

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KUALITAS HASIL AUDIT DI LINGKUNGAN PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN BERAU

Siti Munawaroh

STIE Muhammadiyah Tanjung Redeb

ABSTRACT

The purpose of this research is to know the effects of the competence to audit quality with independence and capability as intervening variables at Inspektorat Berau Regency. The population are the employees of Inspektorat Berau Regency, and samples were taken as many as 30 employees by purposive sampling method. The criteria of sample was the auditor have responsibilities in the auditing. Data were analyzed using Partial Least Squares-Structural Equation Model (SEM) through SmartPLS Ver. 3.2.7.

The results showed that competence directly positive and significant effect on independence, capability, and audit quality. independence has a positive and significant effect on capability, and audit quality. capability has a positive and significant effects on audit quality.

Key words: *perceived price, satisfaction, trust, loyalty, customer*

PENDAHULUAN

Indonesia pada saat ini telah memasuki masa pemulihan akibat krisis ekonomi yang berkepanjangan. Seluruh pihak termasuk pemerintah sendiri mencoba mengatasi hal ini dengan melakukan reformasi dan perbaikan disegala bidang. Salah satu usaha memulihkannya adalah dengan mengembalikan kepercayaan rakyat kepada pemerintah dengan mencoba mewujudkan suatu pemerintahan yang bersih dan berwibawa atau dikenal dengan istilah *Good Governance* (Anjarwati, 2012:2).

Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (2013) dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, menyatakan bahwa APIP (Aparat Pengawas Intern Pemerintah) sebagai pengawas intern pemerintah merupakan salah satu unsur manajemen pemerintah yang penting dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang baik (*good governance*) yang mengarah pada pemerintahan/birokrasi yang bersih (*clean government*). Untuk mencapai tujuan tersebut diperlukan peran APIP yang efektif. Peran APIP yang efektif dapat terwujud jika didukung dengan auditor yang profesional dan kompeten dengan hasil audit intern yang semakin berkualitas. Jadi auditor yang berkualitas akan menghasilkan audit yang berkualitas pula. Untuk mencapai hasil audit intern yang berkualitas maka pelaksanaan audit harus sesuai dengan Standar Audit yang ada.

Berdasarkan Perpres Nomor 29 tahun 2014 menjelaskan bahwa Aparat Pengawasan Intern

Pemerintah (APIP) diberikan kewenangan lebih untuk berperan dalam pencapaian kinerja pemerintah daerah. Dalam hal ini dapat dikatakan bahwa APIP dapat mendorong pencapaian kinerja pemerintah menjadi lebih baik, yang nantinya kinerja tersebut akan dipertanggungjawabkan kepada pemerintah pusat dan masyarakat. APIP melakukan review atas laporan kinerja dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan (Pasal 28). Selain itu, berdasarkan kewenangannya APIP juga melakukan evaluasi atas implementasi SAKIP dan atau evaluasi Kinerja (Pasal 29). APIP merupakan aparat profesional yang memiliki sertifikat auditor dengan pemahaman mendalam tentang budaya bisnis organisasi, sistem, dan proses audit.

Dalam melaksanakan tugas-tugas pengawasan, auditor internal diharapkan untuk mengikuti Standar Audit baik Standar Internasional maupun Standar Audit yang berlaku untuk APIP, serta wajib mematuhi Kode Etik Profesi. Berdasarkan hal itu, peran APIP sangat diperlukan dalam proses pencapaian tujuan, sasaran organisasi, dan kinerja pemerintah daerah secara maksimal yang dapat dipertanggungjawabkan kepada pihak-pihak berkepentingan (Suharyanto dan Sutaryo, 2016).

Peran dan fungsi audit internal sudah dikenal sejak lama seiring dengan perjalanan peradaban manusia, proses audit tidak sekedar mendengarkan kesaksian untuk memverifikasi kebenaran informasi tetapi dengan berkembangnya perdagangan dan pencatatan bisnis audit dilakukan pula untuk memeriksa catatan tertulis. Aktivitas

audit internal sesuai dengan standar ketika mencapai hasil jaminan kualitas dan program peningkatan mencangup hasil kedua penilaian internal dan eksternal.

Audit adalah jasa akuntansi publik yang terkenal sebagai jasa asuransi (*assurance services*), sedangkan *accounting* adalah bagian dari jasa non-asuransi (*non-assurance engagements*). (Tuanakotta, 2015:3). Audit Internal atau Internal Audit memiliki peranan penting dalam keberjalanan perusahaan. Pada era modern ini, perkembangan manajemen organisasi khususnya di perusahaan sangat memerlukan peran audit internal. Audit internal digunakan untuk mendukung keberjalanan manajemen perusahaan sebagai fungsi *controlling* yang menjamin perusahaan berjalan sesuai dengan perencanaan dan mengarah kepada tujuan.

Mengingat pekerjaan audit atas laporan keuangan menuntut tanggung jawab yang besar, maka pekerjaan profesional kantor akuntan publik menuntut tingkat independensi dan kompetensi yang tinggi. Independensi memungkinkan auditor untuk menarik kesimpulan tanpa bias tentang laporan keuangan yang diauditnya.

Kompetensi memungkinkan audit untuk melakukan audit secara efisien dan efektif. Adanya kepercayaan atas independensi dan kompetensi auditor, menyebabkan pemakai bias mengandalkan diri pada laporan yang dibuat auditor. (Harono Jusup, 2014:22).

Belakangan ini kualitas hasil audit para auditor independen semakin banyak dipertanyakan oleh masyarakat luas, mengingat banyaknya kasus-kasus (skandal) yang melibatkan akuntan publik dan auditor baik luar negeri maupun di dalam negeri. Padahal independensi dalam melaksanakan pengauditan merupakan ujung tombak auditor profesional dan harus dipandang sebagai salah satu ciri auditor dari akuntan publik yang paling penting. Sudah jelas bahwa dalam menjalankan tugas sebagai seorang akuntan tidak boleh memihak oleh kepentingan siapapun itu. Tapi dalam kenyataan yang ada auditor seringkali mengalami kesulitan dalam mempertahankan sikapnya sebagai auditor sebagai mestinya dengan mental independensinya.

Dengan demikian, tujuan audit berjalan dengan baik harus saling mendukung sesuai manajemen perusahaan yang sudah menjadi kesepakatan bersama untuk mengarah kepada tujuan perencanaan tersebut. Oleh sebab, itu audit yang dilakukan harus lebih teliti dalam melakukan tugasnya dan lebih profesional dalam melakukan pengauditan sehingga tidak melakukan kesalahan –

kesalahan dalam peraturan audit. Sasaran penting audit internal berfokus pada pendeteksian *fraud* untuk membantu manajemen dalam mengambil keputusan dengan pendekatan penilaian risiko (*risk assessment*). (Zamzami dkk, 2017:7).

Oleh sebab itu, laporan auditor diperlukan untuk meningkatkan keyakinan pemakai laporan tersebut bersifat netral, sehingga kepercayaan masyarakat terhadap laporan yang dipaparkan semakin meningkat.

Peneliti merasa perlu melakukan penelitian untuk mengetahui hal-hal apa saja yang dapat mempengaruhi kualitas audit dan seberapa kuat pengaruh tersebut. Penelitian ini mencoba mengembangkan penelitian-penelitian tentang kualitas audit yang pernah ada sebelumnya, dimana dalam penelitian ini mencoba mempertimbangkan variabel orientasi etika dalam pengaruhnya terhadap kualitas audit.

Inspektorat kabupaten Berau sebagai unsur staf dalam struktur organisasi Pemerintah Kabupaten Berau, dimana dalam melaksanakan pengawasan dan pembinaan terhadap satuan Kerja Perangkat Daerah maupun Pemerintahan Kampung secara langsung dikoordinir oleh Bupati Berau.

Untuk melaksanakan tugas pokok dan fungsi pengawasan dan pembinaan tersebut dijabarkan melalui program dan kegiatan pembangunan yang tertuang dalam Rencana Strategis (Renstra) Inspektorat Kabupaten Berau.

Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan di atas, maka penulis memutuskan untuk melakukan penelitian dengan judul: “Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit Di Lingkungan Pemerintah Daerah Kabupaten Berau”

LANDASAN TEORI

Audit

Menurut Mulyadi (2002:9), suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil – hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai

kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.

Dengan memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal perusahaan, dan dengan memeriksa dokumen, mengamati aset, membuat bertanya dalam dan di luar perusahaan, dan melakukan prosedur audit lain, auditor akan mengumpulkan bukti yang diperlukan untuk menentukan apakah laporan keuangan menyediakan adil dan cukup melengkapi gambaran posisi keuangan perusahaan dan kegiatan selama periode yang diaudit. Tujuan umum audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Audit Internal

Definisi audit intern menurut Sawyer dalam Modul pusklatwas BPKP (2014), audit intern adalah sebuah penilaian sistematis dan objektif yang dilakukan auditor intern terhadap operasi dan control yang berbeda – beda dalam organisasi unntuk menentukan apakah:

- a. Informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan.
- b. Risiko yang dihadapi perusahaan (organisasi) telah diidentifikasi dan minimalisasi.
- c. Peraturan ekstren serta kebijakan dan prosedur intern yang bisa diterima telah dipenuhi.
- d. Kriteria operasi (kegiatan) yang memuaskan telah dipenuhi.
- e. Sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis.

Sebagaimana diatur dalam Permenpan nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit APIP. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah Instansi Pemerintah yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan. Adapun tugas pokok dan fungsi pengawasan yang dilakukan oleh Inspektorat.

Kualitas Hasil Audit

Kualitas auditor menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 maret 2008 adalah auditor yang melaksanakan tupoksi dengan efektif, dengan cara mempersiapkan kertas 19 kerja pemeriksaan, melaksanakan perencanaan, koordinasi dan penilaian efektifitas tindak lanjut audit, serta konsistensi laporan audit.

Sampai saat ini belum ada definisi yang pasti mengenai apa dan bagaimana kualitas audit yang baik. Tidak mudah untuk menggambarkan dan mengukur kualitas audit secara obyektif dengan beberapa indikator. Hal ini dikarenakan kualitas audit merupakan sebuah konsep yang kompleks dan sulit dipahami, sehingga sering kali terdapat kesalahan dalam menentukan sifat dan kualitasnya. Hal ini terbukti dari banyaknya penelitian yang menggunakan dimensi kualitas audit yang berbeda-beda. DeAngelo (1981b:186) menyatakan bahwa: *"The quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client's accounting system, and (b) report the breach. The probability that a given auditor will discover a breach depends on the auditor's technological capabilities, the audit procedures employed on a given audit, the extent of sampling, etc. The conditional probability of reporting a discovered breach is a measure of an auditor's independence from a given client"*.

Jadi kualitas hasil audit didefinisikan sebagai gabungan antara penilaian pasar dengan probabilitas bahwa auditor akan: (a) menemukan pelanggaran pada sistem akuntansi klien, dan (b) melaporkan pelanggaran tersebut. Kemungkinan bahwa auditor akan menemukan pelanggaran tergantung pada kompetensi auditor berupa kemampuan teknologi auditor, prosedur audit yang digunakan pada audit yang diberikan, dan sampling yang digunakan.

Kompetensi

Kompetensi auditor adalah kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar (Rai, 2008 dalam Sukriah, dkk 2009). Dalam melakukan audit, seorang auditor harus memiliki mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus di bidangnya. Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor kompetensi berkaitan dengan keahlian professional yang dimiliki oleh auditor sebagai hasil dari pendidikan formal, ujian professional maupun keikutsertaan dalam pelatihan, seminar, simposium (Suraida, 2005).

Seorang auditor juga harus memiliki pekerjaan seperti yang telah dijelaskan di dalam Q.S Al-Jatsiyah ayat 29, sebagai berikut:

هَذَا كَيْفًا يَنْطِقُ عَلَيْكُمْ بِالْحَقِّ إِنَّا كُنَّا نَسْتَنْسِخُ مَا كُنْتُمْ نَعْمَلُونَ

Artinya: "Inilah kitab (catatan) Kami yang menuturkan kepadamu dengan benar. Sesungguhnya Kami telah menyuruh mencatat apa yang telah kamu kerjakan". (Q.S Al Jatsiyah : 29)

Independensi

Independen artinya tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun. Untuk memenuhi pertanggungjawaban profesionalnya, auditor pemerintah harus bersikap independen karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum.

Hal ini juga telah diatur dalam Q.S Al-Maidah ayat 8, sebagai berikut :

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا
قَوَّامِينَ لِلَّهِ شُهَدَاءَ بِالْقِسْطِ وَلَا
يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَاَنُ قَوْمٍ عَلَىٰ أَلَّا تَعْدِلُوا
اعْدِلُوا هُوَ أَقْرَبُ لِلتَّقْوَىٰ وَاتَّقُوا اللَّهَ
إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ

Artinya: “Hai orang-orang yang beriman hendaklah kamu jadi orang-orang yang selalu menegakkan(kebenaran) karena Allah, menjadi saksi dengan adil. Dan janganlah sekali-kali kebencianmu terhadap sesuatu kaum, mendorong kamu untuk berlaku tidak adil. Berlaku adillah, karena adil itu lebih dekat kepada takwa. Dan bertakwalah kepada Allah, sesungguhnya Allah Maha Mengetahui apa yang kamu kerjakan”. (Q.S Al-Maidah : 8)

Kapabilitas APIP (Aparat Pengawasan Intern Pemerintah)

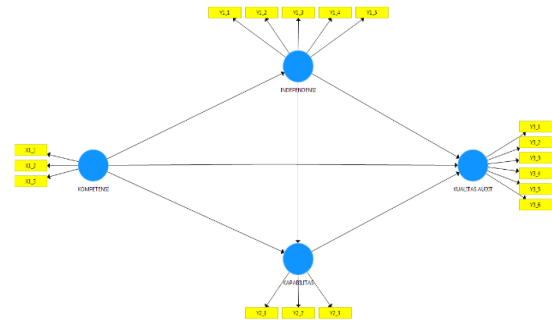
Kapabilitas APIP adalah kemampuan untuk melaksanakan tugas-tugas pengawasan yang terdiri dari tiga unsur yang saling terkait yaitu kapasitas, kewenangan, dan kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) yang harus dimiliki APIP agar dapat mewujudkan perannya secara efektif. Peningkatan kapabilitas merupakan upaya memperkuat, meningkatkan, mengembang kancelebagaan, tata laksana/proses bisnis/manajemen dan sumber daya manusia APIP, agar dapat melaksanakan peran dan fungsi APIP yang efektif.

Pemerintah daerah memerlukan peran APIP yang efektif dalam pengawasan atas pengelolaan keuangan daerah dan ditunjuklah BPKP sebagai pembina APIP. Sesuai dengan Peraturan Kepala BPKP Nomor: PER-1633/K/JF/2011, BPKP melakukan assessment kapabilitas APIP terhadap

inspektorat daerah dengan menggunakan IACM yang dikeluarkan oleh *Institute of Internal Auditors*.

Kerangka pemikiran

Gambar 1. Kerangka berpikir



HIPOTESIS PENELITIAN

- (H1): Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Independensi pada Inspektorat Kabupaten Berau.
- (H2) Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kapabilitas pada Inspektorat Kabupaten Berau.
- (H3) Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kualitas Audit pada Inspektorat Kabupaten Berau.
- (H4) Pengaruh Independensi terhadap Variabel Kapabilitas pada Inspektorat Kabupaten Berau
- (H5) Pengaruh Independensi terhadap Variabel Kualitas Audit pada Inspektorat Kabupaten Berau.
- (H6) Pengaruh Kapabilitas terhadap Variabel Kualitas Audit pada Inspektorat Kabupaten Berau
- (H7) Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kapabilitas dengan Independensi sebagai Variabel intervensi pada Inspektorat Kabupaten Berau.
- (H8) Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kualitas Audit dengan Independensi sebagai variabel intervensi pada Inspektorat Kabupaten Berau.
- (H9) Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kualitas Audit dengan Kapabilitas sebagai variabel intervensi pada Inspektorat Kabupaten Berau.
- (H10) Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kualitas Audit dengan Independensi dan Kapabilitas sebagai variabel intervensi pada Inspektorat Kabupaten Berau.

METODE PENELITIAN

Unit Analisis, Populasi dan Sampel

Unit analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah Seluruh Pegawai Aparat Sipil yang berkedudukan dalam jabatan Auditor di Dispektorat Kabupaten Berau.

Populasi dalam penelitian ini adalah Seluruh Pegawai Aparat Sipil yang berkedudukan dalam jabatan Auditor di Dispektorat Kabupaten Berau yang menggunakan jasa yang menjabat sebagai Auditor.

Metode Pengumpulan Data

Metode yang digunakan untuk mengumpulkan data dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan kuesioner. Kuesioner merupakan teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan memberi seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawabnya (Sugiyono, 2001).

Dengan melakukan penyebaran kuesioner untuk mengukur persepsi responden digunakan skala likert. Pertanyaan dalam kuesioner dibuat dengan menggunakan skala 1-5 untuk mewakili pendapat dari responden dengan skor sebagai berikut:

1. Skor 1 (satu) untuk jawaban sangat tidak setuju.
2. Skor 2 (dua) untuk jawaban tidak setuju
3. Skor 3 (tiga) untuk jawaban ragu
4. Skor 4 (empat) untuk jawaban sangat setuju
5. Skor 5 (lima) untuk jawaban sangat setuju sekali

Alat Analisis

Uji Validitas

Instrumen dikatakan valid berarti menunjukkan alat ukur yang dipergunakan untuk mendapatkan data itu valid atau dapat digunakan untuk mengukur apa yang seharusnya di ukur. Adapun rumus yang digunakan untuk menguji validitas instrument adalah *pearson product moment*, yang diolah menggunakan program SPSS Versi 22, sebagaiberikut:

$$r_{xy} = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{\sqrt{(n \sum x^2 - (\sum x)^2)(n \sum y^2 - (\sum y)^2)}}$$

Keterangan:

r_{xy} = koefisien korelasi *Pearson*

x = nilai dari item (pertanyaan)
y = nilai dari total item
n = sampel penelitian

Menggunakan taraf signifikan = 0,05 (5%) diketahui instrumen penelitian akan dianggap valid jika $r_{hitung} \geq r_{tabel}$, dan sebaliknya instrumen penelitian akan dianggap tidak valid jika $r_{hitung} \leq r_{tabel}$ (Sunyoto, 2011:142).

Uji Reliabilitas

Menurut Suharsimi dalam Sunyoto (2011:70), Reliabilitas menunjukkan pada suatu pengertian bahwa sesuatu instrument cukup dapat dipercaya untuk digunakan sebagai alat pengumpul data karena instrument tersebut sudah baik. Instrumen yang baik tidak akan bersifat mengarahkan responden untuk memilih jawaban-jawaban tertentu. Instrumen yang sudah dapat dipercaya, yang reliabel akan menghasilkan data yang dapat dipercaya juga. Adapun rumus yang digunakan untuk uji reliabilitas adalah rumus *cronbach alpha* sebagai berikut:

$$r_n = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum ab^2}{ab^2} \right)$$

Keterangan:

r_n : Reliabilitas instrumen

K : Banyak butir pertanyaan

$\sum ab^2$: Jumlah varian butir

ab^2 : Varian total

Butir kuesioner dikatakan reliabel (layak) jika *cronbach's alpha* > 0,70 dan dikatakan tidak reliabel jika *cronbach's alpha* < 0,70.

SEM Partial Least Square (PLS)

Menurut Ghazali (2014) metode *Partial Least Square* (PLS) merupakan model persamaan struktural berbasis *variance* (PLS) yang mampu menggambarkan variabel laten (takterukur langsung) dan pengukurannya menggunakan indikator-indikator (*variable manifest*).

Model Struktural (Inner Model)

Inner model (*inner relation, structural model* dan *substantive theory*) menggambarkan hubungan antara variabel laten berdasarkan pada teori substantif. Model struktural dievaluasi dengan menggunakan *R-square* untuk konstruk dependen, Stone-Geisser *Q-square test* untuk *predictive relevance* dan uji t serta signifikansi dari koefisien parameter jalur struktural.

Dalam menilai model dengan PLS dimulai

dengan melihat *R-square* untuk setiap variabel laten dependen. Interpretasinya sama dengan interpretasi pada regresi. Perubahan nilai *R-square* dapat digunakan untuk menilai pengaruh variabel laten independen tertentu terhadap variabel laten dependen apakah mempunyai pengaruh yang substantif Ghozali (2014). Di samping melihat nilai *R-square*, model PLS juga dievaluasi dengan melihat *Q-square* prediktif relevansi untuk model konstruktif. *Q-square* mengukur seberapa baik nilai observasi dihasilkan oleh model dan juga estimasi parameteranya.

Model Struktural (*Outer model*)

Convergent validity dari model pengukuran dengan model reflektif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item score/component score* dengan *construct score* yang dihitung dengan PLS. Ukuran reflektif dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang ingin diukur. Namun demikian untuk penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran nilai loading 0,5 sampai 0,60 dianggap cukup (Chin, 1998 dalam Ghozali, 2014). *Discriminant validity* dari model pengukuran dengan reflektif indikator dinilai berdasarkan cross loading pengukuran dengan konstruk. Jika korelasi konstruk dengan item pengukuran lebih besar dari pada ukuran konstruk lainnya, maka akan menunjukkan bahwa konstruk laten memprediksi ukuran pada blok yang lebih baik daripada ukuran blok lainnya.

Analisis Data

Teknik pengolahan data dengan menggunakan metode SEM (Struktural Equation Modeling) berbasis Partial Least Squares (PLS) memerlukan 2 tahap untuk menilai Fit model dari sebuah model penelitian (Ghozali, 2014). Tahap-tahap tersebut adalah sebagai berikut:

1. Menilai Outer model atau Measurement Model Terdapat tiga kriteria di dalam penggunaan teknik analisa data dengan smart PLS 3.0 untuk menilai Outer model yaitu Convergent Validity, Discriminant Validity dan composite Reliability.

a. Convergent Validity

Dilakukan dari model pengukuran dengan reflektif indikator di nilai berdasarkan korelasi antara item score yang diestimasi dengan software PLS. ukuran reflektif individual dapat dikatakan tinggi jika memiliki nilai lebih dari 0,7 dengan Variabel/variabel yang diukur. Namun menurut Chin dalam Ghozali 2014 untuk penelitian tahap awal dari

pengembangan skala pengukuran nilai Loading 0,5 sampai 0,6 dianggap cukup memadai.

Tabel 1. *Outer Loading (Measurement Model)*

	Hasil
X1_1 Kompetensi	0,878
X1_2 Kompetensi	0,882
X1_3 Kompetensi	0,883
Y1_1 Independensi	0,803
Y1_2 Independensi	0,716
Y1_3 Independensi	0,899
Y1_4 Independensi	0,843
Y1_5 Independensi	0,861
Y2_1 Kapabilitas	0,815
Y2_2 Kapabilitas	0,714
Y2_3 Kapabilitas	0,850
Y3_1 Kualitas Audit	0,760
Y3_2 Kualitas Audit	0,754
Y3_3 Kualitas Audit	0,704
Y3_4 Kualitas Audit	0,734
Y3_5 Kualitas Audit	0,802
Y3_6 Kualitas Audit	0,785

Sumber: data diolah

b. Discriminant Validity

Discriminant Validity adalah uji yang dilakukan untuk memastikan bahwa setiap konsep dari masing-masing variabel laten berbeda dengan variabel lainnya. Model dapat dikatakan baik apabila Discriminant Validity nilai loading dari setiap indikator variabel laten memiliki nilai loading yang paling besar dengan nilai loading lain terhadap laten lainnya. Hasil pengujian *discriminant Validity* sebagai berikut:

Tabel 2. *Discriminant Validity*

	Indepensi	Kapa bilitas	Kom petensi	Kualitas Audit
Independensi (Y1)	0,827			
Kapabilitas (Y2)	0,755	0,795		
Kompetensi (X1)	0,755	0,738	0,881	
Kualitas Audit (Y3)	0,827	0,855	0,841	0,757

Sumber: smartPLS 3.0

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa nilai loading factor untuk setiap indikator dari variabel laten masih memiliki nilai loading factor yang berbeda-beda jika dihubungkan dengan variabel laten lainnya. Hal ini berarti setiap variabel laten memiliki *discriminant Validity* yang baik dimana variabel laten masih memiliki nilai korelasi yang berbeda dengan Variabel lainnya.

c. *Average Variance Extracted (AVE)*

Nilai validitas dan realibilitas juga dapat dilihat dari nilai realibilitas suatu konstruk dan *Average Variance Extracted (AVE)* dari masing-masing variabel. Variabel dikatakan memiliki realibilitas yang tinggi jika nilainya 0,7 dan nilai AVE berada diatas 0,5.

Tabel 3. *Composite Reliability* dan AVE

Variabel	Cronbach's Alpha	rho_A	Reliabilitas Komposit	AVE
Independensi (Y1)	0,883	0,902	0,915	0,683
Kapabilitas (Y2)	0,709	0,728	0,837	0,632
Kompetensi (X1)	0,858	0,870	0,913	0,777
Kualitas Audit (Y3)	0,851	0,855	0,890	0,573

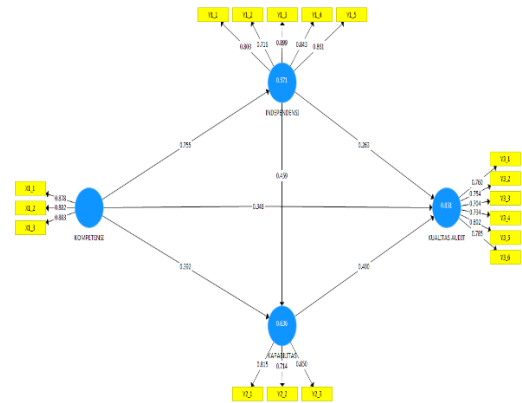
Sumber: smartPLS 3.0

Berdasarkan data table diatas dapat disimpulkan bahwa semua variabel memenuhi kriteria reliabel. Hal ini menunjukkan nilai *composite reliability* dan AVE lebih dari kriteria yang direkomendasikan.

2. Model Struktural (*Inner Model*)

Inner Model atau model struktural dilakukan untuk mengetahui hubungan antara Variabel, nilai signifikansi dan R-square dari model penelitian. Model struktural dinilai dengan menggunakan R-square, untuk menilai besarnya hubungan antar konstruk/variabel penelitian.

Gambar 2. Model Struktural



Tabel 4. Nilai R-square

	R Square	Adjusted R Square
Independensi (Y1)	0,571	0,554
Kapabilitas (Y2)	0,636	0,607
Kualitas Audit (Y3)	0,851	0,833

Sumber: smartPLS 3.0

Tabel di atas menunjukkan nilai R-square untuk variabel Independensi diperoleh sebesar 0.571, variabel Kapabilitas diperoleh sebesar 0.636, dan Variabel Kualitas Audit sebesar 0,851.

3. Pengujian Hipotesis

Signifikansi parameter yang diestimasi memberikan informasi yang sangat berguna mengenai hubungan antara variabel – variabel penelitian. Dasar yang digunakan dalam menguji hipotesis adalah nilai yang terdapat pada output *result for inner weight*. Tabel ini memberikan output estimasi untuk pengujian model struktural.

Tabel 5. *Result for Inner Weight*

Variabel	Original Sample (O)	Mean	(STDEV)	T Statistik	P Values
Independensi -> Kapabilitas	0,459	0,448	0,184	2,492	0,013
Independensi -> Kualita Audit	0,263	0,257	0,107	2,459	0,014

Variabel	Original Sample	Mean	(STDEV)	T Statistik	P Values
----------	-----------------	------	---------	-------------	----------

	(O)				
Kapabilitas - > Kualitas Audit	0,400	0,408	0,123	3,241	0,001
Kompetensi - > Independensi	0,755	0,765	0,058	12,913	0,000
Kompetensi - > Kapabilitas	0,392	0,403	0,181	2,159	0,031
Kompetensi - > Kualitas Audit	0,348	0,348	0,098	3,537	0,000

Sumber :smartPLS 3.0

Tabel 6. Result for Specific Indirect Effects

Variabel	Original Sample (O)	Mean	(STDEV)	T Statistik	P Values
Kompetensi - >Independensi - > Kapabilitas	0,347	0,343	0,147	2,351	0,019
Kompetensi - >Independensi - > Kualita Audit	0,198	0,197	0,086	2,299	0,022
Kompetensi -> Independensi - >Kapabilitas -> Kualitas Audit	0,139	0,140	0,077	1,802	0,072
Kompetensi -> Kapabilitas -> Kualitas Audit	0,156	0,164	0,089	1,754	0,090

Sumber: smartPLS 3.0

Pembahasan

Berdasarkan hasil perhitungan dan pengujian hipotesis di atas maka dapat diketahui beberapa hal yakni:

1. Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai R-square Independensi sebesar 0,571; Kapabilitas 0,653; dan nilai Kualitas Audit sebesar 0,851. Dimana dapat dikatakan bahwa terdapat pengaruh antar variabel yang baik.
2. Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai reliabilitas dari Independensi sebesar 0,915; Kapabilitas 0,837; Kompetensi 0,913; dan nilai Kualitas Audit sebesar 0,890. Dimana dapat dikatakan bahwa data yang digunakan dalam penelitian telah dapat dipercaya, hal ini ditunjukkan oleh nilai reliabilitas masing-masing konstruk/variabel penelitian yang berada diatas nilai 0,70.
3. Diketahui bahwa variabel Kompetensi memiliki nilai pengaruh dan signifikan terbesar terhadap variabel Kualitas Audit dengan nilai

sebesar 0,841. Dimana nilai tersebut lebih besar dari nilai P Values. Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Independensi pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Kompetensi terhadap Independensi sebesar 0,755 dengan nilai *p values* sebesar 0,000 sehingga Kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 1%) terhadap Independensi. Dengan demikian hipotesis 1 (H1) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Kompetensi terhadap Independensi dengan nilai pengaruh sebesar 0,755.

Sesuai penelitian Kitta (2009) dan Christiawan, Yulius Jogi. 2002, dan Christiawan, Yulius Jogi. 2002.

4. Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kapabilitas pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Kompetensi terhadap Kapabilitas sebesar 0,392 dengan nilai *p values* sebesar 0,031 sehingga Kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 5%) terhadap Kapabilitas. Dengan demikian hipotesis 2 (H2) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Kompetensi terhadap Kapabilitas dengan nilai pengaruh sebesar 0,755.
5. Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kualitas Audit pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Kompetensi terhadap Kualitas Audit sebesar 0,348 dengan nilai *p values* sebesar 0,000 sehingga Kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 1%) terhadap Kualitas Audit. Dengan demikian hipotesis 3 (H3) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Kompetensi terhadap Kualitas Audit dengan nilai pengaruh sebesar 0,348. sesuai penelitian (Linting, Indriyani., Pontoh, Grace T., dan HS, Rahmawati. 2013), (Sukriah et al., 2009; Mabruhi dan Winarna, 2010; Efendy, 2010; Ayuningtyas dan yang dilakukan oleh Linting et al. (2013) pada auditor BRI.
6. Pengaruh Independensi terhadap Variabel Kapabilitas pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Independensi terhadap Kapabilitas sebesar 0,459 dengan nilai *p*

- values* sebesar 0,013 sehingga Independensi berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 5%) terhadap Kapabilitas. Dengan demikian hipotesis 4 (H4) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Independensi terhadap Kapabilitas dengan nilai pengaruh sebesar 0,459.
7. Pengaruh Independensi terhadap Variabel Kualitas Audit pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Independensi terhadap Kualitas Audit sebesar 0,263 dengan nilai *p values* sebesar 0,014 sehingga Independensi berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 5%) terhadap Kualitas Audit. Dengan demikian hipotesis 5 (H5) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Independensi terhadap Kualitas Audit dengan nilai pengaruh sebesar 0,263. sesuai penelitian (Linting, Indriyani., Pontoh, Grace T., dan HS, Rahmawati. 2013).
 8. Pengaruh Kapabilitas terhadap Variabel Kualitas Audit pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Kapabilitas terhadap Kualitas Audit sebesar 0,400 dengan nilai *p values* sebesar 0,001 sehingga Kapabilitas berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 5%) terhadap Kualitas Audit. Dengan demikian hipotesis 6 (H6) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Kapabilitas terhadap Kualitas Audit dengan nilai pengaruh sebesar 0,400 .
 9. Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kapabilitas dengan Independensi sebagai Variabel intervening pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Kompetensi terhadap Kapabilitas dengan Independensi sebagai variabel intervening sebesar 0,347 dengan nilai *p values* sebesar 0,019 sehingga Kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 5%) terhadap Kapabilitas dengan Independensi sebagai variabel intervening. Dengan demikian hipotesis 7 (H7) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Kompetensi terhadap Kapabilitas dengan Independensi sebagai variabel intervening dengan nilai pengaruh sebesar 0,347 .
 10. Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kualitas Audit dengan Independensi sebagai variabel intervening pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Kompetensi terhadap Kualitas Audit dengan Independensi sebagai variabel intervening sebesar 0,198 dengan nilai *p values* sebesar 0,022 sehingga Kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 5%) terhadap Kualitas Audit dengan Independensi sebagai variabel intervening. Dengan demikian hipotesis 8 (H8) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Kompetensi terhadap Kualitas Audit dengan Independensi sebagai variabel intervening dengan nilai pengaruh sebesar 0,198. Sesuai penelitian (Elfarini, Elfarini Cristina. 2007).
 11. Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kualitas Audit dengan Kapabilitas sebagai variabel intervening pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Kompetensi terhadap Kualitas Audit dengan Kapabilitas sebagai variabel intervening sebesar 0,156 dengan nilai *p values* sebesar 0,090 sehingga Kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 10%) terhadap Kualitas Audit dengan Kapabilitas sebagai variabel intervening. Dengan demikian hipotesis 9 (H9) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Kompetensi terhadap Kualitas Audit dengan Kapabilitas sebagai variabel intervening dengan nilai pengaruh sebesar 0,156.
 12. Pengaruh Kompetensi terhadap Variabel Kualitas Audit dengan Independensi dan Kapabilitas sebagai variabel intervening pada Inspektorat Kabupaten Berau. Dari hasil pengolahan data yang ditampilkan pada tabel diatas diketahui bahwa nilai koefisien jalur variabel Kompetensi terhadap Kualitas Audit dengan Independensi dan Kapabilitas sebagai variabel intervening sebesar 0,139 dengan nilai *p values* sebesar 0,072 sehingga Kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan (taraf signifikan 10%) terhadap Kualitas Audit dengan Independensi dan Kapabilitas sebagai variabel intervening. Dengan demikian hipotesis 10 (H10) diterima yang menjelaskan bahwa ada pengaruh positif Kompetensi terhadap Kualitas Audit dengan Independensi dan Kapabilitas sebagai variabel intervening dengan nilai pengaruh sebesar 0,139.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan perhitungan yang di atas, maka konklusi yang dikemukakan adalah sebagai berikut:

1. Diketahui bahwa independensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kapabilitas.
2. Diketahui bahwa independensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit.
3. Diketahui bahwa kapabilitas berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit.
4. Diketahui bahwa kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap independensi.
5. Diketahui bahwa kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kapabilitas.
6. Diketahui bahwa kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit.
7. Diketahui bahwa kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kapabilitas dengan independensi sebagai intervening.
8. Diketahui bahwa kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai intervening.
9. Diketahui bahwa kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit dengan independensi dan kapabilitas sebagai intervening.
10. Diketahui bahwa kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas dengan kapabilitas sebagai intervening.

Saran

Berdasarkan hasil dari kesimpulan di atas, adapun saran-saran setelah dilakukan penelitian ini sebagai berikut :

1. Setiap pegawai harus memiliki kompetensi yang baik karena berpengaruh secara signifikan terhadap independensi, kapabilitas dan kualitas audit. Baik itu secara langsung maupun tidak langsung.
2. Perusahaan harus memberikan pelatihan terhadap auditor untuk meningkatkan kemampuan para auditor untuk meningkatkan hasil dari laporan dari kualitas audit.
3. Setiap pegawai harus memiliki independensi yang baik agar hasil laporan audit tidak ada intervensi.

DAFTAR PUSTAKA

- Al-Qur'an dan Terjemahannya, Maghfirah Pustaka, Jakarta.
- Anjarwati, M. 2012. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Accounting Analysis Journal*. Universitas Negeri Semarang.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. 2013. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia.
- Ayuningtyas, Harvita Y., dan Pamudji, S. 2012. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, (Online), Vol 2, No 1.
- BPKP. 2011. Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor PER-1633/K/JF/2011 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- BPKP. 2005. Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor: KEP-607/K/SU/2005.
- Christiawan, Yulius Jogi. 2002. Jurnal. Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi Hasil Penelitian Empiris. *Jurnal Akuntansi & Keuangan* Vol.4, No. 2, November, 79 - 92.
- DeAngelo, L., E. 1981. Auditor Size and Auditor Quality. *Journal of Accounting*.
- Elfarini, Elfarini Cristina. 2007. "Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit". Skripsi. Fakultas Ekonomi UNNES.
- Ghozali Imam. 2014. *Structural Equation Modeling, (Edisi ke-4)*. Undip. Semarang.
- Internal Audit Capability Model (AL-CM).2009. The Institute of Internal Auditor Research Foundation (IIARF), United States of America.
- Jusup, Al. Haryono. 2014. *Auditing (Pengauditan Berbasis ISA)*, Cetakan Pertama. Yogyakarta.
- Linting, Indriyani.,dkk.2013. Pengaruh Kompetensi, Objektivitas, Independensi, dan Kinerja Auditor Internal Terhadap Kualitas

- Audit pada BRI Inspektorat Makassar. Jurnal Akuntansi Universitas Hasanuddin. Makassar.
- Mabruri, Havidz., ddk. 2010. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah. Simposium Nasional Akuntansi XIII. Purwokerto.
- Mulyadi. (2002). Auditing, Buku 1 dan 2, Edisi 6, Jakarta: Salemba Empat
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Pusdiklatwas BPKP. 2005. Auditing, Edisi ketiga, Modul Diklat Pembentukan Auditor Ahli.
- Rai, I.A. (2008). Audit Kinerja Pada Sektor Publik. Grafindo. Jakarta.
- Robbins. 1996. Perilaku Organisasi Edisi ke 7 (Jilid II). Jakarta, Prehallindo.
- Sugiyono, 2001. Metode Penelitian, CV Alfa Beta. Bandung.
- Suharyanto, A. dan Sutaryo. 2016. Pengawasan Internal Dan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XIX*, Lampung.
- Sukriah, Ika., ddk. 2009. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. Simposium Nasional Akuntansi XII. Palembang
- Sunyoto, Metodologi Penelitian untuk Ekonomi, CAPS, Yogyakarta, 2011
- Suraida, I. (2005). Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit Terhadap Skeptisme Profesional Auditor Dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik. Jurnal. *Sosiohumaniora*, 7(3), 186 -202.
- Tuanakotta, Theodorus M. 2015. Audit Kontemporer, Cetakan Ketiga. Salemba Empat. Jakarta.
- Zamzami, Faiz, dkk. 2017. Audit Internal Konsep dan Praktik , Cetakan Ketiga. Gadjah Mada University Press. Yogyakarta.