

PENGARUH KOMPETENSI TERHADAP KUALITAS AUDIT APARAT PEMERIKSA INTERNAL PEMERINTAH DENGAN AKUNTABILITAS SEBAGAI PEMODERASI (Studi Pada Inspektorat Kota Jayapura, Kabupaten Jayapura, dan Kabupaten Keerom)

Sylvia Christina Daat, SE., M.Sc, Ak¹

Abstrak

Penelitian ini dimotivasi oleh masih terdapatnya permasalahan dalam pengelolaan keuangan pemerintah di era reformasi birokrasi yang mengarah pada *Good Governance* dan *Clean Government*, serta tuntutan akan peran Aparat Pemeriksa Internal Pemerintah sebagai *early warning system* untuk dapat mencegah terjadinya permasalahan-permasalahan tersebut. Untuk itu penelitian ini dilakukan untuk memperoleh bukti empiris pengaruh variabel kompetensi auditor pada kualitas audit aparat pemeriksa internal pemerintah. Selain itu penelitian ini juga dilakukan untuk memperoleh bukti empiris pengaruh moderasi dari variabel akuntabilitas pada hubungan kompetensi auditor dengan kualitas audit. Sampel penelitian adalah aparat pemeriksa internal pemerintah pada Inspektorat di Pemerintah Kota Jayapura, Kabupaten Jayapura, dan Kabupaten Keerom.

Hasil penelitian dengan menggunakan pendekatan *Structural Equation Model* (SEM) dengan metode *Partial Least Square* (PLS) dengan menggunakan *software* WarpPLS ini memberikan bukti empiris bahwa kompetensi auditor memengaruhi pelaksanaan audit yang berkualitas, sedangkan akuntabilitas tidak memoderasi pengaruh kompetensi pada kualitas audit.

Kata kunci: Kompetensi, Akuntabilitas, Kualitas Audit, Aparat Periksa Internal Pemerintah

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Saat ini semakin meningkat tuntutan masyarakat atas penyelenggaraan pemerintahan yang adil, bersih, transparan, dan akuntabel. Akuntabilitas dan transparansi merupakan tujuan penting dari reformasi akuntansi dan administrasi sektor publik dalam pengelolaan keuangan pemerintah pusat maupun daerah. Akuntabilitas dan transparansi tersebut dimaksudkan untuk memastikan bahwa pengelolaan keuangan pemerintah yang dilakukan aparatur pemerintah dapat mewujudkan masyarakat yang sejahtera.

Dibalik tuntutan terhadap pengelolaan pemerintahan yang akuntabel dan transparan tersebut, masih ditemukan permasalahan-permasalahan seperti kasus-kasus tindak pidana korupsi, inefisiensi pelaksanaan APBN/D, dan penyimpangan terhadap ketentuan perundang-undangan. Hal ini menyebabkan ketidakefisienan dan ketidakefektifan penyelenggaraan pemerintahan dan selanjutnya berdampak pada pemborosan anggaran dan keuangan daerah. Hal ini pun berdampak pada menurunnya kepercayaan masyarakat pada kinerja aparat birokrasi.

Salah satu penyebab utama dari permasalahan tersebut adalah masih lemahnya sistem pengendalian internal dalam penyelenggaraan pemerintahan. Sistem Pengendalian Internal Pemerintahan (SPIP) dibentuk untuk dapat mengendalikan seluruh kegiatan penyelenggaraan pemerintahan guna mewujudkan tata kelola penyelenggaraan pemerintahan yang baik (*Good Government*). Dengan adanya SPIP, diharapkan dapat menciptakan kondisi dimana terdapat budaya pengawasan terhadap seluruh organisasi sehingga dapat mendeteksi terjadinya sejak dini kemungkinan penyimpangan serta meminimalisir terjadinya tindakan yang dapat merugikan negara.

Peraturan Pemerintah (PP) nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mengamanatkan bahwa untuk memperkuat dan menunjang efektifitas penyelenggaraan SPIP, perlu dilakukan pengawasan intern dan pembinaan penyelenggaraan SPIP oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Aparat Pengawasan Intern yang dimaksud terdiri atas

¹ Dosen Jurusan Akuntansi FEB Uncen

BPKP, Inspektorat Jenderal, Inspektorat Provinsi, Dan Inspektorat Kabupaten/Kota. Inspektorat sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) menjadi pihak yang diharapkan dapat menjalankan *early warning function*, yaitu sebagai ‘mata dan telinga’ pimpinan yang dapat menemukan dan memberikan peringatan dini terhadap adanya masalah penerapan sistem pengendalian intern dan tata kelola keuangan pemda. Secara fungsional, pelaksanaan pengawasan intern oleh Inspektorat dilakukan melalui Audit, Review, Evaluasi, Pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain.

Untuk dapat melakukan audit/pemeriksaan terhadap pemerintah daerah, inspektorat sebagai auditor internal pemerintah harus memenuhi standar kompetensi tertentu. Rai dalam Sukriyah dkk (2009) menyatakan bahwa kompetensi adalah kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar. Dalam melakukan audit seorang auditor harus memiliki mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus di bidangnya. Keahlian auditor dapat diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan serta pengalaman yang memadai dalam melaksanakan audit. Beberapa penelitian yang berkaitan dengan kualitas audit telah dilakukan diantaranya oleh Nistri, Erni, dan Trisna (2014). Berdasarkan hasil pengujian hipotesis, diperoleh kesimpulan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit aparat inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah. Penelitian lain juga dilakukan oleh Lauw, Indrawati, dan Santy (2012) tentang pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa kompetensi auditor berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

Namun, belum tentu auditor yang memiliki kompetensi akan memiliki komitmen untuk melakukan audit dengan baik. Mardisar dan Sari (2007) mengatakan bahwa kualitas hasil pekerjaan auditor dapat dipengaruhi oleh rasa kebertanggungjawaban (akuntabilitas) yang dimiliki auditor dalam menyelesaikan pekerjaan audit. Oleh karena itu akuntabilitas merupakan hal yang sangat penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor dalam melaksanakan pekerjaannya. Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi sosial yang dimiliki seseorang untuk menyelesaikan kewajibannya yang akan dipertanggungjawabkan kepada lingkungannya. Auditor independen dituntut untuk bertanggung jawab terhadap profesinya, mengutamakan kepentingan masyarakat, mempunyai tanggung jawab profesional, integritas yang tinggi, obyektif dalam bekerja, tidak memihak kepada kepentingan siapapun dan selalu mengembangkan kemampuannya untuk meningkatkan keahlian dan mutu jasa yang diberikan (Mediawati, 2001).

Ada banyak penelitian psikologi sosial yang membuktikan adanya hubungan dan pengaruh akuntabilitas seseorang terhadap kualitas pekerjaan. Messier dan Quilliam (1992) mengungkapkan bahwa akuntabilitas yang dimiliki auditor dapat meningkatkan proses kognitif auditor dalam mengambil keputusan. Tetclock dan Kim (1987) juga mengkaji tentang permasalahan akuntabilitas auditor dalam menyelesaikan sebuah pekerjaan. Penelitian ini dilakukan dengan membagi subjek penelitian menjadi tiga kelompok: pertama, kelompok yang diberikan instruksi bahwa pekerjaan mereka tidak akan diperiksa oleh atasan (*no accountability*); kedua, kelompok yang diberikan instruksi di awal (sebelum melaksanakan pekerjaan) bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan (*preexposure accountability*); ketiga, kelompok yang diberikan instruksi bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan, tetapi instruksi ini baru disampaikan setelah mereka menyelesaikan pekerjaan (*postexposure accountability*). Dari hasil penelitian ini terbukti bahwa subjek penelitian dalam kelompok *preexposure accountability* menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas dibandingkan dengan kelompok lainnya. Mereka melakukan proses kognitif yang lebih lengkap, respon yang lebih tepat, dan melaporkan keputusan yang lebih dapat dipercaya dan realistis.

Cloyd dalam Madisar dan Sari (2007) meneliti pengaruh akuntabilitas terhadap hasil kerja auditor dan membuktikan secara empiris bahwa akuntabilitas dapat meningkatkan kualitas hasil kerja auditor jika pengetahuan yang dimiliki tinggi. Inspektorat sebagai auditor intern

al pemerintah memiliki standar kompetensi yang telah ditetapkan dalam melaksanakan audit terhadap laporan keuangan pemerintah. Dengan standar kompetensi tersebut ternyata beberapa penelitian masih menemukan tidak serta merta meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini

menimbulkan dugaan peneliti tentang terdapatnya pengaruh sikap akuntabilitas auditor terhadap kuat lemahnya pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit.

Berdasarkan teori-teori dan hasil-hasil penelitian sebelumnya, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan rumusan masalah, sebagai berikut:

1. Apakah kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit aparat inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah?
2. Apakah sikap akuntabilitas memperkuat pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit aparat inspektorat?

1.2. Tujuan Penelitian

Penelitian ini mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Memperoleh bukti empiris pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit aparat inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah.
2. Memperoleh bukti empiris pengaruh sikap akuntabilitas terhadap hubungan antara kompetensi dengan kualitas audit aparat inspektorat.

2. LANDASAN TEORI

2.1 Teori Atribusi

Menurut pencetus teori atribusi Fritz Heider (1958), teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan tentang perilaku seseorang. Dalam teori ini menjelaskan mengenai bagaimana kita menentukan penyebab perilaku orang lain atau diri sendiri. Teori ini mengacu pada bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau diri sendiri itu karena disebabkan oleh faktor-faktor internal dan dapat pula disebabkan oleh faktor eksternal (Luthans, 2005). Teori atribusi menjelaskan bahwa terdapat perilaku yang berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu, dengan kata lain kita dapat mengetahui sikap atau karakteristik orang tersebut dan kita dapat memprediksi perilaku seseorang dalam menghadapi situasi tertentu dengan hanya melihat perilaku yang ditunjukkan oleh setiap individu. Penyebab perilaku dalam persepsi sosial dikenal dengan *dispositional attributions* dan *situational attributions*. Di jelaskan lebih lanjut oleh Carolita dan Rahardjo (2012) *Dispositional attributions* atau penyebab internal yang mengacu pada aspek perilaku individual yang ada dalam diri seseorang seperti kepribadian, independensi, kemampuan, motivasi. Sedangkan *situational attributions* atau penyebab eksternal yang mengacu pada lingkungan sekitar yang dapat mempengaruhi perilaku seperti tekanan situasi atau keadaan tertentu yang memaksa seseorang melakukan perbuatan tertentu yang dapat mempengaruhi perilaku. Pengaruh perilaku seseorang inilah yang diyakini dapat membuat seorang auditor dapat berlaku independen atau sebaliknya.

Teori atribusi digunakan dalam penelitian ini dikarenakan, pada penelitian ini akan dilakukan studi empiris untuk menguji faktor-faktor yang mempengaruhi auditor terhadap kualitas hasil audit. Auditor diminta untuk menilai khususnya karakteristik personal auditor itu sendiri, dan bagaimana kualitas audit mereka, baik yang disebabkan oleh dirinya sendiri maupun dari lingkungan di sekitarnya.

Teori atribusi menjelaskan tentang perilaku seseorang seperti sikap, sifat, karakter, dan situasi atau keadaan seseorang terhadap peristiwa di sekitar mereka, dengan mengetahui alasan-alasan mereka atas kejadian yang dialami. Teori atribusi menjelaskan bahwa terdapat perilaku yang berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu, maka dapat dikatakan bahwa hanya melihat perilakunya akan dapat diketahui sikap atau karakteristik orang tersebut serta dapat juga memprediksi perilaku seseorang dalam menghadapi situasi tertentu.

Ayuningtyas (2012) teori atribusi berhubungan dengan proses kognitif dimana individu menginterpretasikan perilaku berhubungan dengan bagian tertentu dari lingkungan yang relevan. Ahli teori atribusi mengasumsikan bahwa manusia itu rasional dan didorong untuk mengidentifikasi dan memahamai struktur penyebab dari lingkungan mereka. Inilah yang menjadi ciri teori atribusi. Kekuatan internal (atribut personal seperti kemampuan, usaha dan kelelahan) dan kekuatan eksternal (atribut lingkungan seperti aturan dan cuaca) itu bersama-sama menentukan perilaku

manusia. Dia menekankan bahwa merasakan secara tidak langsung adalah determinan paling penting untuk perilaku. Atribusi internal maupun eksternal telah dinyatakan dapat mempengaruhi terhadap evaluasi kinerja individu, misalnya dalam menentukan bagaimana cara atasan memperlakukan bawahannya, dan mempengaruhi sikap dan kepuasan individu terhadap kerja. Orang akan berbeda perilakunya jika mereka lebih merasakan atribut internalnya daripada atribut eksternalnya.

2.2 Kualitas Audit

De Angelo dalam Ardini (2010) mendefinisikan Kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi. Dalam standar umum auditing, auditor disyaratkan memiliki pengalaman audit yang cukup agar mampu melaksanakan penugasan profesionalnya dengan baik. Sehingga diharapkan pengalaman yang sudah dimiliki akan meningkatkan kualitas audit yang dilakukan oleh auditor.

Kualitas audit dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor:PER/05/M.PAN/03/2008 (Refdi, dkk 2013) adalah auditor yang melaksanakan tugas pokok dan fungsi (tupoksi) yang dapat mempresentasikan praktik audit yang seharusnya, menyediakan kerangka kerja pelaksanaan kegiatan audit, melaksanakan perencanaan, koordinasi dan penilaian efektifitas tindak lanjut audit, konsistensi laporan audit, dan berkewajiban mengikuti standar audit yang bertujuan agar pekerjaan auditor dapat dievaluasi.

2.3 Penelitian terdahulu dan pengembangan Hipotesis

Penelitian tentang Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah dan Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Kualitas Audit telah banyak dilakukan dengan mengambil sampel dan variabel yang berbeda. Beberapa penelitian yang relevan dengan penelitian yang dilakukan oleh peneliti terdahulu adalah sebagai berikut:

2.3.1 Pengaruh Kompetensi Terhadap Kualitas Audit

Kompetensi auditor adalah kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar. Dalam melaksanakan audit, seorang auditor harus memiliki mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus dibidangnya.

Penelitian yang dilakukan oleh Alim Dkk (2007) yang meneliti tentang kualitas audit pada kantor Akuntan Publik Se-Jawa Timur. Variabel penelitian yang digunakan yaitu kompetensi dan independensi sebagai Variabel Independen, Kualitas Audit Sebagai Variabel Dependen, Dan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi. Dari penelitian tersebut diketahui bahwa variabel kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Efendy (2010) yang meneliti tentang Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualiatas Audit pada Pemerintah Kota Gorontalo (2010).

Penelitian yang dilakukan oleh Ardini (2010) yang meneliti tentang Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Pada penelitian Debora, dkk (2010) tentang Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Auditor (studi pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI Perwakilan Provinsi Riau. Dimana hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh dari variabel kompetensi terhadap kualitas audit.

Badjuri (2012) penelitian tentang Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Pemeriksaan Audit Sektor Publik (studi pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah). Dimana hasil penelitian ini telah membuktikan kompetensi auditor sektor publik berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan yang dihasilkan.

Dalam tesisnya Refdi, dkk (2013) mengenai Pengaruh Kompetensi, Independensi, Kepatuhan Terhadap Kode Etik dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Se-

Provinsi Riau. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan teori dan penelitian-penelitian sebelumnya maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Kompetensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit

2.3.2 Pengaruh Akuntabilitas Terhadap Hubungan antara Kompetensi dan Kualitas Audit

Kualitas auditor dapat dipengaruhi oleh rasa pertanggungjawaban (Akuntabilitas) yang dimiliki oleh seorang auditor dalam menyelesaikan proses audit tersebut karena akuntabilitas merupakan suatu dorongan psikologi sosial yang dimiliki oleh seseorang untuk menyelesaikan kewajiban yang akan dipertanggungjawabkan kepada lingkungannya, Akuntabilitas yang dimiliki seorang auditor dapat meningkatkan proses kognitif auditor dalam pengambilan keputusan dalam hal ini keputusan audit yang berpengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Mardisari dan Sari (2007) menyatakan bahwa Akuntabilitas dan Pengetahuan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor. Penelitian yang dilakukan oleh Nirwana (2014) yang meneliti tentang Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas, dan Motivasi terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah pada Pemerintah Kota Salatiga. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa variabel Akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah pada Pemerintah Kota Salatiga.

Cloyd dalam Madisar dan Sari (2007) meneliti pengaruh akuntabilitas terhadap hasil kerja auditor dan membuktikan secara empiris bahwa akuntabilitas dapat meningkatkan kualitas hasil kerja auditor jika pengetahuan yang dimiliki tinggi. Inspektorat sebagai auditor internal pemerintah memiliki standar kompetensi yang telah ditetapkan dalam melaksanakan audit terhadap laporan keuangan pemerintah. Dengan kompetensi yang diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman kerja, ternyata beberapa penelitian masih menemukan tidak serta merta meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini kemungkinan disebabkan karena tidak dimilikinya sikap akuntabilitas dalam melaksanakan audit yang berkualitas. Oleh sebab itu, hipotesis kedua penelitian ini adalah:

H₂: Akuntabilitas memoderasi pengaruh Kompetensi dengan Kualitas Audit

3. METODE PENELITIAN

3.1 Jenis Penelitian

Jenis penelitian ini dirancang sebagai penelitian kausal dengan pendekatan kuantitatif. Penelitian kausal berguna untuk mengukur hubungan antara variabel riset, atau untuk menganalisis pengaruh suatu variabel terhadap variabel lainnya. Peneliti menggunakan desain penelitian ini untuk memberikan bukti empiris dan menganalisis pengaruh variabel kompetensi terhadap kualitas audit aparat Inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah dengan variabel akuntabilitas sebagai pemoderasi. Penelitian ini dilakukan di wilayah kerja Pemerintah Daerah Kota Jayapura dan Kabupaten Jayapura.

3.2. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh aparat fungsional yang terdaftar dan bekerja pada Inspektorat Kota Jayapura, Kabupaten Jayapura, dan Kabupaten Keerom. Sampel dalam penelitian ini terdiri atas aparat pemeriksa Inspektorat Kota Jayapura dan Inspektorat Kabupaten Jayapura. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini dengan Menggunakan metode *Proportional Simple random sampling* yaitu pengambilan sampel secara acak dari tiap-tiap sub populasi.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif, yaitu dimana sumber data yang digunakan adalah data primer dengan menggunakan metode survey. Data primer adalah data yang langsung diperoleh dari sumber data pertama dilokasi penelitian atau obyek penelitian, sedangkan metode survei adalah metode pengumpulan data primer yang diperoleh secara langsung dari sumber aslinya, dengan menggunakan pertanyaan lisan atau tulisan, dengan tujuan untuk

memperoleh informasi dari responden. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer.

3.4 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

3.4.1 Variabel penelitian

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Y), variabel independen (X) dalam penelitian ini adalah Kompetensi, dan variable moderasi adalah akuntabilitas.

3.4.2 Definisi Operasional

Variabel Kompetensi

Kompetensi adalah pengetahuan keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan auditor untuk dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Indikator yang digunakan untuk menilai kompetensi auditor dalam penelitian ini antara lain penguasaan standar akuntansi dan auditing, wawasan tentang pemerintahan, dan peningkatan keahlian. Variabel ini terdiri dari 6 item pertanyaan yang diukur dengan menggunakan skala likert 1-5

Variabel Akuntabilitas

Akuntabilitas adalah bentuk dorongan psikologis yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya. Indikator yang digunakan untuk menilai akuntabilitas auditor dalam penelitian ini antara lain tanggungjawab terhadap klien dan rekan seprofesi. Variabel ini terdiri dari 9 item pertanyaan yang diukur dengan menggunakan skala likert 1-5.

Variabel Kualitas Audit

Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah adalah tuntutan oleh pihak yang berkepentingan kepada auditor untuk memberikan pendapat tentang kewajaran pelaporan keuangan yang disajikan agar dapat menjalankan kewajibannya. Ada tiga dimensi dalam penelitian ini yaitu, materialitas, kesesuaian dan kepatuhan terhadap aturan audit, pengendalian dan perhatian atasan. Adapun indikator pertanyaan untuk kualitas audit yaitu keakuratan temuan audit, sikap skeptis, nilai rekomendasi, kejelasan laporan, manfaat audit, dan tindak lanjut hasil audit. Variabel ini terdiri dari 8 item pertanyaan yang diukur dengan menggunakan skala likert 1-5.

3.5 Metode Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan *Structural Equation Model* (SEM) dengan metode *Partial Least Square* (PLS) dengan menggunakan *software* WarpPLS. PLS adalah model persamaan struktural (SEM) yang berbasis komponen atau varian (*variance*). Menurut Ghozali (2006) PLS merupakan pendekatan alternatif yang bergeser dari pendekatan SEM berbasis *covariance* menjadi berbasis varian. SEM yang berbasis kovarian umumnya menguji kausalitas/teori sedangkan PLS lebih bersifat *predictive model*. Langkah-langkah analisis PLS sebagai berikut:

- 1) Merancang Model Struktural (*inner model*)
Perancangan model struktural hubungan antara variabel laten pada PLS didasarkan pada rumusan masalah atau hipotesis penelitian.
- 2) Merancang Model Pengukuran (*outer model*)
Perancangan model pengukuran dalam PLS sangat penting karena terkait dengan apakah indikator bersifat reflektif atau formatif. Model reflektif secara matematis menempatkan indikator sebagai sub-variabel yang dipengaruhi oleh variabel laten, sehingga indikator-indikator tersebut bisa dikatakan dipengaruhi oleh faktor yang sama yaitu variabel latennya. Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah model reflektif dengan asumsi semua indikator seolah-olah dipengaruhi variabel laten.
- 3) Mengkonstruksi diagram Jalur
- 4) Konversi diagram Jalur ke dalam Sistem Persamaan
 - a. Evaluasi *Outer Model*

Wiyono (2011:398) menyatakan evaluasi *outer model* digunakan untuk menspesifikasi hubungan antara variabel laten dengan indikatornya.

b. Evaluasi *Inner Model*

Wiyono (2011:399) menyatakan evaluasi *inner model* digunakan untuk menspesifikasi hubungan antar variabel laten yang satu dengan variabel laten yang lainnya dengan tingkat signifikansi 5 %.

5) Estimasi

Nilai estimasi koefisien jalur antara konstruk harus memiliki nilai yang signifikan. Signifikansi hubungan dapat diperoleh dengan prosedur *Bootstapping*. Nilai yang dihasilkan berupa nilai t-hitung yang kemudian dibandingkan dengan t-tabel. Apabila nilai t-hitung > t-tabel (1,95) pada taraf signifikansi 0,05 maka nilai estimasi koefisien jalur tersebut signifikan.

6) *Goodness of fit*

Pada tahap ini dilakukan pengujian terhadap kesesuaian model melalui berbagai kriteria *goodness of fit*. *Goodness of fit* dalam PLS dibagi atas dua bagian yaitu sebagai berikut.

a. *Outer Model*

Wiyono (2011:403) menyatakan kriteria penilaian yang digunakan dalam menilai indikator adalah :

1. *Convergent validity* nilai *loading factor* 0,50 sampai 0,60.
2. *Discriminant validity* nilai korelasi *cross loading* dengan variabel latennya harus lebih besar dibandingkan dengan korelasi terhadap variabel laten yang lain.
3. Nilai AVE harus diatas 0,50.
4. Nilai *composite reliability* yang baik apabila memiliki nilai $\geq 0,70$.

b. *Inner Model*

Goodness of fit pada *inner model* diukur menggunakan *R square* variabel laten dependen, *Q square predictive relevance* untuk model struktural yang digunakan untuk mengukur seberapa baik nilai observasi dihasilkan oleh model dan juga estimasi parameternya. Nilai *Q square* > 0 menunjukkan model memiliki *predictive relevance* yang baik, sebaliknya jika nilai *Q square* ≤ 0 menunjukkan model kurang memiliki *predictive relevance*.

Metode yang digunakan dalam menguji hipotesis adalah *moderating regression*. Variabel dependen dalam penelitian ini, kualitas audit diprediksi dipengaruhi oleh variabel -variabel independen. Metode analisis regresi berganda dapat digunakan untuk menguji dan menjelaskan teori sebab akibat, dan menjelaskan keterkaitan terstruktur yang telah diperluas dari teori sebab akibat.

Persamaan regresi linier berganda adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 * X_2 + e$$

Keterangan:

Y : Kualitas Audit

α : Konstanta

β : Koefisien Regresi

X1 : Kompetensi

X2 : Akuntabilitas

E : Error

4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1. Lokasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan pada tiga tempat yang berbeda yaitu Kantor Inspektorat Kota Jayapura, Kantor Inspektorat Kabupaten Jayapura dan Kantor Inspektorat Kabupaten Keerom. Data penelitian yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer yaitu data yang diperoleh dengan menggunakan daftar pertanyaan (kuisisioner) yang telah disebarkan kepada aparat Inspektorat Daerah Kota Jayapura, Kabupaten Jayapura dan Kabupaten Keerom. Jumlah keseluruhan kuesioner

yang disebar adalah 60 kuisisioner sedangkan yang dikembalikan hanya 55 kuisisioner, ada 5 kuisisioner yang tidak dikembalikan. Hal ini dikarenakan adanya pegawai yang cuti dan dinas keluar kota ada juga pegawai yang sedang melakukan pekerjaan lapangan sehingga tidak dapat berpartisipasi dalam mengisi kuisisioner.

TABEL 1
Analisis Tingkat Pengembalian Kuisisioner

NO	Keterangan	Jumlah	Presentase
1	Kuisisioner yang disebar	60	100 %
2	Kuisisioner yang tidak dikembalikan	5	8,33%
3	Kuisisioner yang dikembalikan dan diolah	55	91,67%
	Jumlah	55	91,67%

4.2. Karakteristik Responden

Data responden yang diperoleh dikelompokkan secara umum ke dalam usia, jenjang pendidikan, dan masa kerja. Berikut gambaran umum karakteristik responden.

4.2.1. Karakteristik Responden Berdasarkan Usia

TABEL 2
Komposisi Responden Berdasarkan Usia

JK * USIA Crosstabulation					
KETERANGAN		USIA			Total
		20-35 TAHUN	36-50 TAHUN	51-65 TAHUN	
JENIS KELAMIN	PRIA	2	19	5	26
	WANITA	9	13	7	29
Total		11	32	12	55

Berdasarkan tabel 2 di atas diketahui bahwa responden dengan usia 20-35 tahun sebanyak 11 orang yang terdiri dari 2 pria dan 9 Wanita . Responden dengan usia 36-50 tahun sebanyak 32 orang yang terdiri dari 19 Pria dan 13 wanita.. Responden dengan usia 51-65 tahun sebanyak 12 orang yang terdiri dari 5 pria dan 7 wanita, total keseluruhannya adalah 55 orang.

4.2.2. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenjang Pendidikan

TABEL 3
Pendidikan Terakhir

JK * PDD Crosstabulation					
KETERANGAN		PENDIDIKAN			Total
		S1	S2	S3	
JENIS KELAMIN	PRIA	13	7	6	26
	WANITA	11	14	4	29
Total		24	21	10	55

Berdasarkan tabel 3 data pendidikan diatas, dapat diketahui bahwa jumlah responden terbesar adalah yang memiliki jenjang pendidikan S1 yang terdiri dari 13 pria dan 11 wanita. Untuk pendidikan S2 diketahui bahwa jumlah responden ada 21 yang terdiri dari 7 pria dan 14 wanita dan jumlah pendidikan yang terendah adalah S3 yaitu 10 orang yang terdiri 6 pria dan 4 wanita dengan rincian 24 orang dengan pendidikan S1, 21 orang pendidikan S2 dan 10 orang dengan pendidikan S3 jadi total dari keseluruhannya adalah 55 orang.

4.2.3. Karakteristik Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan

TABEL 4
LATAR BELAKANG PENDIDIKAN

JK * LBP Crosstabulation					
KETERANGAN		LATAR BELAKANG PENDIDIKAN			Total
		AKUNTANSI	EKONOMI	NON AKUNTANSI	
JENIS KELAMIN	PRIA	10	8	8	26
	WANITA	3	15	11	29
Total		13	23	19	55

Dari tabel 4 terlihat bahwa responden yang berlatar belakang pendidikan akuntansi sebanyak 13 orang yang terdiri dari 10 pria dan 3 wanita, ekonomi sebanyak 23 orang yang terdiri dari 8 pria dan 15 wanita dan non akuntansi sebanyak 19 orang yang terdiri dari 8 pria dan 11 wanita jadi total keseluruhannya adalah 55 orang.

4.2.4. Karakteristik Responden Berdasarkan Masa Kerja

TABEL 5
MASA KERJA

JK * LM Crosstabulation				
MASA KERJA		LM		Total
		1-3 TAHUN	4-6 TAHUN	
JENIS KELAMIN	PRIA	10	16	26
	WANITA	11	18	29
Total		21	34	55

Dari tabel 5 terlihat bahwa responden dengan masa waktu bekerja antara 1-3 tahun sebanyak 21 orang yang terdiri dari 10 pria dan 11 wanita. Responden yang bekerja dengan rentang waktu 4-6 tahun sebanyak 34 orang yang terdiri dari 16 pria dan 18 wanita jadi total dari keseluruhannya adalah 55 orang.

4.3 Hasil Uji Partial Least Square (PLS)

Uji PLS pada penelitian ini menggunakan evaluasi outer model dengan model reflektif dan evaluasi inner model dengan tingkat signifikansi 5 %.

4.3.1 Goodness of fit

Pada tahap ini dilakukan pengujian terhadap kesesuaian model melalui berbagai kriteria *goodness of fit*. *Goodness of fit* dalam PLS dibagi atas dua bagian yaitu sebagai berikut.

a. Outer model

1) Uji Convergent Validity

Uji *convergent validity* dilakukan untuk mengetahui validitas dari indikator yang digunakan. Indikator dinyatakan valid dengan nilai *weights or loadings factor* berkisar di atas 0,50 dengan probabilitas ,005 (5%). Uji *weights or loadings factor* masing-masing variabel dapat dilihat pada tabel berikut.

Tabel 6 Uji Convergent Validity

	KOM	AKUN	KAA
KOM1	(0.823)		
KOM2	(0.847)		
KOM3	(0.798)		
KOM4	(0.741)		
KOM5	(0.881)		
KOM6	(0.888)		
AKUN1		(0.664)	
AKUN2		(0.647)	
AKUN3		(0.689)	
AKUN4		(0.780)	
AKUN5		(0.755)	
AKUN6		(0.789)	
AKUN7		(0.664)	
AKUN8		(0.806)	
AKUN9		(0.401)	
KAA1			(0.746)
KAA2			(0.777)
KAA3			(0.845)
KAA4			(0.776)
KAA5			(0.822)
KAA6			(0.843)
KAA7			(0.657)
KAA8			(0.608)

Berdasarkan tabel diatas, pada variabel kompetensi, akuntabilitas, dan kualitas audit semua indikator memenuhi syarat *convergent validity*, sehingga semua indikator tersebut diikutkan untuk analisis berikutnya.

2) Uji discriminant validity

Uji *discriminant validity* dilakukan untuk mengetahui korelasi antara tiap indikator dengan semua variabel laten yang ada. Seluruh indikator dinyatakan valid jika nilai korelasi *cross loading* seluruh indikator yang digunakan dalam membentuk variabel laten, lebih besar dibandingkan dengan korelasi terhadap variabel laten yang lain. Nilai korelasi *cross loading* masing-masing variabel dijelaskan pada tabel berikut.

Tabel 7 Uji *discriminant Validity*

	KOM	AKUN	KAA
KOM1	(0.823)	0.212	-0.023
KOM2	(0.847)	-0.078	0.071
KOM3	(0.798)	-0.180	0.079
KOM4	(0.741)	-0.090	0.206
KOM5	(0.881)	0.033	-0.044
KOM6	(0.888)	0.082	-0.245
AKUN1	0.154	(0.664)	-0.038
AKUN2	0.311	(0.647)	0.080
AKUN3	0.068	(0.689)	0.411
AKUN4	-0.119	(0.780)	0.044
AKUN5	-0.342	(0.755)	-0.033
AKUN6	-0.216	(0.789)	-0.032
AKUN7	0.229	(0.664)	-0.213
AKUN8	0.093	(0.806)	-0.196
AKUN9	-0.143	(0.401)	0.011
KAA1	0.036	-0.092	(0.746)
KAA2	-0.030	0.059	(0.777)
KAA3	-0.124	0.108	(0.845)
KAA4	0.052	0.024	(0.776)
KAA5	-0.053	-0.176	(0.822)
KAA6	-0.004	0.060	(0.843)
KAA7	0.166	0.064	(0.657)
KAA8	-0.004	-0.056	(0.608)

Sumber: Tabel *indicator loading* dan *cross loadings*

Berdasarkan tabel, *uji discriminant validity* menunjukkan nilai korelasi *cross loading* seluruh indikator kompetensi terhadap variabel latennya lebih besar dari nilai korelasi *cross loading* variabel laten lainnya karena berkisar antara 0,741 – 0,806, maka seluruh indikator kompetensi dinyatakan valid. Nilai korelasi *cross loading* seluruh indikator akuntabilitas terhadap variabel latennya lebih besar dari nilai korelasi *cross loading* variabel laten lainnya karena berkisar antara 0,647 – 0,82, maka seluruh indikator akuntabilitas dinyatakan valid. Nilai korelasi *cross loading* seluruh indikator kualitas audit terhadap variabel latennya lebih besar dari nilai korelasi *cross loading* variabel laten lainnya karena berkisar antara 0,608 – 0,845 maka seluruh indikator kualitas audit dinyatakan valid.

3) *Average Variance Extracted (AVE)*

Tabel 8 *Average Variance Extracted (AVE)*

Variabel	AVE
Kompetensi	0,691
Akuntabilitas	0,487
Kualitas Audit	0,583

Berdasarkan tabel diatas, hasil uji *Average Variance Extracted* (AVE) menunjukkan nilai AVE Kompetensi sebesar 0,691, nilai AVE Akuntabilitas sebesar 0,487, dan nilai AVE Kualitas Audit sebesar 0,583. Nilai AVE seluruh variabel lebih besar dari 0,5. Hal ini berarti seluruh variabel dapat dikatakan valid.

4) *Composite Reliability*

Uji *composite reliability* dilakukan untuk mengetahui nilai yang menunjukkan sejauh mana suatu alat ukur dapat dipercaya untuk digunakan. Seluruh variabel dinyatakan *reliable* apabila nilai loading-nya di atas 0.70. Nilai *composite reliability* masing-masing variabel dapat dilihat pada tabel sebagai berikut.

Tabel 9 Composite Reliability

Variabel	<i>Composite Reliability</i>	Keterangan
Kompetensi (KOM)	0,930	<i>Reliable</i>
Akuntabilitas (AKUN)	0,893	<i>Reliable</i>
Kualitas Audit (KAA)	0,917	<i>Reliable</i>

b. Evaluasi Inner Model

Evaluasi *inner model* dilakukan dengan uji bootstrapping yang menghasilkan nilai koefisien determinasi *R square*, *Q square*, *path coefficients*, *latent variable correlations*. Hasil evaluasi *inner model* dijelaskan sebagai berikut.

1) Koefisien Determinasi R-Square

R-Square berfungsi untuk melihat nilai signifikansi dari variabel laten.

Tabel 10 Adjusted R-Square

Variabel	R-Square
Kompetensi	0,040
Kompetensi*Akuntabilitas	

Sumber: Lampiran tabel R-Square

Hasil analisis yang disajikan pada tabel diatas menunjukkan besarnya *R-Square* adalah 0,040. Nilai *R-Square* 0,040 dapat diartikan bahwa sebesar 4% varian dari variabel kualitas audit dapat dijelaskan oleh variabel kompetensi, akuntabilitas, dan interaksi kompetensi dengan akuntabilitas. Sementara sekitar 96% sisanya dijelaskan oleh variabel lain di luar model.

2) Q-Square

Suatu model dianggap mempunyai nilai predictive yang relevan jika nilai *Q-Square* lebih besar dari 0 (>0). Hasil perhitungan *Q-Square* pada penelitian ini adalah 0,137. Hal ini berarti model dalam penelitian ini layak untuk menjelaskan variabel endogen yaitu kualitas audit.

4.4 Pengujian Hipotesis

Hubungan antar konstuk laten dalam model penelitian dapat dilihat dari hasil estimasi koefisien jalur (*path coefficient*) dan tingkat signifikansinya (*p-value*).

Untuk menguji hipotesis penelitian yang diajukan, dapat dilihat dari:

1. Jika $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$, atau tingkat signifikansi $< \alpha = 0,05$ maka hipotesis diterima.
2. Jika $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ atau tingkat signifikansi $> \alpha = 0,05$ maka hipotesis tidak didukung.

Hasil estimasi *path coefficients* untuk menguji kekuatan pengaruh antar variabel dan menjelaskan ketegasan hubungan antar arah variabel dapat dilihat pada tabel sebagai berikut.

Tabel 11
Hasil estimasi *path coefficients*

Hipotesis	<i>Path Coefficients</i>	<i>Std. Errors</i>	<i>P-Value</i>	Keterangan
Kompetensi (KOM) > Kualitas Audit (KAA)	0,296	0,121	0,009	Signifikan
Akuntabilitas*Kompetensi > Kualitas Audit	0,109	0,130	0,202	Tidak Signifikan

a. Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit (hipotesis 1)

Hasil penelitian menunjukkan bahwa hipotesis 1 diterima dengan koefisien sebesar 0,296 dengan tingkat signifikansi sebesar 0.009 yaitu lebih kecil dari 0,05. Artinya bahwa setiap kenaikan satu kompetensi maka akan meningkatkan kualitas audit sebesar 0,296.

b. Akuntabilitas memoderasi hubungan kompetensi terhadap kualitas audit (hipotesis 2)

Hasil penelitian menunjukkan bahwa hipotesis 2 tidak didukung dengan koefisien sebesar 0,109 dengan tingkat signifikansi 0,202. Artinya bahwa akuntabilitas tidak memoderasi pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit karena tingkat signifikansi di atas 0,05.

5 PENUTUP

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Kompetensi aparat pemeriksa internal pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
2. Akuntabilitas tidak memoderasi pengaruh kompetensi auditor pada kualitas audit.

5.2. Saran.

Saran untuk penelitian selanjutnya yang didasarkan pada keterbatasan yang dialami peneliti akan diuraikan sebagai berikut:

1. Menambah jumlah sampel penelitian.
2. Nilai *Adjusted R Square* masih tergolong kecil oleh karena itu penelitian selanjutnya dapat mencoba menguji pengaruh variabel-variabel lain pada pelaksanaan audit yang berkualitas.

DAFTAR PUSTAKA

Cloyd, Bryan C. 1997. *Performance in Tax Research Tasks : The Joint Effect of Knowledge and Accountability*. The Accounting Review. Vol.72 No.1. pp 111- 131

Christiawan, Yulius Jogi. 2003. *Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi Hasil Penelitian Empiris*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol.4 No. 2 (Nov) Hal. 79-92

Efendy, Muh. Taufiq. 2010. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo)*. Tesis. Program Studi Magister Sains Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Diponegoro. Semarang.

- Kusharyanti. 2003. *Temuan penelitian mengenai kualitas audit dan kemungkinan topik penelitian di masa datang*. Jurnal Akuntansi dan Manajemen (Desember).
- Lauw, Indrawati, dan Santy, 2012. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Vol.4 No.1. Bandung : Univ. Kristen Maranatha 16
- Norma dan Basuki, 2012. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi*. Jurnal Volume 1, Nomor 1. Semarang : Universitas Diponegoro
- Mayangsari, S. 2003. *Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah eksperimen*, Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol. 6. No. 1. Januari. p. 1-22
- Nistri, Erni, dan Trisna, 2014. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah*. Jurnal Volume 2 No: 1. Buleleng : Universitas Pendidikan Ganesha
- Sukriah, Akram, dan Inapty. 2009. *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*. SNA XII.
- Singgih dan Icuk. 2010. *Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Profesional care, dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor di KAP "Big Four" di Indonesia)*. SNA 13 Purwokerto.
- Shinta, Ayu Dewi. 2013. *Pengaruh Independensi, Kecakapan Profesional, Obyektivitas, Kompetensi, Pengalaman Kerja terhadap Kualitas Hasil Audit*. Jurnal. Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Surakarta: Surakarta