2,000	5,000	-,402	-2,068	-,440	-1,131
EFAI7	1,000	5,000	-,470	-2,421	-,434	-1,117
EFAI6	2,667	5,000	-,266	-1,371	-,876	-2,255
EFAI5	1,000	5,000	-,646	-3,326	,388	1,000
EFAI4	2,000	5,000	-,473	-2,433	-,189	-,487
EFAI3	1,500	5,000	-,812	-4,180	1,336	3,440
EFAI2	2,000	5,000	-,798	-4,110	-,297	-,764
EFAI1	1,857	5,000	-,608	-3,131	,098	,252
DM1	1,333	5,000	-,022	-,111	-,014	-,037
DM2	1,500	5,000	-,295	-1,518	-,062	-,159
OBJ1	1,500	5,000	-,575	-2,960	,148	,381
OBJ2	1,000	5,000	-1,532	-7,887	1,781	4,583
OBJ3	1,667	5,000	-,529	-2,721	-,077	-,198
KOM1	1,429	4,714	-,171	-,878	-,479	-1,233
KOM2	1,500	5,000	-1,154	-5,940	1,074	2,764
KOM3	1,571	5,000	-,288	-1,484	,269	,691
KOM4	2,286	5,000	-1,313	-6,758	1,521	3,914
Multivariate					8,859	1,797

Data awal sampel sebesar 210 responden, namun tidak normal karena terdapat outlier. Setelah outlier dibuang sebanyak 51 outlier maka diperoleh total sampel sebesar 159 responden. Data dikatakan normal apabila *c.r. (critical ratio) multivariate* berada pada $-2,58 < c.r < 2,58$. Dengan demikian penelitian ini telah memiliki data yang normal karena *c.r multivariate* sebesar 1,797.

4.2.2 Uji Reliabilitas Data

Tabel 4.7
Hasil Uji Reliabilitas Data

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,933	,937	21

Uji reliabilitas data dilakukan dengan menggunakan metode Cronbach Alpha dibantu dengan SPSS. Hasilnya menunjukkan bahwa masing-masing faktor dalam penelitian ini reliabel karena memiliki alpha lebih besar dari 0,6. Menurut Nunnally (1981) nilai koefisien reliabilitas yang dianjurkan minimal 0,6.

4.2.3 Uji Goodness of fit model

Tabel 4.8
Hasil Uji Goodness of fit model

Kriteria	Nilai Hasil
GFI	,820
AGFI	,764
TLI	,880
CFI	,898

Hasil uji Goodness of fit menunjukkan bahwa model yang direncanakan fit karena nilai *Goodness of fit indeks (GFI)* , *Adjusted Goodness of fit indeks (AGFI)*, TLI, dan CFI mendekati 1.

4.2.4 Uji Kausalitas Model

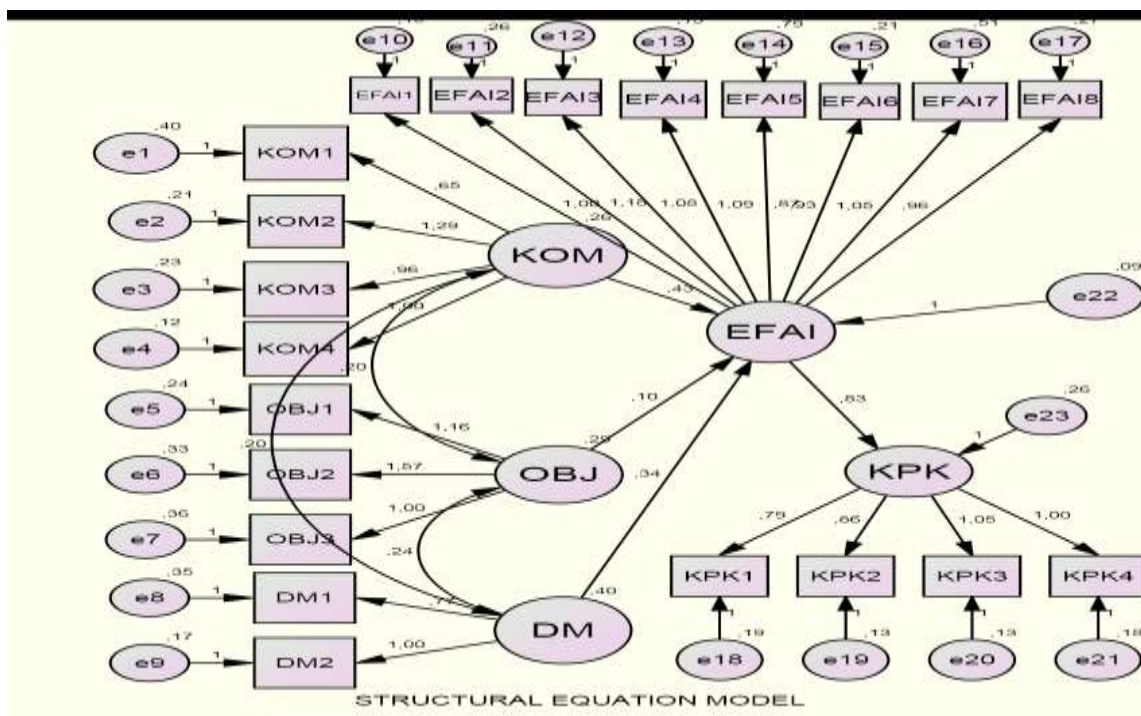
Tabel 4.9
Evaluasi Bobot Regresi Uji Kausalitas

Variabel	Estimasi	S.E.	C.R.	P
EFAI <--- OBJ	,104	,140	,744	,457
EFAI <--- KOM	,414	,122	3,403	***
EFAI <--- DM	,361	,115	3,145	,002
KPK <--- EFAI	,823	,106	7,790	***

Variabel Objektivitas auditor internal berpengaruh positif terhadap Efektivitas Fungsi Audit internal sebesar 0,104 namun tidak signifikan karena nilai C.R (*Critical ratio*) atau t hitung < t tabel ($0,744 < 1,64$), dan nilai probabilitas > 0,05. Dengan demikian maka H0 diterima dan Ha ditolak, sehingga tidak terbukti bahwa Objektivitas auditor Internal berpengaruh signifikan terhadap Efektivitas Fungsi Audit internal. Variabel Kompetensi auditor internal terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap Efektivitas Fungsi Audit internal sebesar 0,414 dengan nilai C.R (*Critical ratio*) atau t hitung > t tabel ($3,403 > 1,64$), probabilitas < 0,05. Variabel Dukungan manajemen terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap Efektivitas Fungsi Audit internal sebesar 0,363 dengan nilai C.R (*Critical ratio*) atau t hitung > t tabel ($3,145 > 1,64$), nilai probabilitas < 0,05. Variabel Efektivitas Fungsi Audit internal terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan sebesar 0,823, dengan nilai C.R (*Critical ratio*) atau t hitung > t tabel ($7,790 > 1,64$), nilai probabilitas < 0,05.

Gambar 2

Hasil Structural Equation Model atas Pengujian Pengaruh Kompetensi dan Objektivitas Auditor Internal, Dukungan Manajemen terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal dan Implikasinya pada Kualitas Pelaporan keuangan



Sumber: data diolah

4.2.5 Diskusi

4.2.5.1 Pengaruh Kompetensi Auditor Internal terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Messier dan Schneider(1988); Maletta (1993); Krishnamoorthy (2002); Desai, *et al.* (2006); Soh, *et al.* (2010), bahwa kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal. Auditor internal harus memiliki pengetahuan, keterampilan, dan keahlian lainnya Pickett (2010:387). Sedangkan Mills (1993:84) menyatakan bahwa kompetensi auditor internal terdiri dari pengetahuan dan perilaku. Oleh karena itu, hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya dan teori yang berlaku bahwa kompetensi auditor internal yang terdiri dari pengetahuan, keterampilan, keahlian, dan perilaku, berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal.

4.2.5.2 Pengaruh Objektivitas Auditor Internal terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa objektivitas auditor internal berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian Messier dan Schneider (1988) dan Maletta (1993) yang menyatakan bahwa kompetensi auditor internal lebih berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal apabila dibandingkan dengan objektivitas auditor internal. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Desai, *et al.*(2006); Soh, *et al.* (2010); Krishnamoorthy (2002), bahwa terdapat pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal.

Arens and Loebbecke (1997:788) menyatakan bahwa auditor internal dapat efektif apabila mereka memiliki sikap objektif dalam melaksanakan pekerjaannya. Namun objektivitas secara parsial tidak berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal disebabkan karena objektivitas auditor internal harus disertai oleh kompetensinya agar dapat menciptakan fungsi audit internal yang efektif.

4.2.5.2 Pengaruh Dukungan Manajemen terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa dukungan manajemen berpengaruh signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal. Semakin tinggi dukungan manajemen maka efektivitas fungsi audit internal akan semakin meningkat. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Cohen dan Sayag (2010), Jill (1998), Albrecht *et al.* (1988), Alzeban dan Gwilliam

(2011), Mihret dan Yismau (2007), yang menyatakan bahwa dukungan manajemen berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal. Hasil penelitian ini juga sesuai dengan teori yang menyatakan adanya pengaruh dukungan manajemen terhadap efektivitas fungsi audit internal, yaitu teori yang dikemukakan oleh Moeller (2009:274), menyatakan bahwa kunci untuk mencapai internal audit yang efektif membutuhkan dukungan dari manajemen senior atau pimpinannya. Pernyataan Moeller (2009:274) tersebut didukung oleh Sawyer (2003), yang menyatakan bahwa dukungan manajemen terhadap fungsi audit internal merupakan faktor yang sangat menentukan kesuksesan dari fungsi audit internal. Mathis dan Jackson, 2004; Cohen dan Sayag, 2010; Alzeban dan Gwilliam, 2011; Mihret dan Yismau, 2007, juga menyatakan bahwa dukungan manajemen terhadap fungsi audit internal antara lain berupa dukungan penyediaan sumber daya (manusia, peralatan / teknologi, anggaran), tanggapan temuan audit dan komitmen untuk memperkuat audit internal.

4.2.5.3 Pengaruh Efektivitas Fungsi Audit Internal terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan

Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa efektivitas fungsi audit internal berpengaruh signifikan terhadap kualitas pelaporan keuangan. Semakin tinggi efektivitas fungsi audit internal maka pelaporan keuangan semakin berkualitas. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan Goodwin dan Seow (2002); Schneider dan Wilner (1990); Prawitt, *et al.* (2008); Gramling (2011); Lawrence, *et al.* (2009) yang membuktikan bahwa efektivitas fungsi audit internal berpengaruh terhadap kualitas pelaporan keuangan. Hasil penelitian ini relevan dengan Arens dan Loebbecke (1997:788) yang mengungkapkan bahwa fungsi audit internal yang efektif (dengan auditor internal yang independen, kompeten, dan terlatih), akan mencapai pelaporan keuangan yang berkualitas. Arens dan Loebbecke (1997:788) juga menyatakan bahwa di dalam audit internal, internal auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar.

5. Kesimpulan, Implikasi, dan Keterbatasan Penelitian

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan rumusan masalah, rumusan hipotesis dan hasil penelitian, maka penulis menarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Kompetensi auditor internal berpengaruh signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal. Kompetensi auditor internal merupakan faktor penting untuk menciptakan fungsi audit internal yang efektif, sehingga harus ditingkatkan terutama dalam hal pengetahuan dan keahlian auditor internal.
2. Objektivitas auditor internal tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal. Objektivitas auditor internal (tidak bias, netral, tidak ada konflik kepentingan) harus disertai oleh kompetensi auditor internal untuk dapat menciptakan fungsi audit internal yang efektif.
3. Dukungan manajemen berpengaruh signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal. Dukungan pemerintah daerah berupa sumber daya dan komitmen pemda untuk memperkuat audit internal, sangat diperlukan agar fungsi audit internal dapat berjalan efektif dalam mencapai tujuannya.
4. Efektivitas fungsi audit internal berpengaruh signifikan terhadap kualitas pelaporan keuangan. Efektivitas fungsi audit internal merupakan faktor penting bagi kualitas pelaporan keuangan sehingga untuk mencapai efektivitas fungsi audit internal, inspektorat perlu perbaikan dalam penyusunan rencana audit, pengelolaan sumber daya dengan lebih efisien dan efektif, dan menindaklanjuti pengaduan masyarakat.

5.2 Implikasi

1. Kompetensi auditor internal (pendidikan, keterampilan, keahlian, dan perilaku) merupakan faktor yang sangat penting dalam menciptakan fungsi audit internal yang efektif. Sehingga perlu peningkatan kompetensi auditor internal, antara lain dengan mengadakan Pendidikan dan Pelatihan berkelanjutan (PPL) bagi auditor internal secara rutin dan berkelanjutan (setiap tahun) khususnya tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), dan PPL lainnya.
2. Dukungan manajemen yaitu pemerintah daerah merupakan faktor penting bagi efektivitas fungsi audit internal sehingga pemda perlu menambah jumlah Jabatan Fungsional Auditor (JFA) yang memadai sesuai dengan jumlah objek yang diperiksa agar beban tugas auditor

internal tidak berlebihan, kepala pemerintah daerah (Gubernur/Walikota/Bupati) perlu mengadakan gelar pengawasan atau rapat koordinasi secara rutin dan menindaklanjuti temuan dan rekomendasi audit. Pemerintah daerah Provinsi/Kota/Kabupaten perlu membuat regulasi (Peraturan Gubernur/Bupati/Walikota) yang mengatur tentang kebijakan akuntansi dan regulasi yang mengatur tentang petunjuk teknis pelaksanaan untuk Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) sebagai pedoman dalam bekerja.

3. Diperlukan adanya sinergi antara kepala pemerintah daerah kabupaten/kota/provinsi sebagai pimpinan, BPKP selaku pendidik auditor internal, dan BPK selaku pemeriksa pelaporan keuangan pemda, agar tercapai fungsi audit internal yang efektif dan pelaporan keuangan yang berkualitas.

5.3 Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan sebagai berikut:

1. Penelitian ini belum menguji pengaruh variabel kompetensi dan objektivitas auditor internal, dan dukungan manajemen secara langsung terhadap kualitas pelaporan keuangan.
2. Untuk penelitian selanjutnya dapat meneliti variabel lain yang dapat mempengaruhi efektivitas fungsi audit internal seperti implementasi SAP, penyelesaian temuan audit, dan sistem informasi keuangan.

Daftar Pustaka

- Abdel-khalik, *et al.* 1983. The Effects of Certain Internal Audit Variabels on the Planning of External Audit Program. *The Accounting Review*. April:215-227
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1997. *Statement on Auditing Standards No. 65: The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*. New York.
- Arens, *et al.* 2010. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 13th Edition. Pearson Prentice Hall.
- Belkaoui, Ahmed Riahi. 2000. *Accounting Theory*. Fourth Edition. Published by Thomson Learning.
- Boyatzis, Richard E. 2008-A. Competencies in The 21st Century. *Journal of Management Development*. Vol. 27 No. 1. pp. 5-12.
- Boyton William C. , Walter G. Kell. 2005. *Modern Auditing, Assurance Service and Integrity of Financial Reporting*. 8th edition. John Wiley and Sons, Inc., New York.
- BPK RI. 2007. Peraturan BPK RI No. 01/ 2007. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).
- Brandon, Duane M. 2010. External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors. *Auditing. A Journal of Practice & Theory* .Vol. 29 No. 2; pp.159–173.
- Brown, P.R.1983. Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function, *Journal of Accounting Research* 21 (Autumn);444-455

- Brown, Brian G. 2006. *The Global Practice of Internal Auditing*. Institute of Auditor Internal (IIA).
- Cangemi, Michael P. and Singleton, Tommie W. 2003. *Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*. John Wiley & Sons.
- Cheng, Rita H., John H. Engstrom, Susan C., Kattelus. 2002. *Educating Government Financial Manager: University Collaboration Between Business and Public Administration*. The Journal of Government Financial Management. Alexandria: Vol. 51, pp. 10-15
- Colbert, Janet L. 1993. *Discovering opportunities for a new working relationship between internal and eksternal auditor*. *National Public Accountant*.
- Desai, Vikram., et al. 2010. *An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions**. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 27 No.2 pp. 537-575
- Dittenhofer, M. 2001. 'Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods'. *Managerial Auditing Journal*, 16: 443-50.
- Eden, D. and Moriah, L. 1996. 'Impact of Internal Auditing on Branch Bank Performance: A Field Experiment', *Organizational Behavior and Human Decision Performance*, 68: 262-71.
- Gamayuni, R.R. 2014. *Pengaruh efektivitas fungsi audit internal dan implementasi standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas pelaporan keuangan*. Departemen Akuntansi Universitas Lampung.
- Gamayuni, R.R. 2015. *Pengaruh kompetensi dan objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal*. *IAIKAPd Proceedings of The Accounting Science Conference II Jakarta, Indonesia, 2015*, UPN Veteran, Jakarta, Indonesia, p.69.
- Gramling A, Maletta MJ, Schneider, Church BK. 2004. *The role of the internal audit function in corporate governance*. *J. Account. Lit.*, 23: 194-244.
- Gramling, Audrey A., Irem Nuhoglu, David A. Wood. 2011. *Factors Associated with the Internal Audit Function Having an Impact: Comparisons between Organizations in a Developed and an Emerging Economy*. Bogazici University, Research Fund Center. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1947393>
- Kode Etik dan Standar Audit APIP. 2008. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- Krishnamoorthy, Ganesh. 2002. *A Multistage Approach to External Auditor's Evaluation of the Internal Audit Function*. *Auditing*. Sarasota, Vol 21, Iss I, pg. 95
- Maletta, M.J. 1993. *An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk*. *Contemporary Accounting Research* (Spring); 508-525
- Messier, W.F., Jr and A. Schneider. 1988. *A Heirarchical Approach to the External Auditor's Evaluation of the Internal Audit Function*. *Contemporary Accounting Research* (Spring); 337-353
- Mihret, Dessalegn Getie and Yismaw, Aderajew Wondim. 2007. *Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study*. *The Auditor Internal*. Vol.7 No. 2; pg. 470-484.
- Moeller, Robert R. 2005. *Brink's modern internal auditing*. 6th ed. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Pickett, K. H. Spencer. 2010. *The Internal Auditing Handbook*. Third edition. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Sawyer, B Lawrence., et al. 2005. *Internal Auditing*. The IIA: Salemba Empat.
- Sawyer, B Lawrence. 2003. *The Practice of Modern Internal Auditing*. 5th Edition, IIA.
- Sekaran, U. 2010. *Research Methods For Business*. 5th Edition, New York :Jhon Wiley & Sons, Inc.
- Schneider, A., 1984. *Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing*. *Journal of Accounting Research* (Autumn); 657-678
- The Institute of Internal Auditors Research Foundation. 2011. *International Professional Practices Framework*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation 247 Maitland Avenue Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA

APPENDIKS

Lampiran 1. Output estimasi dan fit model

Estimates (Group number 1 - Default model)

Scalar Estimates (Group number 1 - Default model)

Maximum Likelihood Estimates

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
EFAI <--- OBJ	,099	,134	,738	,461	par_17
EFAI <--- KOM	,431	,119	3,606	***	par_18
EFAI <--- DM	,343	,114	3,019	,003	par_19
KPK <--- EFAI	,834	,108	7,741	***	par_20
KOM4 <--- KOM	1,000				
KOM3 <--- KOM	,962	,106	9,049	***	par_1
KOM2 <--- KOM	1,294	,113	11,446	***	par_2
KOM1 <--- KOM	,652	,115	5,647	***	par_3
OBJ3 <--- OBJ	1,000				
OBJ2 <--- OBJ	1,572	,187	8,426	***	par_4
OBJ1 <--- OBJ	1,158	,144	8,063	***	par_5
DM2 <--- DM	1,000				
DM1 <--- DM	,771	,114	6,779	***	par_6
EFAI1 <--- EFAI	1,000				
EFAI2 <--- EFAI	1,176	,107	10,966	***	par_7
EFAI3 <--- EFAI	1,079	,091	11,836	***	par_8
EFAI4 <--- EFAI	1,092	,092	11,822	***	par_9
EFAI5 <--- EFAI	,874	,152	5,752	***	par_10
EFAI6 <--- EFAI	,929	,093	9,946	***	par_11
EFAI7 <--- EFAI	1,054	,131	8,025	***	par_12
EFAI8 <--- EFAI	,959	,102	9,372	***	par_13
KPK4 <--- KPK	1,000				
KPK3 <--- KPK	1,046	,073	14,397	***	par_14
KPK2 <--- KPK	,861	,066	13,076	***	par_15
KPK1 <--- KPK	,786	,070	11,256	***	par_16

Model Fit Summary

CMIN

Model	NP AR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	49	444,472	182	,000	2,442
Saturated model	231	,000	0		
Independence model	21	2243,767	210	,000	10,685

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,043	,792	,736	,624
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,236	,210	,131	,191

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,096	,084	,107	,000